

Erasmus School of Economics

Master Fiscale Economie

**Subsidies en de mate van aftrek binnen de btw bij zowel
economische als niet-economische activiteiten**

Masterscriptie

Naam: Gino Bloemenveld

Studentnummer: 305961

Begeleider: Professor R.N.G. van der Paardt

Datum: 20-07-2015

Voorwoord

Deze scriptie heb ik geschreven ter afronding van de masteropleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. De keuze voor een vraagstuk binnen de btw heeft geleid tot het onderwerp Subsidies en de mate van aftrek binnen de btw bij zowel economische als niet-economische activiteiten. Het doel is om te onderzoeken of onbelastbare subsidies invloed hebben op het aftrekrecht van belastingplichtigen die gemengde activiteiten verrichten. Ten eerste wil ik mijn begeleider Professor van der Paardt bedanken voor zijn ondersteuning en waardevol commentaar tijdens het schrijven van deze scriptie. Tot slot wil ik mijn familie, voornamelijk mijn moeder, bedanken voor alle steun en motivatie tijdens dit traject.

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	1
Hoofdstuk 1. Inleiding	4
Hoofdstuk 2. Algemene aspecten van de omzetbelasting	6
2.1 Geschiedenis van de omzetbelasting.	6
2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting	6
2.3 Belastingplichtige voor de omzetbelasting	7
2.3.1 'Ieder'	8
2.3.2 'Bedrijf'	9
2.3.3 'Zelfstandig'	12
2.4 Niet-economische activiteiten	13
2.4.1 Het verwerven en het houden van aandelen.....	15
2.4.2 De verkoop en overdracht van aandelen	16
2.5 Verboden handelingen	18
2.6 De overheid als belastingplichtige.....	18
2.7 Vrijgestelde handelingen	19
2.8 Conclusie.....	19
Hoofdstuk 3. Aftrek van voorbelasting.....	21
3.1 Algemeen.....	21
3.2 Het systeem van aftrek op voorbelasting.....	21
3.3 Samenhang tussen kosten en belastbare handelingen.....	24
3.3.1 Directe en algemene kosten.....	24
3.3.2 Onlosmakelijke samenhang.....	25
3.4 Aftrek bij niet-economische activiteiten	30
3.4.1 BLP	30
3.4.2 Midland-doctrine	31
3.4.3 Kretztechnik-arrest	35
3.4.4 Investrand-arrest	37
3.5 Conclusie.....	39
Hoofdstuk 4. Aftrek bij zowel economische als niet-economische activiteiten.....	40
4.1 Securenta-arrest	41
4.2 VNLTO-arrest	44
4.3 Zaken Larentia + Minerva en Marenave.....	49
4.4 Verdeelsleutels	51

4.4.1 Het 'pro rata'	52
4.4.2 De 'pre pro rata'	52
4.4.3 Omzet	53
4.4.4 Investerings.....	55
4.4.5 Werkelijk gebruik.....	56
4.5 Deelconclusie.....	57
Hoofdstuk 5. De invloed van subsidies op het recht op aftrek van voorbelasting.....	58
5.1 Subsidies.....	58
5.2 Belastbaarheid subsidies	59
5.2.1 Criteria belastbaarheid subsidies	59
5.2.2 Belastbaarheid verschillende categorieën subsidies.....	62
5.3 Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van voorbelasting	63
5.3.1 Onbelastbare subsidie	63
5.3.2 EU-jurisprudentie in verband met subsidies en de aftrek van voorbelasting	63
5.3.3 Nederlandse jurisprudentie in verband met subsidies en de aftrek van voorbelasting	66
5.4 Onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting	72
5.4.1 Subsidies bij het uitsluitend verrichten van economische activiteiten.....	72
5.4.2 Subsidies bij het verrichten van zowel economische als niet-economische activiteiten.....	73
5.4.3 Het vaststellen van de pre-pro rata bij een onbelastbare subsidie	75
5.5 Conclusie.....	76
Hoofdstuk 6. Conclusie en aanbevelingen	76
Literatuurlijst	80
Boeken.....	80
Tijdschriften.....	80
Kamerstukken.....	81
Jurisprudentie.....	81
Overige bronnen.....	83

Hoofdstuk 1. Inleiding

De omzetbelasting is tegenwoordig één van de belangrijkste inkomstenbronnen van de Nederlandse staat en heeft tot doel het belasten van goederen en diensten bij bestedingen door de consument. Iedere lidstaat van de Europese Unie is immers verplicht om een omzetbelasting in te voeren op basis van de Btw-richtlijn, inclusief uiteraard de daarbij behorende voorgeschreven grondslag en minimumtarieven. Met ingang van 1 januari 1969 werd in het kader van harmonisatie binnen (destijds) de EEG in Nederland de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) geïntroduceerd. Deze wet vormt nog steeds de basis voor de heffing van omzetbelasting in Nederland, hoewel er in de loop der jaren het een en ander gewijzigd en aangepast is. De heffing van omzetbelasting vindt bij de ondernemer plaats door het systeem van aftrek van voorbelasting. Hiermee wordt bereikt dat elke ondernemer alleen belasting betaalt over de door hem bij de productie en distributie van goederen en diensten toegevoegde waarde. De uiteindelijke belastingdruk ligt bij degene die de hem in rekening gebrachte belasting niet in aftrek kan brengen namelijk de consument, de overheid en de ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten.

De aftrek van voorbelasting is echter niet over de gehele linie zo geregeld als hiervoor omschreven, anders zou de bestudering van de omzetbelasting weinig moeilijkheden geven. Op de regel dat ondernemers de voorbelasting in aftrek kunnen brengen, bestaan echter tal van uitzonderingen. De belangrijkste daarvan is dat ondernemingen naast hun economische activiteiten ook niet-economische activiteiten verrichten. Economische activiteiten bestaan uit belaste prestaties en vrijgestelde prestaties waarvan de belasting die daaraan kan worden toegerekend niet voor aftrek in aanmerking komt. Deze uitzonderingen maken de belasting ingewikkeld, omdat zij allerlei splitsingsregels noodzakelijk maken.

Subsidies die worden verstrekt binnen het gebied van de omzetbelasting kunnen van invloed zijn op het aftrekrecht van belastingplichtige. Bij het ontvangen van een subsidie, dient een belastingplichtige voor de btw-behandeling van een subsidie na te gaan of de verstrekte subsidies een vergoeding vormen voor de prestaties die de ondernemer levert of dat er sprake is van een onbelastbare subsidie. Bij een onbelastbare subsidie ontbreekt het rechtstreekse verband tussen de ontvangen subsidie en de prestatie die de ondernemer levert. Nadat de btw-kwalificatie van de subsidie is vastgesteld, dient de belastingplichtige te bepalen in welke mate de subsidie zijn recht op aftrek van voorbelasting beïnvloedt.

De aanleiding voor het schrijven van deze thesis is gelegen in het feit dat er regelmatig onduidelijkheden optreden over de invloed van subsidies op het aftrekrecht. Dit is bijvoorbeeld het geval in situaties waarin er geen reëel beeld geschetst kan worden van de mate waarin een belastingplichtige de kosten die worden gemaakt aanwendt voor prestaties waarvoor hij recht op aftrek, als voor prestaties waarvoor hij geen recht op aftrek heeft. Aan de hand van bestaande jurisprudentie zal in deze thesis onderzocht worden welke gevolgen het ontvangen van een subsidie heeft op het aftrekrecht van een belastingplichtige. Hierbij zal voornamelijk aandacht besteedt worden aan een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht en daarvoor een subsidie ontvangt die toerekenbaar is aan een afgebakend gedeelte van zijn belaste prestaties en in welke mate een dergelijke subsidie het aftrekrecht van een belastingplichtige beïnvloedt.

Het vorenstaande heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

Beïnvloeden subsidies het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige in het geval die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?

Alvorens tot een antwoord te komen op de probleemstelling, worden in hoofdstuk 2 de karakteristieken van de huidige omzetbelasting besproken en de harmonisatie in EU-verband. In dit hoofdstuk wordt uitgelegd wat een ondernemer is binnen de omzetbelasting, de maatstaf en tarief van heffing, de belastbare feiten en vrijgestelde prestaties. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 verder ingegaan op de wetgeving met betrekking tot de aftrek van voorbelasting. Na deze basis gelegd door middel van wetgeving, zal overgegaan worden op de relevante jurisprudentie van het HvJ en de HR. In hoofdstuk 4 wordt de aftrek van voorbelasting behandeld wanneer sprake is van zowel economische als niet economische activiteiten. Dit geschiedt door de behandeling van enkelen belangrijke arresten van het HvJ. Vervolgens zullen de verschillende verdeelsleutels voor het vaststellen van de mate van aftrek van de btw aan bod komen. De begrippen pre pro rata en pro rata zullen de revue ook passeren. Voorts wordt in hoofdstuk 5 beschreven wat subsidies inhouden en wanneer sprake is van een belastbare of een onbelastbare subsidie voor de btw. Aan de hand van Europese en Nederlandse jurisprudentie wordt bestudeerd of en in welke situaties en op wat voor wijze subsidies het aftrekrecht van een belastingplichtige beïnvloeden. Tot slot zal er in hoofdstuk zes antwoord worden gegeven op de probleemstelling door middel van een conclusie en aanbevelingen. Dit gebeurt aan de hand van de zoektocht naar een passende verdeelsleutel voor de btw op de gemengde kosten welke voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van de ondernemer zijn gemaakt in het geval er een subsidie wordt ontvangen.

Hoofdstuk 2. Algemene aspecten van de omzetbelasting

In dit hoofdstuk zullen de algemene aspecten van de btw worden besproken. In de navolgende paragrafen zal de werking van het btw stelsel toegelicht worden. In verband met het onderwerp van de scriptie zal de nadruk worden gelegd op zaken die van belang zijn voor het vervolg van deze scriptie.

2.1 Geschiedenis van de omzetbelasting.

Reeds in de klassieke oudheid dekten regeringen hun uitgaven onder meer door het heffen van omzetbelasting. Nederland voerde op 1 januari 1934 een omzetbelasting in, weliswaar niet in verband met een oorlog, maar wel midden in een crisistijd.¹ Het was de bedoeling met de opbrengst de gevolgen van de crisis te lijf te gaan. De regering stelde dan ook dat de belasting een tijdelijk karakter zou hebben. Sinds 1934 is Nederland echter nooit meer zonder een omzetbelasting geweest. De plaats die de omzetbelasting in het Nederlandse belastingstelsel inneemt is steeds belangrijker geworden. De belasting is, als gezegd, niet meer weg te denken. Het is een van de grootste inkomstenbronnen, zo niet de grootste inkomstenbron van de Nederlandse overheid met een jaarlijkse opbrengst van rond de 43 miljard euro.² Niet alleen Nederland, doch vrijwel geen enkel land ter wereld kan meer zonder omzetbelasting. Met ingang van 1 januari 1969 werd, in het kader van de harmonisatie binnen (destijds) de EEG, in Nederland de Wet op omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) geïntroduceerd. Deze wet vormt nog steeds de basis voor de heffing van omzetbelasting in Nederland, hoewel er in de loop der jaren hier en daar wat aan gewijzigd en aangepast is. De omzetbelasting behoort tot de eerste belastingen die in Europees verband geharmoniseerd werden.³ De lidstaten van het eerste uur, Frankrijk, Italië, Duitsland en de Benelux landen hebben zich reeds in 1967 verbonden aan een heffing op basis van een geharmoniseerde grondslag. Iedere aspirant-lidstaat is immers verplicht om op het moment van toetreden tot de EU een omzetbelasting in te voeren op basis van de Btw-richtlijn, inclusief uiteraard de daarbij behorende voorgeschreven grondslag en minimumtarieven.⁴

2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

De omzetbelasting die in Nederland en ook in andere landen van de EU wordt geheven, heeft het karakter van een verbruiks en bestedingsbelasting.⁵ Dit houdt in dat met die belasting wordt beoogd het consumptieve verbruik te treffen en dat dit wordt gerealiseerd door de belasting te innen van bestedingen die de consument doet. De belasting wordt daarbij niet geheven van de gebruiker zelf, maar van de ondernemer die hem in staat stelt te consumeren door aan hem goederen of diensten te verkopen. Dit betekent echter niet dat alle belastingen die voortstuwing van goederen en diensten in de richting van de consument belasten en al dan niet als omzetbelasting worden bestempeld, eenzelfde karakter hebben. De reden waarom voortstuwing van goederen wordt belast, wat ook wel als het rechtskarakter van de belasting wordt aangeduid, kan namelijk zeer verschillend zijn. Globaal gesproken kan een omzetbelasting het rechtskarakter hebben van een verkeersbelasting, een productiebelasting en van een verbruiksbelasting.⁶ Het is van belang duidelijk vast te stellen welk rechtskarakter een omzetbelasting in concreto draagt.

¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

² www.cbs.nl

³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

⁵ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer; Kluwer 2001.

⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

Zoals eerder vermeld richt de omzetbelasting zich in principe op het verbruik van alle consumptiegoederen, daaronder begrepen diensten. Dit in tegenstelling tot bijzondere verbruiksbelastingen of accijnzen, die geheven worden ter zake van het verbruik van een bepaald consumptiegoed of een bepaalde categorie consumptiegoederen. Derhalve is de omzetbelasting te karakteriseren als een algemene verbruiksbelasting.⁷ Een verbruiksbelasting beoogt het consumptieve verbruik te belasten. Over de verbruiksbelasting bestaat echter geen precieze betekenis. De verbruiksbelasting wordt bijvoorbeeld door Tuk⁸ omschreven als een heffing op het verbruik van goederen en diensten door particulieren. In de Duitse literatuur wordt het begrip verbruiksbelasting vaak gedefinieerd als een heffing op inkomensaanwending voor consumptieve doeleinden, terwijl Reugebrink⁹ en Sullivan¹⁰ de verbruiksbelasting primair als bestedingsbelasting beschouwen.¹¹ Naar de mening van van Hilten en van Kesteren is de verbruiksbelasting nog het beste te omschrijven als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van consumptie te hanteren. Wil men de consumptie in de belastingheffing betrekken, dan zal deze in geld gewaardeerd moeten worden. Ondanks het feit dat consumptie vaak niet synchroon loopt met de kosten die daarvoor worden gemaakt, is de besteding de meest geschikte maatstaf om consumptie te meten.

Heffing van een verbruiksbelasting vindt altijd op indirecte wijze plaats, namelijk bij wie de consument zijn bestedingen doet.¹² Ook de omzetbelasting die op basis van de Btw-richtlijn in de EU wordt geheven is een indirecte verbruiksbelasting. De heffing vindt ook plaats ter zake van leveringen en diensten die door de ondernemers worden verricht. Een van de kenmerken van de verbruiksbelasting is dat de belastingheffing plaats moet vinden in het land van verbruik. De fiscale grenzen leiden ertoe dat de verbruiksbelasting wordt geheven volgens het bestemmingslandbeginsel. De belasting die wordt geheven komt ten goede aan het land waar het verbruik plaats vindt en beoogt al het consumptieve verbruik te treffen door middel van een heffing die niet bij de consument zelf plaatsvindt, maar bij diens toeleverancier, aangeduid als de ondernemer.

2.3 Belastingplichtige voor de omzetbelasting

Zoals eerder is beschreven in deze scriptie is de omzetbelasting een belasting die ten doel heeft om alle consumptieve uitgaven te treffen door een heffing bij de toeleverancier van de consument. Deze toeleverancier wordt door de wet aangeduid als ondernemer en door de Btw-richtlijn als belastingplichtige. Ondanks alle wetswijzigingen is het ondernemersbegrip in de loop der jaren inhoudelijk weinig veranderd. Zo is bij de invoering van de Wet OB 1968 in de parlementaire geschiedenis vermeld dat ten opzichte van de Wet OB 1954 geen wijziging is aangebracht in de omschrijving van het begrip ondernemer.¹³ Het ondernemersbegrip wordt gedefinieerd in artikel 7, eerste en tweede lid, Wet OB en maakt onderscheid tussen bedrijven, beroepsbeoefenaren en

⁷ D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer; Kluwer 2001.

⁸ C.P. Tuk, *Wet op omzetbelasting 1968*, Deventer: 1979

⁹ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: 1990

¹⁰ C.K. Sullivan, *Indirect Taxation and goals of the European Community in: Shoup, Fiscal Harmonization in Common Markets*, New York: 1967.

¹¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

¹² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

¹³ Kamerstukken II 1967/68, 9 324, nr. 6 (MvA).

personen die een vermogensbestanddeel duurzaam exploiteren. Hoewel de nationale bepalingen zijn gegrond op de Europese Richtlijnen, heeft de Nederlandse wetgever toch een aantal termen en definities gehanteerd die afwijken van de Btw-richtlijn en haar voorlopers, de Tweede Richtlijn en de Zesde Richtlijn.¹⁴ In de Nederlandse wetgeving spreekt men van de 'ondernemer', terwijl de Richtlijnen spreken van de 'belastingplichtige'. Het begrip belastingplichtige wordt in de eerste volzin van artikel 9 van de Btw-richtlijn gedefinieerd als:

'een ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit'.

Onder de term 'ondernemer' zoals gebruikt in artikel 7 Wet OB wordt van oudsher verstaan *ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent*. Ondanks het verschil in terminologie moet ervan uit worden gegaan dat de Nederlandse 'ondernemer' dezelfde is als de Europese 'belastingplichtige'.¹⁵ Dit is het gevolg van het bindende karakter van de richtlijn. Hierover heeft de Hoge Raad zich expliciet uitgelaten in het arrest van 2 mei 1984.¹⁶ Beide begrippen moeten daarom synoniem worden geacht. Dit heeft tot gevolg dat de criteria voor de hoedanigheid van ondernemer/belastingplichtige dezelfde moeten zijn. De Europese jurisprudentie aangaande het begrip belastingplichtige is dan ook rechtstreeks van toepassing op het begrip 'ondernemer'. Dit houdt in dat de rechter, indien de Wet op dit punt niet geheel duidelijk is, de wet conform de Btw-richtlijn dient uit te leggen. Het ondernemerschap zoals gedefinieerd in artikel 7 Wet OB wordt bepaald aan de hand van drie elementen namelijk, het begrip 'ieder', het begrip 'bedrijf' en het begrip 'zelfstandig'.

2.3.1 'Ieder'

Zowel de Wet OB als de Btw-richtlijn stellen dat ieder, onder voorwaarden, als respectievelijk ondernemer en belastingplichtige kan optreden. Onder het element 'ieder' worden niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen verstaan, maar ook samenwerkingsverbanden, al dan niet rechtspersoonlijkheid bezittend.¹⁷ De omschrijving 'ieder' lijkt ruim, maar in de jurisprudentie is dit afgebakend in die zin dat er als één persoon naar buiten toe wordt opgetreden.¹⁸ Indien een samenwerkingsverband als ondernemer wordt aangemerkt, betekend dit dat de daarin participerende personen niet afzonderlijk als ondernemer worden beschouwd. Voorwaarde is dat het samenwerkingsverband als een entiteit deelneemt aan het economische verkeer. Ook is niet van belang of de vorm waarin de activiteiten worden uitgeoefend civielrechtelijk bestaan. Bij de vaststelling of een entiteit aanwezig is wordt derhalve het civielrechtelijke kleed ter zijde geschoven. Naar aanleiding van enkele vragen van de HR betreffende de uitleg van artikel 4, eerste lid van de Zesde Richtlijn (thans artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn) met betrekking tot de relatie 'maat-maatschap' oordeelde het HvJ dat indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een maatschap waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te zijn verricht.¹⁹ Hieruit vloeit dus voort dat een deelnemer van een samenwerkingsverband zelfstandig belastingplichtig kan zijn voor de omzetbelasting. In deze zaak merkte het HvJ de maat voor zijn verhuur activiteiten aan als 'ieder'.

¹⁴ R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.

¹⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

¹⁶ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

¹⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

¹⁸ HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366.

¹⁹ HvJ 27 januari 2000, C-23/98, BNB 2000/297. (Heerma)

2.3.2 'Bedrijf'

Na het begrip 'ieder' is het tweede element van de Nederlandse definitie van het begrip ondernemer dat toelichting behoeft, het woord 'bedrijf'. Er is immers alleen sprake van ondernemerschap wanneer een bedrijf wordt uitgeoefend.²⁰ In de nationale jurisprudentie wordt het begrip 'bedrijf' omschreven als een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelname aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen. Voor de heffing van omzetbelasting is het in tegenstelling tot de belastingen in de winstsfeer niet van belang of met de activiteiten winst wordt beoogd.²¹ In artikel 9, eerste lid, van de Btw-richtlijn wordt aangegeven dat men als belastingplichtige kan worden aangemerkt "ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit". Anders dan in de Wet OB, is het vereiste van uitoefening van een bedrijf niet in de definitie van artikel 9 van de Btw-richtlijn opgenomen. Voor de kwalificatie als ondernemer is volgens de richtlijn noodzakelijk dat economische activiteiten worden verricht. Uit artikel 7 Wet OB kan slechts worden opgemaakt dat het ondernemingsbegrip een bedrijf, een zelfstandig uitgeoefend beroep, alsmede de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak omvat. De exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke zaken ter verkrijging van duurzame opbrengsten worden volgens de Richtlijn in het bijzonder als economische activiteiten aangemerkt.

2.3.2.1 Economische activiteiten

Door het Hof van Justitie is onder meer op 26 maart 1987 in de zaak Commissie tegen Nederland gepreciseerd dat het begrip economische activiteit een objectief karakter heeft, waardoor de kwalificatie als economische activiteit onafhankelijk van het oogmerk of resultaat van de handelingen plaatsvindt.²² Handelingen die permanent en tegen vergoeding worden verricht worden daarbij als economische activiteit beschouwd.

In artikel 9, eerste lid, van de Btw-richtlijn is aangegeven wat er zoal als economische activiteit heeft te gelden:

'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te krijgen wordt eveneens beschouwd als een economische activiteit'.

Hoewel men bij de term economische activiteit wellicht in eerste instantie denkt aan het tegen vergoeding verrichten van prestaties, kan uit de tekst van de Richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ worden afgeleid dat deze term een wat ruimer bereik heeft. Het HvJ besliste bijvoorbeeld in het Rompelman-arrest dat ook de werkzaamheden in verband met de voorbereidingen van in de toekomst te verrichten prestaties al tot de economische activiteit kunnen worden gerekend en daardoor tot ondernemerschap kunnen leiden.²³ Voor het ondernemerschap is kennelijk vereist dat tegen vergoeding prestaties worden verricht. De Richtlijn stelt verder als eis dat de prestatie onder bezwarende titel moet zijn verricht. De zinsnede in de richtlijn dat het oogmerk of resultaat van de activiteiten irrelevant is voor de belastingplichtige wekt toch enige verwarring. Zoals eerder uitgelegd

²⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

²¹ R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.

²² HvJ 26 maart 1987, nr. 235/85, FED 1987/341. (Commissie/Nederland).

²³ HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83, BNB 1985/315. (Rompelman)

dient wel degelijk gestreefd te worden naar opbrengst, want dat volgt uit het vereiste dat de activiteit een economische activiteit moet zijn.

Eén van de belangrijke arresten van het HvJ is de zaak Hong Kong Trade.²⁴ De belanghebbende in dit arrest was een buitenlandse organisatie die was opgericht ter bevordering van de handel tussen Hong Kong en andere landen en werd daartoe door de overheid van Hong Kong gefinancierd. De onderneming opende in 1972 een kantoor in Nederland en verrichte van daaruit zijn werkzaamheden die bestonden uit het gratis geven van voorlichting en inlichtingen aan ondernemers over Hong Kong en de handelsmogelijkheden met dit gebied, evenals in het geven van overeenkomstige inlichtingen over de Europese markt aan ondernemers in Hong Kong. De inkomsten van het kantoor in Amsterdam bestonden uit een vaste jaarlijkse bijdrage van de regering van Hong Kong en uit de opbrengst van een heffing ten bedrage van 0,5% van de in Hong Kong ingevoerde respectievelijk uit Hong Kong uitgevoerde goederen.²⁵ De Nederlandse belastingdienst was van mening dat de organisatie geen belastingplichtige was en dat derhalve onterecht de teruggaaf van voorbelasting was geclaimd. Op de prejudiciële vraag van de Hoge Raad of iemand die regelmatig jegens ondernemers diensten om niet verricht kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede Richtlijn, overwoog het HvJ dat het antwoord van de voorgelegde vraag in de relevante kenmerken en het doel van het gemeenschappelijk stelsel moest worden. Het HvJ vervolgde dat de context van artikel 4 van de Tweede Richtlijn en de samenhang van het Btw stelsel duidelijk aangeven dat degene die uitsluitend diensten om niet verricht, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige. Omdat een belastinggrondslag ontbrak werd de handelsorganisatie aangemerkt als eindverbruiker.²⁶ Vervolgens gaf het HvJ aan dat er sprake is van een economische activiteit indien de werkzaamheden zijn verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd.

Een prestatie onder bezwarende titel vereist echter niet alleen dat een vergoeding is ontvangen, maar dat deze vergoeding ook is bedongen voor de verleende prestatie. Er dient tussen de ontvangen vergoeding en de verleende prestatie dus een kenbaar rechtstreeks verband te zijn. Zo heeft het HvJ in de zaak Tolsma²⁷ beslist dat de dienstverrichting van de orgeldraaier niet afhankelijk was van een tegenprestatie en viel derhalve niet onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn. De voorbijgangers gaven namelijk vrijwillig, een door hen zelf vastgesteld geldbedrag. Voorts was ook geen sprake van een noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling. Uit artikel 2 van de Zesde richtlijn volgt dat een dienst enkel onder bezwarende titel wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. In de zaak Commissie tegen Finland werd verduidelijkt dat de betaalde vergoeding een rechtstreeks verband moet houden met de geleverde prestatie.²⁸ Deze zaak betrof rechtsbijstand diensten van Finse openbare bureaus, welke diensten een derde van alle door deze bureaus verrichte diensten uitmaken. De hoogte van de

²⁴ HvJ 1 april 1982, nr. 89/81, BNB 1982/311. (Hong Kong Trade)

²⁵ W.A.P. Nieuwenhuizen, Jurisprudentie van het Hof van Justitie, Deventer: Kluwer 2012.

²⁶ R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.

²⁷ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, BNB 1994/271 (Tolsma).

²⁸ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-246/09, BNB 2010/94. (Commissie/Finland)

retributie die de ontvangers van deze rechtsbijstand diensten betaalden was afhankelijk van het inkomen van de ontvangers en niet gebaseerd op de reële waarde van de verleende rechtsbijstand. Het HvJ kwam op basis van de feiten tot het oordeel dat het verband tussen de door de openbare bureaus verrichte rechtsbijstand diensten en de door de ontvangers te betalen tegenwaarde niet de rechtstreeksheid bezit die vereist is om die tegenwaarde als beloning voor de diensten aan te merken. De diensten konden dus niet worden aangemerkt als zijnde een economische activiteit.

Volgens van Hilten en van Kesteren kan voor de verkrijging van de ondernemersstatus het subject evenwel volstaan met het aantonen dat hij voornemens is zijn prestaties tegen een bedongen vergoeding te gaan verrichten. De zinsnede in artikel 9 van de Btw-richtlijn 'ongeacht het oogmerk' heeft dan ook betrekking op het gegeven dat voor het aannemen van een economische activiteit niet vereist is dat er naar winst wordt gestreefd.²⁹ In de zin van de omzetbelasting doet het voor het ondernemerschap niet ter zake of winst wordt beoogd of gemaakt. De basisgedachte blijft immers dat iemand slechts belastingplichtig is die werkzaamheden verricht of gaat verrichten met het oog op het verkrijgen van tegenprestaties.

2.3.2.2 De exploitatie van vermogensbestanddelen

Krachtens artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn moet ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen worden gerekend tot de economische activiteiten. Uit de toelichting bij het voorstel voor de Zesde Richtlijn kan worden afgeleid dat met de term exploitatie wordt bedoeld op het aan een derde ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel.³⁰ In artikel 7, tweede lid, onderdeel b, Wet OB vinden wij de overeenkomstige Nederlandse bepaling. De exploitant van een vermogensbestanddeel wordt in het spraakgebruik veelal aangeduid als artikel 7, tweede lid, onderdeel b, Wet OB ondernemer of de quasi-ondernemer.³¹ De term 'exploitatie' impliceert dat er regelmatig, dat wil zeggen voortdurend gepresteerd moet worden.³² Incidenteel presteren kan iemand niet tot quasi-ondernemer maken. De uitbreiding van het ondernemerschap met de quasi-ondernemer is met ingang van 1 januari 1979 in de Nederlandse wetgeving opgenomen in verband met de invoering van de Zesde Richtlijn. In artikel 4, tweede lid van de Zesde Richtlijn was opgenomen dat de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak onder andere als economische activiteit wordt beschouwd. In het eerste lid van artikel 9 van de Btw-richtlijn is dit gewijzigd in: in het bijzonder.

Zoals eerder vermeld moet de opbrengst op grond van artikel 7, tweede lid, onderdeel b, Wet OB duurzaam worden verkregen. Op grond van dit criterium zal incidentele exploitatie niet tot ondernemerschap leiden. In de zaak Enkler heeft het HvJ bepaald dat een particulier die een kampeerauto regelmatig verhuurde in principe als ondernemer die een economische activiteit verricht in de zin van artikel 4, tweede lid, van de Zesde richtlijn moet worden aangemerkt.³³ Een andere zaak die wat meer duidelijkheid verschaft ten aanzien van de term 'exploitatie' is het Van Tiem-arrest.³⁴ In

²⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

³⁰ Toelichting bij het voorstel voor de Zesde Richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A.

³¹ R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.

³² S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014.

³³ HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94, V-N 1997/653. (Enkler)

³⁴ HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89, BNB 1991/352. (Van Tiem)

deze zaak ging het over de vestiging van een opstalrecht op een onroerende zaak door de eigenaar aan een ander tegen een periodieke vergoeding. De omstandigheid dat een zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is volstaat in de regel om te kunnen aannemen dat de eigenaar ze ten behoeve van zijn economische activiteiten exploiteert en dus om duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit bestaande in de exploitatie van een lichamelijk zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, in de zin van artikel 4, tweede lid, laatste volzin, van de Zesde richtlijn. Uit dit arrest leidt Van Zadelhoff af dat van exploitatie om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen sprake is indien de overeenkomst drie elementen in zich heeft: er moet sprake zijn van een gebruiksrecht, dat voor een bepaald tijdvak en tegen een bepaalde vergoeding ter beschikking wordt gesteld.³⁵ In zijn visie van exploitatie in de zin van de Btw-richtlijn is dan reeds sprake indien een goed eenmalig voor één dag wordt verhuurd. Het HvJ laat het aan de nationale rechter over om te beoordelen aan de hand van het geheel aan omstandigheden van een concreet geval of de exploitatie van een zaak erop gericht is duurzaam opbrengst te verkrijgen.³⁶ Geconcludeerd mag dus worden dat exploitatie alleen als economische activiteit wordt gezien indien die exploitatie leidt tot het duurzaam verkrijgen van opbrengst. Het lijkt er ook op dat het HvJ ten aanzien van de exploitant vereist dat hij regelmatig overeenkomsten aangaat.³⁷ Dit blijkt ook uit de zaak Floridienne SA en Berginvest SA.³⁸ Uit dit arrest volgt dat de eis van regelmatige deelname aan het economisch verkeer ook van belang is bij exploitanten. Om de activiteit van een holdingvennootschap die bestaat uit het ter beschikking stellen van kapitaal van haar dochterondernemingen aan te kunnen merken als een op zichzelf staande economische activiteit, die inhoudt dat dit kapitaal wordt geëxploiteerd door er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de vorm van interesten, is het noodzakelijk dat deze activiteit niet slechts incidenteel wordt uitgeoefend. Uit de zaak Wellcome Tust blijkt dat het ook niet beperkt mag zijn tot het beheer van investeringen op dezelfde wijze als een particulier investeerder.³⁹ Deze uitspraak staat enigszins haaks op wat er werd beslist in de hiervoor genoemde zaak Van Tiem. Het was in die zaak voldoende dat de heer Van Tiem eenmalig een stuk grond aan zijn eigen BV in vruchtgebruik gaf om als ondernemer te worden aangemerkt. Dit leidt naar mijn mening tot de conclusie dat iemand die vermogen exploiteert met het sluiten van één of enkele overeenkomsten al als ondernemer kan worden aangemerkt.

2.3.3 'Zelfstandig'

Zowel de Wet OB als de Btw-richtlijn kennen als vereiste dat er sprake moet zijn van een zekere mate van zelfstandigheid. Degene die niet zelfstandig optreedt, kan niet aangemerkt worden als ondernemer. Een invulling van de zelfstandigheidstoets ontbreekt in de Wet OB en ook de Btw-richtlijn kent geen toelichting wanneer iemand zelfstandig optreedt.⁴⁰ In artikel 10 van de Btw-richtlijn is wel aangegeven welke personen niet zelfstandig functioneren:

'De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun

³⁵ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen in de belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: 1992.

³⁶ HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94, V-N 1997/653. (Enkler)

³⁷ HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89, BNB 1991/352. (Van Tiem)

³⁸ HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17. (Floridienne SA en Berginvest SA)

³⁹ HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94, V-N 1997/1034. (Wellcome Trust)

⁴⁰ R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013.

werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enig andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever'.

Zoals zoveel termen in de omzetbelasting moet ook hier de term 'werkgever' niet in civielrechtelijke zin, maar in feitelijk zin worden opgevat. In de zin van de omzetbelasting kan van een werkgever worden gesproken indien ondergeschiktheid bestaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.⁴¹ Uit het vorenstaande vloeit voort dat het niet bestaan van een dienstbetrekking weliswaar een aanwijzing kan zijn voor de zelfstandigheid van de presterende persoon, maar dat niet perse beslissend is. Degene die in dienstbetrekking is kan ter zake van door hem als zodanig verrichte prestaties niet in de heffing van omzetbelasting worden betrokken, maar degene die niet in dienstbetrekking is, kan toch in een zodanige situatie staan tot zijn principaal dat hij de zelfstandigheid ontbeert. Kort gezegd kan de conclusie worden getrokken dat de eis van zelfstandigheid dient om de ondergeschikten van het ondernemerschap uit te sluiten.

