

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie

**Economische en niet-economische activiteiten en de
gevolgen daarvan voor het recht op aftrek van
voorbelasting**

Naam student: Onur Sahin

Studentnummer: 343026

Scriptiebegeleider: Piet Oerlemans

Rotterdam, januari 2016

Voorwoord

In het kader van de afronding van mijn masteropleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit in Rotterdam heb ik deze masterscriptie geschreven. Tijdens het volgen van het vak “Capita Selecta Europese BTW en indirecte belastingen” kreeg ik steeds meer interesse in de omzetbelasting. De keuze voor het schrijven van een masterscriptie over de btw leidde tot het onderwerp “Economische en niet-economische activiteiten en de gevolgen daarvan voor het recht op aftrek van voorbelasting”.

In de Btw-richtlijn is geen splitsingsregeling opgenomen voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Toch moet de belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht voor bepaalde kosten een splitsing maken om de aftrek van voorbelasting te bepalen. Met deze masterscriptie wilde ik onderzoeken wat onder economische en niet-economische activiteiten moet worden verstaan en hoe het aftrekrecht moet worden bepaald indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht.

Met veel plezier heb ik deze scriptie geschreven. Het was een zeer leerzame periode. Ik wil mijn begeleider, Piet Oerlemans, hartelijk bedanken voor zijn waardevolle opmerkingen en voor zijn enthousiasme tijdens de besprekingen van mijn hoofdstukken.

Rotterdam, januari 2016.

Onur Sahin

Inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1 INLEIDING	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Probleemstelling	7
1.3 Verantwoording van de opzet.....	8
1.4 Afbakening	9
HOOFDSTUK 2 HET HUIDIGE BTW-STELSEL EN HET NEUTRALITEITSBEGINSEL	10
2.1 Geschiedenis	10
2.2 Harmonisatie van de omzetbelasting in Europa	10
2.3 De Europese regelgeving.....	12
2.4 De rechtsprekende instellingen	13
2.5 Karakteristieken van de omzetbelasting.....	14
2.6 Criteria voor de belastingplicht.....	14
2.7 Object van de heffing	16
2.8 Vrijstellingen.....	17
2.9 Beginsel van fiscale neutraliteit	18
HOOFDSTUK 3 ECONOMISCHE EN NIET-ECONOMISCHE ACTIVITEITEN, WAAR LIGT DE GRENS?	21
3.1 Algemeen	21
3.2 Waarom is het onderscheid van belang?.....	21
3.3 Begin en einde van het verrichten van economische activiteiten.....	22
3.3.1 Begin van het verrichten van economische activiteiten.....	22
3.3.2 Einde van het verrichten van economische activiteiten.....	27
3.4 Om niet en tegen vergoeding presteren.....	28
3.4.1 Gedeeltelijk tegen vergoeding en gedeeltelijk om niet presteren	28
3.4.2 Zowel om niet als tegen vergoeding presteren	29
3.4.3 Symbolische vergoedingen	31
3.5 Incidenteel verrichten van activiteiten	33
3.5.1 Incidentele handeling plus “overige werkzaamheden”	34
3.6 Het verrichten van illegale activiteiten	35
3.6.1 Zowel legale als illegale activiteiten.....	37
3.7 Privéhandelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon.....	38
3.8 Overige activiteiten waar de Securenta-verdeelsleutel kan worden toegepast	39
3.8.1 Werkzaamheden of handelingen als overheid	39
3.8.2 Het zelfstandig verrichten van economische activiteiten.....	40

3.9 Deelconclusie	41
HOOFDSTUK 4 ACTIVITEITEN VAN HOUDSTERVENNOOTSCHAPPEN	44
4.1 Algemeen	44
4.2 Activiteiten van een zuivere holding	44
4.3 Activiteiten van een moeiende holding	45
4.3.1 Het verwerven, het houden en het verkopen van aandelen	45
4.3.2 Uitgifte van nieuwe aandelen	48
4.3.3 Verwerven en houden van obligaties	49
4.3.4 Zowel economische als niet-economische activiteiten door de houdster	49
4.4 Deelconclusie	50
HOOFDSTUK 5 ZOWEL ECONOMISCHE ALS NIET-ECONOMISCHE ACTIVITEITEN EN DE PRO RATA	51
5.1 Algemeen	51
5.2 Recht op aftrek van voorbelasting	51
5.3 Directe en algemene kosten	53
5.3.1. Directe kosten - Kosten die rechtstreeks verband houden met economische activiteiten	53
5.3.2 Kosten die rechtstreeks verband houden met niet-economische activiteiten	53
5.3.3 Algemene kosten I - Kosten die rechtstreeks verband houden met een afgebakend gedeelte of algehele economische activiteit van een onderneming	54
5.3.4 Algemene kosten II - Kosten die gedeeltelijk rechtstreeks verband houden met economische en niet-economische activiteiten	56
5.3.5 Het begrip “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang” bij directe en algemene kosten	56
5.3.6 Het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige bij directe en algemene kosten ...	57
5.4 Zowel belaste als vrijgestelde prestaties	58
5.4.1 Pro rata op basis van omzetverhoudingen	58
5.4.2 Splitsing op basis van werkelijk gebruik en andere methoden van toerekening	59
5.4.3 Pro rata bij kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte	60
5.5 Zowel economische als niet-economische activiteiten	61
5.5.1 Pro rata regeling toepasbaar?	61
5.6 Jurisprudentie met betrekking tot zowel economische als niet-economische activiteiten	63
5.6.1 Securenta-arrest	63
5.6.2 De zaken Larentia en Minerva / Marenave	66
5.7 Deelconclusie	67
HOOFDSTUK 6 WAT IS DE JUISTE VERDEELSLEUTEL?	69
6.1 Algemeen	69

6.2 Situatie in Nederland.....	70
6.3 Verdeelsleutel voor de gemengde kosten	72
6.3.1 Aanpassen van de huidige pro rata.....	73
6.3.2 Pre pro rata	74
6.3.3 Omzet als grondslag	75
6.3.4 Andere grondslagen	76
6.4 Verdeelsleutel bij het aantrekken van kapitaal	77
6.4.1 Investerings als grondslag bij het aantrekken van kapitaal.....	78
6.4.2 Een aparte pre pro rata berekening voor specifieke handelingen: mogelijk?.....	79
6.5 Omzet voor niet-economische activiteiten.....	80
6.5.1 Onbelastbare subsidies als omzet voor niet-economische activiteiten	80
6.5.2 Contributies als omzet voor niet-economische activiteiten	84
6.5.3 Geen omzet voor niet-economische activiteiten.....	85
6.6 Steun visie	86
6.6.1 Hof 's-Hertogenbosch, 28 januari 2011, nr. 09/00451, V-N 2011/27.17.....	86
6.6.2 ROC-arrest	87
6.7 Deelconclusie	88
HOOFDSTUK 7 HET OVERZIEN VAN HET SLAGVELD.....	91
7.1 Algemeen	91
7.2 Waarom geen verdeelsleutel op Europees niveau?	91
7.2.1 Waarom geen splitsingsregeling in de Btw-richtlijn?	91
7.2.2 Waarom geeft het HvJ EU geen concrete methoden of criteria aan?.....	92
7.3 Waarom moet de Btw-richtlijn worden aangepast?	94
7.3.1 Algemeen	94
7.3.2 Waarom een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn?	95
7.4 Hoe moet de Btw-richtlijn worden aangepast?	97
7.5 Deelconclusie	98
HOOFDSTUK 8 SAMENVATTING EN CONCLUSIE.....	99
LITERATUURLIJST.....	105

HOOFDSTUK 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

De belangrijkste functie van belastingheffing is de budgettaire functie. Dat betekent dat de overheid belastingopbrengsten nodig heeft om collectieve goederen en diensten te financieren.¹ In 2013 bedroeg de totale belastingopbrengsten van Nederland ongeveer 138,38 miljard euro.² Binnen de belastingen vormt de omzetbelasting met 42,11 miljard euro één van de grootste bron van inkomsten voor de staat. Het doel van de omzetbelasting is het belasten van de consumptie van goederen en diensten door de eindverbruiker. De omzetbelasting wordt op Europees niveau vormgegeven. De heffing van de omzetbelasting dient in alle EU-lidstaten volgens de Btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (hierna: de Btw-richtlijn) plaats te vinden. In Nederland is de heffing van de omzetbelasting in de Wet Omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB 1968) geregeld.

Uit de Btw-richtlijn volgt dat de omzetbelasting volgens een geheel meermalig niet-cumulatief cascadestelsel moet worden geheven. De omzetbelasting wordt op grond van dit systeem in alle schakels van een bedrijfskolom van de ondernemers geheven. De ondernemers hebben op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn recht op aftrek van voorbelasting, voor zover zij de ingekochte goederen en diensten voor de belaste handelingen gebruiken. De berekende btw wordt in mindering gebracht op de verschuldigde btw. Dit stelsel zorgt uiteindelijk ervoor dat de btw wordt berekend over de waarde die de ondernemers aan de goederen en diensten toevoegen.

Het aftrekrecht is bedoeld voor het ontlasten van de ondernemers van de btw. Ondernemers kunnen echter twee soorten activiteiten verrichten, te weten economische activiteiten en niet-economische activiteiten. De economische activiteiten zijn verder onder te verdelen in belaste prestaties en vrijgestelde prestaties. De economische activiteiten, die niet zijn vrijgesteld, zijn belastbaar voor de btw. Daarentegen geldt voor deze activiteiten het recht op aftrek van voorbelasting. Voor vrijgestelde en niet-economische activiteiten geldt in beginsel het recht op aftrek van voorbelasting niet. Hoewel het belangrijk is om een goed onderscheid te maken tussen economische en niet-economische activiteiten, is het niet altijd duidelijk waar de grens ligt tussen het verrichten van economische en niet-economische activiteiten.³

In de zaak-Securenta⁴ heeft het Hof van Justitie EU (hierna: het HvJ EU) geoordeeld over de aftrek van de btw op de kosten die zowel met economische als niet-economische activiteiten verband houden. Slechts de btw die toerekenbaar is aan de economische activiteiten van de belastingplichtige komt voor het aftrekrecht in aanmerking. De Btw-richtlijn bevat geen bepalingen die specifiek zien op de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten. Daardoor heeft het HvJ EU de vaststelling en de methoden en criteria voor de verdeling van de btw met betrekking tot de kosten die zowel

¹ L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht* (theorieboek), Deventer: Kluwer 2009, blz. 5-6.

² statline.cbs.nl

³ Zie in dit verband, de zaak-Sveda (HvJ EU (A-G) 22 april 2015, nr. C-126/14, V-N 2015/24.14).

⁴ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

met economische als niet-economische activiteiten verband houden aan de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten overgelaten. Recentelijk heeft het HvJ EU in de zaak Larentia en Minerva / Marenave⁵ deze open norm herhaald. Er werd geen invulling gegeven aan, wat de gewenste verdeelsleutel is. De manier van verdeling moet, afhankelijk van de omstandigheden, door de lidstaten zelf worden bepaald. De vraag is hoe deze open norm kan worden ingevuld en wat de gewenste verdeelsleutel is met het oog op het doel en de systematiek van het btw-stelsel. Nederland heeft tot heden geen bepalingen in de Wet OB 1968 opgenomen die de verdeling van de btw op de kosten die zowel met economische als niet-economische activiteiten verband houden regelen.

Het is echter van essentieel belang om de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten goed te regelen. Er moet een duidelijke verdeelsleutel zijn die ervoor zorgt dat de btw op gemengde kosten op de juiste manier wordt verdeeld. De btw die toerekenbaar is aan de economische (belaste) activiteiten van de belastingplichtige moet op grond van het neutraliteitsbeginsel aftrekbaar zijn. Ondernemers dienen volledig te worden ontlast van de btw die in het kader van het verrichten van economische activiteiten verschuldigd is geworden. Het beginsel van fiscale neutraliteit moet ook op Europees niveau gelden. Hierdoor moeten de lidstaten bij het toerekenen van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn rekening houden en daarbij een verdeelsleutel bepalen die objectief weergeeft welk deel van de btw werkelijk toe te rekenen is aan economische en niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Om die reden is te verwachten dat de verdeelsleutels die door de lidstaten zijn bepaald onder dezelfde omstandigheden, voor recht op aftrek van voorbelasting tot dezelfde uitkomst leiden.

1.2 Probleemstelling

Bovengenoemde onduidelijkheden over de economische en niet-economische activiteiten en de gevolgen daarvan voor het recht op aftrek van voorbelasting hebben tot de volgende onderzoeksvragen geleid:

1. Wanneer is er voor de omzetbelasting sprake van economische dan wel niet-economische activiteiten? En wanneer worden de activiteiten van de houdstervennootschappen aangemerkt als economische activiteiten?
2. Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting worden bepaald indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?

Bij het beantwoorden van de eerste onderzoeksvraag wordt vooral ingegaan op de scheidslijn tussen economische en niet-economische activiteiten. Waar mogelijk wordt aangegeven in welke situaties zowel economische als niet-economische activiteiten worden verricht, welke handelingen zowel economische als niet-economische elementen bevatten, en dus wanneer de gewenste verdeelsleutel van de tweede onderzoeksvraag kan worden toegepast.

⁵ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14, C-109/14, V-N 2015/44.18.

Aangezien de activiteiten van de houdstervennootschappen met betrekking tot aandelen en obligaties een belangrijke plaats innemen in de jurisprudentie van het HvJ EU en het HvJ EU een aantal criteria heeft ontwikkeld voor de beoordeling van deze activiteiten, worden ze in deze scriptie nader onderzocht.

1.3 Verantwoording van de opzet

Deze scriptie bestaat uit 8 hoofdstukken. Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden bespreek ik kort in hoofdstuk 2 de algemene karakteristieken van het huidige btw-stelsel. De volgende onderwerpen worden daarbij kort behandeld; geschiedenis en de harmonisatie van de btw in Europa, de Europese regelgeving, de rechtsprekende instellingen, doelstelling van de btw, criteria voor belastingplicht, object van heffing, vrijstellingen en het neutraliteitsbeginsel. Deze onderwerpen moeten eerst goed worden uitgelegd om te begrijpen waarom in bepaalde gevallen wel sprake is van economische activiteiten en in bepaalde gevallen juist niet, en waarom de btw in bepaalde gevallen voor het aftrekrecht in aanmerking komt en in bepaalde gevallen juist niet.

Vervolgens ga ik in hoofdstuk 3 in op het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten en waarom en hoe dit onderscheid van belang is voor het recht op aftrek van voorbelasting. Waar de grens ligt tussen economische en niet-economische activiteiten, wordt aan de hand van de wetgeving, de Btw-richtlijn, de relevante arresten van het HvJ EU en de relevante fiscale literatuur onderzocht. Waar mogelijk wordt aangegeven wanneer de verdeelsleutel van de tweede onderzoeksvraag kan worden toegepast. In het bijzonder wordt aandacht besteed aan de volgende situaties; het begin en einde van het verrichten van economische activiteiten, (deels) om niet en (deels) tegen vergoeding presteren, symbolische vergoedingen, incidenteel verrichten van activiteiten, verboden handelingen, privé handelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon en overige activiteiten waar de Securenta-verdeelsleutel kan worden toegepast.

De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt op grond van de laatste volzin van artikel 9, eerste lid van de Btw-richtlijn, in het bijzonder aangemerkt als een economische activiteit. In hoofdstuk 4 ga ik dit gedeelte van artikel 9, eerste lid van de Btw-richtlijn behandelen. Daarbij wordt ingegaan op de activiteiten van de houdstervennootschappen. Kenmerkend voor deze vennootschappen is dat zij zich vooral bezighouden met het verwerven, het houden en het verkopen van aandelen in deelnemingen. Indien deze prestaties zijn aan te merken als exploitatie van een zaak in de zin van artikel 9, eerste lid van de Btw-richtlijn, verrichten deze houdstervennootschappen een economische activiteit. Er wordt aan de hand van de relevante jurisprudentie van het HvJ EU onderzocht onder welke voorwaarden de houdstervennootschappen een economische activiteit verrichten, en wanneer de houdstervennootschappen zowel economische als niet-economische activiteiten verrichten. Het antwoord hierop is vooral van belang voor de vraag in hoeverre deze vennootschappen recht op aftrek van voorbelasting hebben.

Om de tweede onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden ga ik eerst in hoofdstuk 5 bespreken, met wat voor soort kosten een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht te maken kan hebben. Wat in de Btw-richtlijn en in de

jurisprudentie van het HvJ EU over het aftrekrecht bij zowel economische als niet-economische activiteiten is bepaald, krijgt de aandacht. Met name wordt ingegaan op de arresten *Securenta* en *Larentia en Minerva / Marenave*. Verder wordt ook ingegaan op de pro rata berekening, bij splitsing tussen belaste en vrijgestelde activiteiten besproken worden. In hoofdstuk 6 wordt onderzocht hoe de door het HvJ EU gekozen open norm moet worden ingevuld. Welke verdeelsleutel gewenst is en welke stappen men bij het toepassen van deze verdeelsleutel moet volgen, wordt nader onderzocht.

In hoofdstuk 7 ga ik bespreken hoe ervoor kan worden gezorgd dat de in hoofdstuk 6 geformuleerde verdeelsleutel en de stappen in de praktijk kunnen worden toegepast. Daarbij ga ik in op de vraag waarom er tot op heden geen bepalingen zijn opgenomen in de Btw-richtlijn en of het opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn voor meer rechtszekerheid en eenheid tussen de lidstaten kan zorgen. Met andere woorden, moet de Btw-richtlijn worden aangepast om het slagveld te kunnen overzien.

Tot slot volgt in hoofdstuk 8 de conclusie met het antwoord op de onderzoeksvragen.

1.4 Afbakening

Gezien het Europese karakter van de probleemstelling, ga ik in deze scriptie uit van de huidige Btw-richtlijn. Tenzij iets anders uitdrukkelijk is vermeld, wordt verwezen naar de Btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006. Aangezien deze Btw-richtlijn op 1 januari 2007 is ingevoerd, heeft de meeste jurisprudentie betrekking op de Zesde richtlijn. Echter is er met de overgang van de Zesde richtlijn naar de Btw-richtlijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. Daardoor is deze jurisprudentie, behoudens uitzonderingen ook van toepassing voor de huidige Btw-richtlijn. Om het onderwerp verder te verduidelijken zal waar nodig ook worden ingegaan op de nationale wetgeving en jurisprudentie.

HOOFDSTUK 2 Het huidige btw-stelsel en het neutraliteitsbeginsel

2.1 Geschiedenis

In Nederland is de omzetbelasting net als in de meeste andere landen relatief jong. Pas sinds de jaren '30 kent Nederland een algemene belasting op de prijzen van goederen en/of diensten. Voor de invoering van de omzetbelasting kende Nederland echter wel bijzondere indirecte belastingen, zoals de accijnzen. In de jaren '30 is de omzetbelasting ingevoerd om de groeiende overheidsuitgaven door een actieve rol van de staat in de samenleving en om de economische crisis te financieren. Na de invoering van de omzetbelasting kwam er een einde aan de nadruk van de nationale belastingheffing op de belastingen op het inkomen en vermogen. De omzetbelasting was in eerste instantie tijdelijk ingevoerd. Echter is het om de kosten van de Tweede Wereldoorlog en de toenemende overheidsuitgaven te kunnen financieren later niet afgeschaft.⁶

De omzetbelasting bestaat sinds 1964 in haar huidige vorm. Met een jaarlijkse opbrengst van ongeveer 42.11 miljard euro is de omzetbelasting binnen de belastingen de grootste bron van inkomsten voor de staat. Hierdoor neemt de omzetbelasting een belangrijke positie in binnen het huidige belastingstelsel. Ook in andere Europese landen is de omzetbelasting met vergelijkbare redenen ingevoerd en steeds belangrijker geworden.

2.2 Harmonisatie van de omzetbelasting in Europa

In 1957 is het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG-Verdrag)⁷ gesloten. Het verdrag werd door België, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland getekend. Het doel van het verdrag was het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt van goederen en diensten. Om dit te realiseren werd er een douane-unie gevormd en er werd gestreefd naar de harmonisatie van de belastingwetgeving van de lidstaten. Hieruit is af te leiden dat de lidstaten van mening waren dat de bestaande regels betreffende omzetbelasting een belemmering vormden voor de goede werking van de gemeenschappelijke markt. Voor de harmonisatie van wetgevingen betreffende omzetbelasting, de accijnzen en andere indirecte belastingen is artikel 99⁸ in het EEG-Verdrag opgenomen. Op grond van dit artikel moeten de belastingwetgevingen betreffende indirecte belastingen in de lidstaten geharmoniseerd worden.

In het rapport van 1962⁹ van de Europese Commissie werden de nadelen van de in de lidstaten bestaande omzetbelastingstelsels op een rijtje gezet. Ten eerste was het in een cumulatief cascdestelsel moeilijk en oncontroleerbaar om het aftrekrecht bij uitvoer van de goederen en diensten te bepalen. In een cumulatief cascdestelsel wordt de belasting telkens in elke schakel van de productie over de bruto omzet geheven. Ten tweede had het cumulatief

⁶ K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, 0.0.10a, Deventer: Kluwer 2014.

⁷ Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91. De laatste versie die vanaf 1 mei 1999 van kracht is, wordt aangeduid als het EG-Verdrag.

⁸ Artikel 93 van het huidige Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

⁹ Europese Commissie, 1962: Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen, blz. 1.

cascadestelsel als nadeel dat deze invloed had op het gedrag van de bedrijven. Dit stelsel moedigde de verticale concentratie van bedrijven aan. Ten derde zag de Europese Commissie de bestaande omzetbelastingssystemen als een belemmering voor het vrije verkeer van goederen. De grenscontroles vormden een belangrijk onderdeel van de bestaande belastingssystemen. Ten slotte was de commissie van mening dat de verschillen tussen de bestaande omzetbelastingssystemen te groot was, waardoor de internationale handel binnen de Gemeenschap nadelig werd beïnvloed. Alle lidstaten, met uitzondering van Frankrijk, hanteerden destijds een cumulatief cascadestelsel. Frankrijk maakte gebruik van een btw-stelsel. Een hervormd btw-stelsel zou drie van de vier problemen verhelpen. Het nadeel omtrent de grenscontroles zou alleen niet opgelost worden, en later bleek dat dit het grootste probleem was voor de harmonisatie van de omzetbelasting.