2.4 Niet-economische activiteiten

Zoals hiervoor vermeld moet men een economische activiteit verrichten om als belastingplichtige in de zin van de omzetbelasting te worden aangemerkt. In artikel 9, eerste lid, van de Btw-richtlijn staat aangegeven wat er zoal als economische activiteit heeft te gelden. Aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ kan vastgesteld worden dat niet alle activiteiten van belastingplichtigen als economische activiteit worden aangemerkt. In dat geval is er dan sprake van een niet-economische activiteit of een handeling die buiten het kader van de onderneming valt. Een persoon kan handelingen verrichten die niet binnen de reikwijdte van de omzetbelasting vallen, waardoor de handelingen niet als diensten of leveringen in de zin van de Btw aangemerkt kunnen worden. Deze handelingen worden dan ook buiten de hoedanigheid van ondernemer verricht. Te denken valt aan de situatie waarin uitsluitend om niet wordt gepresteerd.

Zoals het Hof van Justitie in het Hong Kong-arrest⁴² dat eerder is behandeld bepaalde, is degene die uitsluitend om niet presteert geen ondernemer in de zin van de omzetbelasting en heeft derhalve geen recht op aftrek van voorbelasting. Aan de hand hiervan kan geconcludeerd worden dat het presteren om niet het eerste voorbeeld is van een niet-economische activiteit. Het HvJ heeft bepaald dat er sprake is van een prestatie om niet in het geval er geheel geen vergoeding wordt betaald.⁴³ Er moet dus minimaal sprake zijn van enige tegenprestatie wil men kunnen spreken van een economische activiteit. De procedure in het Hong Kong-arrest werd gevoerd onder de werking van de Tweede richtlijn, waardoor dezelfde prejudiciële vraag nogmaals werd opgeworpen toen de Wet OB werd aangepast aan de Zesde richtlijn. De Tweede richtlijn kende in tegenstelling tot de Zesde richtlijn en de huidige Btw-richtlijn namelijk geen fictieve heffingen. De uitspraak van dit arrest bleef ook na de invoering van de Zesde richtlijn van kracht. In de huidige Btw-richtlijn is een bepaling opgenomen in de artikelen 18 en 26 waaruit blijkt dat prestaties om niet toch in de btw heffing betrokken kunnen

⁴¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

⁴² HvJ 1 april 1982, nr. 89/81, BNB 1982/311. (Hong Kong Trade)

⁴³ HvJ EU 27 April 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15. (Kuwait Petroleum Ltd.)

worden. Ondanks deze bepaling blijft de basisgedachte toch dat iemand slechts belastingplichtig is die werkzaamheden verricht of gaat verrichten met het oog op het verkrijgen van tegenprestaties.

Geconcludeerd kan dus worden dat het uitsluitend verrichten van prestaties om niet, geen economische activiteit vormen. Toch kan een dergelijke handeling om niet kwalificeren als een prestatie in het economisch verkeer.⁴⁴ Voor de betreffende activiteit wordt weliswaar geen vergoeding bedongen, maar deze vergoeding dient toch op de een of andere wijze te worden bepaald. In de zaak *Kuwait Petroleum*⁴⁵, waarin het HvJ heeft geconcludeerd dat de gratis verstrekking van artikelen tegen inlevering van spaarzegels als zodanig een levering impliceert, waarbij de vergoeding dient te worden bepaald op kostprijs van het betreffende artikel. Ook in het *Tolsma*-arrest⁴⁶ waarin de orgelman muziek in het openbaar ten gehore brengt is geen sprake van een economische activiteit. Wel valt te zeggen dat de orgelman activiteiten verricht in de hoedanigheid van belastingplichtige. Immers, de ondernemer die zijn klanten bindt door toegiftartikelen teneinde de verkoop van artikelen te stimuleren en de orgelman die in het openbaar optreedt om de mogelijkheid onder aandacht te brengen om tegen betaling in een besloten kring op te treden, handelen met een economisch motief. Een vergoeding blijft wel noodzakelijk voor het vaststellen van een economische activiteit. In artikel 8 Wet OB wordt aangegeven dat de vergoeding de maatstaf van heffing is. In artikel 73 van de Btw-richtlijn wordt gesproken over alles wat de leverancier of dienstverrichter voor zijn prestaties verkrijgt. De vraag die hieromtrent opkomt, is hoe de vergoeding gewaardeerd moet worden. De objectieve waarde is de waarde die geheel los gezien moet worden van de omstandigheden van partijen, terwijl bij een subjectief uitgangspunt wel rekening gehouden moet worden met de omstandigheden.⁴⁷ Gelet op het rechtskarakter van de omzetbelasting moet uitgegaan worden van een subjectief te waarderen maatstaf van heffing namelijk, de consumptieve besteding in een belasting betrekken. Daarbij gaat het erom dat de gedane uitgaven van de consument worden belast, ongeacht de uitgaven naar economische maatstaven bezien te hoog of te laag zijn. Over wat de hoogte van de vergoeding moet zijn heeft het HvJ zich meerdere malen uitgelaten, aangezien dit toch wat problemen opleverde. Als de vergoeding namelijk zo laag is dat zij als 'vrijgevigheid' moet worden beschouwd wordt de te lage vergoeding niet in de heffing betrokken, omdat geen sprake is van een vergoeding voor een economische activiteit.⁴⁸ Kennelijk is vrijgevigheid niet economisch, althans niet als de leverancier vrijgevigheid betoont. Het HvJ geeft overigens ook niet aan wanneer er sprake is van 'vrijgevigheid'. In de praktijk zal de vaststelling daarvan niet altijd gemakkelijk zijn. Vrijgevigheid kan er dus toe leiden dat geen sprake is van ondernemerschap op grond van artikel 7 Wet OB. Ook in de zaak *SPÖ*⁴⁹ heeft het HvJ geoordeeld dat er slechts sprake is van een belaste dienst indien tussen de verrichter en de ontvanger een rechtstreekse betrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De activiteiten in kwestie, de propaganda activiteiten, leveren geen duurzame opbrengst op. *SPÖ* is aangewezen op overheidsmiddelen, donaties en lidmaatschapsbijdragen. Dit zijn dan ook de enige duurzame inkomsten. De Hoge Raad geeft in lijn met de Europese jurisprudentie aan wanneer sprake is van een symbolische vergoeding.⁵⁰ Prestaties tegen een vergoeding zijn in beginsel

⁴⁴ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

⁴⁵ HvJ EU 27 april 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15. (*Kuwait Petroleum Ltd*)

⁴⁶ HvJ 6 april 1994, nr. C-16/93, BNB 1994/271 (*Tolsma*).

⁴⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

⁴⁸ HvJ 21 september 1988, nr. 50/87, BNB 1994/306. (*Commissie tegen Frankrijk*)

⁴⁹ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08. (*SPÖ*)

⁵⁰ HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

economische activiteiten, tenzij de vergoeding slechts symbolisch is, zodat sprake is van vrijgevigheid. Om te bepalen als dit het geval is, is van belang welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen zonder dat het echter van belang is dat de vergoeding verre van kostendekkend is. Toch kan een lage vergoeding die in rekening wordt gebracht als een gewone levering of dienst kwalificeren waarbij de lage vergoeding de maatstaf vormt voor de heffing van omzetbelasting.⁵¹ Uit de jurisprudentie blijkt hierna in welke gevallen er sprake is van een niet-economische activiteit.

2.4.1 Het verwerven en het houden van aandelen

De vraag of bepaalde handelingen moeten worden aangemerkt als economische activiteit komt onder andere op bij handelingen die worden verricht door houdstervennootschappen. Een houdstervennootschap die slechts aandelen houdt zonder daarnaast nog andere activiteiten te verrichten waarvoor zij een vergoeding vraagt, doet in wezen niets anders dan een natuurlijk persoon die toevallig een paar aandelen heeft gekocht op de beurs. Beiden ontvangen na aankoop dividend en zullen de aandelen te zijner tijd verkopen. Het HvJ heeft in het Polysar-arrest⁵² beslist dat het enkele verwerven en houden van aandelen niet is aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, ondanks dat artikel 9 van de Btw-richtlijn een zeer ruime werkingssfeer aan de btw toekent. Hieruit is niet af te leiden dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen als economische activiteit moet worden beschouwd die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent. De financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig is namelijk niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortkomt uit de loutere eigendom van het goed.⁵³ De hoogte van het dividend is bovendien afhankelijk van het toeval. Derhalve heeft het HvJ geoordeeld dat tussen het dividend en enige aanvullende dienstverlening door de aandeelhouder niet het rechtstreekse verband bestaat dat noodzakelijk is om het dividend aan te merken als een tegenprestatie voor een dienstverrichting.⁵⁴ Het HvJ heeft in de zaak Sofitam bevestigd dat de financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig niet is aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspuit uit de loutere eigendom van het goed.⁵⁵ Deze overwegingen worden door het Hof later in meerdere arresten herhaald.⁵⁶

Echter volgt uit het Polysar-arrest dat een houdstervennootschap die zich direct of indirect moeit met het beheer van de vennootschappen waarin zij deelneemt toch als ondernemer kan worden aangemerkt.⁵⁷ Van zich rechtstreeks of indirect moeien in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen is sprake als een dergelijke inmenging in het beheer van de dochtervennootschappen gepaard gaat met handelingen die aan de btw zijn onderworpen op grond

⁵¹ HvJ 20 januari 2005, nr. C-412/03, V-N 2005/8.22). (Scandic)

⁵² HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90, V-N 1992. (Polysar)

⁵³ HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90, V-N 1992 (Polysar) r.o. 13.

⁵⁴ HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17. (Floridienne SA en Berginvest SA)

⁵⁵ HvJ 22 juni 1993, nr. C-333/91. (Sofitam)

⁵⁶ Zie o.a. HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17. (Floridienne SA en Berginvest SA), HvJ 12 juli 2001, nr. C-102/00, V-N 2001/42.14 (Welthgrove), HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7 (Cibo Participations), HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01, V-N 2003/34.14 (KapHag).

⁵⁷ HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90, V-N 1992 (Polysar) r.o. 14.

van de Btw-richtlijn.⁵⁸ Het enkele moeien in het beheer van de vennootschap is dus niet voldoende voor ondernemerschap. Ook na alle arresten inzake aandeelhouders is het nog steeds moeilijk objectief aan te geven wanneer sprake is van 'moeien' als bedoeld door het HvJ. In de zaak Welthgrove is naar voren gekomen dat 'moeien' in ieder geval impliceert dat de betrokken aandeelhouder prestaties tegen vergoeding verricht jegens de dochter.⁵⁹ Het HvJ heeft in de zaak Wellcome Trust voor de eerste keer uitdrukkelijk beslist dat de handelingen die met betrekking tot effecten worden verricht in het kader van een effectenmakelaar, binnen het toepassingsbereik van de btw vallen.⁶⁰ Op het uitgangspunt dat het enkele houden en verwerven van aandelen geen economische activiteit is, heeft het HvJ enkele uitzonderingen geformuleerd. Zo blijkt uit de zaak Harnas en Helm dat handelingen met betrekking tot effecten ook binnen de btw kunnen vallen, wanneer zij worden verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten dan wel wanneer zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit vormen.⁶¹ Het HvJ oordeelde in de zaak dat het weliswaar het enkele in eigendom verweven en houden van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteiten en het genieten van inkomsten daaruit, niet aan zijn te merken als economische activiteiten. In geval van dienstbaarheid aan een andere ondernemersactiviteit kan worden opgemaakt dat het moet gaan om een 'rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk' van de belastbare activiteiten van de belastingplichtige. Dit kan opgemaakt worden uit de zaak Régie Dauphinoise.⁶² Volgens van Hilten en van Kesteren hebben de criteria 'dienstbaarheid' aan en 'rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk' een gelijke strekking in die zin dat activiteiten die op zichzelf beschouwt niet kwalificeren als economische activiteit door hun sterke band met de activiteiten die wel als zodanig kwalificeren, meegetrokken worden in het ondernemerschap.⁶³

2.4.2 De verkoop en overdracht van aandelen

Om te kunnen beoordelen of het verkopen van aandelen een economische activiteit is, zal beoordeeld moeten worden als de handelingen die worden verricht onder de btw kunnen vallen. Het HvJ heeft in de zaak Wellcome Trust verklaard het begrip economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, Zesde richtlijn (thans: artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn) aldus moet worden uitgelegd, dat het niet een activiteit omvat zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, en die bestaat in de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten door een trustee in het kader van het beheer van het vermogen van een charitatieve trust.⁶⁴ Uit de overwegingen van het Hof is af te leiden dat handelingen betreffende aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren wel binnen het toepassingsgebied van de btw kunnen vallen, wanneer die handelingen worden verricht in het kader van een handelsactiviteit van effectenmakelaar dan wel in het kader van directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen. De hiervoor besproken zaak Harnas en Helm voegt hieraan toe dat handelingen ook binnen de werkingssfeer van de btw kunnen vallen wanneer zij het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de handelingen vormen.⁶⁵

⁵⁸ HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17. (Floridienne SA en Berginvest SA)

⁵⁹ HvJ 12 juli 2001, nr. C-102/00, V-N 2001/42.14 (Welthgrove).

⁶⁰ HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94, V-N 1997/1034 (Wellcome Trust).

⁶¹ HvJ 6 februari 1997, nr. 80/95, BNB 1997/386 (Harnas & Helm).

⁶² HvJ EU 11 juli 1996, nr. C-306/94, BNB 1997/38 (Régie Dauphinoise).

⁶³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

⁶⁴ HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94, V-N 1997/1034 (Wellcome Trust).

⁶⁵ HvJ 6 februari 1997, nr. 80/95, BNB 1997/386 (Harnas & Helm).

De hiervoor besproken arresten van het HvJ geven een helder antwoord op de vraag of het verkopen en overdragen van de aandelen binnen de werkingssfeer van de btw valt. In het KapHag-arrest werd overwogen dat het verkopen van aandelen geen economische activiteit vormt, zodat het opnemen van een vennoot in een personenvennootschap tegen betaling van een contante inbreng in de vennootschap geen dienst onder bezwarende titel vormt.⁶⁶ In de zaak Kretztechnik werd op vergelijkbare wijze beslist dat de uitgifte van aandelen door een kapitaalvennootschap ter aantrekking van kapitaal evenmin een dienst onder bezwarende titel vormt.⁶⁷ Met de uitgifte beoogde de vennootschap het aantrekken van kapitaal en niet het verrichten van diensten. Hoewel de uitgifte van aandelen niet als economische activiteit geldt, konden de prestaties die Kretztechnik voor de uitgifte had ingekocht, niettemin als algemene kosten worden aangemerkt aangezien de uitgifte strekte tot de versterking van haar algemene economische activiteit. Het HvJ stelde dat sprake was van een onmiddellijk verband tussen de ingekochte prestaties en de gehele bedrijfsactiviteit van Kretztechnik. Uit het SKF-arrest kan afgeleid worden dat het houden van aandelen, dan wel de verkoop van aandelen als economische activiteit kan kwalificeren in de volgende gevallen:⁶⁸

- De verkoop wordt verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten; of
- De verkoop wordt verricht met het oog op een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschap(pen); of
- De verkoop vormt het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteiten van de belastingplichtige houdstervennootschap

Ook staat in rechtsoverweging 33 van het arrest dat door de overdracht van alle aandelen in de dochtermaatschappij en in de verbonden onderneming SKF haar deelneming in deze vennootschappen beëindigd, waardoor deze overdracht door de moedermaatschappij met het oog op de herstructurering van een groep vennootschappen kan worden beschouwd als een handeling die bestaat in het verkrijgen van duurzame opbrengsten uit activiteiten die verder gaan dan de enkele verkoop van aandelen. Deze handeling hangt rechtstreeks samen met de organisatie van de activiteiten van de groep en vormt dus het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van de belastingplichtige in de zin van de in punt 31 van dit arrest vermelde rechtspraak. Een dergelijke handeling valt met andere woorden dus binnen de werkingssfeer van de btw.⁶⁹

⁶⁶ HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/03, V-N 2003/34.14 (KapHag).

⁶⁷ HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, V-N 2005/29.18 (Kretztechnik).

⁶⁸ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF), r.o. 31.

⁶⁹ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014.

2.5 Verboden handelingen

De omzetbelasting kent in beginsel geen onderscheid tussen legale en verboden handelingen. Illegale transacties zijn in beginsel op de normale wijze aan de btw-heffing onderworpen. Alleen transacties waarvoor in alle lidstaten een algemeen en volstrekt verbod geldt en die daarom niet in het economische en commerciële circuit mogen plaatsvinden, zijn niet onderworpen aan de heffing van omzetbelasting.⁷⁰ Hierbij kan gedacht worden aan de handel in verdovende middelen die volstrekt onder het handelsverbod valt.⁷¹ Deze transacties vallen buiten de werkingssfeer van de btw wat naar voren komt uit de verschillende arresten die door het HvJ zijn gewezen in de loop der jaren.⁷² Als de illegale handelingen concurreren met legale activiteiten vallen de illegale handelingen wel binnen de werkingssfeer van de btw en als de legale activiteiten zijn vrijgesteld van btw mogen de overeenkomstige illegale activiteiten niet belast worden. Een eventuele niet aan omzetbelasting onderworpen verboden handeling die een ondernemer verricht, laat zijn ondernemerschap uit hoofde van verrichte economische activiteiten onaangetaast. De verkoop van softdrugs leidt niet tot het ontstaan van een omzetbelastingsschuld, omdat het gaat om een illegale handeling.⁷³ Het Hof leidt hieruit af dat een coffeeshouder, die dergelijke softdrugs verkoopt naast de reguliere levering van koffie, thee en frisdranken, voor die illegale leveringen niet optreedt in het economische verkeer. In de jurisprudentie is ook de vraag aan de orde geweest of aan de btw-heffing zijn onderworpen activiteiten die op enigerlei wijze verband houden met activiteiten waarvoor in alle lidstaten een volstrekt en absoluut verbod geldt. In de zaak *Siberië* overweegt het HvJ dat het feit dat de gedraging als strafbaar feit wordt aangemerkt op zich er niet toe leidt dat deze van btw-heffing wordt uitgezonderd, maar dat voor een dergelijke uitzondering enkel plaats is in specifieke situaties waarin wegens de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen of diensten elke mededinging tussen legale en illegale economische sector is uitgesloten.⁷⁴

2.6 De overheid als belastingplichtige

Als publiekrechtelijke lichamen deelnemen aan het economische verkeer is er in beginsel geen reden om ze voor de btw-heffing anders te behandelen dan privaatrechtelijke rechtspersonen en natuurlijke personen. Om die reden is in de Nederlandse rechtspraak daarom steeds het standpunt ingenomen dat de prestaties van publiekrechtelijke lichamen op de normale wijze aan de btw-heffing zijn onderworpen, tenzij sprake is van werkzaamheden die zij als overheid verrichten. Zo is het nu ook in de Btw-richtlijn en in de Wet OB vastgelegd. In de Wet OB is deze regeling te vinden in artikel 7, lid 3, Wet OB en in de Btw-richtlijn is deze te vinden in artikel 13 Btw-richtlijn. Publiekrechtelijke lichamen nemen in verschillende hoedanigheden deel aan het economische verkeer. Als zij optreden als overheid zijn zij niet belastingplichtig, dus geen ondernemer, voor de btw. Het begrip 'overheid' heeft het HvJ in het *Carpaneto Piacentino* arrest nader gedefinieerd.⁷⁵ Het handelen als overheid heeft het HvJ omschreven als de werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten

⁷⁰ R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013.

⁷¹ HvJ EU 28 februari 1984, nr. C-294/82, *BNB* 1986/6 (*Senta Einberger*).

⁷² Zie o.a. HvJ EU 5 juli 1988, nr. C-269/86, *BNB* 1988/303 (*Mol*) en HvJ EU 4 juli 1988, nr. C-289/86, *FED* 1988/496, (*Happy Family*).

⁷³ HvJ EU 5 juli 1988, nr. C-269/86, *BNB* 1988/303 (*Mol*).

⁷⁴ HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98, *FED* 1999/619 (*Siberië*).

⁷⁵ HvJ EU 17 oktober 1989, nr. C-231/87, *FED* 1990/312 (*Carpaneto Piacentino*).

verrichten. Het staat aan elke lidstaat vrij een passende wetgevingstechniek te kiezen om de bij deze bepaling vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten. Een publiekrechtelijk lichaam handelt enkel als overheid indien geen sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis. Handelingen van publiekrechtelijke lichamen die ondernemers belast met btw moeten verrichten, dienen ook belast te zijn. Dit is ook in overeenstemming met de fiscale neutraliteit.

2.7 Vrijgestelde handelingen

De omzetbelasting is een paradox: een belasting waarin degene die denkt te worden belast, in feite is vrijgesteld, terwijl de ondernemer die denkt te zijn vrijgesteld eigenlijk belast is.⁷⁶ Op een aantal soorten leveringen en diensten is een vrijstelling van toepassing. Toepassing van een vrijstelling komt erop neer dat ter zake van een vrijgestelde prestatie geen belasting verschuldigd is, maar dat de vrijgesteld presterende ondernemer ook geen recht op aftrek van voorbelasting heeft die aan de vrijgestelde prestatie kan worden toegerekend. De vrijstellingen vormen in wezen een inbreuk op het btw-systeem. Deze inbreuk is door de wetgever bewust gecreëerd voor gevallen waarbij de dienst niet wordt gebruikt door een zodanig handelende ondernemer. Om die reden moeten de vrijstellingsbepalingen eng worden geïnterpreteerd. Dit blijkt onder meer uit de zaken Commissie tegen Nederland en SUFA.⁷⁷ De vrijstellingen zijn zowel in de wet als de Btw-richtlijn opgenomen⁷⁸ en hebben betrekking op diensten die in de sfeer van de levensbehoeften liggen zoals medische verzorging, sport, onderwijs, sociale, culturele en charitatieve diensten en de verhuur van woonruimte. Daarnaast zijn bepaalde diensten mede om uitvoeringstechnische redenen vrijgesteld van de heffing van btw, zoals bancaire en financiële prestaties. Een belangrijke reden voor de invoering van vrijstellingen is om de reikwijdte van de omzetbelasting te beperken. Door bepaalde prestaties vrij te stellen bereikt men vrijwel hetzelfde als wanneer een ondernemer niet als belastingplichtige zou zijn aangemerkt. Uit het voorgaande moge duidelijk zijn dat toepassing van een vrijstelling inhoudt dat een goed of dienst de afnemer niet belastingschoon bereikt. Niet alleen het cumulatieve effect zorgt voor problemen maar door de toepassing van de vrijstelling gaat ook de evenredigheid van de omzetbelasting met de prijs van goederen en diensten verloren. Nog een ander belangrijk effect dat de vrijstellingen hebben is het kunnen aftrekken van voorbelasting door de ondernemer. De ondernemer die een vrijgestelde dienst of levering verricht is geen btw verschuldigd en mag ook geen btw factureren. Als aan een ondernemer een vrijgestelde prestatie wordt verricht, dan heeft de vrijstelling als nadeel dat de afnemer de btw die in de prijs aan hem is doorberekend niet in aftrek kan brengen. De aftrek van voorbelasting zal uitgebreid worden besproken in het volgende hoofdstuk.

2.8 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik de algemene aspecten van het btw-systeem zo nauwkeurig mogelijk uiteen gezet. Ook is de geschiedenis van de omzetbelasting aan bod gekomen. Verder is behandeld dat de omzetbelasting die in Nederland en ook in andere landen van de EU wordt geheven het karakter van een verbruiks- en bestedingsbelasting heeft. Dit houdt in dat met die belasting wordt beoogd het consumptieve verbruik te treffen en dat dit wordt gerealiseerd door de belasting te innen van bestedingen die de consument doet.

⁷⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

⁷⁷ HvJ 26 maart 1987, nr. 235/85, FED 1987/341 (Commissie/Nederland), HvJ 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA).

⁷⁸ Artikel 11 Wet OB en Artikel 131 tot en met 137 van de Btw-richtlijn.

Zoals eerder is beschreven is de omzetbelasting een belasting die ten doel heeft om alle consumptieve uitgaven te treffen door een heffing bij de toeleverancier van de consument. Deze toeleverancier wordt door de wet aangeduid als ondernemer en door de Btw-richtlijn als belastingplichtige. Het ondernemerschap zoals gedefinieerd in artikel 7 Wet OB wordt bepaald aan de hand van drie elementen namelijk, het begrip 'ieder', het begrip 'bedrijf' en het begrip 'zelfstandig'. Deze begrippen zijn allen kort toegelicht.

In artikel 9 van de Btw-richtlijn en daarbij behorende jurisprudentie is duidelijk wat onder een economische activiteit verstaan moet worden. Naast het verrichten van economische activiteiten is duidelijk geworden dat belastingplichtige ook niet-economische activiteiten kan verrichten. Dit zijn handelingen die buiten de reikwijdte van de btw vallen. Bij het verrichten van niet-economische activiteiten wordt gehandeld als een particulier, wat niet onder de btw valt. Dit is ook duidelijk gemaakt aan de hand van relevante jurisprudentie van het HvJ.

Verder is het verwerven, houden en de verkoop van aandelen in dit hoofdstuk ook aan bod gekomen. Het HvJ heeft in haar jurisprudentie beslist dat het enkele verwerven en houden van aandelen niet is aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, ondanks dat artikel 9 van de Btw-richtlijn een zeer ruime werkingssfeer aan de btw toekent. In bepaalde omstandigheden is naar voren gekomen dat dit wel onder de werkingssfeer van de btw kan vallen. Om te kunnen beoordelen of het verkopen van aandelen een economische activiteit is zal beoordeeld moeten worden als de handelingen die worden verricht onder de btw kunnen vallen. Aan de hand van jurisprudentie is dit ook duidelijk geworden.

In dit hoofdstuk zijn ook de verboden handelingen de revue gepasseerd, die zoals besproken buiten de werkingssfeer van de btw vallen. De overheid als belastingplichtige is ook aan bod gekomen, waarbij die niet belastingplichtig is voor de btw voor zover die als overheid handelt en niet zorgt voor concurrentievervalsingen met particulieren. Tot slot zijn de vrijstellingen in de btw behandeld. Toepassing van een vrijstelling komt erop neer dat ter zake van een vrijgestelde prestatie geen belasting verschuldigd is, maar dat de vrijgesteld presterende ondernemer ook geen recht op aftrek van voorbelasting heeft die aan de vrijgestelde prestatie kan worden toegerekend. De vrijstellingen vormen in wezen een inbreuk op het btw-systeem. In het volgende hoofdstuk zal de aftrek van voorbelasting worden behandeld.

Hoofdstuk 3. Aftrek van voorbelasting

3.1 Algemeen

In het vorige hoofdstuk is duidelijk geworden dat de omzetbelasting ten doel heeft om alle consumptieve uitgaven te treffen door een heffing bij de toeleverancier van de consument. Het meest essentiële kenmerk van de omzetbelasting zoals wij die in Nederland kennen, is ongetwijfeld de aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting is in de omzetbelasting nauw verbonden met het ondernemerschap. Slechts in het geval er sprake is van ondernemerschap voor de omzetbelasting, krijgt men toegang tot het recht op aftrek van voorbelasting. Door het systeem van aftrek van voorbelasting wordt bereikt dat een ondernemer slechts belasting betaald over de door hem bij de productie en distributie van goederen en diensten toegevoegde waarde. Zodoende is de belastingdruk op goederen en diensten strikt evenredig aan de prijs van goederen en diensten. Met de aftrek van voorbelasting wordt de neutraliteit van de belasting gewaarborgd. De neutraliteit van de belasting vereist echter niet alleen dat ondernemers recht op aftrek hebben, maar ook dat de aftrek onmiddellijk en voor het totale bedrag kan worden uitgeoefend, ook als dat zou leiden tot een teruggaaf van belasting.⁷⁹ In de navolgende paragrafen zullen de beginselen van het recht tot aftrek van voorbelasting, wat de kern van de omzetbelasting vormt, worden besproken. Nu in het vorige hoofdstuk het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten is vastgesteld wordt in dit hoofdstuk het recht op aftrek van economische als niet-economische activiteiten onderzocht.

3.2 Het systeem van aftrek op voorbelasting

De regels omtrent de aftrek van voorbelasting zijn in de Btw-richtlijn opgenomen in artikel 67 tot en met 192 en artikel 15 van de Wet OB. Zowel de Btw-richtlijn als de wet koppelt het tijdstip waarop de aftrek kan worden geëffectueerd aan het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Dat wil zeggen dat de aftrek plaatsvindt in hetzelfde belastingtijdvak als waarin de omzetbelasting in rekening is gebracht. Ook hanteren de richtlijn en wet beide het uitgangspunt dat de ondernemer een recht op volledige aftrek heeft, wat wil zeggen dat teruggaaf volgt indien de in een tijdvak in aftrek te brengen belasting de verschuldigde belasting overtreft. De aftrek van voorbelasting is geregeld in artikel 168 van de Btw-richtlijn en in artikel 15 Wet OB. Artikel 168 van de Btw-richtlijn bepaalt dat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is voorbelasting in aftrek te brengen. Voor zover goederen en diensten gebruikt worden voor belaste handelingen van een belastingplichtige is deze, in de lidstaat waar hij deze activiteiten verricht, gerechtigd om van het door hem verschuldigde bedrag aan belasting de bedragen af te trekken met betrekking tot:

- a. de belasting die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de door een andere belastingplichtige aan hem verrichte prestaties. Deze aftrekbare belasting bevat eveneens de belasting die de belastingplichtige verschuldigd is op basis van de verleggingsregeling;
- b. de belasting die door de ondernemer is voldaan ter zake van de zogenoemde interne leveringen van goederen (artikel 18 onder punt a. Btw-richtlijn) of die voldaan is ter zake van interne dienstverrichtingen in de zin van artikel 27 Btw-richtlijn;
- c. de belasting die verschuldigd is ter zake van door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen; Het woord 'belaste' is hier belangrijk, aangezien de Btw-richtlijn in beginsel aftrek uitsluit wanneer de goederen en diensten worden gebezigd voor andere dan belaste handelingen. Van

⁷⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2012.

Hilten en van Kesteren zijn van mening dat dit uitgangspunt van de richtlijn gebaseerd is op een nogal beperkte gedachte dat het aftrekmechanisme binnen de omzetbelasting er slechts toe dient een verstoring van concurrentieverhoudingen tegen te gaan.⁸⁰ Een dergelijke verstoring treedt op indien de belasting cumuleert. Volgens de richtlijn treedt cumulatie niet op wanneer sprake is van belaste prestaties. In artikel 15, lid 1, onderdelen a tot en met d, Wet OB is aangegeven welke belasting de ondernemer in aftrek kan brengen. Voorwaarde voor de aftrek is uiteraard dat voldaan is aan de voor aftrek geldende vereisten die zoals hiervoor aangegeven, namelijk goederen en diensten die gebezigd worden voor belaste handelingen. De in artikel 15, lid 1, Wet OB opgenomen categorieën van aftrekbare belasting kunnen als volgt worden gerubriceerd:

- a) de belasting die aan de ondernemer op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur in rekening is gebracht ter zake van de aan hem verrichte prestaties;
- b) de belasting die verschuldigd is geworden ter zake van de door de ondernemer verrichtte intracommunautaire verwervingen;
- c) de belasting die ter zake van invoer van goederen die voor de ondernemer bestemd zijn;
- d) de belasting die ter zake van aan hem verrichtte leveringen of diensten door de (afnemende) ondernemer verschuldigd is geworden op grond van een verleggingsregeling van artikel 12, lid 2, 3 en 5 Wet OB;
- e) de belasting die door de ondernemer is voldaan ter zake van bestemmen van goederen voor bedrijfsdoeleinden of die voldaan is ter zake van interne dienstverrichtingen in de zin van artikel 4, lid 3, Wet OB.

Uit voorgaande bepalingen kan geconcludeerd worden dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat op kosten die zijn gemaakt indien deze betrekking hebben op vrijgestelde handeling en handelingen die vallen buiten de werkingssfeer van de btw. Zoals in het vorige hoofdstuk vermeld zijn handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen niet-economische activiteiten. Derhalve kan btw op kosten die gemaakt zijn in het kader van niet-economische activiteiten niet voor aftrek van voorbelasting in aanmerking komen. Voor goederen en diensten die zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt, bestaat op grond van artikel 173 Btw-richtlijn recht op aftrek conform pro rata. Het pro rata is geregeld in artikel 174 Btw-richtlijn en is de uitkomst van de breuk van de vergoedingen die zij behaald met handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat en de totaal gerealiseerde vergoedingen van een belastingplichtige. In de Wet OB is aftrek van voorbelasting in een dergelijk geval mogelijk door de methode van splitsing van voorbelasting toe te passen.⁸¹ In geval goederen en diensten door de ondernemer voor zowel belaste als onbelaste handelingen worden gebruikt zijn de splitsingsregels te vinden in artikel 11 Uitvoeringsbeschikking OB. Immers, geldt er geen pro rata voor niet-economische handelingen, omdat er geen vergoeding is voor niet-economische activiteiten.

In inmiddels vaste jurisprudentie heeft het HvJ de regels van de aftrek van voorbelasting nader ingevuld.⁸² Btw is slechts aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op

⁸⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

⁸¹ Artikel 15, lid 6, Wet OB.

⁸² HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National), HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00, FED 2002/31, (Cibo Participations) en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313, (Kretztechnik).

aftrek bestaat. Het recht op aftrek van btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Voor het recht op aftrek van voorbelasting moet dus allereerst een rechtstreekse toerekening van voorbelasting plaatsvinden aan de belaste dan wel vrijgestelde prestaties. Uit de jurisprudentie kan afgeleid worden dat de rechtstreekse toerekening dient te worden gemaakt aan de hand van twee cumulatieve eisen.⁸³

- er moet een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen de aangekochte goederen en diensten waarop btw drukt en de belaste dan wel vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige;
- de uitgaven, die zijn gedaan voor de aangekochte goederen en diensten waarop btw drukt, moeten zijn opgenomen in de prijs van de belaste dan wel vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige.

In de Btw-richtlijn ziet de term 'vrijstelling' op de situatie waarin geen btw is verschuldigd over een belastbare handeling. Er bestaan daarentegen vrijstellingen ter zake waarvan recht op aftrek van voorbelasting bestaat en vrijstellingen ter zake waarvan dat niet het geval is. De eerste categorie vrijstelling (vrijstellingen met recht op aftrek) is opgenomen in artikel 138 tot en met 166 van de Btw-richtlijn. Voor handelingen die onder deze categorie vrijstellingen vallen, bestaat recht op aftrek van voorbelasting. De vrijstellingen houden verband met het internationale goederen- en dienstenverkeer. Deze vrijstellingen werken immers niet verstorend en leveren daardoor weinig problemen op. De tweede categorie heeft betrekking op vrijstellingen waarop geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Toepassing van een dergelijke vrijstelling heeft niet alleen tot gevolg dat er geen btw verschuldigd is ter zake van een vrijgestelde prestatie, maar heeft tevens tot gevolg dat er geen recht is op aftrek van voorbelasting die toerekenbaar is aan de vrijgestelde prestatie. De vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting zijn afwijkingen van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke prestatie die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht en tasten daardoor de neutraliteit van het btw-stelsel aan. Als ondernemers vrijgesteld presteren aan consumenten verstoort dit de neutraliteit, omdat de doorberekende belasting die de ondernemer niet in aftrek kan brengen niet evenredig is aan de eindprijs van een goed of dienst.⁸⁴ Indien aan een aftrekgerechtigde ondernemer een vrijgestelde prestatie wordt verricht, dan heeft de vrijstelling als nadeel dat de afnemer de btw die in de prijs aan hem is doorberekend niet in aftrek kan brengen. Een vrijstelling voor prestaties die overwegend aan ondernemers wordt verleend heeft derhalve niet het beoogde effect om de btw druk voor de consument te verminderen.⁸⁵ Vanwege de beperking in de aftrek van voorbelasting treedt cumulatie op. De niet-aftrekbare voorbelasting vormt onderdeel van de kostprijs van het product of dienst van de ondernemer, die deze btw doorgaans zal opnemen in de verkoopprijs en daarover wederom btw factureert aan zijn consument, die over de uiteindelijke verkoopprijs meer btw betaalt dan het voorgeschreven tarief.⁸⁶

Vanwege het hiervoor beschreven verstorende effect van vrijstellingen kan de vraag rijzen waarom deze überhaupt in de omzetbelasting zijn opgenomen. Er moet hierbij bedacht worden dat er situaties

⁸³ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW, Fiscale Monografieën*, Deventer: Kluwer 2007.

⁸⁴ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW, Fiscale Monografieën*, Deventer: Kluwer 2002.

⁸⁵ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014.

⁸⁶ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014.

zijn waarin het wenselijk of zelfs noodzakelijk is om bepaalde handelingen buiten de heffing van omzetbelasting te houden. Hierbij kan er gedacht worden aan de mogelijkheid dat goederen en diensten zonder enige vorm van belasting druk aan de consument geleverd zouden kunnen worden, indien het uitsluiten van aftrek niet mogelijk zou zijn.

Verder kwam in deze paragraaf naar voren dat een belastingplichtige de btw kan aftrekken op kosten waarop btw drukt voor zover deze kosten zijn gemaakt in verband met belaste handelingen van de belastingplichtige. Deze kosten zijn onder te verdelen in directe kosten en algemene kosten. Het recht op aftrek van voorbelasting vereist dat er een onlosmakelijke samenhang bestaat tussen de gemaakte kosten en ofwel één of meer handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, ofwel de algehele economische activiteit.⁸⁷ Beide typen kosten hebben een verschillende uitwerking op het aftrekrecht. In de volgende paragraaf zullen de kosten en de samenhang van de kosten met een belastbare activiteit worden besproken.

3.3 Samenhang tussen kosten en belastbare handelingen.

3.3.1 Directe en algemene kosten

Zoals eerder behandeld in dit hoofdstuk bestaat op grond van artikel 168 Btw-richtlijn een recht op aftrek van voorbelasting, “voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”. De woorden “gebruikt voor” brengen mee dat er een onlosmakelijke samenhang aanwezig moet zijn tussen de gemaakte kosten en de verrichtte (belaste) handelingen.⁸⁸

Kosten die direct toerekenbaar zijn aan, ofwel belaste ofwel vrijgestelde handelingen worden ‘directe kosten’ genoemd. De btw die drukt op directe kosten is of volledig aftrekbaar of helemaal niet aftrekbaar. Indien een onlosmakelijke samenhang bestaat tussen met één of meerdere belaste handelingen, bestaat een volledig recht op aftrek. Wanneer er een onlosmakelijke samenhang bestaat met één of meerdere vrijgestelde handelingen, bestaat geen recht op aftrek.⁸⁹

Kosten die direct toerekenbaar zijn aan zowel belaste als vrijgestelde handelingen worden ‘algemene kosten’ genoemd. De mate van aftrek van btw op algemene kosten wordt in de systematiek van de Btw-richtlijn vastgesteld op basis van de verhouding van de omzet die wordt behaald met handelingen die wel of niet tot omzet kunnen leiden. Om de aftrek van voorbelasting in een dergelijk geval vast te kunnen stellen wordt gebruik gemaakt van splitsingsregels op grond van artikel 173 Btw-richtlijn. Op grond van dit artikel kan een ondernemer, die zowel belaste handelingen als onbelaste handelingen verricht waarvoor geen recht op aftrek bestaat, in principe alleen de belasting die op de belaste handelingen drukt in aftrek brengen. Het gebruik van goederen en diensten voor belaste en vrijgestelde activiteiten wordt ook aangeduid als ‘gemengd gebruik’. Om het aftrekbare bedrag aan btw te berekenen, is in artikel 174, lid 1, van de Btw-richtlijn de zogenoemde ‘pro rata berekening’

⁸⁷ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

⁸⁸ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

⁸⁹ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

opgenomen. Op basis van artikel 174, tweede lid, Btw-richtlijn hebben lidstaten ook de mogelijkheid om voor een andere methode te kiezen om de mate van aftrek vast te stellen. Voor het vaststellen van de mate van aftrek van de aangeschafte goederen en diensten heeft Nederland gekozen voor de 'werkelijke methode' (artikel 11, lid 2, Uitvoeringsbeschikking OB), indien dit als geheel genomen afwijkt van het pro rata (artikel 173, lid 2, onderdeel c Btw-richtlijn).

Om vast te kunnen stellen of er sprake is van 'directe kosten' of 'algemene kosten' moet er zoals hierboven vermeld sprake zijn van een onlosmakelijke samenhang. In het navolgende zullen wij daarom een onderscheid maken tussen de onlosmakelijke samenhang bij directe kosten en de onlosmakelijke samenhang bij algemene kosten.

3.3.2 Onlosmakelijke samenhang

Uit het voorgaande is gebleken dat voor het recht op aftrek van voorbelasting het van belang is dat een onlosmakelijke samenhang wordt gevonden met één of meer handelingen waarvan recht op aftrek bestaat (directe kosten) dan wel met de algehele economische activiteit (algemene kosten). Het HvJ gebruikt namelijk drie criteria om vast te stellen of er sprake is van directe kosten of algemene kosten:⁹⁰

1. verdiscontering
2. finaliteit; en
3. causaliteit.

Verdiscontering houdt in dat de kosten zijn opgenomen in de prijzen van de uitgaande belastbare handelingen. Van finaliteit is sprake indien er kosten zijn gemaakt met het oog op uitgaande belastbare handelingen. Hierbij valt te denken aan een bakker die meel inkoopt met het oog op het bakken en vervolgens verkopen van brood. Bij causaliteit wordt gekeken of de kosten voortvloeien uit uitgaande handelingen, dat wil zeggen of de kosten ook gemaakt zouden zijn indien er geen handelingen zouden zijn verricht.

In de zaak Midland Bank⁹¹ verzocht de nationale rechterlijke instantie om precisering van de aard van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. In dit arrest betreft het de verkoop van een deelneming aan een afnemer die buiten de EU was gevestigd (Amerika). Voor deze financiële diensten had Midland Bank recht op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 169, onderdeel c, van de Btw-richtlijn. Na de overname ontstond er een geschil met de afnemer. In verband met dit geschil maakte Midland Bank advocaatkosten. Midland Bank wenste op de advocaat drukkende btw volledig in aftrek te brengen, omdat de kosten betrekking hadden op een vrijgestelde financiële prestatie aan een afnemer buiten de EU. De belastingautoriteiten waren echter van mening dat de kosten btw-technisch geen betrekking konden hebben op de financiële diensten, omdat de kosten van de advocaat niet meer konden worden verrekend in de prijs van de diensten. Om te beoordelen of een recht op aftrek bestaat, ondanks het feit dat de kosten zijn gemaakt op een later tijdstip dan waarop de financiële diensten werden verricht, legt het HvJ zich eerst bij de verdisconteringstoets aan.⁹² In artikel 1, tweede lid, van de Btw-richtlijn is het beginsel opgenomen dat bij elke transactie btw is verschuldigd onder aftrek van de btw waarmee

⁹⁰ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

⁹¹ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank).

⁹² Conclusie A-G Overgaauw 10 april 2007, nr. 42 863, BNB 2012/29.

de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks waren belast. Het HvJ combineert het beginsel dat bij elke transactie btw is verschuldigd onder aftrek van de btw waarmee onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks waren belast met de regel dat er een onlosmakelijke samenhang dient te bestaan tussen de kosten en de belaste handelingen.⁹³ Vervolgens verbindt het HvJ daaraan de conclusie dat het recht op aftrek vooronderstelt dat de kosten één van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen zijn. Met andere woorden is dat om die reden die elementen van de kostprijs normaliter moeten zijn ontstaan voordat de belastingplichtige de belaste handelingen verricht waarop zij betrekking hebben. Het feit dat de kosten zijn gemaakt nadat de belaste handeling is verricht kunnen wat deze toets betreft de kosten geen directe kosten meer vormen. Dat kosten moeten zijn opgenomen in de prijzen van handelingen, komt ook tot uitdrukking in de zaak SKF.⁹⁴ Het HvJ overwoog in deze zaak dat voor het bestaan van een recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en één of meer handelingen in later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Vooronderstelt wordt dat het rechtstreekse en onmiddellijke verband de voor de verwerving gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.⁹⁵ Van directe kosten kan alleen sprake zijn wanneer de kosten van de diensten in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere uitgaande handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.⁹⁶ In de SKF zaak was het daarom belangrijk om te weten of de gedane uitgaven waren opgenomen in de prijs van de aandelen die zij wilde overdragen.⁹⁷ Hoewel het in de SKF zaak duidelijk was dat de ingekochte diensten feitelijke gebruikt werden voor de verkoop van aandelen, bestond er btw-technisch gezien geen onlosmakelijke samenhang met deze verkoop, indien de kosten niet of althans onvoldoende duidelijk zouden zijn verdisconteerd in de verkoopprijs van de aandelen. Aan de hand van bovenstaande arresten ontstaat het beeld dat de verdisconteringsstoets doorslaggevend is bij de vaststelling van de samenhang.

Bij toetsing aan het finaliteitscriterium in de Midland Bank zaak leidde er niet toe dat er een onlosmakelijke samenhang tussen de gemaakte kosten en de verstrekte financiële diensten werd gevonden. De uitkomst van deze toets wees uit dat de diensten niet werden gebruikt voor de financiële diensten aan afnemers buiten de EU, maar voor de gevolgen van die financiële diensten. Het HvJ oordeelde ten aanzien van de finaliteitstoets dat:⁹⁸

“Die belastingplichtige kan de belasting over de toegevoegde waarde over in een eerder stadium verworven diensten niet volledig aftrekken wanneer die diensten niet zijn gebruikt voor het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, maar in het kader van activiteiten die enkel het gevolg zijn van die handeling, tenzij de belastingplichtige met objectieve elementen aantoont, dat de kosten van die diensten een bestanddeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte handeling”.

Aan de hand van dit oordeel concludeer ik dat het HvJ belang hecht aan de vraag met welk oogmerk de kosten zijn gemaakt. In het geval de kosten niet zijn gemaakt met het oog op een belastbare handeling, maar slechts met het oog op de gevolgen van een dergelijke handeling, dan is de uitkomst

⁹³ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), r.o. 30.

⁹⁴ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF).

⁹⁵ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF), r.o. 57.

⁹⁶ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF), r.o. 60.

⁹⁷ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF), r.o. 60-62.

⁹⁸ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), r.o. 33.

van de finaliteitstoets dat er geen samenhang is met de bedoelde handeling. Ook in de zaken INZO, Schlosstrasse en Ghent Coal heeft de finaliteit een doorslaggevende rol gespeeld.⁹⁹ In de zaak INZO was er geen sprake van een economische activiteit en in de laatste twee zaken kwam de belaste handeling die men voor ogen had, buiten de wil van de belastingplichtige niet tot stand. Desondanks was in al deze gevallen aftrek toch mogelijk en werd de band met de voorgenomen activiteit of handeling nog steeds als onlosmakelijk aangemerkt, ondanks het feit dat de handeling met de wetenschap achteraf niet tot stand is gekomen.¹⁰⁰ Uit de zaak Kopalnia kan ook geoordeeld worden dat het HvJ toch zwaar leunt op de finaliteit, waarin het oordeelt dat de investeringsuitgaven ten behoeve van de vennootschap en met het oog op de economische activiteit van de vennootschap zijn gedaan.¹⁰¹

Het laatste criterium waaraan getoetst wordt is de causaliteit. Deze lijkt te zijn ontleend aan algemeen juridische uitgangspunten en is daarmee een vorm van samenhang, die in het algemeen gezien wordt als een belangrijke factor om een juridische relatie tussen rechtsfeiten vast te stellen.¹⁰² In de zaak Midland Bank stelt het HvJ met behulp van de causaliteitstoets vast dat de kosten een gevolg waren van de uitgaande belastbare handeling waarvoor recht op aftrek bestaat.¹⁰³ Als de financiële handelingen niet zouden zijn verricht, dan zouden ook geen juridische diensten zijn afgenomen. Van Doesum en van Kesteren stellen dat hoewel het HvJ hieraan verder geen woorden vuil maakt, het er op lijkt dat een causaliteit tussen oorspronkelijke advieshandeling en de later opgekomen kosten werd aangenomen.¹⁰⁴

3.3.2.1 Samenhang bij algemene kosten

Er is sprake van algemene kosten wanneer kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk kunnen worden toegerekend aan één of meer uitgaande belastbare handelingen. In de casus van het Midland Bank – arrest en de in dat arrest ontwikkelde doctrine waren de door haar gemaakte advocaatkosten niet in rechtstreeks en onmiddellijk verband met een uitgaande prestatie. Zij waren onvoorzien en werden pas gemaakt nadat de deelneming was verkocht. In dit arrest oordeelde het HvJ als volgt:

*De kosten van die diensten maken daarentegen deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Er is derhalve een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige zodat, het recht op aftrek van de btw daarover wordt geregeld door artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn (thans: artikel 173 Btw-richtlijn) en de btw volgens die bepaling slechts ten dele kan worden afgetrokken.*¹⁰⁵

⁹⁹ HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996-1396 (INZO), HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-396/98, V-N 2000/44.21 (Schlosstraße) en HvJ EU 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (Ghent Coal Terminal).

¹⁰⁰ Zie HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996-1396 (INZO), r.o. 21.

¹⁰¹ HvJ 1 maart 2012, nr. C-280/10, V-N 2012.17.17 (Kopalnia).

¹⁰² A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁰³ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank).

¹⁰⁴ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁰⁵ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), r.o. 31.

Vaak begint het HvJ te stellen dat het hier algemene kosten betreft, dat deze kosten geacht mogen worden te zijn verdisconteerd in de prijzen van alle handelingen van belastingplichtige in kwestie en dat er daarom een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat met de algehele economische activiteit. Van Doesum en van Kesteren zijn van mening dat deze door het HvJ gehanteerde volgorde het mogelijk is dat zij de verdiscontering belangrijk acht, maar dat het een daadwerkelijke verdiscontering veelal niet met zekerheid uit het dossier af zal kunnen leiden.¹⁰⁶ Bij de verdisconteringsstoets¹⁰⁷ gaat het erom vast te stellen of kosten bestanddelen zijn van de prijs van de producten van een onderneming. Hoewel het HvJ veel gewicht toekent aan de uitkomst van de verdisconteringsstoets, blijkt uit de jurisprudentie toch dat ook de causaliteitstoets en de finaliteitstoets een rol spelen bij het vaststellen van een samenhang tussen kosten en de algehele economische activiteit, zij het dat door omstandigheden soms één of twee van de toetsen een ondergeschikte rol speelt/spelen.¹⁰⁸

In de *Abbey National*¹⁰⁹ zaak verkocht en leverde *Abbey National* onroerende zaken die zij volledig belast exploiteerde. De overdracht was buiten de btw-heffing gebleven omdat daarop de op artikel 5, lid 8, Zesde richtlijn gebaseerde Britse bepaling van toepassing was. Hiermee stond dus vast dat de door *Abbey National* gemaakte kosten, ook al waren zij gemaakt voorafgaande aan de overdracht, niet waren opgenomen in de prijs, waardoor de kosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband hielden met latere belaste handelingen. Volgens de Britse belastingdienst zijn de gedane uitgaven ten behoeve van de overdracht aangewend voor een niet-belaste handeling en daardoor geen recht op aftrek van de over deze uitgaven betaalde voorbelasting bestond. Toch oordeelde het HvJ¹¹⁰ dat de kosten van deze diensten evenwel deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van de onderneming. Zelfs in geval van overdracht van het geheel van een algemeenheid van goederen moeten, wanneer belastingplichtige na gebruik van voormelde diensten geen handelingen meer verricht, de kosten ter zake van diensten worden beschouwd als onlosmakelijke verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht.

Na het *Midland Bank*-arrest en het *Abbey National* arrest is echter nog het *Cibo Participations*-arrest¹¹¹ geweest. In dit arrest hadden de door *Cibo* gemaakte kosten betrekking op de aankoop van een deelneming. De commissie betoogde dat ieder recht op aftrek van belasting over de kosten in verband met de verwerving van aandelen is uitgesloten, aangezien deze kosten geen verband houden met enige handeling die binnen het toepassingsgebied van de btw valt.¹¹² Het HvJ oordeelde dat de kosten van de diensten deel uitmaakte van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming.¹¹³ Derhalve is er in beginsel een

¹⁰⁶ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁰⁷ Zie HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (*Midland Bank*) en HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (*AB SKF*).

¹⁰⁸ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁰⁹ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (*Abbey National*).

¹¹⁰ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (*Abbey National*), r.o. 35.

¹¹¹ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (*Cibo Participations SA*).

¹¹² HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (*Cibo Participations SA*), r.o. 26.

¹¹³ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (*Cibo Participations SA*), r.o. 33.

rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.¹¹⁴

De bovengenoemde arresten hebben allemaal betrekking op het recht op aftrek van de gemaakte kosten. A-G Overgaw noemt deze door het HvJ uiteengezette leer de 'Midland-doctrine'.¹¹⁵ In de volgende paragraaf zal dit uitgebreid besproken worden. Van Doesum en van Kesteren concluderen dat de drie genoemde criteria bij de algemene kosten net als bij directe kosten in wisselende samenstelling worden gehanteerd door het HvJ en dat verhelderend zou zijn als het HvJ deze drie criteria vaker in een duidelijke samenhang zou hanteren dan het thans doet.¹¹⁶ In de SKF zaak hanteerde het HvJ de verdisconteringstoets als enig instrument om de samenhang te toetsen, terwijl het in andere zaken waar de verdisconteringstoets weinig diensten kan bewijzen de andere toetsen van stal haalt. In sommige gevallen worden de toetsen naast elkaar gehanteerd om te demonstreren dat alle toetsen, of twee van hen, tot hetzelfde resultaat leiden. In het Midland Bank-arrest geeft het HvJ aan dat het aan de nationale rechterlijke instanties staat om het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang toe te passen op de feiten van elk bij hen aanhangig gedingen en daarbij rekening te houden met alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden.¹¹⁷ Terecht vind ik het feit dat nationale rechters optimaal gebruik maken van deze speelruimte om alle genoemde criteria als hulpmiddel te gebruiken om te onderzoeken in hoeverre er sprake is van een onlosmakelijke samenhang tussen kosten en de algehele economische activiteit. Uiteraard geldt dezelfde mening in verband met de directe kosten. Ideaal zou een methode zijn waaraan belastingplichtigen konden toetsen om zonder tussenkomst van een rechter te kunnen bepalen in welke mate hun kosten samenhangen met een of meer handelingen in een later stadium waarvoor aftrek van voorbelasting bestaat (directe kosten) of met de algehele economische activiteit (algemene kosten).

¹¹⁴ Zie ook HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), r.o 31 en HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o. 35 em 36.

¹¹⁵ Conclusie A-G Overgaw, 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, V-N 2007/25.29.

¹¹⁶ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹¹⁷ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), r.o. 25.

3.4 Aftrek bij niet-economische activiteiten

In deze paragraaf zal de aftrek van voorbelasting behandeld worden in verband met de niet-economische activiteiten oftewel handelingen waarbij een belaste omzet ontbreekt. Om meerdere redenen kan aangenomen worden dat de voorbelasting die direct toerekenbaar is aan niet-economische activiteiten niet aftrekbaar is. Ten eerste kan aangenomen worden dat degene die een niet-economische activiteit verricht niet als belastingplichtige handelt. Vervolgens voldoet een niet-economische activiteit niet aan de voorwaarde die artikel 168 Btw-richtlijn stelt, dat sprake moet zijn van een belaste activiteit om voor aftrek in aanmerking te komen. Allereerst doel ik bij niet-economische activiteiten op ondernemers die prestaties om niet verrichten. Uit het Hong Kong-arrest¹¹⁸ zoals in het vorige hoofdstuk besproken weten wij immers dat iemand die uitsluitend om niet presteert, geen ondernemer is en reeds daarom geen recht op aftrek heeft. Hier betreft het dus iemand die ondernemer is omdat hij tegen vergoeding prestaties verricht, maar ook prestaties om niet verricht. Hierbij valt te denken aan bijvoorbeeld de bakker die het kind van de klant een stuk koek geeft, de bank die nieuwe spaarders een pen cadeau geeft. Deze voorbeelden gaan telkens om activiteiten die de desbetreffende ondernemer uit zakelijke overwegingen verricht. De goederen en diensten waarmee de gratis verstrekkingen worden gedaan vallen in directe zin aan gratis prestaties toe te rekenen, maar zijn feitelijk toch dienstbaar aan de prestaties tegen vergoeding. Denk maar aan de bakker die de klant een stuk gratis koek geeft in de hoop dat de klant het zo lekker vindt dat hij weer terug komt en de bank die met het gratis verstrekken van de pen hoop dat de klant meer bancaire diensten afneemt. Aftrek in de mate waarin de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting ter zake van zijn tegen vergoeding verrichte prestaties ligt in deze gevallen dan ook in de rede. Door het Midland Bank-arrest¹¹⁹ is duidelijk geworden dat aftrek van voorbelasting beoordeeld wordt aan de hand van de vraag of de kosten waarop voorbelasting drukt worden opgenomen in de prijs van goederen en diensten. Aan de hand van de hiervoor genoemde voorbeelden kan vastgesteld worden dat de bakker en de bank de kosten van de gratis verstrekkingen zal verdisconteren in de prijs van zijn prestaties. Uit de hierna te bespreken jurisprudentie van het HvJ kan opgemaakt worden dat een belastingplichtige in sommige gevallen toch recht op aftrek van voorbelasting kan hebben.

3.4.1 BLP

Het eerste arrest dat besproken wordt in dit verband is het BLP-arrest.¹²⁰ In dit arrest betreft het een ondernemer die uitsluitend belaste prestaties verricht. BLP is een beheers- en houdstermaatschappij die haar diensten verleent aan een groep vennootschappen die goederen vervaardigt voor de meubel- en doe het zelfindustrie. In 1989 kocht zij het maatschappelijk kapitaal van een Duitse vennootschap, Berg Mantelprofilwerk GmbH. Nadat de financiële situatie van BLP verontrustend was geworden, deden haar bestuurders 95% van de Berg aandelen van de hand. Met de opbrengst van deze verkoop werden de schulden van BLP afgelost. In haar btw-aangifte verzocht BLP om de aftrek van de btw die zij had betaald over drie facturen van respectievelijk haar bankiers, juridisch adviseurs en accountants voor in verband met de verkoop van de Berg aandelen verrichte diensten. In geschil was de aftrek van btw die drukt op advies en accountantskosten die gemaakt werden in verband met de verkoop van de deelneming. De aftrek van voorbelasting werd geweigerd op grond dat de aandelenverkoop btw-rechtelijk gezien een vrijgestelde verrichting vormde.¹²¹ Het HvJ beslist dat wanneer een

¹¹⁸ HvJ 1 april 1982, nr. 89/81, BNB 1982/312 (Hong Kong Trade).

¹¹⁹ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank).

¹²⁰ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, FED 1995/495 (BLP).

¹²¹ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, FED 1995/495 (BLP), r.o. 27.

belastingplichtige diensten verricht voor een ander belastingplichtige, die deze diensten voor vrijgestelde handelingen gebruikt, deze laatste behalve in de door die richtlijnen uitdrukkelijk bepaalde gevallen geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling.¹²² Het HvJ gaat uit van artikel 168 Btw-richtlijn waarin staat dat aftrek mogelijk is 'voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige. Volgens het HvJ wijst de formulering 'gebruikt voor' erop dat het recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband vereist tussen de verworven goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat en dat het doel dat de belastingplichtige beoogt te bereiken, niet relevant is.¹²³ In dit arrest was er sprake van een indirecte samenhang met de belaste handeling, waardoor het recht op aftrek werd geweigerd. Om voor aftrek in aanmerking te komen dient er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te bestaan met de belaste handelingen van belastingplichtige.

3.4.2 Midland-doctrine

Enkele jaren na het BLP-arrest volgde een reeks arresten waarin het HvJ voor de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting belangrijke beginselen formuleert en uitwerkt. De door het HvJ ontwikkelde leer wordt de 'Midland-doctrine' genoemd.¹²⁴ Deze doctrine is door het HvJ voor het eerst geformuleerd in het eerder besproken arrest Midland Bank. In dit arrest was in geschil dat de door haar gemaakte kosten niet in rechtstreeks en onmiddellijk verband stonden met een uitgaande belaste prestatie. Deze kosten waren onvoorzien en werden pas gemaakt nadat de belaste prestatie was verricht waardoor er geen volledig recht op aftrek van voorbelasting mogelijk was. Toch heeft het HvJ beslist dat de kosten van die diensten deel uitmaken van de algemene kosten van belastingplichtige en als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming zijn, waardoor er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang was tussen de kosten en de algehele economische activiteit van belastingplichtige. Hierdoor ontstond het recht op aftrek van de btw die slechts ten dele kon worden afgetrokken. Deze leer werd later in de arresten Abbey National en Cibo Participations wat puntiger verwoord. Deze twee zaken hadden betrekking op kosten die werden gemaakt ten behoeve van handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen (niet- economische activiteit). Bekeken zal worden in hoeverre het HvJ in deze twee arresten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aanwezig acht.

Abbey National¹²⁵

Abbey National is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming die assurantieactiviteiten verricht. Scottish Mutual Assurance Plc (hierna: Scottish Mutual) is een volledige dochteronderneming van Abbey National die buiten haar activiteit op het vlak van verzekeringen ook gebouwen verhuurt voor beroeps of handelsdoeleinden. In het kader van deze laatste activiteit had zij voor de duur van 125 jaar het voor beroeps- en handelsdoeleinden bestemde onroerend goed Atholl House te Aberdeen gehuurd en weer onderverhuurd aan handelsondernemingen. Daar Scottish Mutual overeenkomstig de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk tot omzetting van artikel 13, C, eerste alinea, sub a, van de Zesde richtlijn had gekozen voor heffing van BTW op de huur die zij voor Atholl House ontving, kon zij alle voorbelasting over de met het bezit van het gebouw verbonden kosten terugvorderen. De rechten

¹²² HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, *FED* 1995/495 (BLP), r.o. 27 en 28.

¹²³ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, *FED* 1995/495 (BLP), r.o. 19.

¹²⁴ S. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*. Deventer: Kluwer 2010.

¹²⁵ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National).

op deze activiteit werden in 1992 verkocht aan een niet tot dezelfde groep behorende vennootschap. Deze overdracht kwalificeerde volgens de Commissioners als een overgang van een geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen die niet onderworpen is aan de btw-heffing. Mijns inziens is dit een handeling die kwalificeert als een niet-economische handeling. De Commissioners beslisten dat slechts een deel van de over deze uitgaven betaalde voorbelasting kon worden verrekend. Abbey National bracht daartegen in dat zij de overgedragen onroerende zaken uitsluitend gebruikte voor belaste prestaties en dat ook de overnemende partij de overgenomen onroerende zaken uitsluitend voor belaste prestatie ging bezigen. Het HvJ heeft om te beginnen belanghebbende eraan herinnerd 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 en dat het gemeenschapspijl stelsel van belasting over toegevoegde waarde derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.¹²⁶

Het HvJ kon en wilde niet om het feit heen dat een overgang van een geheel of gedeelte van een gemeenschap van goederen onder de Britse btw-regelgeving buiten de heffing van btw bleef, waardoor er geen sprake kan zijn van een belaste handeling. Hiermee stond vast dat de door Abbey National gemaakte kosten, ook al waren zij gemaakt voorafgaande aan de overdracht, niet waren opgenomen in de prijs van de belaste handelingen. Die kosten hielden geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met een in een later stadium verrichte belaste handeling.¹²⁷ Toch heeft het HvJ geoordeeld dat de kosten van de diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Zelfs in het geval van overdracht van een geheel van een gemeenschap van goederen, wat de laatste handeling is die door belastingplichtige wordt verricht, staat niet in de weg dat de kosten ter zake van deze diensten worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht.¹²⁸ De verschillende door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen gebruikte diensten houden dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van deze belastingplichtige. Op grond van artikel 173, lid 2, van de Btw-richtlijn kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, enkel het gedeelte van de btw aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van de handeling waarvoor recht op aftrek bestaat.

Doordat het HvJ bewust of onbewust gebruik maakt van het feit dat de Btw-richtlijn alleen bepaalt wanneer er wel recht op aftrek bestaat en niet wanneer er geen recht op aftrek bestaat past zij naar mijn mening een slim truckje toe. Vast staat dat er aftrek is bij gebruik voor belaste prestaties, dus logischerwijs geen aftrek wanneer geen sprake is van belaste prestaties. Hierbij kom ik tot de redenering dat indien het HvJ in de Abbey National zaak onderzocht zou hebben of de door haar gemaakte kosten rechtstreeks of onmiddellijk samenhangen met handelingen die vrijgesteld zijn of buiten de werkingssfeer van de btw vallen, het oordeel zou zijn dat het recht op aftrek wordt uitgesloten. Het HvJ heeft zich naar mijn mening beperkt tot de vraag of er recht op aftrek is door eerst te kijken of de verworven diensten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met belaste

¹²⁶ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o. 24.

¹²⁷ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o. 26-28.

¹²⁸ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o. 35.

handelingen en vervolgens of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is met de gehele bedrijfsactiviteit. Zoals naar voren is gekomen in het arrest was geen sprake van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de belaste handelingen maar wel met de algehele bedrijfsactiviteit met als gevolg dat de kosten als algemene kosten worden aangemerkt en Abbey National de daarop drukkende btw pro rata in aftrek kon brengen. Op deze manier ontwikkelt het HvJ een manier om toch tot gehele of gedeeltelijke aftrek te komen in gevallen waarin in strikte zin de verworven goederen en diensten niet gebruikt worden voor belaste handelingen op grond van artikel 168 Btw-richtlijn.

Cibo Participations SA¹²⁹

Na het Abbey National-arrest werd het Cibo-arrest gewezen. Cibo is een holding die belangrijke participaties heeft in drie gespecialiseerde ondernemingen in de rijwielsector en is opgericht door de vennootschap Compagnie d'importation des laines (hierna: CIL), die de meerderheid van de aandelen in handen heeft. Cibo maakte kosten die betrekking hadden op het verwerven van een deelneming. Deze kosten betroffen met name de doorlichting van bedrijven, bemiddeling bij de onderhandeling van de aankoopprijs van de aandelen, het realiseren van de overname van de bedrijven en een verrichting op juridisch en fiscaal gebied. Cibo haalt het belangrijkste deel van haar omzet uit de inning van dividenden. Bovendien verricht Cibo geen handelsactiviteiten onder haar eigen naam en blijven de maatschappijen van de groep juridisch onafhankelijk. Cibo betoogt, dat een vennootschap die zich in het beheer van haar dochterondernemingen mengt, inkomsten genereert uit de diensten die zij ten behoeve van haar dochterondernemingen verricht. Zij was van mening dat op basis van het BLP-arrest¹³⁰, betreffende een gemengde holding die aandelen van een dochtermaatschappij had verkocht, de aftrek van btw volgt over diensten die in het kader van een dergelijke transactie zijn verricht, uitgesloten is voor zover deze transactie is vrijgesteld en er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen genoemde diensten en deze transactie bestaat. Daarom zou de verkrijger van aandelen, die als zodanig geen enkele belaste of vrijgestelde handeling verricht, de btw over vergelijkbare diensten, die algemene kosten zijn, moeten kunnen aftrekken.¹³¹ De Commissie betoogde dat ieder recht op aftrek van de belasting over de kosten in verband met de verwerving van aandelen is uitgesloten, aangezien deze kosten geen verband houden met enige handeling die binnen het toepassingsgebied van de btw valt.¹³²

Volgens de rechtspraak dient er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium, en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de voorbelasting kan worden toegekend en de omvang van dat recht kan worden bepaald.¹³³ Uit dat beginsel en uit de regel, dat voor het recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet bestaan tussen de verkregen goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat, volgt dat het recht op aftrek van de BTW die op deze goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving van die goederen of diensten gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat.