Voor de realisatie van art. 99 EEG-Verdrag werden de bestaande omzetbelastingstelsels vervangen door een Btw-stelsel met aftrek van voorbelasting. Hierbij werd de Eerste richtlijn¹⁰ inzake de omzetbelasting geïntroduceerd. In de Tweede richtlijn werd grotendeels de structuur van de belasting geregeld. De regels omtrent de tarieven en vrijstellingen werd aan de heffingsbevoegdheid van de lidstaten overgelaten.

Om aan de verplichtingen te kunnen voldoen die de Eerste en Tweede richtlijn van de lidstaten eist, is in Nederland op 1 januari 1969 de Wet OB 1968¹¹ ingevoerd. De vorm van de omzetbelasting is sindsdien niet veranderd. Wel heeft een aantal belangrijke wijzigingen op Europees niveau plaatsgevonden. De implementatie daarvan leidde ook in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving tot wijzigingen. In 1970 wilde men financiële bijdragen van de lidstaten aan de Europese Economische Gemeenschap (hierna: de EEG) vervangen door eigen middelen van de EEG. Hiervoor zou iedere lidstaat een bepaald percentage over de grondslag van de omzetbelasting aan de EEG bijdragen. Voor de realisatie hiervan is de Zesde richtlijn (77/388/EEG) met het Besluit van de Raad van Ministers van de EEG op 17 mei 1977 inwerking getreden. De zogenoemde Besluit eigen middelen¹² maakte een meer uniforme regeling van de belastinggrondslagen van de btw, in verschillende lidstaten noodzakelijk. Hierdoor zijn er meer regels over de belastbare feiten, de plaats van de diensten, de maatstaf van de heffing en de vrijstellingen in de Zesde richtlijn opgenomen. De heffing van de btw werd als gevolg hiervan steeds meer op Europees niveau bepaald.

Later werd de Zesde richtlijn uitgebreid met andere harmonisatiebepalingen, zoals de Achtste en Dertiende richtlijn die de teruggaaf van de btw aan in het buitenland wonende of daar gevestigde ondernemers regelen. Door het opnemen van verdere harmonisatiebepalingen werd de Zesde richtlijn steeds onoverzichtelijker. Dit leidde tot de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn. De tekst van de Zesde richtlijn werd aangepast, inhoudelijke wijzigingen zijn niet beoogd. Echter is de Btw-richtlijn voorzien van de bepalingen die de lidstaten mogelijkheden bieden om de belastingfraude en –ontwijking te bestrijden.

¹⁰ Zie voor de werking van de richtlijnen hoofdstuk 2.3.

¹¹ Wet van 28 juni 1968, Stb. 329.

¹² PbEG 1970 I, p. 224.

2.3 De Europese regelgeving

Zoals uit hoofdstuk 2.2 blijkt is de regelgeving met betrekking tot de omzetbelasting niet alleen in de nationale wettelijke bepalingen te vinden maar ook in de Europese regelgeving. In het bijzonder is de btw geregeld in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: het VwEU), richtlijnen, verordeningen, beschikkingen, aanbevelingen en adviezen.

Een richtlijn is volgens de derde alinea van artikel 249 EEG-Verdrag verbindend. Elke lidstaat dient de richtlijnen in zijn nationale wetgeving te implementeren. Een richtlijn kent geen rechtstreekse werking. Het voordeel van een richtlijn is dat het gaat om het behalen van het beoogde resultaat. De vorm en de middelen om het beoogde resultaat te behalen zijn aan de lidstaten overgelaten. Echter zijn de lidstaten verplicht om alle maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om de nakoming van de richtlijnbevestigingen te verzekeren.¹³ Voor de uitvoering van de richtlijnen moeten de lidstaten bindende wettelijke of bestuursrechtelijke maatregelen nemen. Het is niet voldoende om de richtlijn door resoluties, aanschrijvingen of besluiten afkomstig van de verantwoordelijke bewindspersonen te implementeren. De mate van de speelruimte van een lidstaat om bij de implementatie een eigen beleid in de wetgeving op te nemen, is sterk afhankelijk van de vraag hoe nauwkeurig een bepaalde regeling in de richtlijn is opgenomen.

Anders dan een richtlijn heeft een verordening rechtstreekse werking. Dat betekent dat de burgers een beroep kunnen doen op de verordening zelf. De nationale wetgeving die van de verordening verschilt, vindt geen toepassing. De nationale rechters moeten primair van de verordening uitgaan. Ingeval dat er zowel de verordening als de nationale wetgeving regels bevatten betreffende een bepaalde situatie, moeten de rechters de nationale wet toetsen op de verordening. Wat betreft de btw bestaat een aantal verordeningen, waarvan de belangrijkste de Btw-Verordening (Verordening van (laatstelijk) 15 maart 2011 voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2066/112/EU). Deze wordt naast de Btw-richtlijn gebruikt om de btw-wetgeving in verschillende lidstaten te harmoniseren. De verordeningen worden over het algemeen gebruikt om de richtlijnartikelen, die ruimte laten voor de interpretatie door de lidstaten, te verduidelijken of uit te breiden.¹⁴

De laatste manier om iets bindends op te leggen is door middel van een beschikking. Hoewel een verordening voor elke inwoner van de Europese Unie van toepassing is, geldt een beschikking slechts voor individuele burgers, organisaties en lidstaten tot wie de beschikking is gericht. Een beschikking is direct van kracht, implementatie daarvan in de nationale wetgeving is niet nodig.

Ook de aanbevelingen en adviezen maken deel uit van de Europese regelgeving. Echter zijn de aanbevelingen en adviezen op grond van artikel 288 EEG-Verdrag niet bindend. In een aanbeveling maakt de Europese Commissie een lijn bekend welke de lidstaten kunnen volgen. Zo kan de Europese Commissie een oordeel geven over een bepaalde situatie of over een bepaald arrest van het HvJ EU. Het belang van de aanbevelingen en adviezen moeten echter

¹³ Zie in het bijzonder; HvJ EU 9 september 1999, nr. C-217/97 (Commissie/Duitsland), r.o. 31 en HvJ EU 16 november 2000, nr. C-214/98 (Commissie/Griekenland) r.o. 49.

¹⁴ K.M. Braun, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), 0.0.11.C.a, Deventer: Kluwer 2014.

niet onderschat worden. Ten eerste heeft het HvJ EU in het Grimaldi arrest¹⁵ geoordeeld dat de aanbevelingen “rechtsgevolgen” kunnen hebben. Volgens het HvJ EU zijn de rechterlijke instanties “gehouden de aanbevelingen bij de oplossing van de bij hen aanhangige geschillen in aanmerking te nemen, met name wanneer deze duidelijkheden verschaffen over de uitlegging van nationale bepalingen die ter uitvoering ervan zijn vastgesteld of wanneer zij bedoeld zijn om dwingende communautaire bepalingen aan te vullen”. Ten tweede is het geven van een bindend besluit niet makkelijk, omdat daarvoor eenstemmigheid van alle lidstaten noodzakelijk is. Ingeval een lidstaat een aanbeveling niet volgt, kan de Commissie een infractieprocedure van artikel 226 EEG-verdrag starten. Vervolgens kan het HvJ EU mogelijk in het voordeel van de Commissie beslissen.

2.4 De rechtsprekende instellingen

Binnen het Europa is het HvJ EU de communautaire rechtsprekende instelling. Het HvJ EU is in 1952 opgericht en zorgt op grond van artikel 220 EG-Verdrag voor de richtlijnconforme interpretatie en toepassing van de nationale wetgeving in alle EU-lidstaten. Ook het oplossen van juridische geschillen tussen nationale regeringen en EU-instellingen behoort tot de taken van het HvJ EU. Indien de rechten van een particulier, bedrijf of van een organisatie door een EU-instelling worden geschonden, kunnen zij eveneens een zaak bij het HvJ EU aanhangig maken. Het HvJ EU wordt ondersteund door de advocaat-generaal. De advocaat-generaal geeft openbaar en onpartijdig advies over de zaken die voor het HvJ EU worden voorgelegd.

Het HvJ EU is bevoegd om uitspraken te doen over bepaalde zaken. De belangrijkste zaken waarover het HvJ EU een uitspraak kan doen zijn; verzoeken om een prejudiciële beslissing, beroep wegens niet nakoming van een verplichting, beroep tot nietigverklaring en beroep wegens nalatigheid. De nationale rechters in de lidstaten zijn verantwoordelijk voor de juiste toepassing van de EU-wetgeving in hun land. De EU-wetgeving kan, hoewel het niet gewent is door de rechters in verschillende lidstaten verschillend worden geïnterpreteerd. Prejudiciële vragen bieden hiervoor een oplossing. De nationale rechters mogen, en in gevallen van twijfel over de interpretatie of geldigheid van een bepaalde EU-regel moeten zij vragen stellen aan het HvJ EU. Het HvJ EU is krachtens artikel 234 EEG-Verdrag bevoegd om het EEG-verdrag uit te leggen. De uitspraken van het HvJ EU zijn bindend voor alle lidstaten. Een hoger beroep tegen een uitspraak van het HvJ EU is niet mogelijk. Opgemerkt dient te worden dat het HvJ EU het geschil niet zelf oplost. Het HvJ EU geeft antwoord op de gestelde vragen en legt de juiste interpretatie van de EU-wetgeving uit. Gebruikmakend van dit antwoord moeten de nationale rechters het desbetreffende geschil oplossen. Hierdoor heeft het HvJ EU niet een hogere rangorde dan de nationale rechter.¹⁶

Verder kan de Commissie een infractieprocedure starten wegens niet nakoming van verplichtingen krachtens EU-wetgeving. De procedure kan ook door een ander EU-land worden gestart. Na het onderzoeken van beschuldigingen doet het HvJ EU een uitspraak. In het geval dat het HvJ EU beslist dat bepaalde EU-regels niet worden nagekomen, moet dat direct worden gecorrigeerd.

¹⁵ HvJ EU 13 december 1989, nr. C-322/88, r.o. 18.

¹⁶ M. Chin-Oldenzil, Cursus Belastingrecht EBR 6.1.5.B, Deventer: Kluwer 2014.

2.5 Karakteristieken van de omzetbelasting

De btw kan kort worden uitgelegd als een kostprijsverhogende belasting op de bestedingen van consumenten, die indirect wordt geheven conform het systeem van heffing over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting. Een kostprijsverhogende belasting heeft invloed op de prijzen van goederen en diensten. Aangezien de ondernemers aftrekrecht hebben, verhoogt de btw niet de kostprijs binnen een onderneming maar de kostprijs van de goederen en diensten voor de consumenten.

De heffing van btw vindt niet bij de consumenten plaats, maar bij de ondernemers die de goederen leveren of diensten verrichten. De ondernemers zijn de belastingplichtigen voor de btw. De btw dient dan ook door de ondernemers aan de fiscus te worden voldaan. De ondernemers berekenen de btw die ze moeten voldoen in de prijzen van hun goederen en diensten. Hierdoor is de btw een indirecte belasting.¹⁷ Het voordeel van de btw is dat het eenvoudig te heffen is. Slechts de ondernemers, en niet alle consumenten die daadwerkelijk de belastingdruk dragen, doen de aangifte en voldoen de btw aan de fiscus. De inningskosten van de btw zijn ook relatief laag voor de overheid. Bovendien is het maatschappelijk draagvlak voor indirecte belastingen veel groter dan het draagvlak voor de belastingen op het inkomen of het vermogen.¹⁸

Een ander belangrijke kenmerk van de btw is dat het een bestedingsbelasting is. Uitgangspunt van de overheid is dat een consument die geld besteedt ook bereid is om een deel van de besteding aan de schatkist af te dragen.¹⁹ De bestedingen worden dus als een teken gezien van aanwezigheid van draagkracht. Ook zijn de bestedingen de meest geschikte maatstaf voor het belasten van de consumptie. Hoewel de btw geen verbruiksbelasting is maar een bestedingsbelasting,²⁰ wordt in bepaalde gevallen wel rekening gehouden met het feitelijk verbruik van eerder aangeschafte goederen en diensten. Dat is voornamelijk het geval voor de regelingen betreffende gebruikte goederen en de regelingen omtrent de levering en verhuur van onroerend goed.

De btw wordt in alle schakels van het productieproces over de door de ondernemer toegevoegde waarde geheven. Dit leidt tot een niet-cumulatieve heffing in alle schakels van het productieproces. De belastingdruk wordt uiteindelijk gedragen door de consument die in de laatste schakel van het proces, zonder recht op aftrek van voorbelasting, zit.

2.6 Criteria voor de belastingplicht

De leveringen van goederen en diensten zijn op grond van artikel 2, eerste lid aanhef en onderdelen a en c van de Btw-richtlijn belastbaar als zij door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Het begrip “als zodanig handelende belastingplichtige” moet worden gesplitst in twee delen; “als zodanig handelende” en “belastingplichtige”.

¹⁷ K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, 0.0.5.b, Deventer: Kluwer 2014.

¹⁸ K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, 0.0.5.b, Deventer: Kluwer 2014.

¹⁹ K.M. Braun, *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, 0.0.5.c, Deventer: Kluwer 2014.

²⁰ Opgemerkt dient te worden, is dat btw in artikel 2 van de Eerste Btw-richtlijn (Richtlijn 67/227/EEG, vastgesteld op 11 april 1967, PbEG 1967, nr. 71) als een verbruiksbelasting is genoemd.

De term “als zodanig handelende” is afkomstig van de Tweede richtlijn. Omtrent deze term is tot nu toe geen nationale jurisprudentie geweest en ook geen vragen gesteld aan het HvJ EU. Het ziet er zo uit dat de Europese regelgever door deze toevoeging het bereik van de btw wil beperken.²¹ Belastingplichtigen kunnen naast de activiteiten in de hoedanigheid van belastingplichtige ook andere handelingen verrichten. Zo moet bij belastingplichtige natuurlijke personen een onderscheid worden gemaakt tussen de ondernemingsfeer en niet-belastingplichtige privésfeer. Wat betreft publiekrechtelijke personen kan er sprake zijn van ondernemingsfeer en niet-belastingplichtige overheidsfeer. Met de toevoeging “als zodanig handelende” wordt beoogd dat de belastingplichtige alleen de btw op ingekochte goederen en diensten, die in de ondernemingsfeer worden gebruikt in aftrek kunnen brengen.

Als belastingplichtige wordt conform artikel 9 van de Btw-richtlijn aangemerkt “een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Anders dan de Btw-richtlijn maakt de Wet OB 1968 gebruik van de term “ondernemer” in plaats van de belastingplichtige. Op grond van artikel 7 van de Wet OB 1968 wordt onder een ondernemer verstaan ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Een bedrijf is op grond van de nationale jurisprudentie, een organisatie van kapitaal en arbeid welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het economische verkeer, maatschappelijke behoefte te bevredigen.²² De Hoge Raad heeft in het arrest van 2 mei 1984²³ geoordeeld dat de begrippen belastingplichtige in de Btw-richtlijn en ondernemer in artikel 7 van de Wet OB 1968 synoniemen van elkaar zijn. Verder is in het arrest BNB 1992/473²⁴ bepaald dat organisatie van kapitaal en arbeid geen vereiste is voor de kwalificatie als ondernemer. Ieder die een beroep zelfstandig uitoefent is ondernemer voor de btw. De voorwaarde dat dit beroep gebruikmakend van een organisatie van kapitaal en arbeid moet worden uitgeoefend kan daarbij niet worden gesteld. Door deze ontwikkelingen in de nationale jurisprudentie kan worden geconcludeerd dat zowel de Wet OB 1968 als de Btw-richtlijn zelfde criteria hanteren voor de belastingplicht.

De begrippen “een ieder”, “zelfstandig”, “economische activiteit” en “ongeacht het oogmerk of het resultaat” vormen samen de criteria voor de belastingplicht voor de btw. Het begrip “ieder” zorgt ervoor dat naast natuurlijke personen en rechtspersonen, ook samenwerkende personen die als een entiteit aan het maatschappelijk verkeer deelnemen als ondernemer worden aangemerkt. Hierbij is het van belang of het samenwerkingsverband zich naar buiten toe als een eenheid presenteert. Op grond van het loonslagers-arrest²⁵ is niet de juridische vorm, maar naar buiten toe gepresenteerde feiten bepalend. Uitgaande van de maatschappelijke werkelijkheid moet per situatie worden bepaald of de samenwerkingsverbanden als één ondernemer of als afzonderlijke ondernemers belastingplichtig voor de btw worden beschouwd.²⁶ Zo kan bijvoorbeeld de maatschap of de

²¹ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, hoofdstuk 4.5, Deventer: Kluwer 2012.

²² Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 3 juni 1981, nr. 65/80; HR 17 juni 1981, nr. 20 494 en Hof Arnhem 16 november 1990, nr. 708 1987.

²³ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

²⁴ HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173.

²⁵ TC 28 november 1977, nr. 11 1770'68, BNB 1978/89.

²⁶ Zie J.T. Sanders, “De maatschappelijke werkelijkheid en de ondernemer in de BTW”, *BtwBrief* 1991, nr. 6 [1].

vennootschap onder firma die zich naar buiten als een eenheid opstelt, belastingplichtig zijn voor de btw en niet ieder van de vennoten afzonderlijk.

Het criterium zelfstandigheid sluit loontrekkenden en andere personen van de btw-heffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waar een verhouding van ondergeschiktheid uit ontstaat met betrekking tot de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.²⁷ Een ander element, “ongeacht het oogmerk of resultaat” van de economische activiteit leidt ertoe dat het maken of beogen van winst voor het ontstaan van belastinglicht niet noodzakelijk is. Wel moeten de activiteiten onder bezwarende titel worden verricht. Er is pas sprake van een besteding door de particulier als een derde daar een prestatie tegenover stelt. Het verrichten van activiteiten zonder vergoeding of tegen een symbolische vergoeding kan gevolgen hebben voor het ondernemerschap. Dit betekent echter niet dat er winst moet worden gemaakt of beoogd. Zo is sprake van ondernemerschap als er voor de totale activiteiten geen winst wordt gemaakt, maar voor bepaalde activiteiten wel een vergoeding wordt gevraagd. Het begrip “economische activiteit” wordt in artikel 9 van de Btw-richtlijn gedefinieerd. In hoofdstuk 3 wordt nader ingegaan op dit begrip.

Het laatste criterium dat uit de systematiek van de Btw-richtlijn en de jurisprudentie volgt is de duurzaamheid van prestaties. Het incidenteel verrichten van een prestatie leidt niet tot de belastingplicht voor de btw. Dit kan ten eerste worden afgeleid uit artikel 12 van de Btw-richtlijn waarmee aan de lidstaten een mogelijkheid wordt geboden om personen die incidenteel een bepaalde soort handeling verrichten als belastingplichtige aan te merken.²⁸ Ten tweede kwalificeren de werkzaamheden die notarissen en gerechtsdeurwaarders als openbaar ambtenaar verrichten, conform het arrest Commissie/Nederland²⁹ als een economische activiteit indien deze duurzaam en tegen vergoeding worden verricht.

2.7 Object van de heffing

Hiervoor is al behandeld dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is en het doel het belasten van de consumptie van de consument is. Hoewel het nu voor de hand liggend is om de bestedingen van de consumenten te belasten, heeft artikel 1 Wet OB 1968 (en artikel 2 Btw-richtlijn) over de belastbare handelingen. Het feitelijke object van heffing zijn de belastbare handelingen die in artikel 1 van de Wet OB 1968 zijn opgesomd. Om uiteindelijk toch de consumptie te belasten is de maatstaf, op grond van artikel 8 van de Wet OB 1968 de vergoeding voor dergelijke handelingen. De vergoeding is het totale bedrag dat als tegenprestatie voor het verrichten van de belastbare handelingen wordt ontvangen, exclusief de omzetbelasting zelf.

Conform artikel 1, onderdeel a Wet OB 1968 kent de omzetbelasting twee belastbare feiten, te weten leveringen van goederen en diensten. Zowel uit artikel 1, onderdeel a Wet OB 1968 als artikel 2, lid 1, onderdeel a van de Btw-richtlijn volgt dat levering van een goed of verrichting

²⁷ Artikel 10 van de Btw-richtlijn.

²⁸ Nederland heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

²⁹ HvJ EU 26 maart 1987, nr. C-235/85, FED 1987/341.

van een dienst alleen belastbaar is indien dit onder bezwarende titel gebeurt.³⁰ Om vast te stellen of een handeling een levering van goed of een dienst is moet als eerste worden nagegaan of de leveringsbepalingen van artikel 3 en artikel 3a van de Wet OB 1968 (artikel 14 t/m 18 Btw-richtlijn) van toepassing zijn. Indien dit niet het geval is, moet worden onderzocht, of er op grond van artikel 4 Wet OB 1968 (artikel 24 t/m 26 Btw-richtlijn) sprake is van een dienst. Wet OB 1968 is wat betreft het onderscheid tussen leveringen en diensten richtlijnconform.

In artikel 3 Wet OB 1968 wordt de vormen van leveringen genoemd die voor de heffing van btw als belastbare leveringen worden aangemerkt. Zo vormt bijvoorbeeld de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken, op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel a Wet OB 1968 een belastbare handeling. Wat betreft de leveringsvormen die genoemd zijn in lid 1 onderdeel b t/m d, in lid 2 en 3 van de Wet OB 1968 zijn strikt genomen geen sprake van een eigendomsoverdracht. Het begrip “goederen” is in artikel 3, lid 7 Wet OB 1968 omschreven als alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke.

De andere belastbare handeling, “diensten” wordt in artikel 24 van de Btw-richtlijn en in artikel 4 van de Wet OB 1968 ruim gedefinieerd. Elke handeling die geen levering van goederen is, is voor de btw een dienst. Door deze definitie heeft de btw een ruime reikwijdte, wat in lijn is met de aard van de btw. Btw is namelijk een algemene verbruiksbelasting.