¹²⁹ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (Cibo Participations SA).

¹³⁰ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, FED 1995/495 (BLP).

¹³¹ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (Cibo Participations SA), r.o. 24.

¹³² HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (Cibo Participations SA), r.o. 26.

¹³³ Zie HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank), r.o. 24 en HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o. 26.

Die uitgaven moeten dus een onderdeel zijn van de kosten van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij van die goederen en diensten gebruik wordt gemaakt en waarvoor recht op aftrek bestaat. In de Cibo zaak heeft het HvJ vastgesteld dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de diverse door de holding gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.¹³⁴

Zoals ik bij het Abbey National-arrest al aangaf heeft het HvJ ook in dit arrest niet onderzocht of de door Cibo gemaakte kosten rechtstreeks of onmiddellijk samenhangen met handelingen die vrijgesteld zijn of buiten de werkingssfeer van de btw vallen. Het HvJ heeft geoordeeld dat de kosten van de diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Derhalve is er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.¹³⁵ Op grond van artikel 173, lid twee, van de Btw-richtlijn kan een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, enkel het gedeelte van de btw aftrekken dat evenredig is aan het bedrag waarvoor recht op aftrek bestaat (pro rata).

De bovenstaande arresten worden zoals eerder aangegeven de Midland-doctrine genoemd. De Midland-doctrine vond haar oorsprong in het Midland Bank-arrest en werd gevolgd door de arresten Abbey National en Cibo Participations, die een herhaling en verduidelijking waren van de Midland Bank zaak. Volgens Beelen is gehele of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting in twee situaties mogelijk op grond van de Midland-doctrine:¹³⁶

1. *De aangeschafte goederen en diensten hebben een rechtstreeks en onmiddellijk verband met en zij worden gebruikt voor uitgaande handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat wanneer de voor het verwerven van die goederen en diensten gemaakte kosten onderdeel zijn van de prijs van deze uitgaande handelingen waarbij van die goederen en diensten gebruik wordt gemaakt.*
2. *Er is weliswaar geen rechtstreeks en onmiddellijk verband van de aangeschafte goederen en diensten met uitgaande prestaties waarvoor recht op aftrek bestaat, maar er is een rechtstreeks en onmiddellijk verband van de goederen en diensten met de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige omdat de voor het verwerven van die goederen en diensten gemaakte kosten deel uitmaken van de algemene kosten, die als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming.*

De Midland-doctrine gaat primair uit van de toerekening aan belaste activiteiten van de belastingplichtige. Volgens het HvJ kunnen kosten waarop btw drukt in verband met activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen (niet-economische activiteiten) niet worden toegerekend aan belaste handelingen van een belastingplichtige.¹³⁷ Om de belastingplichtige waar dat maar enigszins mogelijk is aftrek van voorbelasting te verlenen, negeert het HvJ als het ware de onbelastbare handeling van de aandelen want die is btw-technisch non-existent en verbindt het HvJ de kosten

¹³⁴ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (Cibo Participations SA), r.o. 32.

¹³⁵ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (Cibo Participations SA), r.o. 33.

¹³⁶ S. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt. Deventer: Kluwer 2010.

¹³⁷ HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o 34.

gemaakt met deze handeling rechtstreeks aan de bedrijfsactiviteit. Omdat de handeling die buiten de werkingssfeer van de btw valt echter geen btw-technisch aanknopingspunt kan vormen voor de toepassing van de aftrekregels van artikel 168 van de Btw-richtlijn, wordt dit station gepasseerd en wordt aangehaakt bij de eerste handeling die wel belastbaar is.¹³⁸ Ondanks dit gepasseerd station moet volgens het HvJ toch getoetst worden als sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Zoals ik al eerder had vermeld heeft het HvJ door middel van de Midland-doctrine bewerkstelligd om toch tot gehele of gedeeltelijke aftrek te komen in gevallen waarin goederen en diensten niet gebruikt worden voor belaste handelingen op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn.

3.4.3 Kretztechnik-arrest¹³⁹

Kretztechnik is een in Oostenrijk gevestigde aandelenvennootschap met als doel de ontwikkeling en de verkoop van medische apparatuur. Kretztechnik besluit haar maatschappelijk kapitaal te verhogen, waarbij Kretztechnik ter financiering van deze kapitaalverhoging heeft verzocht om introductie op de beurs van Frankfurt. Vervolgens is Kretztechnik tot de beurs toegelaten. Het kapitaal is verhoogd door middel van uitgifte van aandelen aan toonder. De Oostenrijkse belastingdienst weigert de aftrek van voorbelasting die Kretztechnik had betaald over diensten in verband met haar beursintroductie. Het HvJ heeft in deze zaak eerst geoordeeld dat de uitgifte van aandelen geen levering van goederen en evenmin een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1 Zesde richtlijn is.¹⁴⁰ De uitgifte van aandelen valt, ongeacht of zij al dan niet bij de beursintroductie van de betrokken vennootschap wordt verricht, niet binnen de werkingssfeer van de btw. Vervolgens oordeelde het HvJ evenals in de zaken Midland Bank, Abbey National en Cibo Participations, dat de kosten in het kader van deze aandelenuitgifte verworven diensten algemene kosten zijn omdat deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de gehele bedrijfsactiviteit en dat de op deze kosten drukkende btw op basis van de voor belastingplichtige geldende pro rata aftrekbaar is.¹⁴¹ Ook in dit arrest zien we dat de kosten van diensten geen rechtstreeks en onmiddellijk belang houden met belaste of vrijgestelde handelingen, omdat de handelingen waarmee de diensten verband houden buiten de werkingssfeer van de btw vallen.

Naar aanleiding van dit arrest zijn er verschillende wetenschappelijke visies gevormd. Een van de visies is afkomstig van Beelen. Hij is van mening dat vastgesteld moet zijn dat een (onbelastbare) handeling binnen het kader van de belastingplicht moet worden verricht om van een aftrekrecht te kunnen spreken. In de zaak Kretztechnik gaat het HvJ volgens Beelen niet na of de kosten verband houden met de algehele economische activiteit, maar dat wordt nagegaan of de opbrengst uit de aandelenuitgifte ten goede komt aan de algehele economische activiteit.¹⁴² Volgens Beelen kan als na gegaan wordt of de opbrengst van de onbelastbare handeling te goed komt aan de algehele economische activiteit in wezen worden vastgesteld dat de onbelastbare handeling waarmee opbrengsten worden gegenereerd plaatsvinden binnen het kader van de belastingplicht. In tegenstelling tot Beelen onderschrijven van Doesum en van Kesteren een andere visie. Zij zijn van mening dat niet de hoedanigheid waarmee een

¹³⁸ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹³⁹ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (Kretztechnik).

¹⁴⁰ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (Kretztechnik), r.o. 27.

¹⁴¹ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (Kretztechnik), r.o. 36.

¹⁴² S. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt. Deventer: Kluwer 2010.

onbelastbare handeling is verricht relevant is, maar de hoedanigheid waarin de kosten zijn gemaakt relevant zijn voor het bestaan van het recht op aftrek.¹⁴³ Voorts menen van Doesum en van Kesteren ook dat de vaststelling van de opbrengsten uit een onbelastbare handeling die dienen ter versterking van de algehele economische activiteit, nog niet betekent dat die onbelastbare handelingen dan ook in de hoedanigheid van belastingplichtige zijn verricht. Het is naar hun mening dan ook niet juist op basis van het Kretztechnik-arrest de algemene conclusie te trekken dat wanneer een onbelastbare handeling opbrengsten genereert die ten goede komen aan de algehele economische activiteit, deze handeling binnen het kader van de belastingplichtige moet zijn verricht.¹⁴⁴

Het HvJ overwoog in het Kretztechnik-arrest¹⁴⁵ dat een vennootschap met de uitgifte van nieuwe aandelen kapitaal beoogt aan te trekken en niet het verrichten van diensten. Vanuit het oogpunt van de aandeelhouder is het voor de kapitaalverhoging betaalde bedrag niet de betaling van een tegenprestatie, maar een investering of een belegging van middelen. De uitgifte van aandelen is kennelijk een handeling die plaatsvindt in de kapitaalsfeer tussen de aandeelhouder en de vennootschap die om die reden buiten de werkingssfeer van de btw blijft. Uit het Kretztechnik-arrest komt niet naar voren dat met de uitgifte van aandelen opbrengsten worden gegenereerd, die aangewend worden voor de versterking van de economische activiteit, in de hoedanigheid van belastingplichtige geschieden. Indien dit anders zou zijn dan zou dit betekenen dat een onbelastbare verkoop van aandelen buiten het kader van de economische activiteit een belastbare handeling is wanneer de opbrengst van de verkoop wordt aangewend ter versterking van de economische activiteit. Echter is dit niet het geval, aangezien het HvJ niet heeft willen stellen dat de verkoop van een deelneming een belastbare handeling wordt zodra de opbrengst te goede komt aan een economische activiteit ongeacht of de aandelen al dan niet buiten het kader van de belastingplicht werden gehouden.¹⁴⁶ Volgens Beelen wordt de verkoop en overdracht van aandelen, een niet economische activiteit, geacht plaats te vinden binnen het kader van de onderneming.¹⁴⁷ Degene die geen aandelen heeft aangekocht als belastingplichtige en de aandelen ook niet als zodanig heeft gehouden, verkoopt ze ook niet in de hoedanigheid van belastingplichtige, zelfs niet in het geval dat de opbrengst wordt aangewend voor de algehele economische activiteit. Hierbij kan er ook gedacht worden aan een natuurlijk persoon met de status van ondernemer, die een pand verkoopt dat als privévermogen geëtiketteerd is, ook niet in zijn hoedanigheid van belastingplichtige de verkoop verricht als hij de opbrengsten van die verkoop voor de versterking van de onderneming aanwendt.

Van Doesum en van Kesteren zijn derhalve van mening dat de uitgifte van aandelen door Kretztechnik niet noodzakelijkerwijs hebben plaatsgevonden in het kader van de onderneming, waardoor de conclusie niet kan worden getrokken dat de btw op de uitgifte van aandelen door Kretztechnik aftrekbaar was om het feit dat de uitgifte van aandelen plaats zou hebben gevonden binnen het kader van de onderneming.¹⁴⁸ Ik ben het met deze zienswijze van van Doesum en van Kesteren eens,

¹⁴³ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁴⁴ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁴⁵ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (Kretztechnik), r.o. 26.

¹⁴⁶ Zie HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF).

¹⁴⁷ S. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt. Deventer: Kluwer 2010.

¹⁴⁸ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

aangezien geenszins uit het Kretztechnik-arrest blijkt dat de verrichte handeling plaatsvond in de hoedanigheid van belastingplichtige indien de opbrengst uit de aandelenuitgifte ten goede komt aan de algehele economische activiteit. Evenmin kon worden afgeleid dat de hoedanigheid waarin een belastingplichtige een (onbelastbare) handeling verricht van belang is voor een recht op aftrek van btw. Van Doesum en van Kesteren menen dat wanneer de opbrengsten worden aangewend ter versterking van de algehele economische activiteit er vanuit moet worden gegaan dat de voor de aandelenuitgifte gemaakte kosten btw-technisch worden gebruikt voor de belastbare leveringen van goederen en diensten van de ondernemer en er alsdan voldoende rechtstreekse samenhang bestaat tussen de advieskosten en de algehele economische activiteit.¹⁴⁹ In een dergelijk geval zijn de kosten dan gemaakt in de hoedanigheid van ondernemer. Naar mijn mening is de wijze waarop de opbrengsten van de aandelenuitgifte worden aangewend wel van belang om vast te stellen of er een voldoende rechtstreeks verband bestaat tussen de ingekochte adviesdiensten en de latere belastbare handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Alsdan kan worden vastgesteld dat bij de aanwezigheid van een dergelijk verband de kosten zijn gemaakt in de hoedanigheid van ondernemer, waardoor recht op aftrek bestaat.

3.4.4 Investrand-arrest¹⁵⁰

Investrand is opgericht op 22 augustus 1986, die een pure houdstermaatschappij was van Cofex. In 1989 verkocht Investrand deze minderheidsdeelneming in Cofex tegen een vaste vergoeding en een winstrecht aan Hi-Tec Sports. Tot 1993 was Investrand geen ondernemer voor de btw, omdat zij slechts een passieve holdingmaatschappij was die deelnemingen in een ander vennootschap bezat, doch geen rol in het management ervan vervulde. Vóór 1993 heeft zij dan ook geen prestaties tegen vergoeding verricht. Na 1993 wordt Investrand wel een btw-ondernemer en verricht zij vanaf die datum tegen vergoeding managementactiviteiten. Na enige jaren ontstaat een geschil met Hi-Tec Sports inzake de aankoop van Cofex. Dit geschil betreft de hoogte van het winstrecht over het boekjaar 1992. Het geschil leidt in 1996 tot een arbitrageprocedure, in het kader waarvan Investrand kosten voor juridisch advies heeft gemaakt. Over deze kosten heeft Investrand btw in aftrek gebracht. De Nederlandse belastingadministratie heeft zich op het standpunt gesteld dat Investrand geen recht op deze aftrek had, en haar een naheffingsaanslag opgelegd. Vervolgens was het aan het HvJ om te beoordelen in hoeverre Investrand recht had op aftrek van de gemaakte kosten.

In deze zaak overweegt het HvJ allereerst dat de aandelenverkoop door Investrand aan Hi-Tec Sports als zodanig volgens vaste rechtspraak¹⁵¹ geen economische activiteit is en dus buiten de werkingssfeer van de btw valt.¹⁵² Derhalve kan niet worden aangenomen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de gemaakte advieskosten en een of meer bepaalde handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Het HvJ is vervolgens gaan onderzoeken of de kosten als algemene kosten kunnen worden aangemerkt.¹⁵³ Op basis van de uitkomst van het onderzoek kon het HvJ immers niet vaststellen dat Investrand de in het hoofdgeding aan de orde zijnde adviesdiensten niet zou hebben

¹⁴⁹ A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

¹⁵⁰ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand).

¹⁵¹ Zie HvJ EU 20 juni 1996, nr. C-155/94, V-N 1997/1034 (Welcome Trust), r.o. 33-37 en HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik), r.o. 19.

¹⁵² HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 25.

¹⁵³ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 29.

afgenomen, indien zij vanaf 1 januari 1993 ook niet belastingplichtig was geweest.¹⁵⁴ Naar aanleiding van het bovenstaande heeft het HvJ geconcludeerd dat niet kan worden aangenomen dat de kosten voor deze diensten zijn gemaakt met het oog op de belastbare activiteiten van Investrand, aangezien deze kosten niet uitsluitend hun oorzaak vinden in deze activiteiten en er dus geen rechtstreeks en onmiddellijk verband ontstaat.¹⁵⁵ Hierdoor is er helemaal geen recht op aftrek van de advieskosten.

In de arresten die samen de Midland-doctrine vormen is naar voren gekomen welke kosten als algemene kosten kunnen worden aangemerkt. Hiervan is sprake wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband van de goederen en diensten met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige is, omdat voor het verwerven van die goederen en diensten de kosten deel uitmaken van de algemene kosten die als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming. In de Investrand zaak heeft het HvJ geoordeeld dat de gemaakte kosten niet 'uitsluitend' hun oorzaak vinden in haar belastbare activiteiten, waardoor zij daar geen rechtstreeks en onmiddellijk verband mee houden er geen recht op aftrek van de op de kosten drukkende btw ontstaat.¹⁵⁶ Het woord 'uitsluitend' heeft enkele vragen doen rijzen, aangezien dit de eerste keer was dat het HvJ dit woord gebruikt had in het kader van de vraag of kosten als algemene kosten kunnen worden aangemerkt. Volgens Beelen heeft het HvJ deze formulering gebruikt omdat het voor de onderbouwing van de conclusie dat Investrand geen recht op aftrek had van de op de advieskosten drukkende btw moeite had om te zeggen dat die kosten niet waren gemaakt ten behoeve van de algemene economische activiteit en dat er om die reden geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang was met de algehele economische activiteit Investrand.¹⁵⁷ Mijns inziens geeft het HvJ door gebruik te maken van het woord 'uitsluitend' aan dat de kosten deels zijn gemaakt ten behoeve van de belastbare activiteiten van Investrand, maar blijkbaar niet voldoende om te kunnen spreken van algemene kosten. De vraag is hoe strikt het gehanteerde woord 'uitsluitend' moet worden uitgelegd. Het lijkt erop dat het HvJ EG met de term 'uitsluitend' hetzelfde bedoelt als met de uitdrukking 'rechtstreeks en onmiddellijk'. In de zaak Kretztechnik zelf wordt de term 'uitsluitend' niet gebruikt. Het HvJ EG stelt wel dat er een 'rechtstreekse en onmiddellijke samenhang' is tussen dergelijke diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van belastingplichtige.¹⁵⁸ Het HvJ heeft verder in het Investrand-arrest onder verwijzing naar het Kretztechnik-arrest aangegeven dat de kosten in laatst genoemd arrest daarentegen hun oorsprong uitsluitend in de economische activiteit van de belastingplichtige bevinden en in de kapitaalverhoging waartoe deze had besloten om ten behoeve van deze activiteit over meer financiële middelen te beschikken.¹⁵⁹ Naar mijn mening heeft het HvJ juist geoordeeld dat de advieskosten in het Kretztechnik-arrest rechtstreeks en onmiddellijk verband hielden met de economische activiteit, aangezien eerdere jurisprudentie heeft doen blijken dat een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dient te worden gezocht tussen kosten die gemaakt zijn ten behoeve van handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen en de algehele economische activiteit, om voor aftrek in aanmerking te komen. Desondanks ben ik van mening dat het HvJ in het Investrand-arrest nadere voorwaarden stelt waaraan kosten die betrekking hebben op buiten de werkingssfeer van de btw vallende handelingen (niet-economische activiteiten) moeten voldoen om aangemerkt te

¹⁵⁴ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 32.

¹⁵⁵ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 33.

¹⁵⁶ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 33.

¹⁵⁷ S. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt. Deventer: Kluwer 2010.

¹⁵⁸ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (Kretztechnik), r.o. 36.

¹⁵⁹ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 36.

kunnen worden als algemene kosten. Concluderend stel ik vast dat het HvJ in de zaak Investrand een strikte uitleg lijkt te geven aan de term algemene kosten. Uit de zaak Investrand kan worden gesteld dat btw op kosten die verband houden met een handeling die niet aan de btw is onderworpen, alleen voor aftrek in aanmerking komt wanneer de kosten uitsluitend hun oorzaak vinden in de gehele economische activiteit van de desbetreffende belastingplichtige. Het is mijns inziens echter nog maar zeer de vraag of het HvJ die strikte uitleg ook nog zal toepassen op het moment dat de kosten duidelijk betrekking hebben op zowel economische als niet-economische activiteiten. In het volgende hoofdstuk zal dit uitgebreid aan bod komen.

3.5 Conclusie

Zoals eerder in dit hoofdstuk besproken is het essentiële kenmerk van de omzetbelasting zoals wij die in Nederland kennen ongetwijfeld de aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting is in de omzetbelasting nauw verbonden met het ondernemerschap. Slechts in het geval er sprake is van ondernemerschap voor de omzetbelasting, krijgt men toegang tot het recht op aftrek van voorbelasting. De aftrek van voorbelasting is geregeld in artikel 168 van de Btw-richtlijn en in artikel 15 Wet OB. Artikel 168 van de Btw-richtlijn bepaalt dat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is voorbelasting in aftrek te brengen.

Verder kwam in dit hoofdstuk naar voren dat een belastingplichtige de btw kan aftrekken op kosten waarop btw drukt voor zover deze kosten zijn gemaakt in verband met belaste handelingen van de belastingplichtige. Deze kosten zijn onder te verdelen in directe kosten en algemene kosten. Voor het recht op aftrek van voorbelasting is het van belang dat een onlosmakelijke samenhang wordt gevonden met één of meer handelingen waarvan recht op aftrek bestaat (directe kosten) dan wel met de algehele economische activiteit (algemene kosten).

In het BLP-arrest kwam naar voren dat het recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband vereist tussen de verworven goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat en dat het doel dat de belastingplichtige beoogt te bereiken, niet relevant is. In dit arrest was er geen sprake van een directe samenhang met de belaste handeling, waardoor het recht op aftrek werd geweigerd. De Midland-doctrine heeft bewerkstelligd om toch tot gehele of gedeeltelijke aftrek te komen in gevallen waarin goederen en diensten niet gebruikt worden voor belaste handelingen op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn. Om tot een gehele of gedeeltelijke aftrek te komen voor de handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen is er aanknopings gezocht door middel van een samenhang van deze handelingen met de algehele economische activiteit van een belastingplichtige. Indien de gemaakte kosten van een belastingplichtige werden gerekend tot de algemene kosten, dan werden deze kosten geacht een zodanig bestanddeel van de prijs van de producten van een onderneming te zijn. Derhalve is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Aftrek van voorbelasting is mogelijk op grond van het geldende pro rata.

Ook uit de arresten Kretztechnik en Investrand kan geconcludeerd worden dat sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de algehele economische activiteit, wanneer de kosten worden gemaakt in verband met de belastbare handelingen van de onderneming. De gemaakte kosten moeten hun oorsprong uitsluitend vinden in de economische activiteit van de belastingplichtige. Indien

de kosten niet worden gemaakt ten behoeve van de economische activiteiten, kunnen zij niet als algemene kosten worden aangemerkt. Er is derhalve geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met deze activiteit en bijgevolg geen recht doet ontstaan op aftrek van de daarop drukkende btw. Ook ben ik van mening dat de wijze waarop de opbrengsten van de buiten de btw-sfeer vallende handelingen worden aangewend wel van belang is om vast te stellen of er een voldoende rechtstreeks verband bestaat tussen de kosten en de latere belastbare handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Alsdan kan worden vastgesteld dat bij de aanwezigheid van een dergelijk verband de kosten zijn gemaakt in de hoedanigheid van ondernemer, waardoor recht op aftrek bestaat. Dit wordt in het volgende hoofdstuk aan de hand van het Securenta-arrest verduidelijkt.

Hoofdstuk 4. Aftrek bij zowel economische als niet-economische activiteiten

Tot zover heb ik behandeld wanneer er sprake is van het recht op aftrek van voorbelasting bij economische activiteiten en niet- economische activiteiten of onbelastbare handelingen. In dit hoofdstuk zal aan bod komen wanneer een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. Wanneer een ondernemer zowel prestaties verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als prestaties waarvoor hij geen recht op aftrek heeft, dan zal de hem in rekening gebrachte voorbelasting moeten worden gesplitst in een deel dat voor aftrek in aanmerking komt en

een deel waarvoor dat niet het geval is. De regels met betrekking tot de splitsing zullen aan de hand van de relevante jurisprudentie nader worden besproken.

4.1 Securenta-arrest¹⁶⁰

Dit is een casus waarin de normale activiteiten van een rechtspersoon niet alleen bestaan uit economische maar ook niet-economische activiteiten. Securenta hield zich bezig met het beheer en de exploitatie van onroerende goederen, effecten, alsmede allerhande deelnemingen en beleggingen. Deze vennootschap bracht het voor deze activiteiten noodzakelijke kapitaal met een beroep op het openbare spaarwezen samen door aandelen en andere atypische stille deelnemingen uit te geven. Als vennootschap nam zij aldus een groot aantal stille vennoten op. Vervolgens werd het kapitaal dat deze vennoten inbrachten door Securenta geherinvesteerd. Er ontstond een geschil met de Duitse belastingdienst omtrent de aftrek van voorbelasting op kosten die toerekenbaar waren aan de uitgifte van aandelen en atypische deelnemingen waarvan de opbrengst aan kapitaal niet meteen maar op een later tijdstip werd gebruikt voor btw-belaste handelingen. De Duitse belastingdienst weigerde zo de aftrek van btw op een deel van de kosten die zagen op de uitgifte van de atypische stille deelnemingen alsmede van de betaalde voorbelasting over de door Securenta verrichte verhuurhandelingen.

Securenta ging in eerste instantie in beroep bij het Niedersächsisches Finanzgericht dat op 18 oktober 2001 uitspraak deed. Het Finanzgericht stelde de Duitse belastingdienst in het gelijk in haar beslissing dat de btw die drukte op de kosten gemaakt voor de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen in het geheel niet aftrekbaar was. Dit lijkt naar mijn mening in lijn te zijn met wat het HvJ besliste in het eerder behandelde BLP-arrest. In dit arrest was er sprake van een indirecte samenhang met de belaste handeling van de belastingplichtige, waardoor het recht op aftrek werd geweigerd. In hoger beroep heeft het Bundesfinanzhof op 18 november 2004 de uitspraak van het Finanzgericht vernietigd en verwees de zaak terug. Aan het HvJ werd gevraagd hoe de omvang van aftrekrecht vastgesteld moest worden in het geval dat een belastingplichtige tegelijkertijd ondernemingsactiviteiten en niet- ondernemingsactiviteiten verricht, het recht op aftrek van voorbelasting dan bepaald wordt naar de verhouding van de belastbare en belaste handelingen enerzijds en de belastbare en vrijgestelde anderzijds, of aftrek enkel is toegestaan voor zover de aan uitgifte van aandelen en stille deelnemingen verbonden kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit?

In bovenstaand geschil beriep Securenta zich op het Kretztechnik-arrest en was van mening dat alle betaalde voorbelasting over de kosten verbonden aan de verwerving van kapitaal aftrekbaar is, aangezien een uitgifte van aandelen ertoe dient om de financiële middelen van een vennootschap ten behoeve van haar economische activiteit in het algemeen te verhogen. De Commissie en de lidstaten die opmerkingen indienden waren allen van mening dat de aftrek van de betaalde voorbelasting slechts is toegestaan voor zover de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen verband houden met de economische activiteit.¹⁶¹ Zij hebben verschillende opvattingen over de manier waarop de voorbelasting gesplitst moet worden in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar gedeelte.

¹⁶⁰ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta).

¹⁶¹ S. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt. Deventer: Kluwer 2010.

Het HvJ oordeelde dat bij de uitgifte van aandelen of atypische stille deelnemingen het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over een dergelijke handeling slechts ontstaat wanneer de daarvoor gemaakte kosten zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat.¹⁶² Dit zelfde oordeel is ook terug te zien in de eerder behandelde arresten van het HvJ.¹⁶³ Vervolgens bestaat in deze omstandigheden slechts recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de kosten verbonden met de uitgifte van aandelen en atypische deelnemingen wanneer het aldus verworven kapitaal bestemd is voor economische activiteiten van betrokkene.¹⁶⁴ Naar mijn mening is dit tot zover een herhaling van wat het HvJ heeft overwogen in het Kretztechnik-arrest. Toch zijn er tussen het Securenta-arrest en het Kretztechnik-arrest wel degelijk verschillen te constateren. Het HvJ oordeelt in deze zaak dat de verwijzende rechter heeft opgemerkt dat de kosten verbonden aan de diensten die zijn verricht in het kader van de uitgifte van aandelen en financiële deelnemingen, niet uitsluitend zijn toe te rekenen aan economische activiteiten die Securenta in een later stadium heeft verricht en zij dus niet uitsluitend zijn opgenomen in de prijs van de handelingen die onder deze activiteiten vallen.¹⁶⁵ Mijns inziens gaat het HvJ in dit geval voorbij aan het feit dat de uitgifte van aandelen ertoe dient om de financiële middelen ten behoeve van haar economische activiteiten te verhogen. Kennelijk zijn er onvoldoende aanknopingspunten gevonden om dit standpunt van Securenta te ondersteunen. Het HvJ geeft verder aan dat indien de activiteiten van Securenta wel uitsluitend toe te rekenen waren aan economische activiteiten verricht in een later stadium, wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband zou hebben bestaan tussen de betrokken prestaties en de economische activiteiten van de belastingplichtige.¹⁶⁶ Het HvJ heeft met betrekking tot de tweede door de Duitse rechter gestelde vraag geantwoord dat de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort en bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn.¹⁶⁷ Er moet een berekeningsmethode bepaald worden die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.

Kort samengevat heeft het HvJ geoordeeld dat om recht op aftrek te doen ontstaan de kosten die gemaakt zijn met de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen moeten zijn opgenomen in de prijs van belaste handelingen en dat het verworven kapitaal moet zijn bestemd voor de economische activiteiten. Vervolgens moeten de kosten verbonden aan de diensten die zijn verricht in het kader van de uitgifte van aandelen en financiële deelnemingen uitsluitend zijn toe te rekenen aan economische activiteiten die Securenta in een later stadium verricht en uitsluitend zijn opgenomen in de handelingen die onder deze activiteiten vallen, alsdan is sprake van een rechtstreeks en onmiddellijk belang tussen de door Securenta voor de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen ingekochte diensten en haar economische activiteiten. Concluderend kan worden gesteld dat wanneer

¹⁶² HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta), r.o. 27.

¹⁶³ Zie HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, V-N 2001/15.26, (Abbey National), r.o. 28, HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (Cibo Participations SA), r.o. 31, HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand), r.o. 23.

¹⁶⁴ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta), r.o. 28.

¹⁶⁵ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta), r.o. 29.

¹⁶⁶ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta), r.o. 29.

¹⁶⁷ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta), r.o. r.o 34-35.

een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, hij de btw die drukt op kosten voor de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen slecht kan aftrekken voor zover deze kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten.

Evenals de zaken *Abbey National*, *Cibo* en *Kretztechnik* heeft *Securenta* geen kosten gemaakt voor een belaste activiteit, de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen. Het verschil tussen deze arresten en het *Securenta*-arrest ligt in het feit dat *Securenta* naast de economische activiteiten ook niet- economische activiteiten verrichtte. A-G Mazak was derhalve van mening dat de situatie van *Securenta* nauwelijks is te vergelijken met de situatie van *Kretztechnik*, waar sprake was van een productiebedrijf dat slechts belaste leveringen verrichtte.¹⁶⁸ Mazak geeft aan dat in het *Kretztechnik*-arrest het Hof heeft geoordeeld dat een vennootschap bij de uitgifte van nieuwe aandelen de bedoeling heeft haar vermogen te vergroten door bijkomend kapitaal aan te trekken, waarbij zij de nieuwe aandeelhouders een recht van eigendom op een deel van het aldus verhoogde kapitaal toekent. Met de uitgifte beoogt de vennootschap het aantrekken van kapitaal, niet het verrichten van diensten. Vanuit het oogpunt van de aandeelhouder is het voor de kapitaalverhoging betaalde bedrag niet de betaling van een tegenprestatie, maar een investering of een belegging van middelen.¹⁶⁹ Volgens A-G Mazak hebben de activiteiten van *Securenta* voor zover zij deelnemingen en andere rechten neemt, houdt of overdraagt, geen economisch karakter en bijgevolg niet belastbaar zijn. Derhalve kunnen de kosten die gemaakt zijn in verband met de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen niet als algemene kosten worden beschouwd of als bestanddelen van de prijs, die een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met de gehele bedrijfsactiviteit van *Securenta* die als zodanig aftrekbaar zijn.¹⁷⁰ De aan de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen verbonden kosten die kunnen worden toegerekend aan het niet ondernemingsdeel van *Securenta* geeft haar geen recht op belastingaftrek. *Securenta* had anders dan in het *Kretztechnik*-arrest geen productiebedrijf, waardoor de kosten die samenhangen met de uitgifte van deelnemingen geen deel uitmaakten van de algemene kosten die alleen van invloed waren op haar economische activiteiten. Naar aanleiding hiervan heeft A-G Mazak geconcludeerd dat de aan de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen verbonden kosten niet kunnen worden beschouwd als kosten die deel uitmaken van de algemene kosten die als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten zijn, die een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met de bedrijfsactiviteiten van *Securenta*.¹⁷¹ Volgens Beelen heeft het HvJ in het onderhavig arrest de term algemene kosten niet gebruikt, maar behandelt deze kosten feitelijk wel als zodanig door aftrek toe te staan voor zover de kosten toegerekend kunnen worden aan de economische activiteiten.¹⁷² Hij gaat ervan uit dat het HvJ het gedeelte van de kosten dat betrekking heeft op de economische activiteiten op dezelfde manier behandelt als de btw die drukt op de kosten die *Kretztechnik* had gemaakt voor haar beursgang. A-G Mazak is van mening dat *Securenta* wel recht heeft op een gedeeltelijke aftrek van de kosten waarop btw drukt voor zover de kosten betrekking hebben op de economische activiteiten van *Securenta*.¹⁷³ Dit heeft het HvJ ook beslist in het *Securenta*-arrest.¹⁷⁴

¹⁶⁸ Conclusie A-G Mazák 11 december 2007, nr. C-437/06, V-N 2008/7.22 (*Securenta*), r.o. 31.

¹⁶⁹ Conclusie A-G Mazák 11 december 2007, nr. C-437/06, V-N 2008/7.22 (*Securenta*), r.o. 25. Zie ook HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (*Kretztechnik*), r.o. 26.

¹⁷⁰ Conclusie A-G Mazák 11 december 2007, nr. C-437/06, V-N 2008/7.22 (*Securenta*), r.o. 33.

¹⁷¹ Conclusie A-G Mazák 11 december 2007, nr. C-437/06, V-N 2008/7.22 (*Securenta*), r.o. 37.

¹⁷² S. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*. Deventer: Kluwer 2010.

¹⁷³ Conclusie A-G Mazák 11 december 2007, nr. C-437/06, V-N 2008/7.22 (*Securenta*), r.o. 38.

¹⁷⁴ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*), r.o. 31.

Naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ ben ik van mening dat door het ontbreken van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de gehele bedrijfsactiviteit van Securenta kan worden aangenomen dat de kosten niet in de prijzen van de economische activiteiten zijn doorberekend. Ik ben het dan ook eens met A-G Mazak dat de aftrek van btw slechts mogelijk is indien de kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten van belastingplichtige. Daarentegen ben ik het niet met hem eens dat de situatie van Securenta nauwelijks te vergelijken is met die van Kretztechnik. De benadering van het HvJ in het Securenta-arrest vind ik hetzelfde als in het Kretztechnik-arrest. Ik ben het dan niet eens dat het HvJ in de de Securenta zaak vast heeft gesteld dat de uitgifte van aandelen een niet-economische activiteit is, terwijl met het verworven kapitaal van de niet-economische activiteit is geïnvesteerd in een economische activiteit. In het Kretztechnik-arrest heeft het HvJ beslist dat, ondanks dat de uitgifte van nieuwe aandelen geen economische activiteit is, toch recht op aftrek bestaat van de omzetbelasting die betrekking heeft op de ten behoeve van de aandelenuitgifte verworven diensten. Het HvJ stelt vast dat de aandelenuitgifte een handeling is waarmee beoogd wordt het kapitaal ten behoeve van de algemene economische activiteit te versterken. Er bestaat zodoende een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de verworven diensten en gehele bedrijfsactiviteit. Derhalve ben ik van mening dat de kosten die Securenta met betrekking tot de aandelen uitgifte en de atypische stille deelnemingen heeft gemaakt wel degelijk behoren tot haar algemene kosten. Een deel van de kosten maken daardoor deel uit van de prijs van de producten van Securenta. Naar mijn mening is er hiermee sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de gehele bedrijfsactiviteit van Securenta waarmee een gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting ontstaat.

Nu bekijk ik het Securenta-arrest in samenhang met het in het vorige hoofdstuk besproken Investstrand-arrest. In het Investstrand-arrest heeft het HvJ beslist dat de kosten aftrekbaar zijn indien zij 'uitsluitend' betrekking hebben op economische activiteiten van belastingplichtige. In het Securenta-arrest heeft het HvJ geoordeeld dat de uitgifte van aandelen en financiële deelnemingen niet uitsluitend zijn toe te rekenen aan economische activiteiten die Securenta in een later stadium heeft verricht en zij niet uitsluitend zijn opgenomen in de prijs van de handelingen die onder deze activiteiten vallen.¹⁷⁵ Voor Securenta vonden de kosten niet uitsluitend in oorsprong in de economische activiteit, maar ook deels in de niet-economische activiteit. Naar mijn mening dient de term 'uitsluitend' anders uitgelegd te worden in het kader van de fiscale neutraliteit. Het kan niet zo zijn dat een belastingplichtige volledig van het recht van aftrek wordt uitgesloten, terwijl een deel van de gemaakte kosten betrekking heeft op de economische activiteiten. Zodoende wordt de ondernemer niet ontlast van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Volgens van Kesteren en Merx moet de term 'uitsluitend' hetzelfde worden geïnterpreteerd als 'rechtstreeks en onmiddellijk'.¹⁷⁶

4.2 VNLTO-arrest¹⁷⁷

In navolging van het Securenta-arrest heeft het HvJ het VNLTO-arrest gewezen. In deze zaak gaat het HvJ door op de in het Securenta-arrest ingeslagen weg. Evenals Securenta verrichtte VNLTO (Verenigde Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie) zowel economische als niet-economische activiteiten

¹⁷⁵ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta), r.o. 29.

¹⁷⁶ H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merx, De zaak-Investstrand en de grenzen van de belastingplicht, WFR 2007/902.

¹⁷⁷ HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, BNB 2009/202 (VNLTO).

waarbij zij ook een poging deed om in aanmerking te komen voor volledige aftrek van voorbelasting. Dit arrest betreft de Nederlandse VNLTO die de belangen van de agrarische sector bevordert in de provincies Groningen, Friesland, Drenthe en Flevoland. Haar leden, die ondernemers zijn uit de agrarische sector, betalen haar contributies die grotendeels worden uitgegeven voor de algemene belangenbehartiging. Naast de belangenbehartiging verricht VNLTO enkele individuele diensten ten voordele van haar leden waarvoor zij een vergoeding in rekening brengt. Deze diensten biedt zij ook aan derden aan. De met deze commerciële activiteiten behaalde overschotten worden aangewend voor de behartiging van de algemene belangen van haar genoemde leden. In de loop van het jaar 2000 heeft VNLTO goederen en diensten aangeschaft die zij heeft gebruikt voor zowel economische (individuele diensten ten behoeve van haar leden en derden) als niet-economische activiteiten (algemene belangenbehartiging). Verder verzocht VNLTO om volledige aftrek van btw die aan voorbelasting was betaald voor die goederen en diensten, daaronder die welke betrekking hadden op haar activiteiten op het gebied van algemene belangenbehartiging voor haar leden. Voor het belastingjaar 2000 heeft VNLTO aanvankelijk de aan de belaste prestaties toerekenbare voorbelasting in aftrek gebracht. Daarnaast heeft zij een deel van de voorbelasting die verband hield met de werkzaamheden bestaande uit algemene belangenbehartiging voor de leden van VNLTO in aftrek gebracht. VNLTO was namelijk van mening dat de algemene belangbehartiging tot haar ondernemingsactiviteiten behoorde en deze moesten worden beschouwd als een 'handeling voor andere dan bedrijfsdoeleinden', wat op grond van het huidige artikel 26 Btw-richtlijn als een fictieve (belaste)dienst dient wordt beschouwd. Vervolgens deed VNLTO in verband met deze activiteiten een verzoek om teruggaaf van een aanvullend bedrag die eveneens door de inspecteur werd geweigerd. Daarnaast werd VNLTO nog een naheffingsaanslag opgelegd voor de aftrek van voorbelasting die betrekking had op de activiteiten aangaande de algemene belangenbehartiging voor de leden. Op basis van de omzetverhoudingen is besloten dat VNLTO slechts 49% van alle door haar verworven goederen en diensten in aftrek mag brengen. VNLTO is tegen die uitspraak in beroep gegaan bij het Gerechtshof te Leeuwarden. Het Hof Leeuwarden¹⁷⁸ was van oordeel dat de werkzaamheden verband houdend met de algemene belangenbehartiging geen rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormden van de economische activiteiten van VNLTO en dat deze laatste de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen voor zover de verworven goederen en diensten in het kader van de behartiging van de algemene belangen van haar leden waren gebezigd.

In cassatie is de Hoge Raad evenals het HvJ van mening dat er sprake is van een ondernemers- en een niet-ondernemers sfeer, maar vraagt toch om uitleg aan het HvJ in verband met niet-investeringsgoederen en diensten van VNLTO die worden gebruikt voor zowel economische als niet-economische activiteiten in hun geheel tot het ondernemingsvermogen gerekend kunnen worden. In het kader van deze redenering heeft de Hoge Raad onder meer gewezen op het arrest Charles en Charles-Tijmens¹⁷⁹, meer in het bijzonder op de punten 23 tot en met 25 van dat arrest, waarin het HvJ heeft herinnerd aan de rechtspraak inzake de btw-regels die gelden voor investeringsgoederen voor gemengd gebruik (bedrijfsmatig en privé gebruik). De Hoge Raad besliste dat als de belastingplichtige ervoor kiest om investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt als goederen van de onderneming te behandelen, de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting in beginsel voor algehele en onmiddellijke aftrek in aanmerking komt.

¹⁷⁸ Hof Leeuwarden 17 juni 2005, nr. BK 1457/02.

¹⁷⁹ HvJ 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles en Charles-Tijmens).

Hiermee zet de Hoge Raad uiteen dat deze beginselen ook hebben te gelden wanneer investeringsgoederen voor zowel economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt. In dat geval en voor zover de verworven goederen investeringsgoederen zijn, geeft de Hoge Raad aan dat VNLTO recht op aftrek zou hebben van alle btw die op de algemene kosten in rekening is gebracht. Volgens A-G Mengozzi heeft de Hoge Raad artikel 6, lid 2, onderdeel a, Zesde richtlijn willen uitleggen dat dit de mogelijkheid biedt om af te wijken van het feit dat geen recht op aftrek van de voorbelasting over de door de belastingplichtige gemaakte kosten bestaat wanneer deze belasting betrekking heeft op niet-economische activiteiten die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen.¹⁸⁰ Hij meent dat de Hoge Raad het gebruik door een belastingplichtige van een investeringsgoed voor gedeeltelijk niet-economische activiteiten gelijk stelt met het gebruik door een dergelijke belastingplichtige van een voor de onderneming bestemd investeringsgoed voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 6, lid 2, onderdeel a, Zesde richtlijn. Verder is hij van oordeel dat de uitlegging van artikel 6, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd dat het niet kan worden toegepast op het gebruik van een voor een onderneming bestemd investeringsgoed voor niet-economische activiteiten van de belastingplichtige die niet aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen.

Het HvJ maakt duidelijk dat het volledig bestemmen voor de onderneming van goederen en diensten en daarmee het in aftrek kunnen brengen van de voorbelasting, alleen mogelijk is als het gebruik daarvan voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel.¹⁸¹ Aangaande de vraag of dergelijke activiteiten kunnen worden geacht te zijn uitgeoefend voor 'andere dan bedrijfsdoeleinden' in de zin van artikel 6, lid 2, onderdeel a, Zesde richtlijn (fictieve dienst) heeft het HvJ echter geoordeeld dat dit artikel niet van toepassing is op het gebruik van goederen en diensten die door de ondernemer worden bestemd voor niet-economische activiteiten.¹⁸² In rechtsoverweging 26 van het *Securenta*-arrest had het HvJ reeds geoordeeld dat niet-economische activiteiten buiten de werkingssfeer van de btw vallen, waardoor er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Daarmee is de het pleit beslecht in het nadeel van VNLTO omdat er geen sprake was van een fictieve dienst, waardoor er geen etikettering mogelijk was en ook geen aftrek voor de op de goederen en diensten drukkende btw voor zover die goederen en diensten worden gebruikt ten gunste van de niet-economische activiteiten (algemene belangenbehartiging).¹⁸³ De vraag of etikettering mogelijk is bij andere goederen dan investeringsgoederen en diensten behoeft het HvJ na dit oordeel niet meer te beantwoorden.¹⁸⁴ Verder gaf het HvJ ook aan dat het *Charles en Charles-Tijmens*-arrest betrekking had op onroerend goed dat voor het vermogen van de onderneming was bestemd voordat het gedeeltelijk werd bestemd voor privégebruik, dat per definitie geen gebruik voor bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige was. Bij VNLTO ging het om niet-belaste handelingen die bestaan in de behartiging van belangen van de leden van deze vereniging en derhalve niet kunnen worden beschouwd als handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, aangezien zij het voornaamste doel van de vereniging vormen.¹⁸⁵ Het HvJ was dus van mening dat er een verschil zat tussen het *Charles* en

¹⁸⁰ Conclusie A-G Mengozzi 12 februari 2009, nr. C-515/07, *BNB* 2009/2002, (VNLTO), r.o. 35.

¹⁸¹ HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, *BNB* 2009/202 (VNLTO), (noot B.G. van Zadelhoff), r.o. 32.

¹⁸² HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, *BNB* 2009/202 (VNLTO), (noot B.G. van Zadelhoff), r.o. 35-37.

¹⁸³ HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, *BNB* 2009/202 (VNLTO), (noot B.G. van Zadelhoff), r.o. 38-40.

¹⁸⁴ HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, *BNB* 2009/202 (VNLTO), (noot B.G. van Zadelhoff), r.o. 41.

¹⁸⁵ HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, *BNB* 2009/202 (VNLTO), (noot B.G. van Zadelhoff), r.o. 39.

Charles-Tijmens-arrest en het VNLTO-arrest. De verwijzing van de Hoge Raad naar het Charles en Charles-Tijmens-arrest vind ik dan ook curieus. In het Charles & Charles-Tijmens-arrest werd onderkend dat de vermogensetikettering enerzijds een probleem oploste rond de wisseling van de verhouding zakelijk/privégebruik, maar anderzijds een belangrijk minpunt ontstond doordat een verstoring in de neutraliteit optrad tussen het privégebruik van een particulier ten opzichte van het privégebruik door een ondernemer. Gevolg hiervan is dat de eerste geheel geen aftrek geniet en de laatste geheel aftrek krijgt met een correctie achteraf wat hem een belangrijk financieringsvoordeel oplevert. Naar mijn mening wordt deze verstoring door het oordeel van de Hoge Raad verder getrokken naar de zakelijke sectoren.

Volgens A-G de Wit kunnen rechtspersonen naast een ondernemerssfeer ook over een niet-ondernemerssfeer beschikken en dat het leerstuk van vermogensetikettering ook op rechtspersonen van toepassing is.¹⁸⁶ Verder concludeert A-G de Wit dat belanghebbende ter zake van de niet-ondernemersactiviteiten ingekochte prestaties kennelijk heeft willen etiketteren als ondernemingsvermogen.¹⁸⁷ Ik neem aan dat hij dat afleidt uit het feit dat de voorbelasting volledig in aftrek is gebracht. A-G de Wit stelt vervolgens dat het leerstuk van de vermogensetikettering inhoudt dat investeringsgoederen die zowel voor ondernemersdoeleinden als voor privédoeleinden worden aangewend, volledig tot het ondernemingsvermogen kunnen worden gerekend waarbij de hieraan toerekenbare voorbelasting in beginsel geheel in aftrek kan worden gebracht. Hier staat echter de plicht tegenover om over het privégebruik op grond van artikel 6, lid 2, onderdeel a, van de Zesde richtlijn (thans: artikel 26, lid 1, sub a Btw-richtlijn) de btw terug te betalen.

Hij betwijfelt echter of het leerstuk van vermogensetikettering ook ten aanzien van diensten en niet-investeringsgoederen kan worden toegepast. Het leerstuk van vermogensetikettering ziet volgens de Wit niet op goederen en diensten voor het gebruik en het onderhoud van een investeringsgoed. Ook geeft hij aan dat het leerstuk van vermogensetikettering verband houdt met artikel 6, lid 2, onderdeel a, van de Zesde richtlijn. De vraag die dan rijst is of dit artikel op diensten en niet-investeringsgoederen kan worden toegepast, voor zover deze goederen en diensten niet zien op het gebruik en het onderhoud van een investeringsgoed. De Wit meent dat het leerstuk van vermogensetikettering dan wel van toepassing is op deze diensten en goederen.¹⁸⁸

Opvallend vind ik dat er op basis van een verkeerde interpretatie van de feiten van de VNLTO-zaak prejudiciële vragen aan het HvJ zijn gesteld. Hierdoor dreigt de rechtszekerheid in het geding te komen. Eveneens is opmerkelijk dat de Hoge Raad in het arrest oordeelt, dat het gebruik van investeringsgoederen voor niet-belastbare activiteiten valt binnen de reikwijdte van de vermogensetikettering en de corrigerende heffing van belasting bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn. De Hoge Raad stelt dat het "redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is" dat de verklaring voor recht ook voor rechtspersonen geldt en artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn voorziet in de corrigerende heffing. Ook ziet zij het aanwenden van investeringsgoederen voor de algemene belangenbehartiging als gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden, zoals bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn. Aangezien er hierover geen specifieke jurisprudentie bekend is, is dit een vrij principiële opvatting van de Hoge Raad over de reikwijdte van deze bepaling

¹⁸⁶ Conclusie A-G De Wit, 28 juni 2007, nr. 42.415, V-N 2007/39.21

¹⁸⁷ Conclusie A-G De Wit van 28 juni 2007, nr. 42.415, V-N 2007/39.21, r.o. 4.18.

¹⁸⁸ Conclusie A-G De Wit van 28 juni 2007, nr. 42.415, V-N 2007/39.21, r.o. 4.27.

en de uitleg van wat moet worden verstaan onder gebruik 'voor andere dan bedrijfsdoeleinden'. Artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn voorziet in een heffing bij gebruik van goederen van de onderneming 'voor privédoeleinden van de belastingplichtige of diens personeel of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden'. Volgens de Hoge Raad is het gebruiken van investeringsgoederen voor algemene belangenbehartiging hetzelfde als 'gebruik voor niet-bedrijfsdoeleinden' wat dan is te beschouwen als 'gebruiken voor andere dan bedrijfsdoeleinden' als bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn.

In het door de Hoge Raad aangehaalde Charles & Charles-Tijmens-arrest was de combinatie zakelijk en privégebruik van investeringsgoederen aan de orde. Een niet-belastbare sfeer, zoals in het VNLTO-arrest aan de orde was, is in het Charles & Charles-Tijmens-arrest niet aan de orde, hoewel dat ook bij natuurlijke personen wel denkbaar is. Uit dit arrest, alsmede andere arresten op dit terrein, kan niet rechtstreeks worden afgeleid, dat vermogensetikettering ook geldt ingeval van gebruik voor niet-belastbare activiteiten. Aangezien vermogensetikettering rechtersrecht is, en geen oorspronkelijke verankering binnen de bepalingen en het systeem van de richtlijn kent, rijst de vraag of het Charles en Charles-Tijmens-arrest kan worden toegepast ongeacht de aard van het gebruik van de bedrijfsmiddelen. Het effect van de vermogensetikettering wordt namelijk principieel begrensd door de reikwijdte van de corrigerende heffing opgenomen in artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn. De vraag is of daaronder ook het gebruik voor niet-belastbare activiteiten valt. Aangezien niet-belastbare activiteiten geen belastingheffing inhouden, ontstaat dan ook geen recht op aftrek van belasting. De tekst van artikel 6, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn noemt alleen goederen en geen diensten. A-G de Wit is dan ook van mening dat het leerstuk van vermogensetikettering op basis van artikel 6, lid 2, sub a, niet op diensten kan worden toegepast.¹⁸⁹ Echter kan dit anders zijn voor investeringsdiensten. Om tot heffing op de voet van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn te komen, wordt bepaald gebruik van bedrijfsmiddelen verder gelijkgesteld met een dienst onder bezwarende titel. In de VNLTO-zaak heeft dat dan betrekking op dienstverlening van de VNLTO ten behoeve van haar leden, namelijk de algemene belangenbehartiging. Ik ben het met Verweij eens dat om onder de reikwijdte van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn te vallen, de investeringsdienst dan wel door het investeringsgoed moet zijn geabsorbeerd.¹⁹⁰ In elk ander geval kan er geen sprake zijn van het gebruiken van het tot het bedrijf behorend goed. Uit het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat vermogensetikettering in beginsel alleen mogelijk is voor investeringsgoederen en slechts onder voorwaarden voor investeringsdiensten. Gevolg hiervan is dat er moet worden bepaald in hoeverre er aftrek op de voorbelasting op niet-investeringsgoederen en diensten die gebruikt worden voor zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten bestaat. Op grond van het beginsel van de fiscale neutraliteit ben ik van mening dat er wel aftrek mogelijk moet zijn van de voorbelasting die betrekking heeft op de economische activiteiten die VNLTO verricht. Naar mijn mening is dit mogelijk op basis van een pro rata berekening zoals opgenomen in artikel 173, lid 1, Btw-richtlijn. In dit artikel geldt dat goederen en diensten die zowel voor economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt, aftrek van voorbelasting slechts wordt toegestaan voor dat gedeelte dat betrekking heeft op de economische activiteiten. Getoetst aan het oordeel in de *Securenta* zaak, kan toerekening van gemengde kosten plaatsvinden aan niet-economische activiteiten. Op grond van artikel 173, lid 1, Btw-richtlijn heeft VNLTO mijns inziens toch geen recht op

¹⁸⁹ Conclusie A-G De Wit van 28 juni 2007, nr. 42.415, V-N 2007/39.21, r.o. 4.30.

¹⁹⁰ C. Verweij, *Brengt de zaak-NLTO wel helder licht in de vermogensetikettering voor de btw?* WFR 2008/660.

aftrek van de gemaakte kosten in de niet-economische sfeer, aangezien de belangenbehartiging het hoofddoel van haar activiteiten was die weer niet als vergoeding voor de diensten kwalificeerden. Dit kan gerealiseerd worden door de omzet waarop recht op aftrek bestaat te delen door de totale omzet.

4.3 Zaken Larentia + Minerva en Marenave¹⁹¹

In deze betreft het ten eerste Larentia + Minerva (hierna: Larentia), die als commanditair vennoot 98% van de aandelen van twee dochtervennootschappen bezit die elk een schip exploiteren. Bovendien verricht Larentia ook administratieve en commerciële diensten voor haar dochterondernemingen. Voor deze aan btw onderworpen diensten heeft Larentia de volledige voorbelasting afgetrokken die zij heeft voldaan in verband met het bij een derde aantrekken van kapitaal dat heeft gediend ter financiering van de verwerving van haar deelnemingen in de dochterondernemingen. De Duitse fiscus was echter van mening dat de kosten grotendeels moeten worden toegerekend aan het bezit van aandelen in de dochteronderneming, namelijk een niet-economische activiteit. Derhalve staat de fiscus slechts een aftrek toe van 22%.

In de tweede zaak heeft Marenave haar kapitaal in 2006 verhoogd en over de kosten van de aandelenuitgifte in verband met deze verhoging heeft zij een bedrag van € 373 347,57 aan btw voldaan. In hetzelfde jaar (2006) heeft Marenave tevens aandelen verworven van vier scheepvaart- cv's en heeft tegen betaling meegewerkt aan het commerciële beheer van deze vennootschappen. Marenave brengt de betaalde btw, € 373 347,57, volledig in aftrek. Bij beslissing van 15 januari 2009 stelt de Duitse fiscus echter dat met bedrag overeenkomende aftrek wordt geweigerd, omdat zij zich niet daadwerkelijk in het beheer van de dochteronderneming had gemengd. In beide zaken heeft de Duitse rechter prejudiciële vragen gesteld, waarvan de belangrijkste de eerste is, namelijk:

Welke berekeningsmethode moet worden gehanteerd voor de aftrek van btw die door twee holdingvennootschappen is voldaan in verband met de verwerving van deelnemingen in het kapitaal van andere vennootschappen, in het beheer waarvan deze holdingvennootschappen zich mengen.

In zijn eerste prejudiciële vraag gaat de verwijzende rechter ervan uit de betreffende kosten door Larentia en Marenave voor zowel niet-economische als economische activiteiten worden gebruikt en dat de btw op kosten slechts in aftrek kan komen voor zover deze kunnen worden toegerekend aan economische activiteiten. Wat Larentia betreft gaat het om de kosten van de verwerving van deelnemingen in haar dochterondernemingen en wat Marenave betreft de kosten van de aandelenuitgifte die grotendeels toe te rekenen zijn de niet-economische activiteit van deze holdings, die bestaat uit de verwerving alsmede het bezit en beheer van de deelnemingen in hun respectieve dochterondernemingen. Vervolgens vraagt de verwijzende rechter het HvJ welke aftrekberekeningsmethode in dat kader moet worden gebruikt. Echter is A-G Mengozzi (hierna: A-G) van mening dat het HvJ onbevoegd is deze vraag te beantwoorden.¹⁹² Hij verwijst onder meer naar de zaak *Securenta*¹⁹³ waarin het HvJ immers heeft opgemerkt dat het de taak is van de lidstaten om dergelijke berekeningen te maken en daartoe passende methoden en criteria vast te stellen. De lidstaat moet er dus op toezien dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.

¹⁹¹ Conclusie A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14.

¹⁹² Conclusie A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14.

¹⁹³ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*).

Larentia en Marenave mengen zich in het beheer van hun dochterondernemingen. Voor die situatie is volgens de A-G al in de zaak *Cibo Participations*¹⁹⁴ beslist dat diensten in verband met de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige. Het arrest *Cibo Participations* dat al eerder is behandeld is een met het hoofdgeding vergelijkbare situatie, waarin het Hof immers heeft geoordeeld dat de kosten die zijn gemaakt door een holdingvennootschap die zich mengt in het beheer van een dochteronderneming voor de verschillende diensten die zij heeft betrokken voor de verwerving van een deelneming in deze dochteronderneming, deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van zijn producten. Dan is voor een toerekening aan niet economische activiteiten in beginsel geen ruimte. Er is derhalve in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen deze diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de holdingvennootschap.¹⁹⁵ In punt 34 van het arrest *Cibo Participations* verwijst het Hof naar de in artikel 17, lid 5, Zesde richtlijn (thans: artikel 173, tweede lid, Btw-richtlijn) voorziene aftrekkeregeling, waarvan toepassing enkel betrekking heeft op de verdeling van de btw over in een eerder stadium verrichte handeling die zowel worden gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, waarbij het derhalve gaat om btw die drukt op uitgaven die uitsluitend verband houden met economische activiteiten.¹⁹⁶ De kosten die een holdingvennootschap draagt ter verwerving van deelnemingen in haar dochterondernemingen, in het beheer waarvan zij zich mengt in de zin van de rechtspraak van het Hof, zijn derhalve gemaakt voor de economische activiteit van deze holdingvennootschap. De over de gemaakte kosten voldane btw zal overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (thans: artikel 168 Btw-richtlijn) volledig worden afgetrokken, tenzij de in een eerder stadium verrichte economische handeling krachtens de Zesde richtlijn van btw zijn vrijgesteld, in welk geval het recht op aftrek volgens de pro rata methode van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn zal worden bepaald.¹⁹⁷

De A-G trekt dezelfde conclusie voor de kosten die samenhangen met kapitaalverrichtingen, zoals de verhoging van haar maatschappelijk kapitaal door middel van de uitgifte van aandelen door verwijzing naar het arrest *Kretztechnik*.^{198 199} Bij Marenave dient de aandelenuitgifte uiteindelijk ter financiering van de aankoop en exploitatie van zeeschepen. In het *Kretztechnik*-arrest heeft het HvJ immers aanvaard dat een aandelenuitgifte niet per se binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, maar dat de vennootschap met deze handeling haar kapitaal ten behoeve van haar algemene economische activiteit beoogt te versterken, hetgeen betekent dat de kosten van de door deze vennootschap in het kader van de betrokken handeling verworven diensten deel uitmaken van haar algemene kosten en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn, aangezien een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen deze diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.²⁰⁰ Het bij Marenave ten grondslag liggende geding waarbij aandelen waren uitgegeven door een bestuursholding en niet door een vennootschap zoals *Kretztechnik*, die slechts

¹⁹⁴ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (*Cibo Participations SA*).

¹⁹⁵ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.78 (*Cibo Participations SA*), r.o. 33. Zie ook HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (*AB SKF*), r.o. 58.

¹⁹⁶ Zie HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*), r.o. 33, alsmede Conclusie A-G Mengozzi 12 februari 2009, nr. C-515/07, BNB 2009/2002, (VNLTO), r.o. 79.

¹⁹⁷ Conclusie A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, r.o. 39.

¹⁹⁸ Conclusie A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, r.o. 41.

¹⁹⁹ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (*Kretztechnik*).

²⁰⁰ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, BNB 2005/313 (*Kretztechnik*), r.o. 36.

één economische activiteit verrichtte, lijkt volgens de A-G gelet op de rechtspraak van het arrest *Cibo Participations* niet tot een verschillende uitkomst te leiden met betrekking tot het recht op in beginsel volledige aftrek van voorbelasting.²⁰¹

In beide zaken hangen de gemaakte kosten volgens de conclusie van de A-G rechtstreeks en onmiddellijk samen met de gehele bedrijfsactiviteit van deze holdingvennootschap, en is er geen reden om de voldane voorbelasting te verdelen over economische en niet-economische activiteiten. Met andere woorden: voor een pre-pro rata berekening is in dit feitencomplex geen plaats. Indien de holdingvennootschap zowel aan btw onderworpen handelingen als van btw vrijgestelde handelingen verricht, zal het recht op aftrek van de voldane voorbelasting worden berekend volgens de pro rata methode van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn (thans: artikel 173, lid 2, Btw-richtlijn).

Op 16 juli 2015 heeft het HvJ in de bovenstaande zaak uitspraak gedaan.²⁰² Het HvJ oordeelde dat de kosten in verband met de verwerving van deelnemingen in dochterondernemingen, gemaakt door een holding die aan het beheer van die ondernemingen deelneemt en aldus een economische activiteit uitoefent, moeten worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten en de over die kosten voldane btw in beginsel volledig moet worden afgetrokken, tenzij bepaalde in een later stadium verrichte economische handelingen op grond van de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn) zijn vrijgesteld van btw, in welk geval het recht op aftrek enkel kan worden uitgeoefend volgens de regels van artikel 17, lid 5, Zesde Richtlijn (thans: artikel 173, lid 2, Btw-richtlijn).²⁰³ Vervolgens oordeelde het HvJ dat in geval een holding kosten heeft gemaakt voor de verwerving van deelnemingen in ondernemingen en zij aan het beheer van bepaalde van deze dochterondernemingen deelneemt en met betrekking tot de andere dochterondernemingen geen economische activiteiten verricht, deze kosten slechts voor een deel kunnen worden geacht deel uit te maken van haar algemene kosten, zodat enkel de btw die is voldaan over de kosten die inherent zijn aan de economische activiteit kunnen worden afgetrokken. Welk gedeelte van de totale kosten toegerekend moet worden aan de economische activiteit, wordt bepaald aan de hand van de verdeelsleutels die worden vastgesteld door de lidstaten, die bij de uitoefening van die bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de opzet van de Zesde richtlijn. Het is dan de taak van de nationale rechter om te verifiëren dat de lidstaten in een berekeningsmethode voorzien die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteit en welk deel aan de niet-economische activiteit.

4.4 Verdeelsleutels

Zoals eerder in dit hoofdstuk behandeld kunnen belastingplichtigen zowel belaste als onbelaste handelingen verrichten. Indien een dergelijke belastingplichtige goederen of diensten betreft, die voor beide soorten prestaties worden gebruikt (gemengd gebruik), moet de in aftrek te brengen voorbelasting worden gesplitst. Op grond van artikel 173 Btw-richtlijn wordt aftrek slechts toegestaan voor zover de voorbelasting is toe te rekenen aan de belaste prestaties. Het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (aangeduid als pro rata) ten opzichte van het bedrag van alle handelingen samen van de belastingplichtige, die hij als belastingplichtige verricht is aftrekbaar. Volgens artikel 173, eerste lid, tweede volzin wordt de pro

²⁰¹ Conclusie A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, r.o. 42.

²⁰² HvJ 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*).

²⁰³ HvJ 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (*Larentia + Minerva*), r.o. 33.

rata-aftrek overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van de btw-richtlijn bepaald voor het totaal van de verrichte economische activiteiten. Na het verschijnen van het arrest *Securenta* bestond veel onduidelijkheid over het bepalen van het recht op aftrek van btw op kosten die zowel zien op economische als niet-economische activiteiten. De vraag is of het maar liefst 3,5 jaar na het *Securenta*-arrest gepubliceerde besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011 belastingplichtigen die ook niet-economische activiteiten verrichten duidelijkheid biedt over het bepalen van het recht op aftrek. In het vervolg van het hoofdstuk zal hierop worden ingegaan.

4.4.1 Het ‘pro rata’

Op grond van artikel 173, lid 1, eerste volzin van de Btw-richtlijn zijn goederen en diensten die zowel voor aftrekgerechtigde als niet aftrekgerechtigde doeleinden worden gebruikt slechts aftrekbaar voor zover het gedeelte van de btw evenredig is aan het bedrag van de aftrekgerechtigde handelingen. De pro rata-aftrek wordt ingevolge artikel 173, eerste lid, tweede volzin van de Btw-richtlijn overeenkomstig de artikelen 174 en 175 Btw-richtlijn bepaald voor het totaal van de verrichte economische activiteiten. Volgens de Btw-richtlijn is er immers alleen aftrek als de input-btw op enigerlei wijze kan worden gerelateerd aan belaste handelingen.²⁰⁴ Het aftrekbare gedeelte moet volgens artikel 175 Btw-richtlijn op jaarbasis worden vastgesteld, uitgedrukt in een percentage dat op de hogere eenheid wordt afgerond.

In het Besluit aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011²⁰⁵ geeft de staatssecretaris aan hoe de pro rata bepaald moet worden als de kosten van een ondernemer zowel betrekking hebben op zijn economische handelingen als op zijn niet-economische handelingen. De staatssecretaris geeft vervolgens aan dat de vaststelling van de verdeelsleutel afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Bij de verdeelsleutel dient aansluiting te worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, m², m³, opbrengsten of kosten onder de voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de goederen en diensten wordt gemaakt.

4.4.2 De ‘pre pro rata’

Zoals eerder aangegeven wordt de ‘normale pro rata’ toegepast wanneer het uitsluitend gaat om economische activiteiten. De richtlijn voorziet niet in een mechanisme waarmee de aftrekbare btw kan worden vastgesteld in het geval de btw drukt op kosten die zowel betrekking hebben op economische activiteiten als niet-economische activiteiten. Dit laatste was het geval in het reeds genoemde *Securenta*-arrest. Het HvJ heeft in het *Securenta*-arrest geoordeeld dat de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort en bij de uitoefening van deze bevoegdheid rekening moeten houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn.²⁰⁶ Er moet een berekeningsmethode bepaald worden die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen zijn aan elk van deze twee activiteiten. Het HvJ noemt twee soorten mogelijke methoden die toegepast kunnen worden, namelijk een verdeelsleutel volgens het soort investering dan wel een verdeelsleutel volgens het soort handeling (omzetverhouding en werkelijk gebruik). Een splitsing naar rato van het werkelijk gebruik van goederen en diensten in afwijking van de pro rata-methode is alleen mogelijk

²⁰⁴ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010/2415.