Het is niet altijd direct duidelijk of een prestatie een levering van een goed of een verrichting van een dienst is. Zo werd aan het HvJ EU de vraag gesteld of een levering van een e-book voor de btw een levering van een goed of een verrichting van een dienst is. Het onderscheid is van belang, omdat het voor de lidstaten op grond van artikel 98, lid 2, Btw-richtlijn jo. bijlage III punt 6 bij de Btw-richtlijn, mogelijk is om een verlaagd btw-tarief toe te passen voor de levering van de boeken. Voor op langs elektronische weg verrichte diensten geldt het hoge tarief. Het HvJ EU oordeelde in de zaken Commissie/Luxemburg en Commissie/Frankrijk³¹ dat het verlaagde tarief slechts van toepassing is indien het boek op een fysieke drager wordt geleverd. Aangezien bij de levering van een e-book niet altijd een fysieke drager wordt meegeleverd, komt het niet in aanmerking voor het verlaagde tarief. Volgens het HvJ EU is een e-book geen lichamelijke zaak in de zin van artikel 14, lid 1 Btw-richtlijn. Hierdoor is het niet een levering van een goed is, maar een op langs elektronische weg verrichte dienst.

2.8 Vrijstellingen

Voor een aantal soorten leveringen en diensten geldt een vrijstelling. Deze vrijstellingen zijn in artikel 11 Wet OB 1968 opgenomen. Indien voor een levering of een dienst een vrijstelling van toepassing is, wordt de prestatie niet belast. De belastingplichtige hoeft dan ook geen btw te voldoen over de vergoeding. De voorbelasting op de investeringen die worden gedaan en

³⁰ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats), BNB 1981/232; HvJ EU 8 maart 1988, nr. 102/85 (Apple and Pear), Jur. 1988, blz. 1443 en HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271 (met noot van J.M.F. Finkensieper).

³¹ HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-502/13 (Commissie/Luxemburg) en HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk).

op de kosten die worden gemaakt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties, komen voor het aftrekrecht niet in aanmerking.

2.9 Beginsel van fiscale neutraliteit

Het neutraliteitsbeginsel is het basisbeginsel waarop de heffing van btw is gebaseerd. Het realiseren van een interne (gemeenschappelijke) markt en de voorkoming van de concurrentievervalsingen behoren tot de doelstellingen van het VwEU. Het HvJ EU neemt deze doelstelling als uitgangspunt bij de uitleg van de bepalingen van de Btw-richtlijn. Aangezien het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol speelt voor het realiseren van deze doelen, baseert het HvJ EU zich veelal op het beginsel van fiscale neutraliteit.³²

Het beginsel van fiscale neutraliteit kent drie vormen, te weten juridische neutraliteit, externe neutraliteit en interne neutraliteit. Juridische neutraliteit houdt in dat voor de consumenten niet uit moeten maken van wie ze de goederen of diensten afnemen. Relatief gezien moet de aankoop, ongeacht bij welke ondernemer dat gedaan wordt, precies tot dezelfde heffing leiden. Interne neutraliteit wil zeggen dat binnen elk land op gelijksoortige goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, onafhankelijk van de lengte van de productie- en distributieketen. Het zorgt ervoor dat bij binnenlandse leveringen geen concurrentievervalsingen optreden. Indien dit wel optreedt, moet daarvoor een rechtvaardigingsgrond zijn. Ondanks het bestaan van tariefdifferentiaties wordt de interne neutraliteit in stand gehouden, omdat niet alle goederen en diensten met elkaar concurreren.³³ Economische neutraliteit is een subcategorie van interne neutraliteit. Economische neutraliteit wordt bereikt indien de btw-heffing geen versturende effect heeft op de optimale allocatie van productiemiddelen. Externe neutraliteit heeft betrekking op de in- en uitvoer van de goederen en diensten. De btw-druk op de ingevoerde goederen en binnenlandse goederen moet niet van elkaar verschillen. Voor de uitvoer mag de teruggaaf van btw niet hoger zijn dan wat bij binnenlandse leveringen het geval is.

Uit de doelstelling van de btw volgt dat de heffing van btw alleen in de kleinhandelsschakel definitief moet worden.³⁴ Dit wordt bereikt indien de heffing, onafhankelijk van de lengte van de productieketen strikt evenredig is aan de prijs van de belaste goederen en diensten. In een bepaalde schakel wordt de btw op de ingekochte goederen en diensten in mindering gebracht op de af te dragen btw. Dit systeem zorgt ervoor dat er per saldo in een bepaalde schakel, slechts btw wordt voldaan over de in die schakel toegevoegde waarde. In hoofdstuk 2.8 besproken vrijstellingen vormen, in principe een inbreuk op het beginsel van fiscale neutraliteit. Voor de btw die toe te rekenen is aan de vrijgestelde prestaties geldt het aftrekrecht niet. Hierdoor wordt de btw-heffing in een eerdere schakel dan kleinhandelsschakel definitief. Het vormt in principe een inbreuk, want indien een vrijstelling toegepast wordt in de kleinhandelsfase wordt de neutraliteit alsnog instaannd gehouden. De leverancier in de laatste schakel zal de btw in de prijzen van zijn producten doorberekenen,

³² Zie in dit verband de volgende arresten: HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/43.45; HvJ EU 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand), BNB 2007/308 (met noot B.G. van Zadelhoff); V-N 2007/12.19 en HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark), V-N 2009/56.14.

³³ K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 18.

³⁴ Zie preambule en artikel 2 van de Eerste richtlijn.

waardoor de btw uiteindelijk door de consument zal worden betaald. Kortom, er vindt een verschuiving van heffingsmoment plaats. In dit geval heeft de vrijstelling betrekking op de prestaties die aan de eindverbruiker worden verricht, in casu de particuliere consument.

In het geval dat de btw voor de kleinhandelsfase wordt geheven, vormt dat wel een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Ondernemers kunnen de inkoop-btw die toe te rekenen is aan de vrijgestelde prestaties niet in aftrek brengen. De ondernemers zullen in iedere geval een deel van deze btw in de prijzen van vrijgestelde prestaties doorberekenen. Indien deze ondernemers prestaties verrichten aan de ondernemers die zelf geen vrijgestelde prestaties verrichten, krijgen de laatstgenoemde ondernemers indirect te maken met btw. De btw die niet in aftrek kan worden gebracht, vormt onderdeel van de kostprijs van prestaties die door de aftrekgerechtigde ondernemers worden afgenomen. Als gevolg hiervan ontstaat een cumulatie. De totale btw-heffing is niet meer strikt evenredig aan de prijs van het goed of de dienst. De vrijstellingen hebben dus een versturende werking op het btw-systeem. Vrijstellingen zijn bewust gecreëerd, onder andere om de btw-druk op de (eerste) levensbehoeften te verminderen, dubbele belasting op bepaalde prestaties voor te komen³⁵ en om de uitvoeringstechnische redenen.³⁶ Aangezien de vrijstellingsbepalingen een inbreuk vormen op het neutraliteitsbeginsel, moeten zij uitgaande van de jurisprudentie van het HvJ EU eng worden uitgelegd.³⁷

Daarnaast is er voor een neutrale heffing vereist dat de ondernemers, voor de belaste handelingen aangeschafte goederen en diensten onmiddellijk van hun belastingdruk worden ontlast. Een eventuele financiering van de btw kan voor een verstoring zorgen. Daarom is in artikelen 167 en 168 van de Btw-richtlijn opgenomen dat de aftrek, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen onmiddellijk en onbeperkt is. Op die manier hoeft de btw niet gefinancierd te worden. Door het bestaan van onmiddellijk en onbeperkt aftrekrecht voor belaste handelingen kan geconcludeerd worden dat het huidige btw-systeem (intern) neutraal is. Over fiscale neutraliteit moet nog worden opgemerkt dat het een relatief begrip is. Dat wil zeggen dat de heffing van belastingen ertoe moeten leiden dat een herverdeling van het nationale inkomen ontstaat. Om deze reden is de vraag of een heffing neutraal moet werken.³⁸

In dit onderzoek wordt ervan uitgegaan dat er sprake is van een neutrale heffing, indien de belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht alle btw die toe te rekenen is aan de belaste prestaties onmiddellijk in aftrek kan brengen. Btw die betrekking heeft op niet-economische activiteiten en vrijgestelde prestaties komen voor het aftrekrecht niet in aanmerking. Dit komt erop neer dat de betaalde voorbelasting die zowel op economische als niet-economische activiteiten ziet, met een juiste verdeelsleutel nauwkeurig moeten worden verdeeld tussen economische (belaste) en niet-economische activiteiten. Beginsel van fiscale neutraliteit moet, zoals hiervoor uitgelegd, ook op Europees niveau

³⁵ Te denken valt aan de prestaties, zoals kansspelen, verzekeringen en de verkrijgingen van bestaande onroerende zaken die met een andere belasting worden belast.

³⁶ A.L.C. Simons, "Terug naar de basis van de BTW: Het maatschappelijk Verkeer!", WFR 1994/5.

³⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341.

³⁸ Zie J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, nr. 6 van de studieserie, Deventer: Kluwer 2005, blz 6.

gelden. Hierdoor is het vereist dat de verdeelsleutels die door de lidstaten worden bepaald onder dezelfde omstandigheden, voor het recht op aftrek van voorbelasting tot dezelfde uitkomst leiden.

HOOFDSTUK 3 Economische en niet-economische activiteiten, waar ligt de grens?

3.1 Algemeen

Het verrichten van een economische activiteit is, op grond van artikel 9 van de Btw-richtlijn één van de voorwaarden om als belastingplichtige te worden aangemerkt. In artikel 9 van de Btw-richtlijn wordt uitgelegd wat men onder “economische activiteit”³⁹ moet verstaan;

“Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

Zowel uit “alle werkzaamheden” als uit de jurisprudentie van het HvJ EU kan worden geconcludeerd dat het begrip “economische activiteit” ruim moet worden uitgelegd.⁴⁰ Deze ruime werking blijkt ook uit artikel 1 van de Btw-richtlijn waarin het uitgangspunt van de Europese regelgeving wordt benadrukt. Het uitgangspunt is dat alle leveringen en diensten in beginsel met btw worden belast, onafhankelijk van de bedoeling van de belastingplichtige door wie een handeling wordt verricht en de legaliteit van deze handeling.⁴¹ Zo worden bijvoorbeeld de voorbereidende handelingen met het oog op economische activiteiten, ongeacht het te boeken resultaat als een economische activiteit worden aangemerkt.⁴² In een aantal gevallen wordt de ruime werking door de gewezen jurisprudentie beperkt. Het is ook mogelijk dat de economische en niet-economische activiteiten van een belastingplichtige een zodanige samenhang vertonen, waardoor zij als een geheel functioneren. In dergelijke gevallen kan de niet-economische activiteit opgaan in de economische activiteit. Er bestaan ook activiteiten die zowel economische als niet-economische elementen bevatten.

De scheidslijn tussen economische en niet-economische activiteiten is niet altijd even duidelijk. In dit hoofdstuk wordt een antwoord gezocht op het eerste deel van de eerste onderzoeksvraag: “wanneer is er voor de omzetbelasting sprake van economische dan wel niet-economische activiteiten?”. Daarbij wordt waar mogelijk aangegeven welke handelingen zowel economische als niet-economische elementen bevatten, in welke situaties men zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, en wanneer de gewenste verdeelsleutel van de tweede onderzoeksvraag (hierna: de Securenta-verdeelsleutel) kan worden toegepast.

3.2 Waarom is het onderscheid van belang?

In paragraaf 2.9 is het fiscale neutraliteitsbeginsel aan bod gekomen. Op grond van dit beginsel moet de belastingplichtige ontlast worden van alle verschuldigde btw die tot stand

³⁹ In de literatuur wordt ook gesproken van “onbelaste handelingen” en “niet-ondernemingshandelingen”.

⁴⁰ Zie hiervoor onder andere, HvJ EU 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman) en HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO).

⁴¹ M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, Deventer: Kluwer 2010, blz. 23 en 39.

⁴² HvJ EU 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman).

komt in verband met zijn economische activiteiten. Artikel 168 Btw-richtlijn bepaalt immers dat het recht op aftrek van voorbelasting geldt voor zover de ingekochte goederen en diensten voor de belaste handelingen worden gebruikt. Dit artikel beperkt het aftrekrecht niet alleen voor de vrijgestelde prestaties die als economische activiteiten kwalificeren, maar ook voor de niet-economische activiteiten. In het arrest Portugal Telecom heeft het HvJ EU ook verduidelijkt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel de volstreekte neutraliteit van de fiscale druk op het geheel van de economische activiteiten waarborgt, en daarbij het oogmerk of het resultaat van die activiteiten niet relevant is indien die activiteiten in beginsel zelf met btw belast worden.⁴³ Hieruit is af te leiden dat het van essentieel belang is om goed onderscheid te maken tussen economische en niet-economische activiteiten.

Het fiscale neutraliteitsbeginsel heeft geen invloed op de niet-economische activiteiten. Voor deze activiteiten geldt in het geheel ook geen recht op aftrek van voorbelasting als de ingekochte goederen en diensten volledig toerekenbaar is aan deze activiteiten. Indien een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht of in het geval dat een prestatie zowel economische als niet-economische elementen bevat, moet de voorbelasting voor het waarborgen van de fiscale neutraliteit op een nauwkeurige manier worden verdeeld. Slechts voor het deel dat betrekking heeft op economische activiteiten geldt het recht op aftrek van voorbelasting. Eerste stap voor de splitsing van de voorbelasting is dus het “etiketteren” van een activiteit als economische of niet-economische activiteit. Wat in dit hoofdstuk, grotendeels aan de hand van de relevante Europese en nationale arresten wordt behandeld.

3.3 Begin en einde van het verrichten van economische activiteiten

3.3.1 Begin van het verrichten van economische activiteiten

Het recht op aftrek van voorbelasting geldt voor zover de belastingplichtige de ingekochte goederen en diensten voor de belaste handelingen gebruikt. Meer in het bijzonder moet er ten eerste sprake zijn van een “belastingplicht”, en dus van een economische activiteit. En ten tweede moet er een rechtsreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen in een eerder stadium verrichte handelingen en handelingen in een later stadium die met btw worden belast.⁴⁴ In het geval dat men handelingen verricht met het voornemen om in de toekomst economische activiteiten te verrichten is er sprake van voorbereidende handelingen. Voor de kosten die voor de voorbereidende handelingen worden gemaakt kan in principe geen btw worden teruggevraagd, aangezien er nog geen economische activiteiten worden verricht.⁴⁵ De belaste economische activiteiten zijn immers nog niet aangevangen. Het is echter op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU mogelijk om deze, in de aanloopfase gemaakte btw terug te vragen.⁴⁶ Als aan de voorwaarden wordt voldaan zijn de voorbereidende handelingen op zich nog geen economische activiteit, maar zijn wel als economische activiteiten te beschouwen.⁴⁷ Dit is te vergelijken met de tweede volzin van artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn, op grond

⁴³ HvJ EU 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom).

⁴⁴ HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG), V-N 2005/29.18, r.o. 35.

⁴⁵ M.D.C. Gomes Vale Viga, “If it is meant to be, is it really meant to be??!”, WFR 2012/924.

⁴⁶ HvJ EU 21 maart 2000, nr. C-147/98 (Gabalfrisa SL), V-N 2000/22.12, r.o. 44.

⁴⁷ M.D.C. Gomes Vale Viga, “If it is meant to be, is it really meant to be??!”, WFR 2012/924.

waarvan alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter als economische activiteiten worden beschouwd.

3.3.1.1 Rompelman-arrest⁴⁸

Het onderwerp “voorbereidende handelingen” kwam voor het eerst aan de orde in het arrest Rompelman. De Hoge Raad stelde aan het HvJ EU de vraag of de btw op de ingekochte goederen en diensten die (nog) niet gebruikt worden voor belaste economische activiteiten in aftrek kan worden gebracht.

Rompelman was geen belastingplichtige voor de btw en kocht samen met zijn echtgenote een toekomstig appartementsrecht (een showroom). Ten tijde van de investering had hij het voornemen om de showroom te gaan verhuren. Indien de voorbereidende handelingen, in dit geval het kopen van een appartementsrecht, als een economische activiteit kwalificeert kan Rompelman als belastingplichtige worden beschouwd waardoor de btw op de investering aftrekbaar is.⁴⁹ Het HvJ EU kwam tot de conclusie dat verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht in een nog te bouwen pand, met het oog om deze in een later stadium te verhuren, kan worden beschouwd als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, eerste volzin Btw-richtlijn. Het is echter op grond van deze bepaling de Belastingdienst toegestaan om naar objectieve gegevens te vragen die de desbetreffende wilsverklaring ondersteunen. Een objectief gegeven ter ondersteuning van de wilsverklaring is bijvoorbeeld de toestand dat de ontworpen showroomruimten specifiek bedoeld is voor commerciële exploitatie.

Ook voor het waarborgen van het neutraliteitsbeginsel moeten de voorbereidende handelingen als economische activiteiten worden beschouwd. Op grond van het neutraliteitsbeginsel moet er geen willekeurig onderscheid worden gemaakt tussen de uitgaven voor en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van de onderneming. Daarom vangen de economische activiteiten aan op het moment dat er uitgaven worden gemaakt voor de voorbereidende handelingen. Mijns inziens laat dit arrest ook zien dat het begrip “economische activiteit” ruim moet worden uitgelegd. Ten eerste is er sprake van een economische activiteit voordat er belaste inkomsten ontstaan. Ten tweede is er niet alleen sprake van een economische activiteit voor de output kant, maar ook voor de input kant.⁵⁰ Naast de levering van goederen en diensten aan derden kan ook het inkopen van goederen en diensten, die betrekking hebben op de in de toekomst te verrichten belaste handelingen als een economische activiteit kwalificeren. De inkoop brengt voor de aanschaffer belastinglicht met zich mee.

Opgemerkt dient te worden dat voor het recht op aftrek voorbelasting, naast de voorwaarde “belastingplicht” ook aan de voorwaarde “gebruikt voor de belaste handelingen” van artikel 168 Btw-richtlijn voldaan moet worden. In casu oordeelt het HvJ EU dat er ook aan de tweede voorwaarde wordt voldaan, aangezien de belastingplichtige voor de belaste verhuur heeft geopteerd (r.o. 21). In het geval dat er sprake was van een vrijgestelde verhuur, wordt mijns

⁴⁸ HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-268/83, BNB 1985/316.

⁴⁹ Hier ga ik uit van de casus van het Rompelman-arrest waar voor de belaste verhuur is geopteerd.

⁵⁰ S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt, 2010/4.2.1, Fiscale Monografieën nr. 134.

inziens alsnog een economische activiteit verricht. De vrijgestelde prestaties maken immers een onderdeel uit van economische activiteiten.

3.3.1.2 Het Inzo-arrest⁵¹

Het Rompelman arrest heeft ook een vraag met zich meegebracht. Na dit arrest was nog de vraag, of de aftrek nog in stand blijft als achteraf bleek dat de voorgenomen belaste uitgaande handelingen niet hebben plaatsgevonden. Een aantal Belgische provincies en gemeenten richtten een vennootschap op met als doel, het ontwikkelen en exploiteren van procédés voor de behandeling van zee- en brakwater en het winnen en verkopen van drinkwater. Om dit te realiseren deed Inzo investeringen, waaronder een haalbaarheidsonderzoek voor het project. De btw op de investeringen kreeg Inzo van de Belastingdienst terug. Na het verrichten haalbaarheidsonderzoek heeft een aantal investeerders zich van het project teruggetrokken. Hierdoor ging het project niet meer door. De Belgische Belastingdienst legde een naheffingsaanslag op om de verleende voorbelasting na te heffen. Daadwerkelijk hebben geen belaste handelingen plaatsgevonden.

De Belgische rechter heeft aan het HvJ EU de vraag gesteld of voor Inzo sprake was van een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de Btw-richtlijn. Het HvJ EU oordeelde dat in deze situatie, conform het Rompelman arrest sprake is van een economische activiteit. Het voornemen om belastbare handelingen te verrichten is objectief vastgesteld. Het feit dat er een haalbaarheidsonderzoek is verricht om erachter te komen in hoeverre de beoogde activiteiten winstgevend zijn, en het feit dat deze activiteiten achteraf geen doorgang hebben gevonden ontnemt de belastingplicht van Inzo niet. Het ontnemen van de belastingplicht met terugwerkende kracht is slechts mogelijk in het geval van fraude en misbruik. Het voornemen moet dus te goeder trouw worden afgelegd. Dit lijkt een verzwaring van de bewijslast ten opzichte van het Rompelman-arrest.⁵² Indien er geen sprake is van fraude of misbruik blijft de aftrek in stand. Ook uit dit arrest is weer af te leiden dat het begrip “economische activiteit” een ruime werking heeft. Zowel de investeringen als het haalbaarheidsonderzoek welke is uitgevoerd om na te gaan of te verrichte economische activiteiten rendabel zullen zijn, kwalificeren zonder daadwerkelijk uitgaande handelingen te verrichten, als economische activiteiten.⁵³

3.3.1.3 Het arrest Faxworld⁵⁴

Het arrest Faxworld ging over een personenvennootschap die als enig statutair doel, de voorbereiding van de oprichting van een kapitaalvennootschap had. De vraag was of deze vennootschap als belastingplichtige voor de btw kan worden aangemerkt, en of de btw op de kosten die werden gemaakt ter voorbereiding van de oprichting van een kapitaalvennootschap aftrekbaar was. De enige uitgaande handeling van de personenvennootschap was de overdracht van goederen aan de nieuw opgerichte kapitaalvennootschap. Deze overdracht werd in Duitsland, de lidstaat in kwestie, niet als een levering van een goed of dienst

⁵¹ HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996/1396.

⁵² Zie: M.D.C Gomes Vale Viga, “If it is meant to be, is it really meant to be?!” WFR 2012/924.

⁵³ Deze lijn trekt het HvJ EU door in het arrest HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl).

⁵⁴ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286.

aangemerkt. Duitsland had gebruik gemaakt van de mogelijkheid die artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn biedt om een dergelijke overdracht als geen levering aan te merken.