²⁰⁵ Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.

²⁰⁶ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*), r.o. 34 en 37.

indien de vaststelling van het werkelijk gebruik berust op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.²⁰⁷ De in het *Securenta*-arrest beschreven verdeelsleutel wordt ook de ‘pre pro rata’ breuk genoemd.²⁰⁸ Het feit dat geen enkele verdeelsleutel in alle gevallen toepasbaar is, is het naar mijn mening niet verstandig als EU-lidstaten zich gaan beperken tot één van de voornoemde methoden. Ook ben ik van mening dat bijkomstige activiteiten in de kapitaalsfeer met een hoge omzet het aftrekrecht aanzienlijk beïnvloeden. Dit is af te leiden uit het *Securenta*-arrest waarin het HvJ aan EU-lidstaten de ruimte laat voor een verschillende toepassing van het aftrekrecht in de verschillende EU-lidstaten, hetgeen in strijd wordt geacht met het beginsel van de fiscale neutraliteit.

Bij de pre pro rata wordt de omzet behaald met niet-economische activiteiten onttrokken aan de totale omzet. Vervolgens vindt de berekening van de ‘normale pro rata’ op grond van artikel 174 Btw-richtlijn plaats om het percentage van de omzet behaald met belaste activiteiten ten opzichte van de omzet behaald met economische activiteiten vast te stellen. Om de hoogte van het bedrag van aftrekbare btw vast te stellen moet de pre pro rata vermenigvuldigd worden met de pro rata en vervolgens vermenigvuldigd worden met de totaal in rekening gebrachte btw. Ter illustratie de formules van zowel de pre pro rata als het pro rata:

$$\text{Pre pro rata} = \frac{\text{Omzet behaald met economische activiteiten}}{\text{Omzet behaald met economische- en niet-economische activiteiten}} \times 100\%$$

Wanneer omzet de enige basis vormt dan bestaat de teller van de ‘nieuwe’ breuk uit het bedrag dat gelijk is aan het bedrag dat zou zijn opgenomen in de deler van de ‘normale’ pro rata-breuk. De deler bestaat vervolgens uit de omzet die voortvloeit uit de economische en niet-economische activiteiten samen.²⁰⁹

$$\text{Pro rata} = \frac{\text{Omzet behaald met belaste activiteiten}}{\text{Omzet behaald met economische activiteiten}} \times 100\%$$

De meest voor de hand liggende methode voor het toerekenen van voorbelasting aan economische en niet-economische activiteiten, is een methode waarbij de omzet die voortvloeit uit beide activiteiten als uitgangspunt wordt genomen. Aan de hand van het *Securenta*-arrest en het Besluit van 25 november 2011 zijn er drie methoden waarop de pre pro rata berekend kan worden. Deze drie methoden zullen hierna worden behandeld.

4.4.3 Omzet

Bij een pro rata op basis van omzetverhoudingen vindt splitsing plaats aan de hand van de omzet die behaald wordt met belaste versus niet-belaste bedrijfsactiviteiten. De regels voor de berekening van het pro rata zijn uitgewerkt in voornoemd artikel 19 van de Zesde richtlijn (thans: art. 174 Btw-richtlijn). Krachtens dit artikel heeft de belastingplichtige voor de gemengde prestaties recht op aftrek in de verhouding waarin de belaste omzet staat tegenover de totale omzet in een bepaald jaar.²¹⁰ Onder

²⁰⁷ HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314.

²⁰⁸ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: 2009

²⁰⁹ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010/2415.

²¹⁰ D.B. Bijl e.a., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001, p. 296.

‘omzet’ wordt verstaan het totaal van de op de leveringen en diensten betrekking hebbende vergoedingen als bedoeld in artikel 8 Wet OB 1968.²¹¹ Op grond van artikel 175 Btw-richtlijn wordt het pro rata op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond. In het algemeen is in het jaar waarin goederen of diensten worden verkregen nog niet bekend hoe de verdeling van prestaties waarvoor geen respectievelijk wel aftrek kan worden genoten over het gehele jaar genomen zal zijn. Derhalve bepaalt artikel 175, tweede lid, Btw-richtlijn dat de (voorlopige) aftrek voor een bepaald jaar gelijk is aan de aftrek van het voorgaande jaar. De aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden, wordt na afloop van het jaar herzien door de belastingplichtige aan de hand van de definitieve omzetverhouding.²¹² Indien er geen pro rata van het vorig jaar is²¹³ of niet relevant is²¹⁴, mag een door de belastingplichtige geschat pro rata worden toegepast onder toezicht van de belastingdiensten.^{215 216} In de Nederlandse Wet zijn de regels voor splitsing opgenomen in artikel 15, lid zes, Wet OB 1968 in samenhang met artikel 11, eerste lid, onderdeel c, Uitvoeringsbeschikking OB 1986 (hierna: Uitv.besch. OB) en tweede lid en artikel 12 Uitv.besch. OB. Zoals eerder vermeld wordt het pro rata bepaald door een breuk. Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van de breuk waarvan de teller bestaat uit het totale bedrag van de in het tijdvak van aanschaf en/of het eerste gebruik/de eerste ingebruikneming berekende omzet voor handelingen waarvoor de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting heeft, en de noemer bestaat uit het totale bedrag van de in het tijdvak van aanschaf en/of het eerste gebruik/de eerste ingebruikneming berekende omzet met betrekking tot handelingen waarvoor de ondernemer wel en waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.²¹⁷

Ondanks deze methode heel eenvoudig lijkt, biedt zij niet altijd de gewenste uitkomst. In de literatuur is gebleken dat er enkele knelpunten kleven aan deze methode. Een probleem zou kunnen zijn dat bepaalde niet-economische activiteiten geen verband houden met wat voor vergoeding dan ook (activiteiten ‘om niet’). Bij toepassing van een op omzet gebaseerde formule bestaat geen mogelijkheid om deze activiteiten, die geen omzet genereren, op te nemen in de formule.²¹⁸ Volgens Gabriel en van Kesteren lijkt het niet gepast voor organisaties, zoals houdstermaatschappijen, om alle niet-belaste omzet in aanmerking te nemen bij de berekening van de pro rata.²¹⁹ In een situatie zoals die van het eerder behandelde Kretztechnik-arrest zal een deel van de niet-belaste omzet buiten beschouwing moeten blijven, ondanks het feit dat het uitgeven van nieuwe aandelen een niet-economische activiteit vormt, die het verkregen kapitaal het voor aftrek in aanmerking komende deel niet verkleint.²²⁰ Een ander nadeel dat zich voor zou kunnen doen is een situatie zoals die in het Securenta-arrest waar er zowel in economische als niet-economische activiteiten werd geïnvesteerd. Gabriel en van Kesteren menen dat het onlogisch is om het bedrag dat is verkregen door het uitgeven van aandelen en

²¹¹ Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.

²¹² Artikel 175, lid 3, Btw-richtlijn.

²¹³ Bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige toen nog geen niet- en wel-belaste prestaties verrichtte.

²¹⁴ Indien het pro rata van het vorig jaar evident en in belangrijke mate afwijkt van die van het lopende jaar.

²¹⁵ D.B. Bijl e.a., Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2001, p. 296.

²¹⁶ Artikel 175, lid twee, tweede volzin, Btw-richtlijn.

²¹⁷ Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.

²¹⁸ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010/2415.

²¹⁹ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010/2415.

²²⁰ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010/2415.

atypische stille deelnemingen mee te nemen in de deler van de 'pre pro rata'-breuk.²²¹ Een van de voornaamste redenen om deze omzet buiten beschouwing te laten is dat het uitgeven van aandelen een bijkomstige (financiële) transactie vormt en daarbij een transactie die meer incidenteel van aard is dan de investeringsactiviteiten waar Securenta zich mee bezighield. Indien de omzet van economische en niet-economische activiteiten als basis wordt genomen voor het berekenen van de 'pre pro rata', dan is het logisch om ook hier de niet-economische bijkomstige financiële transacties niet op te nemen in de deler van de breuk. Aan de hand van het voorgaande kan afgeleid worden dat een pro rata-methode, die volledig op omzet is gebaseerd, zonder een mogelijkheid om bepaalde bijkomstige transacties uit te sluiten naar alle waarschijnlijkheid niet in staat zal zijn om objectief vast te stellen welk deel van de kosten moet worden toegerekend aan de economische, dan wel niet-economische activiteiten.

4.4.4 Investerings

Een goed alternatief voor een formule op basis van omzet kan een formule op basis van investeringen zijn. In de zaak Securenta werd het standpunt ingenomen dat het geheel aan voorbelasting voor aftrek in aanmerking kwam op basis van de verdeelsleutel naar investeringen.²²² Securenta bepaalde deze verdeelsleutel door de investeringen in de economische activiteiten (de verwerving van de onroerende zaken, de aanschaf van kantoorinrichting en de aanschaf van een softwareprogramma) af te zetten tegen de totale investeringen (de voornoemde investeringen in de economische activiteiten en de investeringen in de niet-economische activiteiten, bestaande uit de verwerving van de deelnemingen). Een formule gebaseerd op investeringen geeft een beeld van de verhouding waarin het verkregen kapitaal, door uitgifte van aandelen, wordt bestemd voor de economische en niet-economische activiteiten. Zoals eerder aangegeven heeft de staatssecretaris in het besluit aangegeven dat voor het samenstellen van de pre pro rata aansluiting gezocht moet worden bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, kubieke meters, vierkante meters, opbrengsten of kosten.²²³ Vervolgens worden de verdeelsleutels die het HvJ in de zaak Securenta beschrijft op basis van het soort investering of het soort handeling in het besluit niet genoemd. Volgens Lantman is het door het HvJ toekennen van een aftrekrecht aan Securenta ook niet letterlijk op de bepalingen van de richtlijn gebaseerd, aangezien artikel 168 Btw-richtlijn namelijk bepaalt dat slechts recht op aftrek bestaat voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, hetgeen de uitgifte van aandelen - een niet-economische activiteit - niet is.²²⁴ Het feit dat het kapitaal dat met de uitgifte van de aandelen is verworven door Securenta gedeeltelijk is gebruikt voor investeringen in economische activiteiten, levert voor Securenta (op basis van het beginsel van de fiscale neutraliteit) toch recht op aftrek van voorbelasting op. Lantman was van mening dat het HvJ voor het bepalen van de omvang van het aftrekrecht het zo had moeten uitleggen dat het recht op aftrek bestaat voor zover met het verworven kapitaal investeringen worden gedaan in economische activiteiten.²²⁵

De verdeelsleutel op basis van investeringen werd door de Europese Commissie en een aantal lidstaten in de situatie van Securenta geschikter geacht dan de verdeelsleutel op basis van

²²¹ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', NTFR 2010/2415.

²²² R.J.M.C. Lantman, De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?, BTW-Bulletin 2008, nr. 4.

²²³ Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Strct. 2011, 21834.

²²⁴ R.J.M.C. Lantman, De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?, BTW-Bulletin 2008, nr. 4.

²²⁵ R.J.M.C. Lantman, De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?, BTW-Bulletin 2008, nr. 4.

omzetverhoudingen.²²⁶ Verder rijst de vraag of deze verdeelsleutel inderdaad geschikter is in een situatie waar het kapitaal wordt verhoogd door de uitgifte van aandelen aangezien deze methode gebaseerd is op de veronderstelling dat het mogelijk is te bepalen in welke mate de nieuw verworven middelen worden gebruikt voor economische en niet-economische activiteiten. De methode op basis van investeringen zal zeker niet de oplossing zijn voor alle gevallen waarin voorbelasting moet worden verdeeld tussen economische en niet-economische activiteiten. Een voorbeeld hiervan is een liefdadigheidsorganisatie die een onbelastbare subsidie ontvangt waarmee goederen en diensten worden aangeschaft die worden gebruikt voor zowel haar economische als haar niet-economische activiteiten. De beste methode voor de verdeling van de voorbelasting is waarschijnlijk één op basis van de mate waarin de goederen en diensten door de organisatie worden gebruikt voor haar economische en niet-economische activiteiten, waardoor de toepassing van deze methode in de praktijk bewerkelijk kan zijn.²²⁷ In het *Securenta*-arrest voor wat de verdeling betreft, stelt de Europese Commissie dat de verdeling volgens de verdeelsleutel op basis van de investeringen de objectievere werkwijze zou zijn, de economische realiteit het beste weerspiegelt en elk fiscaal jaar moet worden berekend.²²⁸

4.4.5 Werkelijk gebruik

Naast de twee bovengenoemde verdeelsleutels bestaat nog de mogelijkheid om een verdeelsleutel vast te stellen op basis van werkelijk gebruik. De methode op basis van werkelijk gebruik is opgenomen in artikel 173 Btw-richtlijn, waardoor lidstaten het recht hebben om de pro rata (voor de aan belaste en vrijgestelde activiteiten toerekenbare kosten) op basis van omzet te vervangen door een methode die gebaseerd is op werkelijk gebruik.²²⁹ De toepassing van een methode op basis van werkelijk gebruik is in overeenstemming met de beslissing van het HvJ in het *Securenta*-arrest, waar het HvJ expliciet toestond dat lidstaten alternatieve formules mochten toepassen. Volgens het HvJ is het de taak van de lidstaten om met eerbiediging van de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, methoden en criteria vast te stellen opdat de belastingplichtigen de nodige berekeningen kunnen maken.²³⁰ In dat verband was het HvJ van mening dat wanneer de Btw-richtlijn niet de benodigde aanwijzingen bevat voor een nauwkeurige methode van berekening, van de lidstaten wordt verlangd dat zij hun discretie uitoefenen met het oog op het doel en het systeem van de richtlijn. De maatregelen die de lidstaten in dat verband worden verwacht te nemen dienen in overeenstemming te zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-systeem en dienen daarom aan hen toegekende discretie uit te voeren op een manier waarmee zij waarborgen dat aftrek alleen wordt toegestaan voor het deel van de btw dat samenhangt met activiteiten die recht op aftrek van voorbelasting geven.²³¹

Zoals het HvJ EU aangaf kan een lidstaat meerdere formules toestaan, zonder zichzelf daarbij te hoeven beperken tot het gebruik van één bepaalde formule.²³² Aan het toepassen van (uitsluitend) de

²²⁶ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', *International VAT Monitor*, September/October 2011.

²²⁷ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', *International VAT Monitor*, September/October 2011.

²²⁸ Conclusie A-G Mazak van 11 december 2007, nr. C-437/06 (*Securenta*), r.o. 21.

²²⁹ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', NTFR 2010/2415.

²³⁰ HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*), r.o. 34.

²³¹ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', NTFR 2010/2415.

²³² HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*), r.o. 38.

werkelijk-gebruik-formule kleven uiteraard problemen van praktische aard (hier gaat vaak een hoop rekenwerk mee gepaard en het zal niet altijd zeker zijn of de Belastingdienst de gehanteerde uitgangspunten accepteert). De Richtlijn spreekt overigens in artikel 173 Btw-richtlijn over de mogelijkheid dat de lidstaten kunnen uitgaan van het gebruik, dus zonder de toevoeging 'werkelijk'.²³³ Bij werkelijk gebruik oordeelt de Hoge Raad in het huisartsenarrest²³⁴ dat de splitsing in het gebruik kwantitatief en volgens objectieve gegevens bepaald dient te worden. In art. 174, tweede lid, sub c van de Btw-richtlijn wordt gesproken van 'het gebruik van goederen en diensten of een deel daarvan'. Bij de verandering van de tekst in augustus 2007 stond het de staatssecretaris met name voor ogen de effecten van het zogenoemde huisartsenarrest weg te nemen via een verlichting van de bewijslast.²³⁵ Naar mijn mening biedt versoepeling van de bewijslast geen soelaas en kan eerder onduidelijkheid in de hand werken. De vraag komt ook op of – wanneer de 'pre pro rata' is berekend op basis van het werkelijke gebruik – de gewone pro rata dan weer op basis van de omzetverhouding mag plaatsvinden.

4.5 Deelconclusie

Zoals eerder aan bod is gekomen maken btw-ondernemers in diverse sectoren kosten voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Zo maken holdingmaatschappijen kosten voor het zuiver houden van aandelen (een niet-economische activiteit) en voor het verhuren van onroerend goed (een economische activiteit). Op basis van de arresten *Securenta* en *VNLTO* en het besluit van de staatssecretaris van 25 november 2011 is duidelijk dat btw op kosten die direct toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten niet voor aftrek in aanmerking komt. In de zaak *Securenta* werd door het HvJ voor het eerst ingegaan op het recht op aftrek van btw op kosten die zowel voor economische als niet-economische activiteiten zijn gemaakt. In dit arrest constateerde het HvJ dat de Zesde richtlijn (evenals de huidige Btw-richtlijn) geen regeling bevat voor de verdeling van de voorbelasting als de kosten verband houden met zowel economische als niet-economische activiteiten. De in de btw-richtlijn opgenomen regels hebben slechts betrekking op de verdeling van voorbelasting voor kosten die uitsluitend verband houden met economische (met btw-belaste en van btw-vrijgestelde) activiteiten. Omdat geen criteria of methoden bestaan, is het HvJ van mening dat de lidstaten, met eerbiediging van de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, deze methoden en criteria dienen vast te stellen, zodat belastingplichtigen de nodige berekeningen kunnen maken. Het HvJ wijst erop dat de lidstaten bij het vaststellen van de methoden en criteria met name acht moeten slaan op het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel houdt in dat aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De berekening van de verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten dient objectief weer te geven welk deel van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten. Ten slotte geeft het HvJ aan dat de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid het recht hebben gebruik te maken van een verdeelsleutel volgens het soort investering, een verdeelsleutel volgens het soort handeling of van een andere passende verdeelsleutel zonder dat zij zich hoeven te beperken tot één van deze methoden. In het besluit geeft de staatssecretaris aan dat voor het samenstellen van de pre pro rata er aansluiting moet worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, vierkante meters, kubieke meters, opbrengsten of kosten.

²³³ Th.H. Nefkens, 'Pro rata en werkelijk gebruik', Btw Brief 2009, nr. 1.

²³⁴ HR 3 februari 2006, nr. 41 751

²³⁵ Th.H. Nefkens, 'Pro rata en werkelijk gebruik', Btw Brief 2009, nr. 1.

Geconcludeerd is dat een verdeelsleutel op basis van omzet praktisch gezien de meest geschikte methode is, maar niet in alle gevallen of situaties overeenstemt met de realiteit. Een goed alternatief voor een formule op basis van omzet kan een formule op basis van investeringen zijn. In het Securenta-arrest voor wat de verdeling betreft, stelt de Europese Commissie dat de verdeling volgens de verdeelsleutel op basis van de investeringen de objectievere werkwijze zou zijn en de economische realiteit het beste weerspiegelt. Naast de twee bovengenoemde verdeelsleutels bestaat nog de mogelijkheid om een verdeelsleutel vast te stellen op basis van werkelijk gebruik. Het is immers niet goed denkbaar dat er een verdeelsleutel beter aansluit bij het gebruik van de goederen en of diensten dan een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik zelf. Indien het werkelijke gebruik van de goederen en of diensten voor economische activiteiten en niet-economische activiteiten niet vast te stellen is, valt de belastingplichtige terug op een andere verdeelsleutel. Helaas is er met het besluit van de staatssecretaris naar mijn mening nog altijd weinig duidelijkheid over het bepalen van het recht op aftrek van btw op kosten die zowel voor economische als niet-economische activiteiten worden gemaakt. Duidelijk is wel dat door de staatssecretaris wordt aangesloten bij de huidige (belaste/vrijgestelde) pro rata. De redelijkheid gebiedt dat wanneer de 'pro rata'-regel analoog wordt toegepast in de noemer rekening moet worden gehouden met inkomsten die zijn verkregen buiten het kader van de onderneming, zeker als deze inkomsten zijn aangewend om investeringen te doen waarop voorbelasting drukt. De Zesde richtlijn biedt onvoldoende houvast en de jurisprudentie op dit punt is niet altijd even gemakkelijk te doorgronden. Toch blijft het van belang om dit onderdeel van de omzetbelasting nader te ontwikkelen. Met name jurisprudentie zal uitkomst moeten bieden.

Hoofdstuk 5. De invloed van subsidies op het recht op aftrek van voorbelasting

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de beperkingen van het aftrekrecht en het mogelijke verband met het ontvangen van subsidies. Van belang in dit hoofdstuk zijn de onbelastbare subsidies en de invloed daarvan op het aftrekrecht van belastingplichtige die een dergelijke subsidie ontvangt. De vraag die vervolgens gesteld kan worden, is of en in hoeverre de niet-belastbaarheid van een subsidie een gevolg dient te hebben voor het aftrekrecht van een belastingplichtige die een onbelastbare subsidie ontvangt. Alvorens hierop antwoord te geven, zal eerst behandeld worden wat een subsidie exact inhoudt en hoe deze zich verhoudt tot de btw.

5.1 Subsidies

In het spraakgebruik verstaat men onder subsidie: tegemoetkoming, ondersteuning van de overheid aan een particulier, instelling of onderneming. In het Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse taal staat subsidie omschreven als: ondersteuning, tegemoetkoming, toelage in geld om iemand tot iets in staat te stellen, om een instelling in stand te houden enzovoorts.²³⁶

Artikel 4:21, eerste lid, van de AWB definieert een subsidie als 'de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten'. De zinsnede 'met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager' vertoont aanknopingspunten met het recht op aftrek. Deze

²³⁶ Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse Taal, 2010.

zinsnede ziet namelijk op het motief van subsidiëring. Een ruime definitie van subsidie is iedere besteding gebonden overdracht van geld van de overheid aan een huishouding in de private sector, waaronder begrepen de gebonden geldoverdrachten aan instellingen van gezondheidszorg, sociale en culturele dienstverlening, openbaar vervoer en dergelijke.²³⁷

Subsidies zijn directe uitgaven en zij maken samen met de inkomensoverdrachten deel uit van de overdrachtsuitgaven die ten laste van de overheidsbegroting komen. Het gaat om de door de overheid verstrekte gelden die de uitgavenzijde van het overheidsbudget belasten. In de AWB wordt alleen het verstrekken van financiële middelen aangemerkt als subsidie, ondanks men economisch gezien ook kan spreken van ‘subsidies in natura’. Hierbij valt te denken aan de toegangsprijs voor een rijks- of stedelijk museum waarvan de toegangsprijs zelden de kosten dekt. In een dergelijk geval worden geen financiële middelen verstrekt, noch aanspraken daarop, zodat van een subsidie in de zin van de AWB geen sprake is. Toch kan niet alleen van een subsidie worden gesproken indien daadwerkelijk financiële middelen worden verstrekt. Voldoende is dat een aanspraak op financiële middelen wordt gegeven. Met het woord ‘aanspraak’ wordt bedoeld dat de beslissing om subsidie te verstrekken niet vrijblijvend is.²³⁸ Ook in het geval een subsidie wordt verleend voorafgaand aan de gesubsidieerde activiteit is sprake van een rechtens afdwingbare, zij het voorwaardelijke, aanspraak op financiële middelen.

Aan de hand van het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat er geen eenduidige definitie bestaat over wat een subsidie precies inhoudt. Op grond van artikel 4:21 AWB kan een subsidie alleen verstrekt worden door een bestuursorgaan, terwijl in de literatuur ook de mogelijkheid bestaat dat privaatrechtelijke partijen een subsidie verstrekken.²³⁹

5.2 Belastbaarheid subsidies

Zowel in de Wet OB als in de Btw-richtlijn is niets geregeld wanneer sprake is van een subsidie in de zin van de btw. Op grond van artikel 73 van de Btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of de dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

Zoals eerder aangegeven is niets geregeld in de Wet en ook niet in de Btw-richtlijn hoe subsidies voor de btw behandeld moeten worden. Derhalve is de kwalificatie van subsidies in de zin van de btw in de jurisprudentie tot ontwikkeling gekomen. Aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ kan geconcludeerd worden dat om de belastbaarheid van een subsidie vast te stellen sprake moet zijn van een subsidie die de vergoeding voor een prestatie vormt. Een subsidie kan worden beschouwd als de vergoeding of een deel van de vergoeding voor een tegenprestatie van een belastingplichtige mits aan drie criteria worden voldaan. Deze criteria zullen in de volgende paragraaf worden behandeld.

5.2.1 Criteria belastbaarheid subsidies

Uit de jurisprudentie van het HvJ kan worden geconcludeerd dat de belastbaarheid van een subsidie in de zin van de Btw kan worden bepaald aan de hand van drie criteria. Deze criteria zijn:²⁴⁰

²³⁷ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²³⁸ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²³⁹ Zie bijvoorbeeld de uitleg van subsidie in het Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse taal.

²⁴⁰ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

1. De overeengekomen marktprijs;
2. Rechtstreeks verband tussen de subsidie en de verrichte prestatie;
3. Verbruik door een identificeerbare (rechts)persoon.

Overeengekomen marktprijs

Bij de marktprijs zal een prestatie een economisch belang moeten dienen en derhalve plaatsvinden in het economisch ruilverkeer. De consument wil zijn behoeften aan schaarse goederen bevredigen en de producent biedt deze goederen aan met het doel winst te maken en/of de continuïteit van de onderneming veilig te stellen. Door vraag en aanbod ontstaat een prijs op de markt. Indien niet aan het criterium van een overeengekomen marktprijs wordt voldaan, kan een subsidie met een gift worden vergeleken.²⁴¹

Rechtstreeks verband tussen de subsidie en de verrichte prestatie

Indien er sprake is van bestedingen door de consumenten in het economische ruilverkeer dan moet vervolgens worden onderzocht of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de subsidie en een prestatie. In de zaak Coöperatieve Aardappelbewaarpplaats²⁴² heeft het HvJ aangegeven dat onder de termen 'onder bezwarende titel' en als 'tegenwaarde ontvangen' moet worden verstaan een bedrag in geld of de subjectieve waarde van een tegenprestatie en niet een volgens objectieve noemer geschatte waarde. Het ging in deze zaak om leden van een coöperatie die een aardappelbewaarpplaats exploiteerde tegen een bewaarloon dat jaarlijks aan de leden werd berekend. In enig jaar besloot de vereniging geen bewaarloon te berekenen, omdat de coöperatie in dat jaar over voldoende financiële middelen beschikte. Doordat er geen bewaarloon werd berekend, daalde de waarde van de aandelen van de coöperatie waardoor ook de vermogenspositie van de leden wijzigde. In geschil was of de tegenwaarde in de zin van artikel 8 Tweede Richtlijn de waardedaling van de aandelen van de leden in de coöperatie kon worden aangemerkt als vergoeding voor de dienst. Het HvJ was van mening dat dit niet het geval was, omdat geen werkelijk ontvangen geldsom of tegenprestatie tegenover de bewaardienst stond. Volgens het HvJ moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Dit is nu niet het geval wanneer de tegenwaarde zou bestaan in een niet nader bepaalde waardedaling van de aandelen van de leden van de coöperatie, want die waardedaling kan niet worden beschouwd als een vergoeding die door de dienstverlenende coöperatie wordt ontvangen.

In de zaak Office des Produits Wallons²⁴³ (hierna: OPW) ging het om een particuliere vereniging die zich bezighoudt met het maken van reclame voor het verkopen van Waalse land- en tuinbouwproducten en voedingsmiddelen. Zij is voor deze activiteiten onderworpen aan btw. OPW krijgt jaarlijks een subsidie van de Waalse overheid waarmee zij een kaderovereenkomst betreffende subsidiering heeft gesloten. Krachtens deze overeenkomst moest zij een aantal activiteiten uitvoeren. De Rechtbank heeft het HvJ verzocht om een prejudiciële beslissing over de subsidie die een deel van de exploitatiekosten van een belastingplichtige dekken en die de uiteindelijke kostprijs van zijn producten en diensten beïnvloeden zonder een concrete band met de prijs van de handeling te hebben, belastbaar is voor de btw.²⁴⁴

²⁴¹ R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000.

²⁴² HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80, BNB 1981/232 (Coöperatieve Aardappelbewaarpplaats).

²⁴³ HvJ 22 november 2001, nr C-184/00, BNB 2011/211 (Office des Produits Wallons).

²⁴⁴ HvJ 22 november 2001, nr C-184/00, BNB 2011/211 (Office des Produits Wallons), r.o. 8.

Het HvJ heeft geoordeeld dat het begrip rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidie zo moet worden uitgelegd, dat het enkel betrekking heeft op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of een dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald²⁴⁵. Het staat aan de verwijzende rechter om de basis van de aan hem voorgelegde feitelijke elementen na te gaan of de subsidie al dan niet een dergelijke tegenprestatie vormt. Het HvJ merkt verder op dat om na te gaan of de door de subsidie vertegenwoordigde tegenprestatie bepaalbaar is, de verwijzende rechter de verkoopprijs van de betrokken goederen verder kan vergelijken met hun normale kostprijs dan wel onderzoeken of het subsidiebedrag verlaagd is wegens het uitblijven van de productie van de goederen. Daarvoor is het niet nodig dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering van het geleverde goed, het volstaat dat het verband tussen de prijsvermindering en de genoemde subsidie, significant is.²⁴⁶

Verbruik door een identificeerbare (rechts)persoon

Er is alleen sprake van een belastbare subsidie bij verbruik door een identificeerbare consument of van afname van goederen of diensten door een ondernemer. De gebruiker kan zowel de subsidieverstrekker als een derde zijn. In het Mohr-arrest²⁴⁷ heeft het HvJ aangegeven dat het rechtstreeks verband tussen prestatie en subsidie, alsmede de contractuele relatie niet de enige relevante elementen zijn om al dan niet tot belastbaarheid van subsidies te concluderen. In dit arrest werd het zogenoemde 'verbruikscriterium' door het HvJ geïntroduceerd. Het ging in deze om een landbouwbedrijf van Mohr dat bij een overheidsorgaan een aanvraag indiende voor een subsidie ten behoeve van de definitieve beëindiging van de melkproductie. De aanvraag werd toegewezen. Mohr verkocht zijn vee en beëindigde de melkproductie, ontving de subsidie en gaf aan geen aanspraak meer te zullen maken op een melkquotum onder de gemeenschappelijke marktwerking. Het ontvangen van de subsidie heeft enkele vragen doen rijzen over de btw-behandeling hiervan. Het HvJ oordeelde dat de ontvangen vergoeding (subsidie) niet onderworpen was aan de omzetbelasting, omdat de subsidie niet was ontvangen voor goederen of diensten voor eigen gebruik, maar ten behoeve van het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.²⁴⁸ Volgens het HvJ leverde de verbintenis van Mohr om zijn melkproductie te beëindigen noch de gemeenschap, noch de bevoegde autoriteiten een voordeel op waardoor zij als gebruikers van een dienst konden worden aangemerkt. Het verbinden van de belastbaarheid van een subsidie aan het verbruik, zoals het HvJ in het Mohr-arrest doet, zou zo kunnen worden uitgelegd dat alleen subsidies tot de maatstaf van heffing behoren, ingeval de levering of dienst wordt verricht aan consumenten.

Een aanvulling op het Mohr-arrest is het arrest Landbodem-Agrardienste.²⁴⁹ In het Landbodem-arrest ontving een landbouwer op grond van het besluit tot bevordering van de vermindering van de landbouwproductie een subsidie van de Duitse overheid. Deze vergoeding was toegekend in ruil voor de vermindering van de jaarlijkse aardappelproductie met 20%. Volgens het HvJ was geen sprake van

²⁴⁵ HvJ 22 november 2001, nr C-184/00, BNB 2011/211 (Office des Produits Wallons), r.o 18.

²⁴⁶ HvJ 22 november 2001, nr C-184/00, BNB 2011/211 (Office des Produits Wallons), r.o 17.

²⁴⁷ HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, V-N 1996/1648 (Mohr).

²⁴⁸ HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, V-N 1996/1648 (Mohr), r.o. 21.

²⁴⁹ HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17

verbruik, dus geen belaste subsidie. De landbouwproducent levert geen diensten aan een identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd. De vermindering van de aardappelproductie door de landbouwer levert noch aan de bevoegde autoriteit, noch aan identificeerbare derden een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden beschouwd en deze verbintenis niet als een dienst kan worden aangemerkt. Met dit arrest verduidelijkt het HvJ het Mohr-arrest en maakt zij tevens duidelijk dat de afnemer van de prestatie naast de consument ook een belastingplichtige ondernemer kan zijn, die deze prestatie als bestanddeel van de kosten van zijn goederen of diensten kan beschouwen.

5.2.2 Belastbaarheid verschillende categorieën subsidies

Zoals eerder vermeld is voor het beantwoorden van de vraag of een als subsidie aangeduid bedrag de vergoeding voor een tegenprestatie is en of daarover belasting verschuldigd is, moet worden nagegaan of er een rechtstreeks verband is met een levering of met een dienst. Bij de beoordeling daarvan kunnen subsidies in drie categorieën worden onderscheiden:²⁵⁰

- Exploitatiesubsidies;
- Prijssubsidies;
- Budgetsubsidies.

Onder een exploitatiesubsidie wordt over het algemeen verstaan de betaling door een derde, meestal een overheidsinstantie, om tekorten die in een bepaald tijdvak ontstaan op te vangen. In de regel is er geen directe (causale) relatie tussen de subsidie en de prestaties die de organisatie verricht. Heffing van omzetbelasting is dan ook niet aan de orde. Exploitatiesubsidies zijn in de regel niet belastbaar en dienen buiten de btw-heffing te blijven. Twee argumenten liggen hieraan ten grondslag, nl. dat de subsidies niet voldoen aan de in paragraaf 5.2.1 genoemde criteria en uit de economische theorie valt af te leiden dat dergelijke subsidies niet significant invloed hebben op de marktprijzen van de goederen en diensten die de gesubsidieerde ondernemer op de markt brengt.²⁵¹

Bij een prijssubsidie betaalt een derde geheel of gedeeltelijk de prijs voor een tussen partijen verrichte prestatie. Wanneer de verrichte prestatie is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting, maakt de verstrekte subsidie deel uit van de voor de prestatie ontvangen vergoeding en is als zodanig in beginsel belast. Dat de vergoeding wordt betaald door een ander dan degene aan wie de prestatie wordt verricht, maakt dat niet anders.

Van een budgetsubsidie wordt gesproken wanneer een instelling voor een bepaalde periode een maximum bedrag krijgt, waarmee zij bepaalde taken moet uitvoeren. Bij een budgetsubsidie is het minder eenvoudig te bepalen of er sprake is van een belastbare of onbelastbare subsidie voor de btw. Niet de naam waaronder de subsidie wordt verstrekt is relevant, maar dat uit de zich voordoende feiten zal moeten blijken of omzetbelasting verschuldigd is. In het vervolg van deze scriptie zal alleen de onbelastbare subsidie worden behandeld.

²⁵⁰ S.T.M. Beelen et al., Cursus Belastingrecht Omzetbelasting – Studenteneditie 2012-2013, Deventer 2012, par. 2.1.3.F.

²⁵¹ R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000.

5.3 Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van voorbelasting

In deze paragraaf worden de onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van voorbelasting behandeld. Vervolgens zal er aan de hand van Europese en Nederlandse jurisprudentie een beschrijving gegeven worden van de onbelastbare subsidies en de invloed op de aftrek van voorbelasting bij een belastingplichtige die een dergelijke subsidie ontvangt.

5.3.1 Onbelastbare subsidie

Indien een subsidie geen direct verband houdt met een prestatie van de gesubsidieerde dan is deze niet belastbaar.²⁵² Een essentieel kenmerk van een onbelastbare subsidie is dat deze inkomensstroom niet de vergoeding vormt voor een bepaalde handeling.²⁵³ Het gevolg hiervan is dat deze handeling als een onbelastbare handeling kwalificeert voor de btw. Vervolgens kan de vraag gesteld worden of en in hoeverre de niet-belastbaarheid van een subsidie een gevolg dient te hebben voor het aftrekrecht van de belastingplichtige die een onbelastbare subsidie ontvangt. Van der Paardt is van mening dat uitgaande van het neutraliteitsbeginsel, de ontvangst van een dergelijke onbelastbare subsidie het aftrekrecht niet hoort te beïnvloeden.²⁵⁴ Het aftrekrecht is immers verbonden met de status van belastingplichtige en het verrichten van economische activiteiten. Zolang de door belastingplichtige ingekochte goederen en diensten worden gebezigd voor de economische activiteiten, dient er geen inbreuk te worden gemaakt op het recht op aftrek van btw die op deze ingekochte goederen en diensten in rekening is gebracht. De eventuele ontvangst van subsidies dient daarin geen wijziging te brengen, nu de bestemming van deze goederen en diensten ook geen wijziging ondergaat. Een belastingplichtige kan handelingen verrichten die binnen het kader van de onderneming vallen, maar die niet belastbaar zijn (niet-economische activiteiten). In het geval een subsidie op een dergelijke handeling ziet, dan komt de voorbelasting niet voor aftrek in aanmerking. Indien goederen en diensten gebezigd worden voor zowel economische als niet-economische activiteiten van de belastingplichtige kan er toch sprake zijn van twee soorten activiteiten die toch nauw met elkaar samenhangen. Een splitsing van de voorbelasting is in een dergelijk geval niet noodzakelijk, aangezien deze volledig aftrekbaar is.

5.3.2 EU-jurisprudentie in verband met subsidies en de aftrek van voorbelasting

Het HvJ heeft verscheidene arresten gewezen in verband met de invloed van subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige. Volgens de leer van het HvJ leidt een gesubsidieerde onbelastbare handeling niet vanzelfsprekend tot een aftrekbeperking. Een recht op aftrek kan bestaan zolang maar aangetoond kan worden dat de kosten 'onlosmakelijk samenhangen' met één of meer belastbare handelingen ofwel met de gehele economische activiteit van de gesubsidieerde.²⁵⁵ In deze paragraaf zullen de belangrijkste arresten worden behandeld die te maken hebben met subsidies en de invloed op het aftrekrecht van een belastingplichtige.

*Commissie tegen Frankrijk*²⁵⁶

²⁵² R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²⁵³ R. Knipsael, J. Rakhan, *Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw*, WFR 2013/686.

²⁵⁴ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²⁵⁵ R. Knipsael, J. Rakhan, *Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw*, WFR 2013/686.

²⁵⁶ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03, V-N 2005/51.22 (*Commissie tegen Frankrijk*).

Volgens de Franse belastingwetgeving kan de belasting die betrekking heeft op met subsidies gefinancierde investeringen onder de gebruikelijke voorwaarden worden afgetrokken, wanneer de belastingplichtige de toewijzing aan afschrijvingen op goederen die geheel of gedeeltelijk door middel van deze subsidies zijn gefinancierd, doorberekent in de prijs van zijn handelingen.²⁵⁷ Indien niet wordt voldaan aan de voorwaarde dat de afschrijving op deze goederen in de prijzen worden doorberekend, dan kan de btw op de goederen die zijn gefinancierd met een kapitaalsubsidie niet worden afgetrokken. De Commissie heeft het HvJ verzocht om vast te stellen dat de Franse Republiek de verplichtingen krachtens het gemeenschapsrecht niet is nagekomen door een bijzondere regel in te voeren die de aftrek van btw ter zake van de aanschaf van kapitaalgoederen beperkt op grond van het feit dat deze goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies. Het HvJ heeft in deze zaak beslist dat door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van de btw ter zake van de aanschaf van kapitaalgoederen beperkt op grond van het feit dat deze goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies. Frankrijk stelt ten onrechte zwaardere eisen aan de aftrek van voor belasting ten aanzien van kapitaalgoederen die zijn gefinancierd met subsidies.

*Commissie tegen Spanje*²⁵⁸

In de zaak Commissie tegen Spanje gaat het om de situatie waarbij een iets andere methode van uitsluiting van aftrek wordt toegepast. In deze methode wordt niet geëist dat de afschrijving wordt doorbelast in de prijs, noch wordt de basis waarop de pro rata breuk wordt losgelaten ingeperkt. Spanje laat echter ondernemers die volledig belast presteren en subsidies ontvangen waarvoor zij kapitaalgoederen aankopen, vallen onder dezelfde methode van pro rata berekening. Het maakte hierbij niet uit of de belastingplichtige btw-belaste handelingen verrichte of zowel belaste als vrijgestelde handelingen. De Commissie verzocht het HvJ vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje de verplichtingen krachtens het gemeenschapsrecht niet is nagekomen door een pro rata voor de aftrek van btw in te stellen voor belastingplichtigen die enkel belaste handelingen verrichten en door een bijzondere regel in te voeren die de aftrekbaarheid van btw ter zake van de aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen of diensten beperkt. De bijzondere regeling die in de Spaanse wetgeving is neergelegd, houdt in, dat subsidies die specifiek bestemd zijn voor de financiering van de aanschaf van bepaalde goederen of diensten, het bedrag van de aftrek verminderen ten belope van een bedrag waarmee de subsidies aan de financiering hebben bijgedragen. De pro rata berekening is immers alleen geschreven voor ondernemers die belast presteren en daarnaast prestaties verrichten waarvoor geen aftrek wordt verleend.²⁵⁹ Het HvJ heeft beslist dat door een pro rata voor de aftrek van btw in te stellen voor belastingplichtigen die enkel belaste handelingen verrichten en door een bijzondere regeling in te voeren een beperking is voor de aftrekbaarheid van de btw ter zake van de aanschaf van door middel van subsidies gefinancierde goederen en diensten. Volledig belast presterende ondernemers mogen dus niet worden geconfronteerd met een pro rata aftrekbeperking.

*Parat*²⁶⁰

Deze zaak betreft het Hongaarse Parat kft (Hierna: Parat), een producent in vouwdaken van personenwagens, die een investering heeft gedaan om haar productiecapaciteit voor opvouwbare daken te vergroten. Ter zake van de investering had Parat een niet terug te betalen subsidie ontvangen

²⁵⁷ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03, V-N 2005/51.22 (Commissie tegen Frankrijk), r.o. 15

²⁵⁸ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21 (Commissie tegen Spanje).

²⁵⁹ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03, V-N 2005/51.22 (Commissie tegen Frankrijk), Noot.

²⁶⁰ HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08, V-N 2009/25.18 (Parat).

van het Hongaarse ministerie van Economische zaken en vervoer. Parat heeft de in rekening gebrachte btw volledig in aftrek gebracht. De Hongaarse belastingdienst stelde echter dat Parat de btw niet volledig kon aftrekken. Zij was van mening dat het bedrag van de btw dat Parat met betrekking tot de aankoop van machines in het kader van de investering had afgetrokken diende te verminderen wegens de niet terug te betalen subsidie die zij had ontvangen. Het HvJ oordeelde dat de Hongaarse regeling, waarbij de aftrek van btw wordt beperkt tot het gedeelte van de aanschaf waarvoor geen subsidie is ontvangen, in strijd is met het EU-recht. Hierbij wijst het HvJ onder andere op de wetsgeschiedenis van artikel 17, zesde lid, Zesde richtlijn (Thans: artikel 176 Btw-richtlijn), waaruit blijkt dat de gemeenschapswetgever steeds de bedoeling heeft gehad om slechts bepaalde goederen en diensten van de aftrekregeling uit te sluiten en dat het niet de bedoeling was om algemene uitsluiting van de regeling toe te staan. Een nationale regeling met het opschrift 'aftrek van de belasting' als welke aan de orde is in het hoofdgeding bevat een algemene beperking van het recht van aftrek van de btw, die van toepassing is op elke aanschaf van een goed waarvoor een subsidie uit overheidsmiddelen is verkregen. Een dergelijke regeling voert voor de aankoop van goederen of diensten die met een subsidie worden betaald een niet toegestane beperking op zoals in de hiervoor beschreven arresten Commissie tegen Frankrijk en Commissie tegen Spanje.²⁶¹

²⁶¹ HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08, V-N 2009/25.18 (Parat), r.o. 19 en 20.

*Varzim Sol*²⁶²

In het arrest *Varzim Sol* betrof het een Portugese ondernemer die een casino exploiteerde. Zij was verplicht een aantal artistieke en culturele animatieactiviteiten te organiseren. *Varzim Sol* verrichte btw-vrijgestelde kansspelen en aan btw onderworpen restauratie- en animatiewerkzaamheden, en werkzaamheden op het gebied van administratie en financiën waarvoor een gedeeltelijk recht op aftrek bestaat. Van de Portugese staat ontving *Varzim Sol* een bedrag (in de vorm van een aftrek op een jaarlijkse tegenprestatie) voor haar verplichtingen inzake animatie ter bevordering van het toerisme.²⁶³ De Portugese belastingdienst stelt dat dit bedrag als onbelaste exploitatie subsidie moest worden gekwalificeerd. Zij was verder van mening dat, aangezien deze subsidie niet aan btw was onderworpen, de restauratie- en animatieactiviteiten als gemengde activiteiten moesten worden behandeld. Wat betreft de omvang van de aftrek van voorbelasting ter zake van de belaste activiteiten hoefde *Varzim Sol* van de Portugese fiscus niet de standaard methode van pro rata toe te passen, maar was zij toegestaan de aftrek vast te stellen volgens de methode van werkelijk gebruik. Het probleem dat in deze zaak optrad was het bedrag dat zij van de Portugese staat had ontvangen in verband met de kosten inzake animatie ter bevordering van toerisme en dat de Portugese fiscus dat bedrag als een onbelaste subsidie beschouwde, die in de noemer van de pro rata breuk moest worden meegenomen. Het HvJ vrijde de poging van de Portugese fiscus om het aftrekrecht in omvang terug te brengen. Het HvJ zette ook uiteen, dat wanneer eenmaal toestemming is verkregen de aftrek toe te passen volgens de methode van het werkelijk gebruik, de bepaling van artikel 19, eerste lid, Zesde Richtlijn (Thans: artikel 174, lid 1, onderdeel b, Btw-richtlijn) niet geldt. Aangezien in Portugal de methode van het werkelijk gebruik kon worden toegepast en *Varzim Sol* uitsluitend belastbare handelingen verrichte, had de onbelastbare exploitatie subsidie geen aftrek beperkende werking. Het oordeel van het HvJ was daarom tamelijk vanzelfsprekend, namelijk dat het niet zo mag zijn dat de subsidie invloed heeft op het recht van aftrek van belastingplichtigen die volgens de methode van het werkelijk gebruik alleen belastbare en niet-vrijgestelde handelingen verrichten. Voor die handelingen bestaat nu eenmaal ten volle recht op aftrek.

5.3.3 Nederlandse jurisprudentie in verband met subsidies en de aftrek van voorbelasting

Om voor het aftrekrecht in aanmerking te komen moesten tot 1 januari 2007 goederen en diensten bestemd zijn om daarmee in het kader van de onderneming economische activiteiten te verrichten.²⁶⁴ Artikel 15 Wet OB 1986 (oud) had een ander uitgangspunt dan dat van artikel 168 Btw-richtlijn (voorheen: artikel 17 Zesde Richtlijn). Op grond van de Nederlandse wet kreeg een belastingplichtige recht op aftrek bij gebruik van goederen en diensten in het kader van de onderneming. Dit ruime aftrekrecht kende in de wet een aantal uitzonderingen, waarvan de belangrijkste was dat de voorbelasting welke betrekking had op goederen en diensten die gebruikt werden voor vrijgestelde handelingen van aftrek was uitgezonderd. Volgens de Btw-richtlijn is aftrek slechts mogelijk voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Door dit verschil in uitgangspunten was er een soort niemandsland ontstaan waarin vooral vragen opkwamen over het recht op aftrek van

²⁶² HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, V-N 2012/15.25 (*Varzim Sol*).

²⁶³ HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, V-N 2012/15.25 (*Varzim Sol*), r.o. 14.

²⁶⁴ S.T.M. Beelen et al., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting – Studenteneditie 2012-2013*, Deventer 2012, 2.4.4.D.a1.

voorbelasting die betrekking hadden op activiteiten die weliswaar plaatsvonden in het kader van de onderneming maar niet direct tot Btw-heffing leidden.²⁶⁵

Door een wijziging van art. 15 Wet OB 1968 is vanaf 1 januari 2007 de wet in overeenstemming met de Btw-richtlijn gebracht en is het aftrekrecht van de ondernemer niet meer gekoppeld aan de voorwaarde van het gebruik in het kader van de onderneming maar aan de voorwaarde van het gebruik voor belaste handelingen. De wetgever heeft met de wijziging van artikel 15 Wet OB geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.²⁶⁶

Sinds de invoering van de btw in Nederland heeft de Hoge Raad een lange reek arresten gewezen over deze problematiek. Steeds was in deze arresten de vraag aan de orde of deze activiteiten binnen het kader van de onderneming worden verricht. Wanneer de vraag bevestigend werd beantwoord stond daarmee onder de oude tekst van artikel 15 vast dat de aan deze activiteiten zonder vergoeding toerekenbare voorbelasting in aftrek kon worden gebracht.²⁶⁷ Na de wetwijziging van 1 januari 2007 en het *Securenta*-arrest is het de vraag hoe de Hoge Raad tegen deze problematiek zal aankijken. Volgens de staatssecretaris is het mogelijk dat de economische en de in beginsel niet-economische handelingen van een ondernemer zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen.²⁶⁸ Dit nauwe verband is aanwezig als de economische en de niet-economische handelingen feitelijk en economisch zo nauw zijn verbonden dat zij één geheel vormen of als deze handelingen binnen het economische verkeer wederzijds afhankelijk van elkaar zijn.

Ter illustratie van het voorgaande zal er aantal arresten worden besproken waarin de reikwijdte van de belastingplicht en/of de invloed van onbelastbare subsidies op het aftrekrecht aan bod komt.

*Musische Vorming-arrest*²⁶⁹

In het *Stichting Musische Vorming*-arrest ging het om een stichting die projecten organiseert op het gebied van muzikale vorming. De stichting verricht (belaste) prestaties tegen vergoeding, maar voert daarnaast ook verschillende projecten uit waarvoor zij geen vergoeding in rekening brengt. Zelfstandige projecten op het gebied van kunstzinnige vorming van leerlingen in het basisonderwijs werden volledig bekostigd uit onbelastbare gemeentelijke subsidies. Om tot een aftrekrecht te komen was het noodzakelijk dat de handelingen in het niet-ondernemersdeel (de gesubsidieerde onbelastbare handelingen) binnen het kader van de onderneming werden verricht. De beslissing van de Hoge Raad luidde als volgt:

De bestreden uitspraak en de stukken van het geding stellen buiten twijfel dat belanghebbende met de prestaties die zij ten behoeve van de projecten om niet heeft verricht, geen ander doel beoogde dan de musische vorming van kinderen die in de gemeente de basisschool bezochten, en deze prestaties niet heeft verricht ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang. Onder die omstandigheden kan van deze prestaties niet worden gezegd dat zij worden verricht in het

²⁶⁵ S.T.M. Beelen et al., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting – Studenteneditie 2012-2013*, Deventer 2012, 2.4.4.D.a1.

²⁶⁶ MvT, Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 22-27.

²⁶⁷ S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer 2010.

²⁶⁸ Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.

²⁶⁹ HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 (*Stichting musische vorming*).

economische verkeer. Het oordeel; geen recht op aftrek van de BTW op de kosten gemaakt voor de gesubsidieerde projecten op het gebied van kunstzinnige vorming.

De gemeentelijke subsidie in het *Musische Vorming-arrest* heeft de vorm van een projectsubsidie.²⁷⁰ De projectsubsidie wordt verleend om een aangewezen en afgebakend project mogelijk te maken en heeft verder geen uitwerking naar andere belastbare handelingen van de gesubsidieerde. Het zoeken naar enig economisch belang wordt zodoende belemmerd door de specifieke vorm van de subsidie.

*Radio II-arrest*²⁷¹

In het *Radio II-arrest* ging het om een stichting die als lokale omroep naast commerciële activiteiten (het verkopen van zendtijd voor het maken van reclame) radio- en televisie-uitzendingen verzorgde die werden bekostigd uit subsidies. Het Hof heeft geoordeeld dat de werkzaamheden van belanghebbende, bestaande uit het verzorgen van radio- en televisie-uitzendingen, zelfstandige betekenis hebben, mede gelet op het feit dat deze activiteiten ertoe strekken haar statutaire doel te verwezenlijken. Hiermee heeft het Hof kennelijk tot uitdrukking willen brengen dat niet kan worden gezegd dat de radio- en televisie-uitzendingen enerzijds en de commerciële prestaties anderzijds van elkaar afhankelijk zijn.

Nadat was vastgesteld dat de radio-en televisie-uitzendingen enerzijds en de commerciële activiteiten anderzijds onafhankelijk van elkaar gezien kunnen worden, overwoog de Hoge Raad dat vast staat dat belanghebbende ter zake van het verzorgen van bedoelde uitzendingen geen vergoeding ontvangt, zodat ervan moet worden uitgegaan dat deze uitzendingen worden verricht zonder dat dit geschiedt met het oog op het verkrijgen van een prijs of een tegenwaarde en ook overigens niet ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang, hetgeen meebrengt dat van deze uitzendingen niet kan worden gezegd dat zij worden verricht in het economische verkeer.²⁷² Dit brengt mee dat belanghebbende bij het verrichten van deze prestaties niet als ondernemer heeft gehandeld, zodat zij de haar te dezer zake in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. Kortom: voor de commerciële activiteiten kwalificeerde de stichting wel als ondernemer, maar voor de radio-en televisie-uitzendingen niet. Volgens van Hilten is de conclusie van de Hoge Raad juist dat het ontbreken van een vergoeding (onder deze omstandigheden) met zich brengt dat die prestaties kennelijk niet met het oog op het verkrijgen van opbrengst zijn verricht en aldus niet als "ondernemer" geschieden.²⁷³ De Hoge Raad zet met dit arrest de lijn voort die al was ingezet in het *Musische vorming-arrest*.

*Zeehondencrèche-arrest*²⁷⁴

Dit arrest betreft een stichting die zich ten doel stelt de zeehondenpopulatie in stand te houden en bestaat uit een zeehondencrèche, een informatiecentrum en een souvenirwinkel. De zeehondencrèche en het informatiecentrum zijn gratis toegankelijk. In de winkel worden tegen vergoeding prestaties verricht. Belanghebbende bekostigt haar crèche-activiteiten en het bij de crèche behorende informatiecentrum uit bijdragen van een stichting steunfonds, bijdragen van diverse organisaties, vergoedingen voor reclameacties waarin instellingen tegen vergoeding de naam van

²⁷⁰ R. Knipsael, J. Rakhan, Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw, WFR 2013/686.

²⁷¹ HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Noot M.E. van Hilten) (Radio II).

²⁷² HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Noot M.E. van Hilten) (Radio II), r.o. 3.2

²⁷³ HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Noot M.E. van Hilten) (Radio II).

²⁷⁴ HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (Noot A.L.C. Simons) (Zeehondencrèche).

belanghebbende mogen gebruiken, en uit opbrengsten van de winkel. Volgens belanghebbende zijn de crèche en het informatieactiviteiten zodanig verweven met en afhankelijk van de reclame- en winkelactiviteiten dat zij ook met de crèche- en informatieactiviteiten in het economische verkeer optreedt. Hof en Hoge Raad verwerpen dit standpunt. Partijen zijn eenparig van oordeel dat de door belanghebbende gepleegde winkelactiviteiten als verricht in het economisch verkeer, ondernemersactiviteiten in de zin van de wet zijn. De activiteiten met betrekking tot de zeehondencrèche en het informatiecentrum zijn naar het oordeel van het hof van geheel ander karakter, nu daarvan, mede in het licht van ontstaan en uitbouw van die activiteiten, niet kan worden gezegd dat zij in het economisch verkeer worden verricht. De crèche-activiteiten en de reclameactiviteiten zijn niet zodanig onderling van elkaar afhankelijk, dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. Dit heeft tot gevolg dat de crèche-activiteiten niet vanwege de reclameactiviteiten als in het economische verkeer kunnen worden aangemerkt.

*Landgoed I-arrest*²⁷⁵

Belanghebbende, een stichting, beheert en onderhoudt een landgoed dat zij huurt. Het landgoed bestaat uit een hoofdgebouw (een zogeheten borg), waarin een museum is gevestigd. Daarin wordt ook de gelegenheid geboden tot huwelijksvoltrekkingen. Daarnaast is in één van de gebouwen een verpacht restaurant gevestigd. De terreinen omvatten naast het voorterrein met de hoofdtoegang tot het landgoed een parkbos en een landschapspark met daarin een aantal oude beelden en vazen. Belanghebbende verleent (deels) tegen betaling toegang tot het bos. Voor gewone bezoekers geldt een entreeprijs van één gulden, die wordt voldaan door deponering daarvan in een langwerpige metalen bus met opening. Een feitelijke controle op de voldoening van de entreegelden vindt niet plaats. Voorts ontvangt belanghebbende van bepaalde categorieën bezoekers entreegelden naar een afwijkend tarief. Ook hebben bepaalde categorieën bezoekers gratis toegang.

Op basis van de feiten oordeelt het Hof dat de stichting de activiteiten met betrekking tot het bos niet verricht ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang, hetgeen meebrengt dat de activiteiten niet zijn verricht in het economische verkeer en dat de stichting in zoverre dus geen ondernemer is. Belanghebbende is in ieder geval voor wat betreft haar hoofdactiviteit ondernemer als bedoeld in artikel 7, lid 1, Wet OB door het hoofdgebouw van het landgoed als museum te exploiteren en daarin gelegenheid te geven tot huwelijksvoltrekkingen en een restaurant te verpachten, gesitueerd in een van de tot het landgoed behorende nevengebouwen. 's Hof's uitspraak en de stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat naar maatschappelijke opvattingen het landgoed - bestaande uit de borg, de bijgebouwen en het bos - is aan te merken als één geheel. Op grond daarvan behoort ook het bos tot de onderneming van belanghebbende. Nu uit het voorgaande volgt dat belanghebbende het gehele landgoed als ondernemer exploiteert, heeft zij recht op aftrek van de belasting welke haar in rekening is gebracht voor diensten en leveringen van goederen welke betrekking hebben op het bos.

*Strategisch en contractonderzoek-arrest*²⁷⁶

Dit arrest betreft een onderzoeksorganisatie die zowel strategisch onderzoek bekostigt uit onbelastbare subsidies verrichtte als contractonderzoek tegen overeengekomen vergoedingen. De

²⁷⁵ HR 24 juli 2001, nr. 36 597, BNB 2001/350 (Noot H.W.M. van Kesteren) (Landgoed I).

²⁷⁶ HR 11 mei 2012, nr. nr. 11/02840, BNB 2012/287 (Noot H.W.M. van Kesteren).

Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende slechts voor zover zij contractonderzoek verricht, handelt als ondernemer in de zin van de Wet OB en dat zij op grond daarvan slechts voor een deel van de haar in rekening gebrachte omzetbelasting recht op aftrek heeft. Het Hof heeft geoordeeld dat het verrichten van het contractonderzoek een activiteit is die bijkomstig is aan het verrichten van het strategische onderzoek. De kosten van het strategische onderzoek maken naar 's Hofs oordeel geen deel uit van de prijs van het contractonderzoek, omdat het strategische onderzoek wordt bekostigd vanuit subsidies.

Het staat vast dat belanghebbende meer dan incidenteel prestaties tegen een overeengekomen vergoeding verricht (het contractonderzoek). Mitsdien is zij ondernemer in de zin van artikel 7 Wet OB. Een ondernemer heeft ingevolge artikel 15, lid 1 Wet OB recht op aftrek van aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting voor zover hij de afgenomen goederen of diensten bezigt in het kader van de onderneming. Volgens het Hof was bij belanghebbende geen sprake van de hiervoor bedoelde samenhang tussen het strategische onderzoek waarvoor belanghebbende subsidies ontvangt en het tegen een vergoeding verrichte contractonderzoek. Het komt er in deze zaak op neer dat de Hoge Raad niet overtuigd is van het feit dat bedoelde handelingen onderling zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd.

In het verleden bestond een bepaalde consensus, dat art. 15 lid 1 (oud) Wet OB ruimer was geformuleerd (in een ruimer aantal gevallen tot aftrek leidde) dan de richtlijn. De laatste geeft alleen aftrek voor kosten die zijn gemaakt voor belaste handelingen terwijl bedoelde (oude tekst van de) nationale bepaling aftrek verleende voor goederen en diensten die werden gebezigt binnen het kader van de onderneming. De Hoge Raad had zelf jurisprudentie ontwikkeld dat bepaalde onbelastbare handelingen geacht konden worden binnen het kader van de onderneming plaats te vinden en andere niet. Zo kwam naar voren dat bepaalde onbelastbare handelingen die werden gefinancierd met belaste handelingen, welke belaste handelingen op hun beurt niet goed konden worden verricht zonder de onbelastbare handelingen, wederzijds afhankelijk waren en dus een geheel vormden. De jurisprudentie die onder de oude wettekst is ontwikkeld heeft de staatssecretaris er toe gebracht om ook onder de nieuwe tekst de leer van de Hoge Raad aan te houden en te spreken van 'onzelfstandige' niet-economische activiteiten (vroeger dus de onbelastbare handelingen die samenhangen met de belastbare handelingen en geacht werden binnen het kader van de onderneming plaats te vinden) en zelfstandige niet-economische activiteiten (die dus niet kunnen rekenen op aftrek). Volgens van Kesteren had de Hoge Raad een andere benaderingswijze moeten hanteren.²⁷⁷ Van Kesteren meent dat de analyse van de Hoge Raad dus niet meer gericht dient te zijn op de vraag of onbelastbare handelingen (zelf) al dan niet zelfstandig staan ten opzichte van de onderneming, maar of de kosten die (feitelijk) zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen een rechtstreekse samenhang vertonen met de belaste en vrijgestelde prestaties die door de ondernemer worden verricht.

Het recht op aftrek van voorbelasting vereist dat er een onlosmakelijke samenhang bestaat tussen de gemaakte kosten en ofwel één of meer handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, ofwel de algehele economische activiteit.²⁷⁸ Zolang er aangetoond kan worden dat de kosten "rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen" met de algehele economische activiteit, is aftrek mogelijk. Indien er

²⁷⁷ HR 11 mei 2012, nr. nr. 11/02840, BNB 2012/287 (Noot H.W.M. van Kesteren).

²⁷⁸ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

kosten zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen en er een dergelijke samenhang met de algehele economische activiteit kan worden gelegd, heeft een belastingplichtige pro rata recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen.

ROC-arrest²⁷⁹

In deze zaak ging het om een ROC wiens activiteiten bestaan uit het zorgdragen voor neutraal bijzonder middelbaar beroepsonderwijs en voor zogeheten volwassenenonderwijs. In elk van de voor het geven van het onderwijs bestemde schoolgebouwen bevindt zich een ruimte (hierna: kantines), waarin aan personeelsleden en leerlingen spijzen en dranken worden verkocht. De ontvangsten van belanghebbende bestaan in hoofdzaak uit rijkssubsidies voor het door haar verstrekken van wettelijk geregeld middelbaar beroepsonderwijs, op de onderwijswetgeving gebaseerde les- en cursusgelden van leerlingen van achttien jaar en ouder voor middelbaar beroepsonderwijs, lesgelden voor volwassenenonderwijs en kantineopbrengsten. Kortom belanghebbende verricht zowel niet-economische activiteiten als economische activiteiten, bestaande uit belaste en vrijgestelde prestaties. Zij heeft goederen en diensten betrokken die voor al deze activiteiten gebruikt worden. In geschil is in welke mate de op deze goederen en diensten drukkende omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht.

Het Hof heeft geoordeeld dat de rijkssubsidies en de les- en cursusgelden geen vergoedingen in de zin van de Wet OB zijn voor door belanghebbende verrichte diensten (het middelbaar beroepsonderwijs).²⁸⁰ Naar het oordeel van het Hof ontvangt belanghebbende overigens ook geen vergoedingen voor het verstrekken van het door haar gegeven middelbaar beroepsonderwijs, zodat belanghebbende in zoverre geen economische activiteiten verricht en in zoverre geen ondernemer is in de zin van de Wet. Voor de overige activiteiten is belanghebbende naar 's Hofs oordeel wel ondernemer, omdat zij in zoverre (zowel vrijgestelde als belaste) leveringen en diensten tegen vergoeding verricht. Het Hof heeft vervolgens overwogen dat de onderwerpelijke omzetbelasting moet worden gesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op de niet-economische activiteiten (het verstrekken van middelbaar beroepsonderwijs) en in een gedeelte dat betrekking heeft op de overige activiteiten.

Uit het *Securenta*-arrest van het HvJ volgt dat het niet in strijd is met de richtlijn om de omzetbelasting te splitsen aan de hand van de opbrengsten uit economische activiteiten enerzijds en niet-economische activiteiten anderzijds, als deze wijze van splitsen maar de werkelijk toe te rekenen kosten weerspiegelt.²⁸¹ Het Hof heeft vastgesteld dat belanghebbende niet heeft weersproken de stelling van de Inspecteur dat voor de splitsing van de haar in rekening gebrachte omzetbelasting een berekening pro rata aan de hand van opbrengsten van niet-economische activiteiten enerzijds en economische activiteiten anderzijds het 'meest geëigend' is.²⁸² De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 3 februari 2006, BNB 2006/314, dat de bewijslast ter zake van het werkelijke gebruik rust op degene die van de pro rata-methode wil afwijken, waarbij heeft te gelden dat de vaststelling van het werkelijke gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens. Volgens Bijl had de Hoge Raad in moeten gaan op de vraag of de door belanghebbende ontvangen bekostiging voor

²⁷⁹ HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222 (ROC).

²⁸⁰ Dit heeft betrekking op heeft betrekking op de 'nieuwe' tekst van artikel 15 Wet OB.

²⁸¹ HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*), r.o. 33, 34, 35 en 37.

²⁸² HOF 's-Hertogenbosch 18 maart 2010, nr. 08/0558.

het door haar gegeven wettelijk onderwijs een vergoeding voor het verstrekken van dat onderwijs is.²⁸³ Bijl is van mening dat het systematisch niet juist is, omdat een pro-rata pas kan worden toegepast na de pre pro rata. Het zou een stap vooruit zijn geweest als wij van de Hoge Raad meer inzicht hadden gekregen in de gevolgen voor de omzetbelasting van de bekostiging van het onderwijs.

5.4 Onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting

Aan de hand van de hiervoor besproken arresten zullen de gevolgen worden besproken van het ontvangen van een onbelastbare subsidie, waarbij een belastingplichtige economische activiteiten verricht en een situatie waarbij de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. Zoals in paragraaf 5.1 wordt aangegeven is een subsidie die geen direct verband houdt met een prestatie van de gesubsidieerde niet belastbaar. Indien wordt uitgegaan van het neutraliteitsbeginsel ben ik het met van der Paardt eens dat de ontvangst van een dergelijke onbelastbare subsidie het aftrekrecht niet behoort te beïnvloeden.²⁸⁴ Zolang de door belastingplichtige ingekochte goederen en diensten worden gebezigd voor economische activiteiten, dient er geen inbreuk te worden gemaakt op de aftrek van btw die op de ingekochte goederen en diensten in rekening is gebracht. Vóór het Securenta-arrest betoogde van der Paardt al in zijn dissertatie dat de eventuele ontvangst van subsidies daarin geen wijziging dient te brengen, nu de bestemming van de goederen en diensten ook geen wijziging ondergaat.²⁸⁵

5.4.1 Subsidies bij het uitsluitend verrichten van economische activiteiten

Indien ingekochte goederen en diensten worden gebezigd voor economische activiteiten en worden in dat kader ook subsidies ontvangen die zelf niet tot de vergoeding behoren, dan dient het recht op aftrek van voorbelasting niet te worden beperkt. Een belastingplichtige die een onbelastbare subsidie ontvangt kan uitsluitend belaste handelingen verrichten of zowel belaste als vrijgestelde handelingen verrichten. Indien een belastingplichtige uitsluitend belaste prestaties verricht en een subsidie ontvangt, dan heeft de subsidie in dat geval geen invloed op de aftrek van voorbelasting op de ingekochte goederen en diensten. Op grond van de eerder behandelde arresten Commissie tegen Spanje, Commissie tegen Frankrijk en Parat leidt het ontvangen van een onbelastbare subsidie door een belastingplichtige die uitsluitend belaste prestaties verricht mijns inziens niet tot enige aftrekbeperking. Deze mening onderbouw ik aan de hand van de uitspraken van het HvJ in voornoemde arresten dat het ontvangen van een dergelijke onbelastbare subsidie geen invloed mag hebben het aftrekrecht van een belastingplichtige.