Het HvJ EU merkt als eerste op dat voor het aftrekrecht aan twee voorwaarden moet worden voldaan. Met een verwijzing naar het arrest Rompelman⁵⁵ komt het HvJ EU tot de conclusie dat de personenvennootschap als belastingplichtige in de zin van artikel 9 Btw-richtlijn is aan te merken. Anders dan de Duitse Belastingdienst stelt, oordeelt het HvJ EU dat voorbereidende handelingen ter oprichting van een kapitaalvennootschap met het oogmerk economische activiteiten te verrichten wel als een economische activiteit kwalificeren. Het feit dat de prestaties ter voorbereiding van de oprichting van de kapitaalvennootschap niet direct leiden tot economische activiteiten zijn daarbij niet van belang. Derhalve wordt aan de eerste voorwaarde voldaan.

De tweede voorwaarde is dat de ingekochte goederen en diensten gebruikt moeten worden voor belaste handelingen. De enige uitgaande handeling van de personenvennootschap is de overdracht van goederen welke conform de Duitse wetgeving buiten de heffing van btw blijft. Toch moet het volgens het HvJ EU, in dit specifieke geval mogelijk zijn om de btw op de voorbereidende handelingen terug te vragen. Om de neutraliteit van de belastingdruk te waarborgen worden de belaste handelingen, voor deze personenvennootschap wel als aanwezig beschouwd.

Uit rechtsoverweging 42 kan mijns inziens geconcludeerd worden dat in artikel 168 opgenomen zinsnede, “gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige” een ruime werking heeft. In de casus gebruikt de overnemer de door de overdrager ingekochte goederen voor zijn belastbare handelingen, terwijl de overdrager zelf geen belaste handelingen heeft. De belaste handelingen van de overnemer tellen dus, in dit specifieke geval mee voor de overdrager van goederen. Dit arrest laat mijns inziens zien hoe belangrijk het neutraliteitsbeginsel is. Om de neutraliteit in stand te houden leiden de belastbare handelingen in een later stadium in een eerder stadium tot aftrekrecht, ook al is er sprake van twee aparte belastingplichtigen.

3.3.1.4 De zaak-Investrand⁵⁶

Investrand hield 43,57% van de aandelen van Cofex BV. Op 3 augustus 1989 werden deze aandelen door Investrand verkocht. De vergoeding voor de aandelen bestond uit twee delen, een vast deel en een variabel deel. Het variabele deel van de vergoeding was afhankelijk van de winstontwikkeling van Cofex BV in de jaren 1989 tot en met 1992. Investrand heeft in deze jaren naast het houden van aandelen geen andere uitgaande handelingen verricht. Hierdoor was Investrand in deze periode niet belastingplichtig voor de btw. Slechts het houden van aandelen is immers niet aan te merken als een economische activiteit.⁵⁷ Vanaf 1 januari 1993 begon Investrand tegen vergoeding managementdiensten verrichten aan Cofex BV. Investrand was vanaf dat moment wel aan te merken als belastingplichtige. Er ontstond een geschil met de koper van de aandelen over de hoogte van het variabele deel van de

⁵⁵ HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-268/83, BNB 1985/316.

⁵⁶ HvJ EU 8 februari 2007, nr. C-435/05, V-N 2007/12.19.

⁵⁷ HvJ EU 20 juni 1991, nr. C-60/90, V-N 1991/2140.

vergoeding dat volgens de winst van Cofex BV in 1992 werd bepaald. Dit leidde uiteindelijk tot een arbitrageprocedure waarvoor Investrand juridische advies moest vragen. De vraag was of deze advieskosten die ten tijde van de belastingplicht van Investrand worden gemaakt, maar verband houden met de verkoop van de aandelen die plaatsvond voor de periode waarin Investrand als belastingplichtige wordt aangemerkt, wel of niet aftrekbaar is van de btw.

Het HvJ EU stelt vast dat de aandelenverkoop door Investrand niet kwalificeert als een economische activiteit. De aandelenverkoop valt derhalve buiten de werkingssfeer van de Btw-richtlijn. Het inwinnen van advieskosten die op deze aandelenverkoop zien, houden geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met één of meer handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Deze advieskosten zijn om die reden geen directe kosten.⁵⁸ De kosten kunnen echter nog als voorbelasting afgetrokken worden indien deze als algemene kosten zijn aan te merken. Ten eerste merkt het HvJ EU op dat het feit dat de vordering onderdeel is gaan maken van het ondernemingsvermogen van Investrand onvoldoende is om van een rechtsreeks en onmiddellijk verband tussen de gemaakte advieskosten en de algehele economische activiteiten van Investrand te spreken.

Ten tweede zouden de advieskosten ook afgenomen worden als later geen belastingplicht was ontstaan. Hierdoor vinden de advieskosten hun oorzaak niet uitsluitend in de economische activiteiten van Investrand, waardoor er een rechtstreeks en onmiddellijk verband met algehele bedrijfsactiviteiten ontbreekt. Ik deel met van Kesteren en Merckx⁵⁹ de mening dat het begrip “uitsluitend” niet strikt moeten worden uitgelegd. Bij een letterlijke lezing zouden de kosten die mede zien op de niet-economische activiteiten in het geheel niet aftrekbaar zijn, wat niet ten goede komt aan het neutraliteitsbeginsel.

Verder kan een particuliere aandeelhouder ook na een verkoop van een aandelenpakket met dergelijke kosten betrokken worden. Kortom, de advieskosten worden niet met het oog op de belastbare handelingen gemaakt. Deze kosten, hoewel het HvJ EU dit niet expliciet aangeeft, worden toegerekend aan de eerdere aandelenverkoop die niet als een economische activiteit is aangemerkt.

In het geval dat de advieskosten zowel in de belastingplichtige periode als in de niet-belastingplichtige periode van Investrand waren gemaakt, en voor de advieskosten één totaalbedrag werd betaald, en indien deze kosten geen rechtsreeks en onmiddellijk verband hielden met één van de handelingen van Investrand, moet de btw op de advieskosten worden verdeeld tussen economische en niet-economische activiteiten. Het houden van aandelen, in de periode van 1989 tot en met 1992 worden niet aangemerkt als een economische activiteit, terwijl vanaf 1993 door het beginnen met het verrichten van managementdiensten wel sprake is van een economische activiteit. Wat de juiste/gewenste verdeelsleutel is om de advieskosten te verdelen tussen economische en niet-economische activiteiten, zal verder in deze scriptie onderzocht worden.

⁵⁸ HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118.

⁵⁹ H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merckx, “De zaak-Investrand en de grenzen van de belastingplicht”, WFR 2007/902.

3.3.1.5 Het arrest-Klub⁶⁰

In de Bulgaarse zaak Klub, ging het om een hotelexploitant die een flat in Sofia kocht. De btw hierop wordt door Klub in aftrek gebracht. De Bulgaarse Belastingdienst staat de aftrek niet toe, omdat Klub de flat als woning gebruikt. Klub geeft aan dat de flat in de toekomst gebruikt gaat worden voor de onderhandelingen met reisorganisaties. Het HvJ EU beslist in lijn met de hiervoor behandelde arresten dat het niet van belang is dat het appartement niet onmiddellijk voor belaste handelingen wordt gebruikt. Het is volgens het HvJ EU de taak van de nationale rechter om te onderzoeken of Klub de flat voor economische activiteiten heeft aangeschaft en of er sprake is van fraude.

In dit arrest lijkt het HvJ EU, naast het voornemen om economische activiteiten te verrichten nog een andere voorwaarde te stellen om de voorbereidende handelingen als economische activiteiten te beschouwen. De Bulgaarse rechter dient namelijk te onderzoeken of er actief stappen zijn ondernomen voor herinrichting van het aangeschafte pand en of er vergunningen zijn verkregen om het pand bedrijfsmatig te gebruiken.⁶¹ Ik ben echter anders dan Gomes Vale Viga⁶² van mening dat dit niet een extra voorwaarde is die gesteld wordt naast het hebben van het voornemen. De wilsverklaring moet uit objectieve gegevens blijken. Klub heeft haar voornemen niet ondersteund met objectieve gegevens. Daarom moet de Bulgaarse rechter aan de hand van alle omstandigheden en dus ook gebruikmakend van dit criterium nagaan of het voornemen daadwerkelijk aanwezig is. Het is dus niet een extra voorwaarde, maar een middel om het voornemen van de belastingplichtige te onderzoeken.

3.3.2 Einde van het verrichten van economische activiteiten

Zoals hiervoor besproken kunnen de voorbereidende handelingen onder bepaalde voorwaarden als economische activiteiten kwalificeren. Wat betreft de stakingshandelingen heeft het HvJ EU een oordeel gegeven in het arrest Fini H.⁶³ Fini H was een commanditaire vennootschap die restaurantactiviteiten verrichtte. Voor het verrichten van deze activiteiten werd een huurovereenkomst gesloten voor een periode van 10 jaar. Na 5 jaar stopte Fini H echter met het verrichten van restaurantactiviteiten. Het contract kon niet worden opgezegd. De huur inclusief de btw moest tot het eind van het contract worden betaald. De Deense belastingdienst was van mening dat de btw op de huur niet aftrekbaar is. Meer in het bijzonder stellen ze dat Fini H na het stoppen met restaurantactiviteiten, geen commerciële activiteiten meer verrichtte en slechts het betalen van de huur niet als een economische activiteit is aan te merken. Hierdoor kan Fini H niet meer als belastingplichtige voor de btw worden opgemerkt en het aftrekrecht vervalst.

De prejudiciële vraag aan het HvJ EU omvatte of onder deze omstandigheden nog sprake is van een economische activiteit. Het HvJ EU vergelijkt deze situatie met de voorbereidende handelingen en komt tot de conclusie dat de verplichting om de huur te betalen en handelingen om de onderneming te staken wel een economische activiteit in de zin van artikel 9 Btw-richtlijn zijn. Er is immers volgens het HvJ EU sprake van een rechtstreeks en

⁶⁰ HvJ EU 22 maart 2012, nr. C-153/11 (Klub OOD), V-N 2012/25.16.

⁶¹ HvJ EU 22 maart 2012, nr. C-153/11 (Klub OOD), V-N 2012/25.16, r.o. 41.

⁶² M.D.C Gomes Vale Viga, "If it is meant to be, is it really meant to be?!" WFR 2012/924.

⁶³ HvJ EU 3 mei 2005, nr. C-32/03, V-N 2005/15.8.

onmiddellijk verband tussen de stakingshandelingen en commerciële handelingen in het verleden. De huurovereenkomst is met het oog op belaste activiteiten gesloten. Dat de belaste activiteiten uiteindelijk niet de gehele contractperiode zijn doorgegaan, acht het HvJ EU niet van belang.⁶⁴ Uit dit arrest kan dus worden geconcludeerd dat de belastingplicht pas eindigt op het moment de laatste liquidatiehandeling is afgerond.

Hoewel de stakingshandelingen in kwestie als economische activiteiten moeten worden beschouwd, is mijns inziens een belangrijk verschil met voorbereidende handelingen. Bij de stakingshandelingen, moeten in het verleden altijd belastbare uitgaande handelingen plaatsvinden. Slechts de prestaties aan de inputkant, in dit geval het afnemen van huurdiensten kwalificeren afgezien van de belastbare handelingen in het verleden niet als economische activiteiten. Van een economische activiteit is pas sprake als de handelingen aan de inputzijde toegerekend kunnen worden aan de belaste activiteiten in het verleden. Bij voorbereidende handelingen kan daarentegen een prestatie aan de inputkant als een economische activiteit kwalificeren, ook als er uiteindelijk geen belaste prestaties plaatsvinden.⁶⁵

3.4 Om niet en tegen vergoeding presteren

In artikel 9 van de Btw-richtlijn wordt het begrip “belastingplichtige” gedefinieerd. Voor de belastingplicht moet een economische activiteit worden verricht. Het oogmerk of het resultaat van die activiteit is niet van belang. Het beogen en het behalen van de winst is dus niet noodzakelijk. Echter heeft het HvJ EU in verschillende arresten verduidelijkt dat een activiteit als economische activiteit kwalificeert wanneer zij duurzaam en tegen vergoeding wordt verricht.⁶⁶

Een voorbeeld waar wel sprake was van een economische activiteit was het arrest HvJ EU 26 maart 1987, zaak 235/85. De werkzaamheden die notarissen en gerechtdeurwaarders in de hoedanigheid van openbaar ambtenaar verrichten kwalificeren als economische activiteiten, aangezien deze activiteiten duurzaam worden verricht en er vergoeding wordt ontvangen van de particulieren. Een arrest waarbij geen sprake was van een prestatie tegen vergoeding was het arrest Hong-Kong Trade.⁶⁷ Een organisatie die informatie aan particulieren verstrekke over Hong Kong, en hier tegenover een vaste bijdrage en een bijdrage ter grootte van 0,5% van de import en export van Hong Kong ontvangt, is niet aan te merken als belastingplichtige. Uitsluitend om niet presteren is geen economische activiteit, ook al vinden er regelmatig prestaties plaats. Met “uitsluitend om niet” wordt bedoeld dat er in het geheel geen vergoeding wordt betaald door de ontvanger van de dienst. Prestaties waarbij naar een tegenwaarde, opbrengst wordt beoogd zijn echter volgens het HvJ EU wel aan te merken als economische activiteiten.

3.4.1 Gedeeltelijk tegen vergoeding en gedeeltelijk om niet presteren

Het is ook mogelijk dat een belastingplichtige gedeeltelijk tegen vergoeding en gedeeltelijk om niet presteert aan zijn afnemers. De vraag is of in dat geval alle activiteiten als één geheel

⁶⁴ Vergelijkbare situatie als die van de zaak-Inzo (HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94, V-N 1996/1396).

⁶⁵ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396 en HvJ EU 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286.

⁶⁶ HvJ EU 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), V-N 2008/3.21.

⁶⁷ HvJ EU 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Development Council).

moeten worden gezien en daardoor als economische activiteiten moeten worden aangemerkt. Deze vraag kwam onder andere aan de orde in het arrest HvJ EU 29 oktober 2009, C-246/08 inzake de Finse rechtsbijstand. Volgens een regeling in Finland konden mensen met een laag inkomen, zonder vergoeding rechtsbijstand krijgen. Mensen met iets hoger inkomen moesten een deel van de vergoeding zelf betalen. Het restant werd door de staat betaald. De eigen bijdrage werd op basis van de hoogte van het inkomen en vermogen van de afnemer van de diensten bepaald. De rechtsbijstand kon zowel door speciaal hiervoor opgerichte openbare bureaus als door een particulier advocaat worden verricht. In beide gevallen is de eigen bijdrage even hoog. Enig verschil is dat de rechtsbijstand door openbare bureaus vrijgesteld zijn van de btw, terwijl het totaal ontvangen bedrag door een particulier advocaat met btw wordt belast. De Europese Commissie stelde dat deze regeling in strijd was met het EU-recht, omdat het voor een ongerechtvaardigde concurrentieverstoring zorgt.

Het HvJ EU merkt allereerst op dat de rechtsbijstand die door openbare bureaus wordt verleend, zoals ook door de Europese Commissie is gesteld niet als een economische activiteit kwalificeren. Er worden in dat geval geen prestaties tegen vergoeding verricht, omdat er helemaal geen vergoeding door de dienstnemers wordt betaald. In het geval voor de diensten van openbare bureaus gedeeltelijk wordt betaald, is volgens het HvJ EU nog steeds geen sprake van een economische activiteit. De vergoeding die wordt betaald, is voor de openbare bureaus niet kostendekkend.⁶⁸ Bovendien is er geen rechtstreeks verband tussen de verrichte diensten en daarvoor ontvangen vergoeding. De hoogte van eigen bijdrage is afhankelijk van de draagkracht en het vermogen van de cliënt, en niet van het aantal gewerkte uren van de dienstverrichter of de moeilijkheidsgraad van de zaak. Uit dit arrest kan worden afgeleid dat onder bezwarende titel verrichten van activiteiten niet voldoende is. Er moet ook nog sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de diensten die worden verricht en de vergoeding die daarvoor wordt ontvangen. De rechtsbijstand welke wordt verleend door openbare bureaus is in zijn geheel niet aan te merken als een economisch activiteit.

3.4.2 Zowel om niet als tegen vergoeding presteren

Een andere situatie is waar de belastingplichtige zowel activiteiten tegen vergoeding als activiteiten om niet verricht. Moeten de activiteiten in dat geval als één geheel worden gezien? Dat zou betekenen dat er enkel sprake is van een economische activiteit of van een niet-economische activiteit. Deze vraag speelde in het arrest HR 11 mei 2012, nr. 11/02840. Het ging om een stichting met als activiteiten, het verrichten van twee soorten onderzoeken. Er werden zowel strategische onderzoeken als contractonderzoeken tegen vergoeding voor derden verricht. Strategisch onderzoek werd gefinancierd uit subsidies. Hoewel dit niet expliciet wordt aangegeven, gaat de Hoge Raad ervan uit dat het strategische onderzoek niet kan worden gezien als een economische activiteit, omdat deze zonder vergoeding wordt verricht.

Waar het om dit arrest gaat is of alle btw op de gemaakte kosten aftrekbaar is. Hoewel er ook niet-economische activiteiten worden verricht, kan alle btw in aftrek worden gebracht, indien de niet-economische activiteiten en activiteiten tegen vergoeding onderling zodanig van

⁶⁸ In 2007 hadden bijvoorbeeld de openbare bureaus € 245 miljoen aan de kosten gemaakt, terwijl de vergoeding slechts € 1.9 miljoen bedroeg.

elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In dat geval is er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de ingekochte goederen en diensten en de belaste handelingen. Voor de activiteiten van de stichting ontbreekt deze samenhang, waardoor alle onderzoekskosten niet in het geheel in aftrek kunnen worden gebracht. De kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan economische of niet-economische activiteiten moeten op basis van een verdeelsleutel verdeeld worden over deze activiteiten.

Het meest recente arrest over de prestaties om niet is de zaak Sveda waarvoor A-G Kokott een conclusie heeft geschreven.⁶⁹ Sveda wil een ontdekkingspad aanleggen. Dit zal in opdracht van een subsidiefonds gebeuren. Het ontdekkingspad zal gratis toegankelijk zijn voor de bezoekers. Sveda zal van het subsidiefonds een financiële hulp krijgen ter grootte van maximaal 90% van de gemaakte kosten. Sveda is van plan om het pad in de toekomst mede te gebruiken voor tegen betaling levering van levensmiddelen en souvenirs aan de bezoekers. Uit het arrest wordt niet duidelijk op welke termijn de belaste handelingen zullen plaatsvinden. Op grond van artikel 187 van de Btw-richtlijn moet de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw worden herzien, indien zich binnen een periode van vijf jaar wijzigingen plaatsvinden die van belang zijn voor het recht op aftrek. Hieruit leidt de Litouwse belastingdienst af dat investeringsgoederen binnen een periode van vijf jaar na de verwerving of vervaardiging ervan voor een economische activiteit moeten worden gebruikt. A-G Kokott stelt met een verwijzing naar het arrest Lennartz⁷⁰ dat de herzieningsperiode geen rol speelt bij het vaststellen van het aftrekrecht op het moment van verwerving of vervaardiging van investeringsgoederen. In het arrest Lennartz heeft het HvJ EU geoordeeld dat het niet noodzakelijk is dat het goed onmiddellijk voor de economische activiteiten wordt gebruikt. Voor zover op basis van objectieve omstandigheden kan worden vastgesteld dat de belastingplichtige voornemens is om de investeringsgoederen voor de belaste handelingen te gebruiken, bestaat het recht op aftrek van voorbelasting, ook al wordt het ontdekkingspad binnen de herzieningsperiode niet gebruikt voor de belaste handelingen.⁷¹

Sveda wil de gemaakte kosten ten aanzien van het ontdekkingspad volledig in aftrek brengen, omdat het voornemen bestaat om de ingekochte goederen en diensten voor de belaste handelingen te gebruiken. Hiermee is de Litouwse belastingdienst niet akkoord. Volgens de Litouwse belastingdienst worden de goederen aangeschaft voor de activiteiten die om niet zullen worden verricht. A-G Kokott merkt allereerst op dat de aanleg zelf als een economische activiteit aan te merken is. Er wordt een prestatie onder bezwarende titel verricht ten aanzien van het subsidiefonds. Er is immers rechtstreeks verband tussen de gemaakte kosten en de ontvangen subsidie.

Voor de volledigheid gaat A-G Kokott in op de vraag of het gratis verstrekken van het pad een niet-economische activiteit is. Volgens A-G Kokott is het primair doel gratis ter beschikking stellen van het ontdekkingspad. Er is echter ook een secundair doel, namelijk tegen betaling leveren van goederen en diensten. Het feit dat het primair gebruik gratis is, leidt niet direct tot de conclusie dat er geen economische activiteiten worden verricht. Als de

⁶⁹ HvJ EU, A-G Kokott, 22 april 2015, nr. C-126/14.

⁷⁰ HvJ EU 11 juli 1991, nr. C-97/90, FED 1991/1647.

⁷¹ HvJ EU, A-G Kokott, 22 april 2015, nr. C-126/14, r.o. 61.

kosten opgenomen worden in de prijs van de goederen en diensten, is er een rechtstreeks verband tussen de kosten en belaste leveringen. Bovendien worden de inkomende handelingen gebruikt als een middel om belaste handelingen te kunnen verrichten.

Naar mijn mening gaat A-G Kokott ervan uit dat in iedere geval 10% van de kosten opgenomen zullen worden in de prijs van de belaste handelingen. En dat is voldoende om alle btw op de kosten te kunnen aftrekken. De btw gaat op grond van artikel 73 Btw-richtlijn van een subjectief vergoedingsbegrip uit. Daarom hoeven niet 100% van de kosten worden doorberekend in de prijs van de uitgaande handelingen. De vergoeding hoeft niet de waarde in het economisch verkeer te zijn. Verder moet het mijns inziens niet uitmaken hoe de investeringen worden gefinancierd. Het is voldoende indien de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen. Ik deel dus met A-G Kokott de mening dat alle btw op de gemaakte kosten aftrekbaar is. Aangezien het HvJ EU ook in lijn met A-G Kokott heeft beslist hoeft de Securenta-verdeelsleutel in dit geval niet te worden toegepast.⁷²

3.4.3 Symbolische vergoedingen

Voor de btw wordt men als belastingplichtige aangemerkt, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteiten die worden verricht. De btw gaat dus uit van de door de partijen afgesproken vergoeding. Er ontstaat alsnog een discussie indien de overeengekomen vergoeding niet marktconform is. Een activiteit kan als niet-economische activiteit worden bestempeld, indien die vergoeding symbolisch is.