Maakt een belastingplichtige kosten voor zowel belaste handelingen als voor vrijgestelde handelingen, dan is deze belastingplichtige in termen van de BTW een zogenoemde gemengde belastingplichtige.²⁸⁶ Artikel 174 lid 1 Btw-richtlijn geeft de rekenmethode (gebaseerd op omzetten) voor de bepaling van de omvang van het recht op aftrek, de pro rata. In artikel 174 lid 1, onderdeel b van de Btw-richtlijn wordt lidstaten de mogelijkheid geboden om ook onbelastbare subsidies op te nemen in de (noemer van de) pro rata. Nederland heeft deze facultatieve bepaling niet in de wet opgenomen waardoor onbelastbare subsidies geen invloed hebben op het aftrekrecht van de gemengde belastingplichtige. Naar mijn mening houdt dit in dat een belastingplichtige die kosten maakt voor zowel belaste als

²⁸³ HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222 (ROC) (Noot D.B. Bijl).

²⁸⁴ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²⁸⁵ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²⁸⁶ R. Knipsaël, J. Rakhan, *Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw*, WFR 2013/686.

vrijgestelde activiteiten, pro rata recht op aftrek van voorbelasting heeft zonder dat de onbelastbare subsidie de hoogte van de pro rata breuk beïnvloedt.

Artikel 173, lid 2, Btw-richtlijn staat de gemengde belastingplichtige ook toe een andere berekeningsmethode toe te passen. De lidstaten kunnen kiezen voor de vaststelling van een afzonderlijke pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening of de aftrek toestaan volgens de methode van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten. Doordat Nederland de methode van het werkelijk gebruik heeft toegevoegd, kan de gesubsidieerde in Nederland afwijken van de omzetsleutel wanneer het werkelijke gebruik een beter beeld geeft van de feitelijke situatie.²⁸⁷ Het HvJ heeft de methode van het werkelijk gebruik toegelicht in de zaak- Varzim Sol. Het HvJ oordeelde dat zodra de gemengde belastingplichtige eenmaal toestemming heeft gekregen de aftrek toe te passen volgens de methode van het werkelijk gebruik, de bepalingen van artikel 174 Btw-richtlijn niet gelden. Het niet opnemen van de facultatieve bepaling biedt mogelijkheden aan gesubsidieerde organisaties om de omvang van hun recht op aftrek van voorbelasting te optimaliseren.²⁸⁸ Mijns inziens zorgt de facultatieve bepaling ook voor een ongewenste verschillende behandeling tussen lidstaten ten aanzien van de omvang van het aftrekrecht ingeval van onbelastbare subsidies.

5.4.2 Subsidies bij het verrichten van zowel economische als niet-economische activiteiten

Zoals eerder vermeld kan de belastingplichtige handelingen verrichten die gebezigd worden voor zowel haar economische als niet-economische activiteiten en kan zij voor deze activiteiten onbelastbare subsidies ontvangen. In een dergelijk geval is het van belang dat het gaat om een zelfstandige niet-economische activiteit en dat de belastingplichtige voor deze activiteiten kosten maakt waarop btw drukt.²⁸⁹ Het feit dat goederen en diensten gebezigd worden voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige kan evenwel een aanwijzing zijn dat deze twee soorten activiteiten toch met elkaar samenhangen. Zoals in de vorige paragraaf vermeldt geeft artikel 174 Btw-richtlijn de rekenmethode voor het bepalen van de omvang van aftrek. De laatste volzin van artikel 174, eerste lid, Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om ook onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van de pro rata. Nederland heeft deze bepaling niet opgenomen in de wet. Indien lidstaten wel gebruik maken van deze facultatieve bepaling geldt de beperking uitsluitend voor het berekenen van de pro rata. Het HvJ heeft besloten dat het niet is toegestaan om pro rata toe te passen op belastingplichtigen die uitsluitend belaste handelingen verrichten.²⁹⁰ Het HvJ voorkwam hiermee dat extra voorwaarden worden gesteld aan de bedoelde facultatieve bepaling. Ook de vraag op welke belastingplichtige deze facultatieve bepaling betrekking heeft, is door het HvJ beantwoord in de procedure tegen Spanje. Het HvJ heeft nadrukkelijk aangegeven dat deze bepaling enkel ziet op de gemengde belastingplichtige en dus niet zoals Spanje had opgenomen in de nationale bepalingen op een belastingplichtige met enkel belaste omzet.

Voor aftrek van voorbelasting dient een belastingplichtige bij de ontvangst van een subsidie allereerst vast te stellen als de kosten die hij maakt volledig en rechtstreeks toegerekend kunnen worden aan

²⁸⁷ R. Knipsaël, J. Rakhan, Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw, WFR 2013/686.

²⁸⁸ R. Knipsaël, J. Rakhan, Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw, WFR 2013/686.

²⁸⁹ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', WFR 2011/1465 en A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

²⁹⁰ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21 (Commissie tegen Spanje).

één of meer van haar belaste handelingen. Het tot de belaste vergoeding rekenen van de subsidie zal zowel bij een directe toerekening van de voorbelasting als bij toepassing van pro rata tot gevolg hebben dat de belaste subsidie omzet tot aftrek leidt.²⁹¹ Omdat de subsidie rechtstreeks verband houdt met belastbare handelingen is de direct toerekenbare voorbelasting volledig aftrekbaar.

Indien de kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk kunnen worden toegerekend aan één of meer uitgaande belaste handelingen, komt de vraag aan de orde als er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten en de algehele economische activiteit.²⁹² Beslissend is of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de gemaakte kosten voor de aankoop van goederen en diensten en één of meer uitgaande prestatie(s) waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De BTW op kosten die onlosmakelijk verband houden met zowel de algehele economische activiteit als de gesubsidieerde onbelastbare handelingen, is slechts aftrekbaar volgens de pre-pro rata. Een recht op aftrek bestaat zolang maar aangetoond kan worden dat de kosten onlosmakelijk samenhangen met één of meer belastbare handelingen ofwel met de algehele economische activiteit van de gesubsidieerde. Dit was bijvoorbeeld het geval in het Kretztechnik-arrest waar er sprake was van een aandelenuitgifte met het doel hiermee haar economische activiteit te versterken.²⁹³ Het HvJ heeft in deze zaak beslist dat de kosten van de in het kader van de aandelenuitgifte verworven diensten algemene kosten zijn en dat deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.²⁹⁴

Met het besluit van de staatssecretaris²⁹⁵ is er mijns inziens ook nog weinig duidelijkheid over het bepalen van het recht op aftrek van btw op kosten die zowel betrekking hebben op economische als niet-economische activiteiten. Het is wel duidelijk dat de staatssecretaris zich aansluit bij het huidige pro rata en geeft hij ook aan dat de pre pro rata kan worden bepaald aan de hand van opbrengsten of kosten. In het licht van de neutraliteit is het niet bestaan van een correctiemechanisme in geval van wijzigingen in gebruik voor economische en niet-economische activiteiten een belangrijke ontbrekende schakel in het btw-systeem. Om deze bovenstaande redenen ben ik van mening dat het tijd wordt voor duidelijkere Europese regelgeving voor het bepalen en het corrigeren van het recht op aftrek in geval economische en niet-economische activiteiten.

Het HvJ heeft in duidelijke bewoordingen aangegeven dat de voor belasting die betrekking heeft op zowel economische als niet-economische activiteiten slechts aftrekbaar is voor zover zij toerekenbaar is aan economische activiteiten. Hetgeen minder duidelijk is, is dat het HvJ de verdeling van de voorbelasting overlaat aan de lidstaten. Voor de voorbelasting op kosten die zowel op economische als op niet-economische activiteiten zien (gemengde kosten), dienen de lidstaten een aparte pro-rataberekeningsmethode vast te stellen. Als belastingplichtigen ervoor kiezen ook de kosten die betrekking hebben op de niet-economische activiteiten door te berekenen in de prijzen van hun producten, dient mijns inziens evenwel geen aftrekbeperking te worden opgeworpen. De gemengde

²⁹¹ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

²⁹² H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', *WFR* 2012/885.

²⁹³ HvJ 5 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik).

²⁹⁴ HvJ 5 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik), r.o. 36, zie ook reeds aangehaalde arresten BLP, r.o. 25, Midland Bank, r.o. 31, Abbey National, r.o. 35 en 36 en Cibo Participations, r.o. 33.

²⁹⁵ Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, *Stcrt.* 2011, 21834.

kosten kunnen immers worden toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige, waardoor het gemengd karakter van de kosten en de reden voor aftrekbeperking wegvalt.

5.4.3 Het vaststellen van de pre-pro rata bij een onbelastbare subsidie

In deze paragraaf worden een aantal mogelijke situaties toegelicht, waarin een belastingplichtige onbelastbare subsidies ontvangt en het verband daarvan met de aftrek van voorbelasting. Indien een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht werkt de ontvangst van een dergelijke subsidie naar mijn mening als volgt uit.

Verricht de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde activiteiten en heeft de btw op de ingekochte goederen en diensten uitsluitend betrekking op belaste activiteiten, dan is de btw volledig aftrekbaar. De subsidie heeft geen invloed op dit aftrekrecht. De btw die betrekking heeft op ingekochte goederen en diensten die uitsluitend betrekking hebben op de vrijgestelde handelingen zijn in het geheel niet aftrekbaar. De subsidie heeft geen invloed op deze aftrek die nihil blijft. Indien de btw op de ingekochte goederen en diensten die zowel voor de belaste als de vrijgestelde handelingen wordt gebruikt en een subsidie wordt verstrekt, is de pro rata van toepassing. Indien artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn niet geïmplementeerd is, dan ziet de pro rata berekening er als volgt uit:

$$\frac{\text{Belaste omzet}}{\text{Belaste omzet} + \text{vrijgestelde omzet}} \times 100\%$$

Vind directe toerekening van voorbelasting plaats dan telt de subsidie niet mee, ingeval de lidstaat artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn niet heeft geïmplementeerd. Is artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn wel geïmplementeerd dan dient de subsidie wel te worden opgenomen in de noemer van de pro rata. Doordat de onbelastbare subsidie in de noemer van de pro rata wordt opgenomen daalt het pro rata percentage. In absolute zin zou er dan minder btw in aftrek gebracht kunnen worden. Leidt de subsidie tot extra kosten c.q. investeringen dan blijft het bedrag aan aftrekbaar btw in absolute zin gelijk aan de uitgangssituatie. Hierdoor wordt de neutraliteit gegarandeerd in een situatie waarin de subsidie geen wijzigingen brengt in de verhouding in de kosten waarop wel c.q. geen btw drukt. Ook een combinatie van vrijgestelde, belaste en om-niet handelingen is denkbaar. Hierbij kan de aftrek van voorbelasting worden gebaseerd op de verhouding tussen de belaste en vrijgestelde activiteiten, hetzij op basis van werkelijk gebruik, hetzij op basis van de pro rata. Subsidies die geen betrekking hebben op één bepaalde categorie handelingen blijven dan buiten beschouwing, behalve in landen die artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn hebben geïmplementeerd.

Ik ben het met de Europese commissie eens zoals die in het *Securenta*-arrest stelt dat een verdeling volgens de verdeelsleutel op basis van investeringen de objectievere werkwijze is en de economische realiteit het beste weerspiegelt en elk fiscaal jaar moet worden berekend.²⁹⁶ In paragraaf 4.3.4 is reeds aangegeven dat een formule gebaseerd op investeringen een beeld geeft van de verhouding waarin het verkregen kapitaal wordt bestemd voor de economische en niet-economische activiteiten. Het op jaarbasis vaststellen van een verdeelsleutel (pre pro rata) op basis van investeringen is naar mijn mening de geschikte verdeelsleutel omdat in een dergelijk geval rekening wordt gehouden met de

²⁹⁶ Conclusie A-G Mazak van 11 december 2007, nr. C-437/06 (*Securenta*), r.o. 21.

wijze waarop de onbelastbare subsidie wordt aangewend. Het pro rata van economische en niet-economische activiteiten ziet er dan als volgt uit:

*investerings in economische activiteiten/ investeringen in economische + niet-economische activiteiten * 100%*

5.5 Conclusie

Voor het ontvangen van subsidies door een belastingplichtige is het van belang om te bekijken of deze activiteiten zien op belaste activiteiten, vrijgestelde handelingen, de niet-economische activiteiten of een combinatie van deze drie. Verricht een belastingplichtige zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten en ontvangt hij voor deze activiteiten onbelastbare subsidies, dan hebben deze subsidies invloed op het aftrekrecht van voorbelasting van een belastingplichtige. Vervolgens is van belang of de voorbelasting direct toerekenbaar is aan een van deze categorieën handelingen en of de pro rata van toepassing is. De pro rata kan berekend worden aan de hand van een methode op basis van werkelijk gebruik, omzet of investeringen, waarvan mijn voorkeur uitgaat naar de methode op basis van investeringen. Deze verdeelsleutel op basis van investeringen houdt naar mijn mening het meeste rekening met de wijze waarop de onbelastbare subsidie wordt aangewend. Voor de gemengde belastingplichtige geldt de pro rata-methode van aftrek van voorbelasting. Vormen de subsidies onderdeel van de belaste vergoeding, dan treedt ter zake van de ontvangst van de subsidies geen aftrek beperkend effect op. Dit is wel het geval indien de subsidies betrekking hebben op vrijgestelde handelingen, uitgaande van de ondernemer met recht op aftrek van voorbelasting. Zien de subsidies op zowel vrijgestelde als belaste handelingen, dan dient voor de aftrek van voorbelasting ofwel gerelateerd te worden aan het werkelijk gebruik van de ingekochte goederen en diensten. Indien toerekening door middel van werkelijk gebruik niet mogelijk is, zal de pro rata van toepassing zijn. De lidstaten hebben de keuze onbelastbare subsidies op te nemen in de (noemer van de) pro rata. Nederland heeft daar niet voor gekozen waardoor onbelastbare subsidies geen invloed hebben op het aftrekrecht van de gemengde belastingplichtige. De subsidie hoeft dan noch in de teller noch in de noemer te worden opgenomen, tenzij artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn is geïmplementeerd.

Aanwijzingen van de Hoge Raad in combinatie met het motief van subsidiëring en de vorm van subsidie geven aanknopingspunten om de omvang van het aftrekrecht te bepalen in geval van gesubsidieerde onbelaste handelingen. Indien een onderlinge samenhang geconstateerd kan worden tussen de gesubsidieerde onbelastbare handelingen en de belastbare handelingen, bestaat recht op aftrek van voorbelasting.

Volgens het HvJ bestaat een recht op aftrek van voorbelasting zolang maar aangetoond kan worden dat de kosten "onlosmakelijk samenhangen" met één of meer belastbare handelingen ofwel met de algehele economische activiteit van de gesubsidieerde. De btw op kosten die onlosmakelijk verband houden met zowel de algehele economische activiteit als de gesubsidieerde onbelastbare handelingen, is slechts aftrekbaar volgens de pre pro rata.

Hoofdstuk 6. Conclusie en aanbevelingen

De heffing van omzetbelasting vindt bij de ondernemer plaats door het systeem van aftrek van voorbelasting. Hiermee wordt bereikt dat elke ondernemer alleen belasting betaalt over de door hem bij de productie en distributie van goederen en diensten toegevoegde waarde. De uiteindelijke

belastingdruk ligt bij degenen die de hem in rekening gebrachte belasting niet in aftrek kunnen brengen, namelijk de consument, de overheid en de ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Op de regel dat ondernemers de voorbelasting in aftrek kunnen brengen, bestaan tal van uitzonderingen, waarvan de belangrijkste is dat ondernemingen naast hun economische activiteiten ook niet-economische activiteiten verrichten. Deze uitzonderingen maken de belasting ingewikkeld, doordat zij allerlei splitsingsregels noodzakelijk maken.

Er kunnen ook subsidies worden verstrekt binnen het gebied van de omzetbelasting. Bij het ontvangen van een subsidie, dient een belastingplichtige voor de btw-behandeling van een subsidie na te gaan of de verstrekte subsidies een vergoeding vormen voor de prestaties die de ondernemer levert of dat er sprake is van een onbelastbare subsidie. Zowel in de Wet OB als in de Btw-richtlijn is niets geregeld wanneer sprake is van een subsidie in de zin van de btw. Aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ kan worden geconcludeerd dat de belastbaarheid van een subsidie in de zin van de btw kan worden bepaald wanneer er aan drie criteria wordt voldaan, namelijk de overeengekomen marktprijs, rechtstreeks verband tussen de subsidie en de verrichte prestatie en verbruik door een identificeerbare derde.

De aanleiding voor het schrijven van deze thesis is gelegen in het feit dat er regelmatig onduidelijkheden optreden over de invloed die subsidies kunnen hebben op de aftrek van voorbelasting. Dit is bijvoorbeeld het geval in situaties waarin er geen reëel beeld geschetst kan worden van de mate waarin een belastingplichtige de kosten die worden gemaakt aanwendt voor prestaties waarvoor hij recht op aftrek, als voor prestaties waarvoor hij geen recht op aftrek heeft. Hierbij gaat het voornamelijk om belastingplichtigen die zowel economische als niet-economische activiteiten verrichten en daarvoor een subsidie ontvangen die toerekenbaar is aan een afgebakend gedeelte van haar belaste prestaties en in welke mate een dergelijke subsidie het aftrekrecht van de belastingplichtige beïnvloedt. Het vorenstaande heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag:

Beïnvloeden subsidies het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige in het geval die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?

Om de bovenstaande onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is door middel van jurisprudentie en wetgeving naar een passende verdeelsleutel gezocht voor de btw op de gemengde kosten welke voor zowel economische als de niet-economische activiteiten van de ondernemer zijn gemaakt in het geval er een subsidie wordt ontvangen.

In de btw-richtlijn en in de Wet zijn bepalingen opgenomen ter vaststelling van de mate van aftrek van voorbelasting in situaties waarin een belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Hierbij verwijs ik naar de artikelen 173 en verder van de Btw-richtlijn en naar artikel 15, lid 6, Wet OB, juncto de artikelen 11 en verder van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Indien het gaat om niet-economische bezigheden voorzien btw-richtlijn noch Wet in bepalingen ter vaststelling van de mate van aftrek. In de btw-richtlijn noch in de Wet is een verdeelsleutel te vinden voor gevallen waarin een belastingplichtige naast belaste en vrijgestelde prestaties ook niet-economische bezigheden heeft. Het HvJ heeft zich echter over deze problematiek door de jaren heen wel uitgelaten. Afgezien van de arresten die in hoofdstuk drie zijn behandeld en waarin duidelijk werd dat de btw op kosten die niet rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met economische activiteiten (tegen vergoeding verrichte prestaties), niet aftrekbaar is, ging het in het arrest *Securenta* voor het

eerst om de hier bedoelde toerekeningsproblematiek. In het arrest stond centraal een ondernemer, Securenta, die zowel belaste prestaties verrichtte als vrijgestelde prestaties en die daarnaast niet-economische bezigheden had, zoals de uitgifte van aandelen. De vraag was in welke mate Securenta recht had op aftrek van voorbelasting op kosten die niet met welbepaalde in een later stadium verrichte activiteiten in verband konden worden gebracht. Er bestaat echter geen recht op aftrek van de voorbelasting over de door een belastingplichtige gemaakte kosten wanneer deze belasting betrekking heeft op activiteiten die wegens de niet-economische aard ervan buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. Het is aan de lidstaten om methoden en criteria vast te leggen om de voorbelasting te splitsen tussen die welke betrekking heeft op economische activiteiten en die welke betrekking heeft op niet-economische activiteiten, waarbij de objectiviteit gewaarborgd moet zijn en waarbij alleen het gedeelte van de voorbelasting dat evenredig is aan de 'aftrekgerechtigde' prestaties voor aftrek in aanmerking komt. Zo zijn er meerdere methoden denkbaar om de voorbelasting te kunnen splitsen, namelijk een verdeelsleutel naar het soort investering of een verdeelsleutel volgens het soort handeling, zoals dat het geval was in het Securenta-arrest, maar ook een verdeelsleutel op basis van vierkante of kubieke meters (werkelijk gebruik). Wat dat betreft lijken de mogelijkheden onbeperkt, mits de door het HvJ gegeven criteria van neutraliteit en objectiviteit worden gewaarborgd.

De aanpak voor kosten die betrekking hebben op niet-economische activiteiten is de volgende. Ten eerste moet worden bepaald welk deel van die kosten uiteindelijk terecht komt in de prijs van de belastbare economische activiteiten c.q. daarmee rechtstreeks en onmiddellijk samenhangt. De btw op die kosten komt dan voor aftrek in aanmerking in de mate waarin de belaste activiteiten tot de vrijgestelde activiteiten staan. Daarnaast zijn er dan de kosten die niet een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de belastbare prestaties van de ondernemer, waarna de op deze kosten drukkende btw niet aftrekbaar is indien zij uitsluitend betrekking heeft op niet-economische activiteiten.

Voor het ontvangen van subsidies door een belastingplichtige is het van belang om te kijken of deze activiteiten zien op belaste activiteiten, vrijgestelde activiteiten, de niet-economische activiteiten of een combinatie van deze drie. Indien een subsidie niet voldoet aan de voorwaarden dat verbruik plaatsvindt door een identificeerbare derde en dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de ontvangen subsidie en verrichte prestatie is er sprake van een onbelastbare subsidie. Belangrijk is dat dan om na te gaan of de onbelastbare subsidie invloed heeft op het aftrekrecht van de belastingplichtige.

Lidstaten hebben de keuze om onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van de pro rata. Nederland heeft daar niet voor gekozen, waardoor onbelastbare subsidies geen invloed hebben op het aftrekrecht van een gemengde belastingplichtige. De subsidie hoeft noch in de teller noch in de noemer worden opgenomen, tenzij artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn is geïmplementeerd. In de behandelde jurisprudentie heeft het HvJ met duidelijke bewoordingen aangegeven dat de voorbelasting die betrekking heeft op zowel economische als niet-economische activiteiten slechts aftrekbaar is voor zover zij toerekenbaar is aan economische activiteiten. Minder duidelijk is dat het HvJ de verdeling van de voorbelasting overlaat aan de lidstaten. In het licht van de neutraliteit is het niet bestaan van een correctiemechanisme in geval van wijzigingen in gebruik voor economische en niet-economische activiteiten een belangrijke ontbrekende schakel in het btw-systeem. Om deze reden ben ik van

mening dat het tijd wordt voor duidelijkere Europese regelgeving voor het bepalen en het corrigeren van het recht op aftrek in geval van economische en niet-economische activiteiten.

Aan de hand van de behandelde jurisprudentie van zowel het HvJ als de HR kan geconcludeerd worden dat een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht en voor deze activiteit(en) onbelastbare subsidie(s) ontvangt, dat deze subsidie(s) wel degelijk invloed heeft/hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige. De aftrek van de btw op kosten die betrekking hebben op zowel economische als niet-economische activiteiten dient aan de hand van een gepaste verdeelsleutel te worden vastgesteld (pro rata). Vormen de subsidies onderdeel van een belaste vergoeding, dan treedt ter zake van de ontvangst van de subsidies geen aftrek beperkend effect op. De pro rata kan berekend worden aan de hand van een methode op basis van werkelijk gebruik, omzet of investeringen. Mijns inziens is een verdeelsleutel op basis van investeringen de objectievere werkwijze en weerspiegelt het de economische realiteit het beste. Een formule gebaseerd op investeringen geeft een duidelijk beeld van de verhouding waarin het verkregen kapitaal wordt bestemd voor de economische en niet-economische activiteiten. Het op jaarbasis vaststellen van een verdeelsleutel op basis van investeringen is naar mijn mening de geschikte verdeelsleutel, omdat in een dergelijk geval rekening wordt gehouden met de wijze waarop de onbelastbare subsidie wordt aangewend.

Literatuurlijst

Boeken

- Beelen, S. (2010). Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt. Deventer: Kluwer.
- Beelen, S.T.M., Braun, K.M., Doesum, A.J. van, Mobach, O.L., Norden, G.J. van en Peeters, C.A. (2012). Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Deventer: Kluwer.
- Beelen, S.T.M., Braun, K.M., Doesum, A.J. van, Mobach, O.L., Norden, G.J. van en Peeters, C.A. (2014). Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Deventer: Kluwer.
- Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van. (2001). Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer.
- Braun, K.M. (2002). Aftrek van voorbelasting in de BTW, Fiscale Monografieën, Deventer: Kluwer.
- Dale, van. (2010). Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse taal.
- Doesum, A.J. van. (2009). Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer.
- Hilten, M.E. van & H.W.M., H.W.M. van. (2012). Omzetbelasting, Deventer: Kluwer.
- Kesteren, H.W.M. van. (2001). 'De pro rata bij onbelastbare prestaties', in R. Happé (red.), BTW in Utopia. Opstellen aangeboden aan D. Bijl, Deventer: Kluwer.
- Nieuwenhuizen, W.A.P. (2012). Jurisprudentie van het Hof van Justitie, Deventer: Kluwer.
- Norden, G.J. van. (2007). Het concern in de BTW, Fiscale Monografieën, Deventer: Kluwer.
- Paardt, R.N.G. van der. (2000). Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer.
- Paardt, R.N.G. van der. (2002). BTW: een evenwichtige belasting ?. SDU: Amersfoort.
- Paardt, R.N.G. van der. (2013). Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer.
- Reugebrink, J. (1990). Omzetbelasting, Deventer.
- Swinkels, J.J.P. (2001). De belastingplichtige en de Europese BTW. Koninklijke vermande: Den Haag.
- Tuk, C.P. (1979). Wet op omzetbelasting 1968, Deventer.
- Zadelhoff, B.G. van. (1992). Onroerende goederen in de belasting over toegevoegde waarde, Deventer.

Tijdschriften

- Dam, M. van. Pre pro rata verdeelsleutel(s) bekend?, *BTW-Bulletin 2012, nr. 5*.
- Doesum A.J. van & Kesteren, H.W.M. van. De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen. *WFR 2012/885*.
- Doesum, A.J. van en Kesteren, H.W.M. van. Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming. *WFR 2011/1465*.
- Gabriël, M.M. en H.W.M. Kesteren, H.W.M. van 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', *NtFR 2010/2415*.
- Gabriël, M.M. en Kesteren, H.W.M. van 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law'. *International VAT Monitor, September/October 2011*.
- Kesteren, H.W.M. van & Bijl, J.B.O. 'Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven'. *WFR 2006/6698*.
- Kesteren, H.W.M. van en Merckx, M.M.W.D. De zaak-Investrand en de grenzen van de belastingplicht. *WFR 2007/902*.

- Kesteren, H.W.M. van. 'Directe en algemene kosten in de btw'. *WFR 2008/6757*.
 - Knipsael, R., Rakhan, J. Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw. *WFR 2013/686*.
 - Lantman, R.J.M.C. De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?, *BTW-Bulletin 2008, nr. 4*.
 - Mierop, R. 'Securenta, btw-aftrek bij economische en niet-economische activiteiten'. *MBB 2008, nr.6*.
 - Nefkens, Th.H. 'Pro rata en werkelijk gebruik'. *Btw Brief 2009, nr. 1*.
 - Norden G.J. van en Vollenhoven, J. van. Berekeningsmethoden voor het pro rata. *Btw Brief 2009, nr. 2*.
 - Soerdjan, S.K. Aftrek bij niet-economische activiteiten. *WFR 2014/386*.
 - Sullivan, C.K. (1967). Indirect Taxation and goals of the European Community in: *Shoup, Fiscal Harmonization in Common Markets, New York*.
 - Verweij, C. Brengt de zaak-NLTO wel helder licht in de vermogensetikettering voor de btw? *WFR 2008/660*.
-
- Conclusie A-G Overgaauw 10 april 2007, nr. 42 863, BNB 2012/29.
 - Conclusie A-G De Wit, 28 juni 2007, nr. 42.415, V-N 2007/39.21.
 - Conclusie A-G Mazák 11 december 2007, nr. C-437/06, V-N 2008/7.22 (Securenta)
 - Conclusie A-G Mengozzi 12 februari 2009, nr. C-515/07, BNB 2009/2002, (VNLTO)
 - Conclusie A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14. (Larentia + Minerva)

Kamerstukken

- Kamerstukken II 1967/68, 9 324, nr. 6 (MvA).
- Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 22-27 (MvT).
- Besluit van de staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.

Jurisprudentie

- HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80, BNB 1981/232 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats)
- HvJ 1 april 1982, nr. 89/81, BNB 1982/311. (Hong Kong Trade)
- HvJ EU 28 februari 1984, nr. C-294/82, BNB 1986/6 (Senta Einberger)
- HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83, BNB 1985/315. (Rompelman)
- HvJ 26 maart 1987, nr. 235/85, FED 1987/341. (Commissie/Nederland)
- HvJ EU 4 juli 1988, nr. C-289/86, FED 1988/496, (Happy Family)
- HvJ EU 5 juli 1988, nr. C-269/86, BNB 1988/303 (Mol)
- HvJ 21 september 1988, nr. 50/87, BNB 1994/306. (Commissie tegen Frankrijk)
- HvJ 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA)
- HvJ EU 17 oktober 1989, nr. C-231/87, FED 1990/312 (Carpaneto Piacentino)
- HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89, BNB 1991/352. (Van Tiem)
- HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90, V-N 1992. (Polysar)
- HvJ 22 juni 1993, nr. C-333/91. (Sofitam)
- HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, BNB 1994/271 (Tolsma)
- HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94, FED 1995/495 (BLP)

- HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996-1396 (INZO)
- HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, V-N 1996/1648 (Mohr)
- HvJ 20 juni 1996, nr. C-155/94, V-N 1997/1034. (Wellcome Trust)
- HvJ 26 september 1996, nr. C-230/94, V-N 1997/653. (Enkler)
- HvJ 6 februari 1997, nr. 80/95, BNB 1997/386 (Harnas & Helm).
- HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17.
- HvJ EU 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (Ghent Coal Terminal)
- HvJ EU 27 april 1999, nr. C-48/97, V-N 1999/27.15. (Kuwait Petroleum Ltd)
- HvJ 29 juni 1999, nr. C-158/98, FED 1999/619 (Siberië)
- HvJ 27 januari 2000, C-23/98, BNB 2000/297. (Heerma)
- HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank)
- HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-396/98, V-N 2000/44.21 (Schlossstraße)
- HvJ 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17. (Floridienne SA en Berginvest SA)
- HvJ 22 november 2001, nr C-184/00, BNB 2011/211 (Office des Produits Wallons)
- HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National)
- HvJ 12 juli 2001, nr. C-102/00, V-N 2001/42.14 (Welthgrove)
- HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7 (Cibo Participations)
- HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01, V-N 2003/34.14 (KapHag)
- HvJ 20 januari 2005, nr. C-412/03, V-N 2005/8.22). (Scandic)
- HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, V-N 2005/29.18 (Kretztechnik)
- HvJ 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles en Charles- Tijmens)
- HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21 (Commissie tegen Spanje)
- HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03, V-N 2005/51.22 (Commissie tegen Frankrijk)
- HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, BNB 2007/308 (Investrand)
- HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta)
- HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, BNB 2009/202 (VNLTO)
- HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08, V-N 2009/25.18 (Parat)
- HvJ 29 oktober 2009, nr. C-246/09, BNB 2010/94. (Commissie/Finland)
- HvJ 6 oktober 2009, C-267/08. (SPÖ)
- HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251 (AB SKF)
- HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, V-N 2012/15.25 (Varzim Sol)
- HvJ 1 maart 2012, nr. C-280/10, V-N 2012.17.17 (Kopalnia)
- HvJ 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva)

- HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.
- HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 (Stichting musische vorming)
- HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366.
- HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Noot M.E. van Hilten) (Radio II)
- HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (Noot A.L.C. Simons) (Zeehondencrèche)
- HR 24 juli 2001, nr. 36 597, BNB 2001/350 (Noot H.W.M. van Kesteren) (Landgoed I)
- HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.
- HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314. (Noot R.N.G van der Paardt)
- HR 11 mei 2012, nr. nr. 11/02840, BNB 2012/287 (Noot H.W.M. van Kesteren)
- HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222 (ROC) (Noot D.B. Bijl)

- Hof Leeuwarden 17 juni 2005, nr. BK 1457/02.
- Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2010, nr. 08/0558.

Overige bronnen

- Hiskens, M.M. (2010/2011). De niet-economisch handelende belastingplichtige, Wat is zijn aftrekrecht. *EFS*.
- Lantman, R. (2007/2008). Aftrek van voorbelasting voor niet-economische activiteiten. *EFS*.
- Toelichting bij het voorstel voor de Zesde Richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A.
- Wulp, M.D.J. van der. (2012). Over de methode: Toerekenings en splitsingsregels bij het recht op aftrek van (voor)belasting in de btw.
- Zuilen, G.A. van. (2013/2014). De onbelastbare subsidie en de invloed op de (pre-) pro rata van een belastingplichtige. *EFS*.
- www.cbs.nl