Voor de prestaties die onder de kostprijs worden verricht zijn niet automatisch sprake van een symbolische vergoeding. Het HvJ EU heeft in het arrest- Campsa Estaciones de Servicio⁷³ geoordeeld dat het feit dat de vergoeding tussen verbonden partijen is overeengekomen en lager is dan de normale marktprijs niet leidt tot een symbolische vergoeding. Indien tegen vergoeding wordt gepresteerd en deze vergoeding daadwerkelijk wordt betaald kwalificeren de niet-kostendekkende prestaties als economische activiteiten, tenzij er sprake is van misbruik van recht.⁷⁴

Een ander arrest waarbij het HvJ EU niet-kostendekkendheid niet van belang achtte was het arrest-Hotel Scandic⁷⁵. Aan het personeel werden er lunches beneden de kostprijs verstrekt. Volgens het HvJ EU was de hoogte van de prijs niet relevant. Om als belastingplichtige voor de btw te kunnen worden aangemerkt is een rechtstreeks verband tussen de levering van goederen en diensten en de vergoeding die wordt ontvangen voldoende. Aangezien in dit geval geen sprake was van een symbolische vergoeding liet het HvJ EU, in dit arrest een aantal vragen onbeantwoord. Hoe moet de btw op de algemene kosten worden verdeeld indien er wel sprake is van een symbolische vergoeding, en de belastingplichtige daarnaast ook activiteiten tegen vergoeding verricht? Een oplossing is het toepassen van de Securenta-verdeelsleutel. In het arrest werd voorgesteld om dit te corrigeren met behulp van een fictieve heffing.

⁷² HvJ EU 22 oktober 2015, nr. C-126/14.

⁷³ HvJ EU 9 juni 2011, nr. C-285/10, V-N 2011/37.20.

⁷⁴ HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

⁷⁵ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03, V-N 2005/8.22.

In een aantal arresten speelde niet-kostendekkendheid, echter wel een rol bij de beoordeling van of er sprake is van een economische activiteit. Zo wordt in de arresten SPÖ⁷⁶ en Commissie/Finland⁷⁷ door het HvJ EU geoordeeld dat het feit dat de vergoeding niet-kostendekkend is ook meegewogen moet worden bij de bepaling van de belastingplicht voor de btw. Ik deel met Lamers en Merckx⁷⁸ de mening dat dit niet gezien moet worden dat er snel sprake zal zijn van een symbolische vergoeding wanneer de prijs niet-kostendekkend is. Ten eerste ging het in deze arresten om een politieke partij en een openbaar rechtsbijstandbureau welke in principe niet het doel hadden om activiteiten in het economische verkeer te verrichten. Ten tweede kwalificeren de activiteiten in deze arresten niet als economische activiteiten, niet omdat zij tegen een niet-kostendekkend vergoeding worden verricht maar in combinatie met andere omstandigheden. Er ontbrak bijvoorbeeld ook het rechtstreekse verband tussen de prestaties en de vergoeding. De vergoeding was afhankelijk van andere factoren dan de prestatie zelf. De vergoeding werd in deze arresten bepaald op basis van aantal partijleden en aantal verkozenen per regio (SPÖ-arrest) en door de hoogte van het inkomen en vermogen van klanten (arrest Commissie/Finland).

Lamers en Merckx⁷⁹ zijn van mening dat de jurisprudentie over de niet-kostendekkendheid van vergoedingen op gespannen voet staat met de jurisprudentie over het doorberekenen van de kosten in de prijs van de goederen en diensten. Ik deel deze mening niet. Het doorberekenen in de prijs van de goederen betekent naar mijn mening niet dat de kostprijs in het geheel dient te worden doorberekend in de prijs van de uitgaande handelingen.⁸⁰ Bovendien gaat de eerstgenoemde jurisprudentie over de bepaling van de belastingplicht, terwijl de laatstgenoemde over de bepaling van het aftrekrecht gaat.

Niet-kostendekkendheid staat dus in principe niet in de weg van het verrichten van economische activiteiten. Van een symbolische vergoeding is in iedere geval sprake wanneer activiteiten uit vrijgevigheid worden verricht. Voor de beoordeling hiervan moet een vergelijking worden gemaakt met de vergoeding die wordt ontvangen voor soortgelijke prestaties.⁸¹ In een arrest heeft het HvJ EU beslist dat van vrijgevigheid geen sprake is indien de huur die wordt gevraagd minder bedraagt dan een vijftiende deel van de waarde van het verhuurde onroerend goed.⁸² Wel moet naar mijn mening in een aantal situaties de Securenta-verdeelsleutel worden toegepast. Te denken valt aan de situatie waarin de belastingplichtige een onroerend goed tegen symbolische vergoeding aan zijn echtgenote verhuurt en tegen (normale) vergoeding aan derden.⁸³ Indien deze twee prestaties niet als één geheel kunnen worden gezien, moeten de algemene kosten die worden gemaakt voor het onroerend goed, verdeeld worden tussen economische en niet-economische activiteiten.

⁷⁶ HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08, V-N 2009/52.24.

⁷⁷ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08, V-N 2009/58.25.

⁷⁸ J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx, "Btw, een kosten-batenanalyse", WFR 2010/907.

⁷⁹ J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx, "Btw, een kosten-batenanalyse", WFR 2010/907.

⁸⁰ Zie ook de uitleg van het arrest Sveda in hoofdstuk 3.4.2.

⁸¹ Zie hiervoor de arresten: HvJ EU 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk), V-N 2001/42.18; HR 11 februari 2005, nr. 38 022, V-N 2005/11.16 en HR 11 juli 2008, nr. 43 927, V-N 2008/36.21.

⁸² HvJ EU 21 september 1988, nr. C-50/87, BNB 1994/306.

⁸³ Voor dit voorbeeld is de situatie van het arrest HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler) aangepast.

3.5 Incidenteel verrichten van activiteiten

In artikel 9 van de Btw-richtlijn wordt geen eis van “duurzaamheid” gesteld om als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt. Op basis van de letterlijke lezing van de tekst van dit artikel lijkt voldoende te zijn als er zelfstandig economische activiteiten worden verricht. Echter is het duurzaam verrichten van economische activiteiten wel een vereiste om als belastingplichtige te worden aangemerkt. Ten eerste volgt dit uit de systematiek van de Btw-richtlijn. Artikel 12, eerste lid van de Btw-richtlijn bepaalt wanneer voor de lidstaten mogelijk is om iemand die incidentele handelingen verricht als belastingplichtige aan te merken. Ook is in het tweede lid van artikel 9 Btw-richtlijn opgenomen dat het incidenteel leveren van een nieuw vervoermiddel binnen het grondgebied van de Europese Gemeenschap, onder voorwaarden als een economische activiteit kan worden aangemerkt. Ten tweede is uit de jurisprudentie van het HvJ EU gebleken dat de prestaties voor de kwalificatie als een economische activiteit, duurzaam en tegen vergoeding moeten worden verricht.⁸⁴ Zo heeft het HvJ EU in het arrest Enkler geoordeeld dat “het begrip economische activiteiten (...) niet op slechts bij gelegenheid verrichte activiteiten ziet”.⁸⁵ In de latere jurisprudentie heeft het HvJ EU echter deze uitleg van het begrip economische activiteit genuanceerd.⁸⁶ Ondanks de nuancering is deze uitleg, uitzonderingen daargelaten, niet achterhaald.

Het duurzaam verrichten van prestaties moet niet kwantitatief, maar kwalitatief worden beoordeeld. Dat wil zeggen dat het niet gaat om het aantal keren deelname aan het economische verkeer, maar hoe regelmatig de prestaties worden verricht. Hierdoor kan het organiseren van jaarlijkse evenementen van één dag als een economische activiteit kwalificeren.⁸⁷ Een ander goed voorbeeld is het arrest-Redlihs⁸⁸. Eigenaar van een privébos die in de periode april 2005 tot en met december 2006, om de gevolgen van overmacht te compenseren 37 houtleveringen verricht werd door het HvJ EU aangemerkt als belastingplichtige. Bij de beoordeling of er sprake is van economische activiteit is volgens het HvJ EU niet relevant dat de leveringen als gevolg van overmacht zijn verricht waardoor zij niet terugkerend zijn. Het aantal van de leveringen is evenmin van belang. Of er sprake is van economische activiteiten moet aan de hand van verschillende factoren worden beoordeeld. Voorbeelden hiervan zijn volgens het HvJ EU de omvang van de klantenkring, de duur van de periode en het bedrag van de opbrengsten.

Ook in de nationale jurisprudentie zijn arresten te vinden waarin het duurzaam streven naar opbrengsten in geschil was. Zo heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het gedurende een zekere periode (2 jaar) tegen een vergoeding aan een derde ter beschikking stellen van personeel een economische activiteit is in de zin van artikel 9 van de Btw-richtlijn.⁸⁹ In een andere zaak kwam Hof Leeuwarden⁹⁰ tot de conclusie dat eenmalige bouw en verkoop van een onroerend

⁸⁴ Zie: HvJ EU 26 maart 1987, nr. C-235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341.

⁸⁵ HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94, V-N 1997/653, r.o. 20.

⁸⁶ Zie het arrest HvJ EU 13 juni 2013, nr. C-62/12 (Kostov), FED 2014/4.

⁸⁷ K.M. Braun e.a., *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, OB.2.1.6.D.c, Deventer: Kluwer 2014.

⁸⁸ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-263/11, V-N 2012/51.19.

⁸⁹ HR 16 mei 2003, nr. 38 027, BNB 2003/289.

⁹⁰ Hof Leeuwarden 9 maart 2007, nr. BK1142/04, RN 2007,72.

goed niet kan worden beschouwd als een economische activiteit, omdat er geen sprake was van regelmatigheid.

In de fiscale literatuur is ook aandacht besteed aan de duurzaamheid van de activiteiten. Volgens Verstraaten⁹¹ vormt het vereiste van regelmatig deelnemen aan het economische verkeer een inbreuk op de doelstelling van de omzetbelasting, die in beginsel bedoeld is elke consumptieve uitgave te belasten. Door uitvoeringstechnische redenen is gekozen om incidentele handelingen buiten de reikwijdte van de belasting te laten. Anders moet elke persoon die incidenteel een activiteit verricht zich registreren voor de btw. Swinkels⁹² is van mening dat de voorbereidende handelingen door het vereiste van duurzaamheid, buiten de reikwijdte van de omzetbelasting kunnen vallen wanneer men na de voorbereidende handelingen niet tot één of enkele prestaties komt. Ik ben echter van mening dat, in het geval van voorbereidende handelingen de eis van duurzaamheid in mindere mate een rol speelt. De jurisprudentie betreffende voorbereidende handelingen is in paragraaf 3.3.1 behandeld. Bepalend is niet het uiteindelijke resultaat van de inkomende handelingen, maar of deze handelingen worden gedaan met het oog op belaste uitgaande handelingen.⁹³ Het duurzaam streven is dus voldoende. Hierdoor kan één of enkele uitgaande handelingen wel als een economische activiteit kwalificeren.

3.5.1 Incidentele handeling plus “overige werkzaamheden”

Van Hilten⁹⁴ merkt op dat bij het bepalen van of er sprake is van een duurzame economische activiteit, aanwezigheid van “overige werkzaamheden” een belangrijk hulpmiddel is. Het ligt volgens haar voor de hand dat een incidentele activiteit niet ondersteund zal worden door een complex van daarmee samenhangende “overige werkzaamheden”. Echter heeft het HvJ EU in een recent arrest geoordeeld dat een incidentele handeling ook als een economische activiteit kan worden aangemerkt, indien de overige werkzaamheden niet samenhangen met die incidentele handeling. In het arrest Kostov⁹⁵ ging het om een zelfstandige particuliere deurwaarder die naast zijn met btw belaste prestaties als zelfstandige particuliere deurwaarder ook incidenteel als lasthebber optreedt bij het bieden op drie veilingen van drie onroerende zaken. Voor de prestaties als lasthebber krijgt Kostov € 25.500. Het HvJ EU stelt vast dat een incidentele activiteit verricht door een particulier deurwaarder, die reeds belastingplichtige is voor de btw aan te merken is als een economische activiteit.⁹⁶ Het feit dat de incidentele activiteit op zichzelf bezien niet als een economische activiteit kwalificeert, en de omstandigheid dat de duurzame economische handelingen van de belastingplichtige geen enkel verband hielden met die incidentele handeling, doet hier niet aan af. Het HvJ EU merkt

⁹¹ R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen*, Deventer: Kluwer 1997, blz. 64.

⁹² J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001, par. 4.10.

⁹³ Zie ook: C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen, een vergelijkend onderzoek naar het ondernemerschap in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting* (diss.), Arnhem: Gouda Quint 1990, blz. 101 en W.P. Otto, “De niet-ondernemers sfeer van een rechtspersoon”, *BtwBrief* 1996, 11, p. 5.

⁹⁴ M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer 1992, blz. 179.

⁹⁵ HvJ EU 13 juni 2013, nr. C-62/12, FED 2014/4.

⁹⁶ In lijn met dit arrest, heeft de Hoge Raad in het arrest HR 29 november 2013, nr. 12 01082, BNB 2014/87 geoordeeld dat de aanschaf en doorverkoop van een motorjacht, door een reeds belastingplichtige BV die zicht met de management-activiteiten bezig houdt aan te merken is als economische activiteiten.

op dat op zichzelf staande incidentele activiteiten buiten de reikwijdte van de omzetbelasting blijven voor een eenvoudige en zo algemeen mogelijke btw-heffing. Echter is het in het onderhavige geval juist eenvoudiger om de prestatie als een economische activiteit te beschouwen. Een particulier deurwaarder is al geregistreerd voor de btw.

Verder stelt het HvJ EU in het arrest Kostov, dat er een betere belastingneutraliteit wordt bereikt wanneer de incidentele handeling van een reeds belastingplichtige met btw wordt belast. Hiermee ben ik het niet eens. Naar mijn mening ontstaat er een ongelijke behandeling tussen personen die dezelfde activiteit verrichten. Een particulier die incidenteel plezierjachten aanschaft en na het opknappen verkoopt kwalificeert niet als belastingplichtige voor de btw.⁹⁷ Terwijl een particulier die naast deze incidentele activiteit toevallig ook hout verkoopt uit zijn privébos wel kwalificeert als belastingplichtige. De incidentele activiteit wordt in combinatie met de levering van hout wel aangemerkt als economische activiteit, waardoor deze activiteit met btw wordt belast. Dit kan afhankelijk van de hoogte van de voorbelasting zowel tot een voordeel als tot een nadeel leiden, aangezien de belastingplichtige voor de incidentele handeling ook recht op aftrek van voorbelasting krijgt. Ongelijke behandeling van personen die dezelfde activiteit verrichten is zowel met juridische als interne neutraliteit in strijd. Hierdoor maakt het wel uit van wie de goederen of diensten worden afgenomen en het leidt bij binnenlandse leveringen tot concurrentieverstorings.

De ongelijke behandeling is echter gerechtvaardigd, indien het ongelijke gevallen betreft. Ik deel met Blokland⁹⁸ de mening dat hier niet sprake is van ongelijke gevallen. Dat de ene persoon een duurzame economische activiteit verricht en de andere persoon niet, is onvoldoende. Van een gerechtvaardigde ongelijke behandeling is sprake, indien de incidentele handeling verband houdt met de duurzame economische activiteit van de belastingplichtige, wat in het arrest Koslov niet het geval is.⁹⁹ Mijns inziens treedt Kostov wat betreft de incidentele handeling niet in het economisch verkeer. Deze handeling moet daardoor als een niet-economische activiteit worden aangemerkt. De eenvoud en de algemeenheid van de belasting moeten naar mijn mening niet opwegen tegen de neutraliteit van de belastingheffing.

Indien Kostov kosten maakt die zowel op zijn duurzame economische activiteiten betrekking hebben als op zijn incidentele handeling moet de voorbelasting op deze kosten beperkt aftrekbaar zijn. Voor de toerekening van de btw op deze kosten moet de Securenta-verdeelsleutel worden toegepast. Overigens dient nog te worden opgemerkt dat de kans dat de kosten met beide activiteiten verband houden zeer beperkt is. Het gaat hier om niet samenhangende activiteiten.

3.6 Het verrichten van illegale activiteiten

Het doel van de omzetbelasting is het belasten van de consumptie van goederen en diensten van de eindverbruiker. De vraag kan rijzen of de consumptie van verboden goederen en diensten met btw moet worden belast. Dat zou in lijn zijn met het algemene karakter van de

⁹⁷ Zie HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90.

⁹⁸ Zie noot bij HvJ EU 13 juni 2013, nr. C-62/12, FED 2014/4.

⁹⁹ Dit volgt uit het arrest-Sandra Puffer (HvJ EU 23 april 2009, nr. C-460/07, V-N 2009/25.17, r.o. 56).

btw. Btw is bovendien amoreel. Er moet geen onderscheid worden gemaakt tussen legale en illegale activiteiten.¹⁰⁰ Het is wenselijk dat mensen die verboden goederen of diensten consumeren ook een bijdrage leveren aan de financiering van de uitgaven van de staat. A-G Wattel¹⁰¹ merkt op dat het niet belasten van illegale activiteiten tot belastingvrijdom voor ondernemers die deze activiteiten verrichten kan zorgen en tevens deze ondernemers kan aanmoedigen bij het verrichten van deze activiteiten. Het probleem is naar mijn mening of het belasten van illegale activiteiten haalbaar is. De gemiddelde crimineel zou immers geen btw-aangifte doen om de door hem verschuldigde btw te voldoen. Het bestaan van illegale activiteiten komt pas boven water op het moment dat het geconstateerd wordt door het Openbaar Ministerie.¹⁰² De vraag is dan ook nog in hoeverre een crimineel na de constatering van illegale activiteiten, een nadeel zal ondervinden door een fiscale procedure.¹⁰³

Btw-technisch dient de levering van illegale goederen en diensten als economische activiteiten te kwalificeren om die in de heffing van btw te kunnen trekken. Zoals in paragraaf 2.2 behandeld, moeten de lidstaten een deel van de Btw-inkomsten aan de Europese Unie afdragen. Voor een eerlijke verdeling van de bijdragen is het voor een lidstaat zelfstandig niet mogelijk om bepaalde handelingen, bijvoorbeeld het leveren van illegale goederen en diensten te belasten of het buiten de reikwijdte van de belasting te laten.¹⁰⁴ Het HvJ EU oordeelde in de arresten *Happy Family*¹⁰⁵ en *Witzemann*¹⁰⁶ dat de levering van verdoevende middelen en vals geld een niet-economische activiteit is en daardoor buiten de reikwijdte van de btw vallen. In deze basisarresten en in de vervolgarresten over verboden handelingen heeft het HvJ EU drie criteria vastgelegd. Indien de goederen of diensten aan deze criteria voldoen vallen zij buiten de scope van de btw.

Ten eerste moeten zij onder een volstrekt handels- en invoerverbod vallen, uitgezonderd zijn specifieke situaties waarin bijvoorbeeld de goederen worden gebruikt voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Ten tweede moeten zij intrinsiek slecht van aard, en schadelijk zijn voor de gezondheid, de openbare orde of een ander dringend algemeen belang. Het derde criterium is dat de eerste twee criteria ervoor moeten zorgen dat deze goederen ook uitgesloten zijn van enige mededinging met de legale economische activiteiten. Als de illegale activiteiten aan deze voorwaarden voldoen, worden zij niet met btw belast. Dit maakt een inbreuk op het algemene karakter van de btw. Daarom is een goede motivering hiervan noodzakelijk. Van Dongen¹⁰⁷ merkt op dat deze keuze van het HvJ EU juridisch goed verdedigbaar is. De buiten de scope van de btw vallende verboden goederen hebben geen communautaire status. Voor deze goederen geldt immers een volstrekt handels- en invoerverbod. Het is dan niet wenselijk dat voor de levering van deze goederen men van de voordelen, zoals het recht op aftrek van voorbelasting mag profiteren.

¹⁰⁰ Zie HvJ EU 5 juli 1988, nr. 289/86 (*Happy Family*), FED 1988/496 en HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95 (*Fischer*), V-N 1998/39.43.

¹⁰¹ Zie HR 3 januari 2001, nr. 35 609, conclusie A-G Wattel.

¹⁰² Zie bijvoorbeeld HR 3 januari 2001, nr. 34 781, r.o. 3.1.

¹⁰³ Van Dongen acht de kans hierop niet groot. Zie: A. van Dongen, "Verboden handelingen", WFR 2001/325.

¹⁰⁴ Zie de preambule bij de Zesde Btw-richtlijn van 17 mei 1977.

¹⁰⁵ HvJ EU 5 juli 1988, nr. 289/86, (*Happy Family*) FED 1988/496.

¹⁰⁶ HvJ EU 6 december 1990, nr. C-343/89 (*Witzemann*).

¹⁰⁷ A. van Dongen, "Verboden handelingen", WFR 2001/325.

Het door het HvJ EU vastgestelde derde criterium speelde in een aantal arresten een belangrijke rol. In de zaak *Goodwin and Unstead*¹⁰⁸ ging het om de belastbaarheid van de namaakparfums. Het HvJ EU oordeelde dat hoewel zij illegaal zijn, zij toch in concurrentie treden met de legale producten. Om de fiscale neutraliteit te waarborgen worden de levering van namaakparfums door het HvJ EU aangemerkt als een economische activiteit. Ook de verhuur van een tafel in een coffeeshop is door het HvJ EU aangemerkt als een economische activiteit, ook al werd de verhuurde tafel gebruikt voor de verkoop van verdovende middelen (cannabisproducten).¹⁰⁹ Het verhuren van een tafel op zichzelf is geen schadelijke handeling en daarmee ook geen verboden handeling. Mijns inziens is deze uitkomst ook praktisch. Anders moet er voor elke tafel nagegaan worden welke transacties daaraan gesloten worden. Bovendien treedt het ter beschikking stellen van een tafel duidelijk in concurrentie met andere economische activiteiten.¹¹⁰

De nationale jurisprudentie over de verboden handelingen is in lijn met de arresten van het HvJ EU. De Hoge Raad heeft in de arresten inzake de verboden handelingen de goederen en diensten getoetst aan de door het HvJ EU vastgestelde criteria. Zo heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de levering van paddo's en hennepstekken¹¹¹ buiten de scope van btw vallen. Daarbij had de Hoge Raad alleen nog moeite met wat men moet verstaan onder "een volstrekt handels- en invoerverbod". Is de naleving van dit verbod van belang? Uiteindelijk kwam de Hoge Raad tot de conclusie dat het bestaan van een absoluut handels- en invoerverbod met behulp van internationale verdragen moet worden nagegaan. Het controleren van de naleving van een verbod in alle lidstaten achtte de Hoge Raad niet noodzakelijk. Men moet ervan uitgaan dat alle lidstaten hun verdragsrechtelijke verplichtingen nakomen, tenzij er tegenbewijs wordt geleverd. De Hoge Raad koos dus voor een praktisch uitvoerbare uitlegging. Naast het niet controleren van de naleving van een verbod in alle lidstaten, hoeft men nu ook geen rekening te houden met de beleidswijziging van de overheid, zoals het invoeren van een nieuw gedoogbeleid.

3.6.1 Zowel legale als illegale activiteiten

In het arrest *Fischer* was sprake van zowel legale activiteiten als illegale activiteiten. Het organiseren van een roulettespel is in Duitsland alleen toegestaan in de toegelaten openbare speelcasino's. *Fischer* mocht wettelijk geen roulettespel organiseren. Het HvJ EU oordeelde dat het organiseren van een illegaal kansspel, in casu roulette, binnen de werkingssfeer van de btw valt. Het illegale roulettespel treedt immers in concurrentie met het legale roulettespel. In het geval dat een verboden handeling als economische activiteit is aan te merken, geldt voor die handeling ook alle regels van de Btw-richtlijn. Nu het organiseren van een illegaal roulettespel aangemerkt wordt als een economische activiteit, geldt de vrijstelling voor kansspelen van artikel 135, eerste lid, sub i ook voor deze activiteiten. De fiscale neutraliteit laat een onderscheid tussen de economische activiteiten niet toe.¹¹² Uiteindelijk kwalificeert het organiseren van een illegaal roulettespel als een vrijgestelde prestatie. Hierdoor kan

¹⁰⁸ HvJ EU 28 mei 1998, nr. C-3/97, V-N 1998/57.17.

¹⁰⁹ HvJ EU 29 juni 1999, C-158/98, BNB 2000/178.

¹¹⁰ Zie ook de noot bij het arrest HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95, V-N 1998/39.43.

¹¹¹ HR 3 januari 2001, nr. 35 609 en nr. 64 781.

¹¹² Zie ook HvJ EU 20 juli 1996, nr. C-155/94 (*Wellcome Trust*), FED 1996/577.

Fischer niet meer, door het verrichten van die activiteit te maken krijgen met de Securenta-verdeelsleutel.

De zaak waarbij sprake is van zowel het verrichten van economische als niet-economische activiteiten is de zaak van Hof 's-Hertogenbosch 28 januari 2011, nr. 09/00451, V-N 2011/27.17. Het ging om een BV die zich bezighield met de verkoop van zowel de softdrugs als de verkoop van horecaproducten. De levering van softdrugs vallen, zoals hiervoor behandeld buiten de scope van de btw, en daarmee is het niet aan te merken als een economische activiteit. Daarentegen kwalificeert de verkoop van horecaproducten wel als een economische activiteit en het is niet vrijgesteld van de btw. In geschil was hoe de algemene kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van die activiteiten in aftrek kan worden gebracht. Hof 's-Hertogenbosch besliste met een verwijzing naar het Securenta-arrest¹¹³ dat niet alle btw op algemene kosten aftrekbaar is. Het hof van 's-Hertogenbosch heeft in deze zaak ook aangegeven hoe de voorbelasting die zowel met de economische als niet-economische activiteiten verband houdt, in aftrek kan worden gebracht. Hierop zal in het vijfde hoofdstuk nader worden ingegaan.

3.7 Privéhandelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon

Privéhandelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon zijn aan te merken als niet-economische activiteiten. Voor de handelingen in de privésfeer handelt de natuurlijke persoon niet in de hoedanigheid van belastingplichtige. Zo heeft het HvJ EU in het arrest-Armbracht¹¹⁴ geoordeeld dat de heer Armbracht die een onroerende zaak waarin een hotel, een restaurant en een privé-woning waren ondergebracht verkocht, met betrekking tot het woninggedeelte geen economische activiteiten verricht. Ook hier komt de Securenta-verdeelsleutel aan de orde. Eventuele verkoopkosten die geen rechtstreeks verband houden met één van de gedeelten, moet op een juiste manier worden toegerekend aan de voor economische en niet-economische activiteiten bestemde delen van de onroerende zaak.

Ook in de nationale jurisprudentie zijn voorbeelden te vinden waarin de algemene kosten moeten worden toegerekend tussen de economische en voor privédoeleinden gebruikte delen van een onroerende zaak. De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld op 4 oktober 2013, in twee arresten geoordeeld dat de onroerende zaken zowel voor economische als voor privédoeleinden worden gebruikt. In het eerste arrest was sprake van een door de DGA en zijn echtgenote, aan de BV van de DGA ter beschikking gestelde kantoorruimte en garage in de woning.¹¹⁵ Terwijl het tweede arrest ging om de verhuur van de in de kelderverdieping gelegen kantoor – en archiefruimte.¹¹⁶ De Hoge Raad concludeerde dat in beide gevallen, wat betreft de ter beschikking gestelde delen van de woning sprake is van economische activiteiten. De belanghebbenden hadden immers aannemelijk gemaakt dat de kantoorruimten daadwerkelijk, aan een derde ter beschikking worden gesteld om er duurzaam opbrengst uit te

¹¹³ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

¹¹⁴ HvJ EU 4 oktober 1995, nr. C-291/92, BNB 1996/62, met noot Van Hilten.

¹¹⁵ Dat de DGA kantoorruimte niet alleen, maar tezamen met zijn echtgenote verhuurd is naar mijn mening niet meer relevant. De verhuur van een ligboxenstal door de maat aan de maatschap waarvan hij een deel uitmaakt, voldoet immers aan het vereiste van zelfstandigheid van artikel 9 van de Btw-richtlijn (HvJ EU 27 januari 2000, nr. C-23/98, BNB 2000/297).

¹¹⁶ HR 4 oktober 2013, nr. 12/03696, V-N 2013/50.21 en HR 4 oktober 2013, nr. 12/02177, V-N 2013/51.15.

verkrijgen. De derde gebruikt deze ruimten ook daadwerkelijk als kantoorruimte en betaalt daarvoor een vergoeding aan de verhuurder. De Hoge Raad merkt nog op dat, mits voldaan aan de voorwaarden, in casu ook mogelijk is om voor btw-belaste verhuur te opteren. Hieruit leid ik af dat de algemene kosten met betrekking tot deze onroerende zaken naar verhouding van economische (de BTW-belaste verhuur van de kantoorruimte) en niet-economische activiteiten (gedeelten die voor privédoeleinden worden gebruikt) aftrekbaar is.

Echter ben ik van mening dat de conclusie van deze twee arresten niet in overeenstemming is met de jurisprudentie van het HvJ EU. Uit het arrest Enkler volgt dat in het geval van een onroerende zaak die naar haar aard zowel voor economische als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, men ten eerste moet nagaan of er een reële markt is voor de verhuur van een dergelijke zaak. Vervolgens moet nagegaan worden in hoeverre de verhuur in een specifiek geval afwijkt van hetgeen gangbaar is in de markt.¹¹⁷ Of de verhuur als een economische activiteit kwalificeert moet dus met inachtneming van alle exploitatieomstandigheden worden beoordeeld. Te denken valt aan de duur van de verhuur en het bedrag aan de opbrengsten. Ik ben met Toet¹¹⁸ van mening dat de verhuur in deze zaken niet kwalificeren als een economische activiteit. De omstandigheden wijken af van hetgeen gebruikelijk is in de markt. Het is niet aannemelijk dat een derde een kantoorruimte huurt zonder eigen ingang, zonder water –en sanitaire voorzieningen, en zonder in een contract vast te leggen dat het personeel van de BV wel toegang heeft tot de kantoorruimte, terwijl de eigenaren van de woning deze ruimte niet mogen betreden. Mijns inziens worden in deze zaken door de DGA en zijn echtgenote geen economische activiteiten verricht. Met betrekking tot de verhuur handelen zij derhalve niet als belastingplichtige. De verhuur valt buiten de reikwijdte van de btw en wat betreft de (algemene) kosten van de woning wordt aan de Securenta-verdeelsleutel niet toegekomen.

3.8 Overige activiteiten waar de Securenta-verdeelsleutel kan worden toegepast

3.8.1 Werkzaamheden of handelingen als overheid

Artikel 9 van de Btw-richtlijn bepaalt wanneer iemand als belastingplichtige is aan te merken voor de btw. Artikel 13 van de Btw-richtlijn maakt een uitzondering voor publiekrechtelijke lichamen. Zij worden voor de werkzaamheden en handelingen die zij als overheid verrichten niet als belastingplichtige aangemerkt. Wel zijn zij in elk geval belastingplichtig voor enkele specifieke handelingen en voor de handelingen waarbij een uitzondering tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.¹¹⁹ Het niet belasten van de overheidsactiviteiten heeft als gevolg dat met betrekking tot deze activiteiten geen recht op aftrek van voorbelasting geldt. Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn geldt het aftrekrecht immers voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige.

¹¹⁷ HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94, V-N 1997/653, r.o. 28 en 29.

¹¹⁸ M.J.M.A. Toet, "Verhuur kantoorruimte in woning leidt tot ondernemerschap voor de BTW", WFR 2014/158.

¹¹⁹ Artikel 13, 2^e en 3^e alinea jo. bijlage 1 van de Btw-richtlijn.

Een publiekrechtelijk lichaam kan als belastingplichtige worden beschouwd indien zij bijvoorbeeld de uitgezonderde specifieke handelingen verricht of met het verrichten van bepaalde handelingen in concurrentie treedt met de handelingen in het economische verkeer.¹²⁰ Hierdoor zijn de algemene kosten van een beperkt belastingplichtige publiekrechtelijke lichaam, met zowel overheidsactiviteiten als belaste activiteiten beperkt aftrekbaar. Ook hier moet een verdeelsleutel worden toegepast, die in overeenstemming is met het doel en systematiek van de Btw-richtlijn om de btw op algemene kosten te splitsen.

3.8.2 Het zelfstandig verrichten van economische activiteiten

Hiervoor is al behandeld dat het HvJ EU een ruime invulling geeft aan het begrip economische activiteiten. Toch vallen deze activiteiten, op grond van artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn slechts binnen de werkingssfeer van de btw als deze zelfstandig worden verricht. In artikel 10 van de Btw-richtlijn is opgenomen wat men onder zelfstandigheid moet verstaan. Dit artikel “sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever”.

De werkzaamheden die verricht worden door een werknemer kwalificeren weliswaar als economische activiteiten, maar niet voor de werknemer zelf. Deze activiteiten worden geacht verricht te zijn voor de werkgever. De werknemer verricht deze werkzaamheden immers op basis van een overeenkomst of een vergelijkbare overeenkomst in naam, opdracht en voor rekening van zijn werkgever. Zo heeft het HvJ EU in de zaak-Van der Steen¹²¹ geoordeeld dat een DGA die in naam en voor rekening van zijn BV alle werkzaamheden van die BV op grond van een arbeidsovereenkomst uitvoert, niet zelfstandig een economische activiteit verricht. Er is volgens het HvJ EU sprake van ondergeschiktheid tussen de DGA en zijn BV.

Een natuurlijk persoon kan dus twee soorten activiteiten verrichten. Ten eerste, werkzaamheden waarbij sprake is van een ondergeschiktheid. En als tweede, werkzaamheden die niet ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst worden verricht en waarvoor geen sprake is van ondergeschiktheid. Hoewel in beide situaties sprake is van een economische activiteit valt de eerst genoemde activiteit voor de werknemer buiten de werkingssfeer van de btw. Wat betreft de eerst genoemde activiteit is naar mijn mening het bestaan van een arbeidsovereenkomst niet noodzakelijk. De verhouding van ondergeschiktheid kan ook op iets anders worden gebaseerd. De richtlijn spreekt immers van een arbeidsovereenkomst of “enige andere juridische band”, en de overwegingen van de zaak Van der Steen ondersteunen deze visie ook.¹²²

Het is dus voor een natuurlijk persoon mogelijk om zowel binnen als buiten de werkingssfeer van de btw vallende activiteiten te verrichten. De activiteiten die in de hoedanigheid van werknemer worden verricht, vallen voor de natuurlijke persoon buiten de werkingssfeer van

¹²⁰ Voor welke handelingen een publiekrechtelijke lichaam als overheid handelt, stond in verschillende arresten in geschil. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 15 mei 1990, nr. C-4/89 (Carpaneto Piacentino).

¹²¹ HvJ EU 18 oktober 2007, nr. C-355/06, V-N 2007/48.19.

¹²² Zie ook B.G. van Zadelhoff, “De commissaris en bestuurder in de btw”, WFR 2012/1472.

de btw, terwijl de activiteiten die zelfstandig worden verricht binnen de werkingssfeer van de btw vallen. De Securenta-verdeelsleutel kan ook in deze situaties worden toegepast. Als voorbeeld kan het arrest-Heerma¹²³ worden gegeven. Het HvJ EU oordeelde in dat arrest dat een persoon die een onroerende zaak (de ligboxenstal) verhuurt aan een belastingplichtige maatschap waarvan hij deel uitmaakt, een zelfstandige economische activiteit verricht. Het beheer of vertegenwoordiging vond niet door de maatschap plaats, maar door de heer Heerma. Daardoor was geen sprake van ondergeschiktheid tussen de maat en de maatschap. In casu was de verhuur van ligboxenstal aan de maatschap de enige activiteit van de maat. In het geval dat de maat naast de verhuur van onroerende zaak, ook niet-economische of niet zelfstandig economische activiteiten verricht kan de Securenta-verdeelsleutel een oplossing bieden voor de verdeling van de btw die drukt op algemene kosten.

3.9 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende vraag centraal: “wanneer is er voor de omzetbelasting sprake van economische dan wel niet-economische activiteiten?”. Uit het uitgangspunt van de Europese regelgeving, uit de definitie van het begrip en uit de jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat het begrip “economische activiteit” ruim moet worden uitgelegd. In een aantal gevallen wordt deze ruime werking echter beperkt door de jurisprudentie van het HvJ EU. Het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten is van essentieel belang, omdat het aftrekrecht en het neutraliteitsbeginsel niet geldt voor de niet-economische activiteiten. Dat leidt ertoe dat in geval van zowel economische als niet-economische activiteiten de voorbelasting slechts voor het deel, dat toerekenbaar is aan economische activiteiten aftrekbaar is. Eerste stap voor het bepalen van de omvang van aftrekbare voorbelasting is dus het “etiketteren” van activiteiten.

In het geval dat men handelingen verricht met het voornemen om in de toekomst economische activiteiten te verrichten, is er sprake van voorbereidende handelingen. Op grond van het neutraliteitsbeginsel moet geen willekeurig onderscheid worden gemaakt tussen de uitgaven voor en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van de onderneming. Daarom zijn de voorbereidende handelingen, als aan de voorwaarden wordt voldaan als economische activiteiten te beschouwen. Het voornemen van de belastingplichtige moet worden ondersteund met objectieve gegevens. Daarbij kan worden onderzocht of er actief stappen zijn ondernomen om in de toekomst economische activiteiten te verrichten. Indien het voornemen met objectieve gegevens wordt ondersteund, en achteraf geen belaste uitgaande handelingen plaatsvinden, kwalificeren de voorbereidende handelingen alsnog als economische activiteiten. Dat betekent dat van een economische activiteit ook sprake kan zijn, wanneer er slechts aan de inputkant handelingen worden verricht. In het geval dat kosten worden gemaakt ten aanzien van voorbereidende handelingen, die zowel met in de toekomst te verrichten economische als niet-economische activiteiten verband houden, moeten de kosten met behulp van de Securenta-verdeelsleutel worden verdeeld.

De stakingshandelingen van een belastingplichtige worden aangemerkt als economische activiteiten. Bij de stakingshandelingen moeten, in tegenstelling tot voorbereidende

¹²³ HvJ EU 27 januari 2000, nr. C-23/98, BNB 2000/297.

handelingen altijd belastbare uitgaande handelingen plaatsvinden. Slechts de prestaties aan de inputkant, worden niet aangemerkt als economische activiteiten.

Uitsluitend om niet presteren is geen economische activiteit, ook al vinden er regelmatig prestaties plaats. Met “uitsluitend om niet” wordt bedoeld dat er in het geheel geen vergoeding wordt betaald. Uit de jurisprudentie volgt nog, dat in bepaalde gevallen onder bezwarende titel verrichten van activiteiten niet voldoende is. Er moet ook nog sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de diensten die worden verricht en de vergoeding die daarvoor wordt ontvangen. Indien het primair gebruik gratis is, leidt dit niet direct tot de conclusie dat er geen economische activiteiten worden verricht. Als een bepaald deel van de kosten worden opgenomen in de prijs van de goederen en diensten, is er een rechtstreeks verband tussen de kosten en belaste leveringen. In de situaties waar de belastingplichtige zowel activiteiten tegen vergoeding als activiteiten om niet verricht, en indien deze activiteiten niet als één geheel kunnen worden gezien kan de Securenta-verdeelsleutel aan de orde komen.

Een activiteit kan als niet-economische activiteit worden bestempeld, indien er sprake is van een symbolische vergoeding. Voor de prestaties die onder de kostprijs worden verricht zijn niet automatisch sprake van symbolische vergoedingen. Van een symbolische vergoeding is in iedere geval sprake wanneer er activiteiten uit vrijgevigheid worden verricht. Te denken valt aan de situatie waarin de belastingplichtige een onroerend goed tegen symbolische vergoeding aan zijn echtgenote verhuurt en tegen (normale) vergoeding aan derden. Indien deze twee prestaties niet als één geheel kunnen worden gezien, moeten de algemene kosten die worden gemaakt voor het onroerend goed, verdeeld worden tussen economische en niet-economische activiteiten.

Het duurzaam verrichten van prestaties is een andere voorwaarde voor het verrichten van economische activiteiten. Duurzaamheid moet niet kwantitatief, maar kwalitatief worden beoordeeld. Dat wil zeggen dat het niet gaat om het aantal keren deelname aan het economische verkeer, maar hoe regelmatig de prestaties worden verricht. Een incidentele handeling kan echter wel als een economische activiteit worden aangemerkt, indien er door het verrichten van overige werkzaamheden al belastingplicht is ontstaan. Daarbij is het niet nodig dat de incidentele handeling verband houdt met de duurzame economische activiteiten van de belastingplichtige. Hierdoor ontstaat echter een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling tussen personen die dezelfde activiteit verrichten. In dergelijke situaties moet de incidentele handeling niet worden beschouwd als economische activiteit. Wanneer de belastingplichtige kosten maakt die zowel met zijn duurzame economische activiteiten als met zijn incidentele handeling verband houdt, moet de voorbelasting met behulp van de Securenta-verdeelsleutel worden verdeeld.

Onder voorwaarden vallen de leveringen van illegale goederen en diensten buiten de reikwijdte van de btw. Het HvJ EU oordeelde bijvoorbeeld in de arresten Happy Family en Witzemann dat de levering van verdovende middelen en vals geld niet als economische activiteiten kwalificeren. Wanneer de belastingplichtige zich zowel met de verkoop van softdrugs als met de verkoop van horecaproducten bezighoudt, moeten de algemene kosten

die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van die activiteiten gebruikmakend van de Securenta-verdeelsleutel worden verdeeld.

Privéhandelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon zijn ook geen economische activiteiten, en vallen derhalve buiten de werkingssfeer van de btw. Ook voor deze handelingen, die zowel voor economische als voor privédoeleinden worden verricht, moet een juiste verdeelsleutel worden bepaald. Overige activiteiten waar de Securenta-verdeelsleutel kan worden toegepast is, wanneer een beperkt belastingplichtige publiekrechtelijke lichaam werkzaamheden verricht die zowel met haar overheidsactiviteiten als met haar belaste activiteiten verband houden. En wanneer een natuurlijk persoon zowel zelfstandig als in ondergeschiktheid werkzaamheden verricht.

HOOFDSTUK 4 Activiteiten van houdstervennootschappen

4.1 Algemeen

De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt op grond van de laatste volzin van artikel 9, eerste lid van de Btw-richtlijn, in het bijzonder aangemerkt als een economische activiteit. Een goed voorbeeld hiervan is het tegen vergoeding en voor een bepaald tijdvak verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed.¹²⁴ Dit werd als een economische activiteit aangemerkt, omdat het een exploitatie van een lichamelijke zaak is om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Dit gedeelte van artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn is verder vooral van belang voor de belastingplicht van de houdstervennootschappen. In dit hoofdstuk wordt een antwoord gezocht op het tweede deel van de eerste onderzoeksvraag: “wanneer worden de activiteiten van de houdstervennootschappen aangemerkt als economische activiteiten?”.

Kenmerkend voor de houdstervennootschappen is dat zij zich vooral bezighouden met het verwerven, het houden en het verkopen van aandelen in deelnemingen. Indien deze prestaties van de houdstervennootschappen aan te merken zijn als exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak in de zin van artikel 9, eerste lid Btw-richtlijn, verrichten deze vennootschappen een economische activiteit. In dat geval handelen zij in de hoedanigheid van belastingplichtige en niet van een particulier die zijn spaargeld in aandelen belegt. Hierna wordt aan de hand van de relevante jurisprudentie van het HvJ EU onderzocht, onder welke voorwaarden de houdstervennootschappen economische activiteiten verrichten, en wanneer de Securenta-verdeelsleutel voor de houdstervennootschappen aan de orde komt. Het antwoord hierop is met name van belang voor de vraag, in hoeverre deze vennootschappen recht hebben op aftrek van voorbelasting.

4.2 Activiteiten van een zuivere holding

Het HvJ EU oordeelde in het arrest-Van Tiem¹²⁵ dat het begrip “economische activiteit” ruim moet worden uitgelegd. Dat heeft echter niet als gevolg dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen ook aan te merken is als economische activiteit. Tot deze conclusie kwam het HvJ EU in 1991, in het arrest Polysar Investments.¹²⁶ Het eventueel te ontvangen dividend is niet een gevolg van het verrichten van economische activiteiten, maar van de loutere eigendom van het goed. Hierdoor kan het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet worden beschouwd als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Activiteiten die nauw samenhangen met het aandeelhouderschap kwalificeren evenmin als een economische activiteit. Het A-G Van Gerven geeft als voorbeelden van zulke activiteiten, het deelnemen aan de algemene vergadering van aandeelhouders, het innen van het eventueel betaalbaar gestelde dividenden en het uitoefenen van optierechten met betrekking tot de gehouden aandelen.

Dat het dividend dat wordt ontvangen door een zuivere holding niet kan worden gezien als een vergoeding voor de verrichte diensten door de houdstervennootschappen werd verder

¹²⁴ HvJ EU 4 december 1990, nr. C-186/89, V-N 1991/663.

¹²⁵ HvJ EU 4 december 1990, nr. C-186/89, V-N 1991/663.

¹²⁶ HvJ EU 20 juni 1991, nr. C-60/90, FED 1991/633.

toegelicht in de zaak Sofitam SA.¹²⁷ Daar de dividenden geen tegenprestatie vormen voor de economische activiteiten vallen zij buiten de werkingssfeer van de btw. De zuivere holding is derhalve niet aan te merken als belastingplichtige voor de btw. De zuivere holding is vergelijkbaar met een particuliere belegger.

4.3 Activiteiten van een moeiende holding

De handelingen inzake aandelen door een moeiende holding kan, onder voorwaarden wel als een economische activiteit worden aangemerkt. Van een moeiende holding is sprake indien de holdingsmaatschappij zich direct of indirect mengt in het beheer van de dochtervennootschappen. Onder welke voorwaarden de aandelenhandelingen van een moeiende holding als een economische activiteit kwalificeert, wordt hierna per handeling beschreven aan de hand van de relevante arresten van het HvJ EU. Om de ontwikkeling van de jurisprudentie omtrent de activiteiten van moeiende holdings vast te stellen, wordt dit zoveel mogelijk gedaan in de volgorde waarin de arresten zijn geweest.

4.3.1 Het verwerven, het houden en het verkopen van aandelen

4.3.1.1 Handelingen moeten worden verricht door een commerciële effectenhandelaar of in het kader van inmenging in het beheer van vennootschappen

In het arrest-BLP¹²⁸ ging het om de verkoop van aandelen in een deelneming door een belastingplichtige houdstervennootschap. Het HvJ EU oordeelde in dit arrest dat de verkoop van aandelen niet kan worden gelijkgesteld met de andere manieren van het aantrekken van kapitaal. Dit werd opgemerkt, omdat een vennootschap haar kapitaal zowel door de verkoop van aandelen als door het sluiten van een lening kan versterken. Het verstrekken van één rentedragende lening kan als een economische activiteit worden aangemerkt.¹²⁹ De verkoop van aandelen was in dit arrest (in)direct dienstbaar aan de belaste activiteiten van BLP-concern. Ondanks dit heeft het HvJ EU in dit arrest niet expliciet aangegeven of de verkoop van aandelen aan te merken is als een niet-economische of een vrijgestelde activiteit.¹³⁰

De verkoop van aandelen door een houdstermaatschappij kwam nog één keer aan de orde in het arrest Wellcome Trust.¹³¹ In dit arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat handelingen omtrent aandelen binnen de reikwijdte van de btw kunnen vallen. Dat is het geval wanneer deze handelingen worden verricht door commerciële effectenhandelaren of in het kader van inmenging in het beheer van dochtervennootschappen. In deze gevallen zijn de activiteiten met betrekking tot de aandelen aan te merken als een vrijgestelde prestatie in de zin van artikel 135, lid 1, onderdeel f van de Btw-richtlijn. Wellcome Trust hield zich bezig met regelmatige verkoop van aandelen. Daardoor was Wellcome Trust van mening dat de verkoop van aandelen aan te merken is als een economische activiteit. Het HvJ EU merkt op dat de omvang en de regelmatigheid van de transacties betreffende aandelen niet direct leiden tot een economische activiteit. Ook een particuliere belegger kan regelmatig en aanzienlijke

¹²⁷ HvJ EU 22 juni 1993, nr. C-333/91, FED 1993/608.

¹²⁸ HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94, FED 1995/495.

¹²⁹ HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123.

¹³⁰ Zie noot van W.A.P. Nieuwenhuizen bij het arrest FED 1996/577.

¹³¹ HvJ EU 20 juni 1996, nr. C-155/94, FED 1996/577.

aandelenverkoop verrichten.¹³² De fiscale neutraliteit laat dus een andere behandeling dan die van de particuliere belegger niet toe. De tweede mogelijkheid, namelijk de directe of indirecte inmenging in het beheer van de dochtermaatschappij ging voor Wellcome Trust ook niet op. Het was Wellcome Trust juist verboden om dergelijke commerciële activiteiten te verrichten. De verkoop van aandelen is, indien er geen sprake is van een moeiende dan wel als een effectenhandelaar kwalificerende houdstervennootschap, niet aan te merken als een economische activiteit.

4.3.1.2 Het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit

In het arrest Régie Dauphinoise¹³³ oordeelde het HvJ EU dat er, naast de hiervoor behandelde twee manieren, nog één manier is om de handelingen met betrekking tot aandelen door een houdstervennootschap als een economische activiteit te beschouwen. Van een economische activiteit is ook sprake indien de handelingen met betrekking tot de aandelen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteit. Régie Dauphinoise hield zich voornamelijk bezig met het beheer van verhuurde onroerende zaken. De vooruitbetaalde gelden van mede-eigenaren en huurders belegde zij voor eigen rekening bij financiële instellingen. Het HvJ EU stelde vast dat, anders dan het dividend van een houdstervennootschap de rente wel als een vergoeding kan worden gezien voor de belegging in casu. De ontvangen rente is niet het gevolg van de loutere eigendom van het goed, maar is een tegenprestatie voor het ter beschikken stellen van kapitaal aan een derde. Daarom valt de rente binnen de werkingssfeer van de btw.

De verlengstukgedachte betekent echter niet dat iedereen met een spaarrekening belastingplichtig is voor de btw. Dat is slechts het geval indien de belegging het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk is van de belastbare activiteit. Hierdoor kwalificeert een belegging alleen als een economische activiteit als belegger op een andere manier al aan te merken is als belastingplichtige. Voor niet-moeiende holdingsmaatschappijen met beleggingen in financiële instellingen komt dit erop neer dat aandelenhandelingen van deze vennootschappen niet leiden tot een economische activiteit, tenzij de houdstervennootschap op een andere manier al aan te merken is als belastingplichtige.¹³⁴ De vraag wat er precies bedoeld wordt met een “rechtsreeks, duurzaam en noodzakelijk” verlengstuk liet het HvJ EU in het arrest Régie Dauphinoise open.

4.3.1.3 Moeien moet gepaard gaan met andere belastbare activiteit

Uit het arrest Floridienne & BergInvest¹³⁵ volgt dat de aandelenhandelingen van een moeiende-holding als een economische activiteit kan worden aangemerkt als de inmenging, moeien in het beheer van de dochtermaatschappij gepaard gaat met een andere belastbare handeling, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische

¹³² De opbrengst van de aandelenverkoop bedroeg voor Wellcome Trust bijna £ 2,2 biljoen.

¹³³ HvJ EU 11 juli 1996, nr. C-306/94, BNB 1997/38.

¹³⁴ Zie ook noot van M.E. van Hilten bij het arrest BNB 1997/38.

¹³⁵ HvJ EU 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17.

diensten ten aanzien van dochtervennootschappen.¹³⁶ Berginvest stelde in dit arrest nog dat er rechtsreeks of onrechtstreeks wordt gemoeid in het beheer van de vennootschappen. Er werden diensten op het terrein van de administratie, boekhouding en informatica aan de dochtervennootschappen verricht. Het HvJ EU is echter niet ingegaan of dit wel het moeien als gevolg heeft of dat moeien moet liggen op het sturende, beleidsbepalende vlak.¹³⁷

In het arrest Welthgrove BV¹³⁸ werd nog één keer herhaald dat het moeien gepaard moet gaan met handelingen die op grond van artikel 2 van de Btw-richtlijn aan btw zijn onderworpen. De houdstervenootschap moet naast het moeien ook handelingen onder bezwarende titel verrichten. Indien voor de handelingen van de houdstervenootschap geen vergoeding in rekening wordt gebracht gaat het moeien niet gepaard met een handeling die aan btw is onderworpen. Het dividend is niet te beschouwen als een tegenprestatie voor de handelingen van houdstervenootschappen. De aandelenactiviteiten van moeiende houdstervenootschappen die zonder een tegenprestatie diensten verlenen aan hun dochtervennootschappen worden dus niet aangemerkt als een economische activiteit.

Hierdoor lijkt voor de houdstervenootschappen die recht op aftrek van voorbelasting willen verkrijgen, verstandig om tegen vergoeding in het beheer van de dochtervennootschappen te moeien. Echter is het naar mijn mening de vraag of dit het gewenste resultaat zal opleveren. Ik deel met Sauter de mening dat dit afhankelijk is van het oogmerk waarom wordt gemoeid en of de vergoeding aan te merken is als vrijgevigheid. Indien door het tegen vergoeding verlenen van diensten de waarde van aandelen omhoog gaat, gaat het moeien gepaard met een andere belastbare handeling waardoor de houder wel aan te merken is als belastingplichtige.

4.3.1.4 De overdracht van de aandelen moet geen overdracht van algemeenheid van goederen vormen

Bij de zaak-AB SKF¹³⁹ ging het nogmaals over de verkoop van aandelen. Er werden alle aandelen van een dochtervennootschap en 26,5% van de aandelen van een voormalige 100% dochtermaatschappij tegen vergoeding overgedragen. Het doel was de herstructurering van de dochtervennootschappen. De opbrengst werd gebruikt ter financiering van de andere activiteiten van de groep. Het HvJ EU oordeelde dat het houden van aandelen door AB SKF aan te merken is als een economische activiteit. AB SKF mengt zich actief in het beheer van haar dochtervennootschappen welke ook gepaard gaat met belaste handelingen, zoals het verrichten van administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten aan de dochtermaatschappijen.

Wat betreft de overdracht van aandelen is ook sprake van een economische activiteit. Hoewel AB SKF ten tijde van de verkoop van aandelen niet meer moeide in het beheer van de voormalige 100% dochtermaatschappij, kwalificeert de overdracht van deze aandelen ook als

¹³⁶ In het arrest *Floridienne & BergInvest* geeft het HvJ EU, handelingen op het gebied van administratie, boekhouding en informatica als voorbeelden voor de inmenging. Dit meer omvattend voorbeeld is één jaar later, in het arrest *Cibo Participations* gegeven (HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7).

¹³⁷ Zie noot bij het arrest V-N 2000/53.17.

¹³⁸ HvJ EU 12 juli 2001, nr. C-102/00, FED 2001/541.

¹³⁹ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08, BNB 2010/251.

een economische activiteit. De overdracht van aandelen met het oog op herstructurering van een groep vennootschappen heeft namelijk rechtstreeks samenhang met de organisatie van de activiteit van de groep. Het is daardoor een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de belastbare activiteit. Als de verlengstukgedachte hier niet van toepassing was, was het volgens Mierop en Bouwmeester¹⁴⁰ voor de overdracht van deze aandelen eveneens sprake van een economische activiteit. Het actief moeien in het verleden kan voldoende zijn, aangezien het begrip economische activiteit, volgens het HvJ EU niet uit één handeling hoeft te bestaan maar ook uit een reeks van opeenvolgende handelingen kan bestaan.

Echter is het bij de overdracht van aandelen, aan de nationale rechter om na te gaan of de overdracht van aandelen gelijkgesteld kan worden met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19 van de Btw-richtlijn. Dat wil zeggen in hoeverre de overdracht van aandelen aan te merken is als de levering van alle activa.¹⁴¹ Indien dat het geval is en de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van deze kanbepaling, valt de overdracht van aandelen buiten de reikwijdte van de btw.

4.3.2 Uitgifte van nieuwe aandelen

De uitgifte van nieuwe aandelen is geen economische activiteit voor de btw. Het HvJ EU kwam tot deze conclusie in het arrest Kretztechnik¹⁴², omdat door de uitgifte van nieuwe aandelen het aantrekken van kapitaal wordt beoogd en niet het verrichten van een prestatie. In de literatuur is men het erover eens dat, hoewel deze beslissing van het HvJ EU juist is, de motivatie daarvan niet in overeenstemming is met een objectieve belasting als de btw waar de motieven nauwelijks een rol spelen.¹⁴³

Krachtens het arrest Kaphag¹⁴⁴ wordt het tegen vergoeding toetreden van een vennoot in een personenvennootschap niet aangemerkt als een economische activiteit. Zowel met betrekking tot de inbreng als de uitgifte van nieuwe aandelen is geen sprake van een prestatie die onder bezwarende titel wordt verricht.¹⁴⁵ In beide situaties wordt geld verstrekt hetzij door de inbrenger, hetzij door de nieuwe aandeelhouder, en als gevolg daarvan wordt door de verstrekker in de toekomst winst genoten. Er is immers geen rechtstreeks verband tussen de verstrekking van geld aan de vennootschap en de door de vennootschap uit te keren winstaandelen. De uit te keren winsten zijn gelijk aan een dividend wat op grond van de hiervoor behandelde jurisprudentie niet aan te merken is als vergoeding voor de verrichte prestaties. Door het ontbreken van een prestatie onder bezwarende titel kwalificeert de uitgifte van nieuwe aandelen niet als een economische activiteit.

¹⁴⁰ R. Mierop en J. Bouwmeester, "AB SKF: eindelijk duidelijkheid over btw-aftrek bij verkoop deelneming?", WFR 2010/414.

¹⁴¹ Gezien de beperkte omvang van deze scriptie, verwijs ik voor een uitgebreide behandeling hiervan naar: S.B. Cornielje, "De toepassing van art. 37d Wet OB 1968 bij de verkoop van een (minderheids)deelneming", WFR 2012/403.

¹⁴² HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, FED 2005/122.

¹⁴³ Zie M.E. van Hilten in zijn noot bij BNB 2005/313 en J.J.P. Swinkels in zijn noot bij FED 2005/122.

¹⁴⁴ HvJ EU 26 juni 2003, nr. C-442/01, V-N 2003/34.14.

¹⁴⁵ Zie J.J.P. Swinkels in zijn noot bij de arresten FED 2003/552 en FED 2005/122.

4.3.3 Verwerven en houden van obligaties

In het arrest Harnas & Helm¹⁴⁶ werd duidelijk dat het houden van obligaties gelijk moet worden behandeld met het houden van aandelen.¹⁴⁷ Ook voor de obligaties geldt dat het slechts het verwerven en houden daarvan niet aan te merken is als een economische activiteit, tenzij de obligaties dienstbaar zijn aan enige andere belastbare activiteit. Hoewel het HvJ EU in het arrest Harnas & Helm spreekt van “dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit”, gaat men in de literatuur ervan uit dat dit niet een andere betekenis heeft dan “het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit”.¹⁴⁸ De handelingen van een obligatiehouder gaat het karakter van enkel vermogensbeheer niet te boven. De opbrengsten van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit, zijn enkel het gevolg van de loutere eigendom van de obligatie. Hierdoor kunnen de opbrengsten van obligaties niet worden aangemerkt als een tegenprestatie voor een handeling van de obligatiehouder.

Anders dan het verstrekken van een lening in de vorm van obligaties behoren het jaarlijks tegen vergoeding verstrekken van leningen aan deelnemingen wel tot economische activiteiten van de houdstervennootschappen.¹⁴⁹ Met het verstrekken van deze leningen wordt duurzaam gestreefd naar opbrengsten, waardoor het aan te merken is als exploitatie van een zaak in de zin van artikel 9, eerste lid, laatste volzin van de Btw-richtlijn.

4.3.4 Zowel economische als niet-economische activiteiten door de houdster

De aandelen- en obligatie handelingen van houdstervennootschappen kunnen onder voorwaarden worden aangemerkt als economische activiteiten. Het jaarlijks tegen vergoeding verstrekken van leningen aan deelnemingen behoren in iedere geval tot economische activiteiten van de houdstervennootschappen. Daarentegen is de uitgifte van nieuwe aandelen geen economische activiteiten voor de btw. Dat brengt met zich mee dat een houdstervennootschap zowel economische als niet-economische activiteiten kan verrichten.

Een goed voorbeeld hiervan is gegeven in het nog te behandelen, recent arrest Larentia en Minerva / Marenave.¹⁵⁰ De houdstervennootschap kan kosten maken voor het verwerven, het aanhouden en de verkoop van aandelen in deelnemingen. Indien deze kosten betrekking hebben op de deelnemingen waarin wordt gemoeid en op de deelnemingen waarin niet wordt gemoeid, is de btw op deze kosten slechts gedeeltelijk aftrekbaar. Voor de verdeling van de btw op deze kosten kan de verdeelsleutel die in het volgende hoofdstuk zal worden behandeld, worden toegepast.

¹⁴⁶ HvJ EU 6 februari 1997, nr. C-80/95, V-N 1997/1031.

¹⁴⁷ Dit volgt ook uit het feit dat zowel aandelen als obligaties op grond van artikel 135, lid 1, onderdeel f van de Btw-richtlijn van btw vrijgesteld zijn (zie ook de conclusie van A-G Fennelly bij het arrest FED V-N 1997/38).

¹⁴⁸ Zie bijvoorbeeld W.A.P. Nieuwenhuizen in zijn aantekening bij het arrest FED 1997/158.

¹⁴⁹ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-77/01, BNB 2004/285.

¹⁵⁰ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, r.o. 29.

4.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende vraag centraal: “wanneer worden de activiteiten van de houdstervennootschappen aangemerkt als economische activiteiten?”. De handelingen die worden verricht door houdstervennootschappen, kunnen onder voorwaarden worden aangemerkt als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. In dat geval worden deze handelingen, op grond van de laatste volzin van artikel 9, eerste lid, van de Btw-richtlijn als economische activiteiten beschouwd.

Het verwerven, het houden en de verkoop van aandelen is in principe geen economische activiteit voor de btw. Ook de overige activiteiten die nauw samenhangen met het aandeelhouderschap kwalificeren daarvoor niet. Hierdoor is de zuivere holding niet aan te merken als belastingplichtige. De handelingen inzake aandelen- en obligaties worden echter, onder voorwaarden wel als economische activiteiten beschouwd. Dat is ten eerste het geval, indien deze handelingen worden verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten. Ten tweede indien er sprake is van een moeiende holding, die handelingen verricht met het oog op inmenging in het beheer van de deelnemingen. Deze inmenging moet gepaard gaan met een andere belastbare activiteit die tegen vergoeding wordt verricht. Daarbij valt te denken aan het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten ten aanzien van de dochtervennootschappen. Het enkel ontvangen van dividend door de houdster is niet voldoende. De laatste mogelijkheid is, wanneer deze handelingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteit.

Verder kwalificeert de uitgifte van nieuwe aandelen niet als een economische activiteit. Bij de uitgifte van nieuwe aandelen is geen sprake van een prestatie die onder bezwarende titel wordt verricht. Er is immers geen rechtstreeks verband tussen de verstrekking van geld aan de vennootschap en de winstaandelen die door deze vennootschap worden uitgekeerd. Anders dan het verstrekken van een lening in de vorm van obligaties behoren het jaarlijks tegen vergoeding verstrekken van leningen aan deelnemingen wel tot economische activiteiten van de houdstervennootschappen. Met het verstrekken van leningen wordt duurzaam gestreefd naar opbrengsten.

De verkoop van aandelen verdient nog extra aandacht. In het geval dat de overdracht van aandelen aan te merken is als overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, en de betrokken lidstaat deze kan-bepaling heeft geïmplementeerd, valt de overdracht van aandelen buiten de reikwijdte van de btw.

Doordat de sommige aandelen- en obligatie handelingen van een houdstervennootschap als economische activiteiten worden beschouwd, en bepaalde handelingen van haar daarvoor niet kwalificeren is het mogelijk dat een houdstervennootschap zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. Een goed voorbeeld hiervan is gegeven in het nog te behandelen, recent arrest Larentia en Minerva. Voor de verdeling van de btw op deze kosten kan de verdeelsleutel die in het volgende hoofdstuk zal worden behandeld, worden toegepast

HOOFDSTUK 5 Zowel economische als niet-economische activiteiten en de pro rata

5.1 Algemeen

In het derde en vierde hoofdstuk is uitgebreid besproken wanneer er voor de btw sprake is van economische dan wel niet-economische activiteiten. Zo worden de voorbereidende handelingen en stakingshandelingen van een belastingplichtige onder voorwaarden aangemerkt als economische activiteiten. Terwijl het uitsluitend om niet, tegen symbolische vergoeding en incidenteel verrichten van activiteiten, behoudens uitzonderingen, niet worden aangemerkt als economische activiteiten. Het leveren van illegale goederen en diensten, privéhandelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon en het enkel verwerven, het houden en de verkoop van aandelen kwalificeren ook niet als economische activiteiten.

Indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, moet de voorbelasting worden gesplitst. In de voorgaande hoofdstukken zijn voorbeelden gegeven van de situaties waarin hiervan sprake is. Te denken valt aan een coffeeshop die naast softdrugs ook horecaproducten verkoopt. Deze coffeeshop moet de btw op de algemene kosten die geen rechtstreeks verband houden met één van die activiteiten splitsen tussen economische en niet-economische activiteiten. Hoe de toerekening tussen economische en niet-economische activiteiten moet plaatsvinden, is in de Btw-richtlijn niet geregeld. De systematiek van het aftrekrecht betreffende de splitsing van de btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties is daarentegen wel in de Btw-richtlijn vastgelegd. De btw op kosten die zowel met belaste als vrijgestelde prestaties verband houden, dienen volgens een pro-rata-aftrek op basis van omzetverhoudingen of volgens een verhouding op basis van het werkelijk gebruik van de ingekochte goederen en diensten plaats te vinden. Om de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten te regelen kunnen de lidstaten echter, op grond van de arresten van het HvJ EU,¹⁵¹ bepalingen in de nationale wet opnemen. Nederland heeft tot heden geen bepalingen hieromtrent in de Wet OB 1968 opgenomen.

De tweede onderzoeksvraag van deze scriptie was: “Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting worden bepaald indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?”. Deze vraag wordt in het zesde hoofdstuk behandeld. Alvorens op deze vraag in te gaan, wordt eerst in dit hoofdstuk ingegaan op de soorten kosten van een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, de huidige aftrekregeling en hoe het aftrekrecht nu in de Btw-richtlijn en in de nationale wet is geregeld. Daarbij wordt met name aandacht besteed aan de pro rata regeling die wordt toegepast, indien de belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Als laatste wordt ingegaan op de jurisprudentie en de literatuur over de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten.

5.2 Recht op aftrek van voorbelasting

Artikel 168 van de Btw-richtlijn bepaalt dat een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft voor zover hij de ingekochte goederen en diensten gebruikt voor de

¹⁵¹ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20 en HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14, C-109/14.

belaste handelingen. Het begrip “gebruikt” is in dit verband van essentieel belang. In de jurisprudentie heeft dit begrip op verschillende manieren invulling gekregen. Zo heeft het HvJ EU in verschillende arresten het criterium “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang” tussen het ingekochte en uitgaande handelingen gehanteerd bij het nagaan of de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen.¹⁵² Ook spreekt het HvJ EU in een aantal arresten van “rechtstreeks en onmiddellijk verband” en van toerekening van de kosten aan economische activiteiten.¹⁵³ In de literatuur wordt ook gesproken van “onlosmakelijke samenhang” tussen de ingekochte en de uitgaande handelingen.¹⁵⁴ Het recht op aftrek van voorbelasting vereist dat er een onlosmakelijke samenhang is tussen de ingekochte en verrichte handelingen.

Een aantal beginselen vormt een inbreuk op deze norm van “onlosmakelijke samenhang”.¹⁵⁵ Dat zijn het rechtskarakter ofwel het doel van de omzetbelasting, de externe neutraliteit van de btw, het gelijkheidsbeginsel, het doelmatigheids- en eenvoudsbeginsel en het beginsel van het verbod op misbruik van recht. Het recht op aftrek van voorbelasting vindt bijvoorbeeld geen toepassing indien er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de kosten van de ingekochte goederen en diensten en de vrijgestelde of niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Daarentegen heeft een belastingplichtige, omwille van de externe neutraliteit, recht op aftrek van voorbelasting indien hij prestaties verricht aan afnemers buiten de Europese Unie.¹⁵⁶ Op deze manier wordt de internationale concurrentiepositie van de ondernemers in bijvoorbeeld de financiële sector niet verstoord, aangezien de financiële diensten zonder btw de Europese Unie verlaten. Een ander voorbeeld is de voorbereidende handelingen in de beginfase van een onderneming. Er vinden immers nog geen belaste handelingen plaats, waardoor er eigenlijk geen onmiddellijk en rechtstreeks verband aanwezig is tussen de ingekochte goederen en de belaste handelingen. Om de neutraliteit van de heffing te waarborgen bestaat toch recht op aftrek voor de kosten op voorbereidende handelingen.

Volgens van Doesum¹⁵⁷ zorgt de norm “onlosmakelijke samenhang” uiteindelijk ervoor dat het doel en de strekking van recht op aftrek van voorbelasting wordt bereikt. Hiermee wordt bedoeld dat de aftrekregeling ertoe moet leiden dat de belastingplichtige volledig ontlast wordt van alle verschuldigde btw die tot stand komt in verband met zijn belaste economische activiteiten. Wanneer door toepassing van deze norm niet in overeenstemming wordt gehandeld met het doel en de strekking van het aftrekrecht, wordt de reikwijdte ervan, afhankelijk van de situatie, beperkt of uitgebreid.

¹⁵² HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118; HvJ EU 3 mei 2005, nr. C-32/03 (Fini H), V-N 2005/15.8 en HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), FED 2005/122.

¹⁵³ HvJ EU 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand), V-N 2007/12.19; HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20 en HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (SKF), BNB 2010/251.

¹⁵⁴ A.J. van Doesum, Ondanks een onlosmakelijke samenhang. Correcties op de onlosmakelijke samenhang als norm voor het recht op aftrek van voorbelasting, Deventer: Kluwer 2013, blz. 68.

¹⁵⁵ Doesum, 2013, blz. 31 e.v.

¹⁵⁶ Zie artikel 169, onderdeel c Btw-richtlijn en artikel 15, lid 2, onderdeel c van de Wet OB 1968.

¹⁵⁷ Doesum, 2013, blz. 65.

5.3 Directe en algemene kosten

Een belastingplichtige die belaste economische activiteiten en niet-economische activiteiten verricht, kan te maken hebben met vier verschillende soorten kosten.

5.3.1. Directe kosten - Kosten die rechtstreeks verband houden met economische activiteiten

Ten eerste kan er sprake zijn van directe kosten die betrekking hebben op economische activiteiten van de belastingplichtige. Dat is het geval indien de kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een bepaalde economische activiteit in een later stadium. Het HvJ EU heeft geconcludeerd dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de ingekochte goederen en diensten en de belaste handelingen aanwezig is, wanneer de kosten van deze ingekochte goederen en diensten één van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen vormen.¹⁵⁸ Indien de kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de belaste handelingen van de belastingplichtige is de btw op deze kosten volledig aftrekbaar.

Zo heeft het HvJ EU in het arrest Portugal Telecom¹⁵⁹ geoordeeld dat een holdingvennootschap die het aanhouden van de deelnemingen als algemene activiteit heeft, de btw op de kosten die zijn gemaakt om technische beheers- en managementdiensten te verrichten aan haar deelnemingen in aftrek kan brengen. Portugal Telecom nam deze diensten van consultants af en leverde aan de deelnemingen tegen de verkrijgingsprijs vermeerderd met de btw. Het feit dat het verrichten van beheers- en managementdiensten aan de deelnemingen bijkomstig van aard zijn, stond volgens het HvJ EU niet in de weg van het aftrekrecht (r.o. 45). Het HvJ EU oordeelde dat het aan de nationale rechter is om na te gaan of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten die zijn gemaakt voor technische beheers- en managementdiensten en de uitgaande belaste handelingen van de houdstervennootschap (het verrichten van technische beheers- en managementdiensten aan haar deelnemingen). Indien de kosten die zijn gemaakt voor het verrichten van technische beheers- en managementdiensten worden aangemerkt als directe kosten, is de btw op deze kosten volledig aftrekbaar.

5.3.2 Kosten die rechtstreeks verband houden met niet-economische activiteiten

Ten tweede kan er sprake zijn van kosten die betrekking hebben op niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Dat is het geval indien de kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de activiteiten die zelfstandig gezien niet worden aangemerkt als economische activiteiten. Van Kesteren¹⁶⁰ merkt nog op dat de goederen en diensten die zijn aangeschaft voor de niet-economische activiteiten, in beginsel geen directe kosten vormen voor de btw. Aangezien de handeling waaraan zij feitelijk toerekenbaar zijn zelf buiten de reikwijdte van de btw vallen. Voor deze kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de niet-economische activiteiten, geldt het recht op aftrek van voorbelasting niet.

¹⁵⁸ HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 28.

¹⁵⁹ HvJ EU 6 september 2012, nr. C 496/11, V-N 2012/51.21.

¹⁶⁰ H.W.M. van Kesteren, "Directe en algemene kosten in de btw", WFR 2008/318.

Een goed voorbeeld hiervan vormt het arrest Wellcome Trust.¹⁶¹ Uit de feiten van dit arrest bleek dat Wellcome Trust zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. Het houden van aandelen door Wellcome Trust kwalificeert niet als een economische activiteit, waardoor de verkoop van deze aandelen ook buiten de reikwijdte van de btw viel. Wellcome Trust belegde daarnaast ook in een onroerend goed portefeuille. Voor deze onroerend goed portefeuille vond de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken geen toepassing. Een andere economische activiteit van Wellcome Trust was het verlenen van leningen aan instellingen en banken (r.o. 13). Over de advieskosten die verband hielden met de verkoop van aandelen, oordeelde het HvJ EU dat de btw op deze kosten niet in aftrek kan worden gebracht. Hoewel het HvJ EU dit niet expliciet heeft aangegeven, hielden de advieskosten een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de niet-economische activiteiten van Wellcome Trust. Hierdoor was de btw op deze kosten in het geheel niet aftrekbaar.

5.3.3 Algemene kosten I - Kosten die rechtstreeks verband houden met een afgebakend gedeelte of gehele economische activiteit van een onderneming

Ten derde kan er sprake zijn van algemene kosten die geen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één van de activiteiten van de belastingplichtige. Dat wil zeggen dat er geen rechtstreekse samenhang is tussen de kosten en bepaalde prestaties in een later stadium. Voor de algemene kosten moet eerst worden vastgesteld of zij een samenhang vertonen met een afgebakend gedeelte van de onderneming. Indien dit het geval is worden de ingekochte goederen en diensten gebruikt voor een afgebakend deel van de economische activiteit van de belastingplichtige. De btw op deze algemene kosten is in zijn geheel aftrekbaar. Dit onder de aanname dat alle handelingen van dat afgebakend deel aan de heffing van btw zijn onderworpen.¹⁶²

Wat men onder het begrip “afgebakend gedeelte” moet verstaan, is door het HvJ EU niet aangegeven. Ik deel met van Kesteren¹⁶³ de mening dat een afdeling van een bedrijf pas als een afgebakend gedeelte kwalificeert, indien de afdeling met eigen arbeids- en productiefactoren werkzaamheden kan verrichten die rechtstreeks resulteren in belastbare handelingen. Daarentegen kwalificeert naar mijn mening een afdeling die zelfstandig niet tot belaste eindproducten kan komen niet als een afgebakend gedeelte. Een vennootschap die deel uitmaakt van een fiscale eenheid en een afdeling van een vennootschap die als zelfstandig gedeelte wordt beschouwd voor de toepassing van de overdracht van algemeenheid van goederen op grond van artikel 37d Wet OB 1968 kan wel worden aangemerkt als een afgebakend gedeelte.¹⁶⁴

In de zaak-Abbey National I¹⁶⁵ oordeelde het HvJ EU dat slechts de afdeling van één vennootschap die samen met een aantal andere vennootschappen een fiscale eenheid vormde voor de btw, *in beginsel* niet aan te merken is als een afgebakend gedeelte van een onderneming. In casu hield de afdeling van de verzekeraar Scottish Mutual die met een aantal

¹⁶¹ HvJ EU 20 juni 1996, nr. C-155/94, V-N 1997/1034.

¹⁶² HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 39.

¹⁶³ H.W.M. van Kesteren, “Directe en algemene kosten in de btw”, WFR 2008/318.

¹⁶⁴ Zie voor deze voorbeelden ook: H.W.M. van Kesteren, “Directe en algemene kosten in de btw”, WFR 2008/318.

¹⁶⁵ HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National I).

andere vennootschappen een fiscale eenheid vormde, zich bezig met de verhuur van onroerende zaken. Scottish Mutual had voor deze onroerende zaken voor de btw-belaste verhuur geopteerd. Het HvJ EU oordeelde dat de btw op de algemene kosten ten aanzien van de overdracht van een dergelijke afdeling toch volledig aftrekbaar is, mits de afdeling die wordt overgedragen slechts btw-belaste prestaties verricht. De reden achter dit oordeel van het HvJ EU is het waarborgen van de neutraliteit van de heffing. Een volledige en gedeeltelijke belastingplichtige moet, wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting in gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Dit kan worden uitgelegd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Als een belastingplichtige slechts economische activiteiten verricht en deze activiteiten worden overgedragen, is de btw op algemene kosten ten aanzien van de overdracht volledig aftrekbaar. De kosten houden immers rechtstreeks verband met de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Het feit dat de kosten na de overdracht van alle activiteiten niet meer kunnen worden verdisconteerd in de prijzen van belaste handelingen, vormt geen probleem. Er is namelijk een onlosmakelijk samenhang tussen de algemene kosten en de economische activiteiten van de belastingplichtige in het verleden.¹⁶⁶ Verricht een belastingplichtige daarentegen, naast de economische activiteiten ook een incidentele handeling en wordt de afdeling welke slechts economische activiteiten verricht overgedragen, is de btw op de algemene kosten gedeeltelijk aftrekbaar. Terwijl de kosten nog steeds een onlosmakelijke samenhang vertonen met de economische activiteiten in het verleden. Om deze ongelijke behandeling tussen de gedeeltelijke en volledige belastingplichtigen te voorkomen, wordt de aftrek voor de gedeeltelijke belastingplichtige volgens de activiteiten van het afgebakende gedeelte verleend, en niet volgens de activiteiten van de gehele onderneming.

Indien de algemene kosten niet samenhangen met een afgebakend gedeelte van een onderneming, moet worden nagegaan of zij een sterke band hebben met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige. De btw op de algemene kosten die een sterke band vertonen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige kan op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU, pro rata in aftrek worden gebracht.¹⁶⁷ Dat betekent dat de btw op algemene kosten volledig aftrekbaar is als de belastingplichtige geen vrijgestelde handelingen verricht. Het verschil met het toerekenen aan een afgebakend gedeelte is dat een belastingplichtige die ook vrijgestelde prestaties verricht, de btw op algemene kosten volledig in aftrek kan brengen indien de algemene kosten rechtstreeks verband houden met een afgebakend gedeelte van de onderneming dat volledig belast presteert. In het geval dat de algemene kosten niet toe te rekenen zijn aan afgebakend gedeelte van de onderneming, is de aftrek slechts pro rata mogelijk.

Een goed voorbeeld van de algemene kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de algehele economische activiteit van de belastingplichtige is in het arrest Kretztechnik¹⁶⁸ gegeven. Kretztechnik verhoogde door uitgifte van aandelen haar maatschappelijk kapitaal.

¹⁶⁶ Zie: HvJ EU 3 mei 2005, nr. C-32/03, V-N 2005/15.8.

¹⁶⁷ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26 en HvJ EU 26 juni 2003, nr. C-442/01, V-N 2003/34.14 (KapHag)

¹⁶⁸ HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, FED 2005/122.

De btw op de kosten van uitgifte van aandelen wilde Kretztechnik volledig in aftrek brengen. De uitgifte van aandelen is geen economische activiteit voor de btw.¹⁶⁹ De uitgifte van aandelen kwalificeert verder ook niet als een niet-economische activiteit. Door de uitgifte van aandelen wordt het aantrekken van kapitaal beoogd en niet het verrichten van een prestatie. Bij uitgifte van aandelen is er voor de btw slechts sprake van kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van de activiteiten van de belastingplichtige. Daardoor waren de kosten van de aandelenuitgifte volgens het HvJ EU aan te merken als algemene kosten. Verder oordeelde het HvJ EU dat de btw op deze kosten toch volledig aftrekbaar is.¹⁷⁰ Kretztechnik heeft namelijk door verhoging van haar maatschappelijk kapitaal het versterken van haar algemene economische activiteit beoogd. Hierdoor bestaat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de aan de emissie toe te rekenen kosten en de gehele bedrijfsactiviteit van Kretztechnik (r.o. 36).

5.3.4 Algemene kosten II - Kosten die gedeeltelijk rechtstreeks verband houden met economische en niet-economische activiteiten

Ten slotte kan voor een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht sprake zijn van algemene kosten die geen sterke band vertonen met de algehele economische activiteit van die belastingplichtige. Oftewel, van kosten die een gedeeltelijk rechtstreeks verband houden met economische activiteiten. De btw op deze algemene kosten is niet volledig aftrekbaar. Het moet worden gesplitst tussen economische en niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Het aftrekrecht geldt slechts voor het deel dat toerekenbaar is aan de belaste economische activiteiten van de belastingplichtige.

5.3.5 Het begrip “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang” bij directe en algemene kosten

Wat betreft de directe kosten geeft het HvJ EU een strikte uitleg aan het begrip “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang”. Om de btw op directe kosten te kunnen aftrekken, moeten de kosten deel uitmaken van de prijzen van belastbare handelingen.¹⁷¹ Voor het bestaan van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten en de algehele economische activiteit van de belastingplichtige is echter niet noodzakelijk dat de kosten deel uitmaken van de prijzen van uitgaande handelingen. Het is immers voldoende dat er een onlosmakelijke samenhang is met de algehele bedrijfsactiviteit.¹⁷² Ik deel met van Kesteren en Merckx¹⁷³ de mening dat dit verschil in uitleg van het begrip “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang” tot ongewenste resultaten kan leiden.

Te denken valt aan een onderneming die zich onder andere bezighoudt met het winnen en verkopen van drinkwater. Deze onderneming ontvangt een onbelastbare subsidie om een onderzoek te doen naar mogelijkheden om drinkwater te winnen. Voor het onderzoek schaft de belastingplichtige apparatuur aan. Dit wordt gefinancierd met de ontvangen subsidie. Als

¹⁶⁹ Voor verdere onderbouwing hiervan verwijs ik naar paragraaf 4.3.2.

¹⁷⁰ Onder de aanname dat de belastingplichtige geen vrijgestelde prestaties verricht.

¹⁷¹ HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118.

¹⁷² HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26 en HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, (Kretztechnik), BNB 2005/313.

¹⁷³ H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merckx, “De zaak-Investrand en de grenzen van de belastingplicht”, WFR 2007/902.

de belastingplichtige ten gevolge van het onderzoek drinkwater begint te verkopen, kunnen de aanschafkosten van de apparatuur niet in de prijs van drinkwater zitten. De kosten van de apparatuur waren immers gesubsidieerd. Deze kosten kunnen hierdoor alleen als algemene kosten kwalificeren. Indien de onderneming naast de verkoop van drinkwater ook vrijgestelde prestaties verricht, is de btw op deze kosten slechts pro rata aftrekbaar. Naar mijn mening is dit een ongewenste uitkomst. De apparatuur wordt immers gebruikt voor het verrichten van belaste economische activiteiten, namelijk de verkoop van drinkwater. Daardoor zijn de aanschafkosten van de apparatuur rechtstreeks toerekenbaar aan de belaste output (directe kosten) van de belastingplichtige. Ook wat betreft de directe kosten moet mijns inziens niet noodzakelijk zijn dat de kosten daadwerkelijk deel uitmaken van de prijzen van belastbare handelingen.

5.3.6 Het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige bij directe en algemene kosten

Ook is de vraag in hoeverre het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige een rol spelen bij het bepalen van het aftrekrecht bij directe en algemene kosten. Van Kesteren en Merckx¹⁷⁴ geven aan dat het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige, bij het bepalen van het aftrekrecht bij directe kosten geen rol spelen. Daarentegen wordt dit wel meegewogen bij de vraag in hoeverre de btw op de algemene kosten aftrekbaar is.

In de zaak-BLP¹⁷⁵ werden kosten gemaakt die verband hielden met de verkoop van aandelen, wat in casu als een vrijgestelde prestatie kwalificeerde. BLP wilde met de opbrengst van de aandelenverkoop de uitbouw van belaste handelingen financieren. Aangezien de kosten van de verkoop van aandelen verband hielden met een vrijgestelde economische activiteit kwalificeerden deze kosten als directe kosten. De btw die rechtstreeks toerekenbaar is aan een vrijgestelde prestatie, is niet aftrekbaar. Volgens het HvJ EU brengt het feit dat BLP met de opbrengst van de aandelenverkoop de uitbouw van belaste handelingen wil financieren geen aftrekrecht met zich mee (r.o. 19). Indien sprake is van directe kosten die een rechtstreeks verband houden met een vrijgestelde prestatie leidt het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige niet tot het aftrekrecht.

Daarentegen oordeelde het HvJ EU in de zaak-Kretztechnik¹⁷⁶, welke over de aftrekbaarheid van de btw op algemene kosten ging, dat het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige wel van wezenlijk belang zijn. Kretztechnik maakte kosten voor de uitgifte van aandelen. De btw op deze kosten was niet toerekenbaar aan één van de activiteiten van de belastingplichtige. Kretztechnik beoogde echter door de uitgifte van aandelen haar maatschappelijk kapitaal te verhogen om haar algehele economische activiteit te versterken. Aangezien de uitgifte van aandelen plaatsvond ter versterking van de algehele economische activiteit van de belastingplichtige, was er sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten van de aandelenuitgifte en de gehele bedrijfsactiviteit van de

¹⁷⁴ H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merckx, "De zaak-Investrand en de grenzen van de belastingplicht", WFR 2007/902.

¹⁷⁵ HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995/3030.

¹⁷⁶ HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, (Kretztechnik), BNB 2005/313.

belastingplichtige (r.o. 36). De btw op de algemene kosten was door het oogmerk en de motieven van de belastingplichtige volledig aftrekbaar. Kretztechnik verrichtte slechts belaste prestaties.

5.4 Zowel belaste als vrijgestelde prestaties

De artikelen 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn regelen het recht op aftrek van voorbelasting voor de goederen en diensten die zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties worden gebruikt (hierna: de pro rata regeling). De btw op deze ingekochte goederen en diensten dient verdeeld te worden tussen belaste en vrijgestelde economische activiteiten. Het aftrekrecht bestaat enkel voor het deel van de btw, dat toerekenbaar is aan de belaste prestaties van de belastingplichtige. Deze splitsing heeft overeenkomsten met de splitsing van btw tussen economische en niet-economische activiteiten.

5.4.1 Pro rata op basis van omzetverhoudingen

De btw op de kosten die zowel met belaste als vrijgestelde prestaties verband houden, moet op basis van de pro rata worden gesplitst. De pro rata is een verhouding tussen de belaste prestaties en het totaal van de belaste en vrijgestelde prestaties van een belastingplichtige. Op grond van artikel 174 van de Btw-richtlijn wordt de pro rata met behulp van omzetverhoudingen bepaald. De teller van de breuk bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet (exclusief btw) van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De noemer van de breuk wordt gevormd door het totale bedrag van de per jaar berekende omzet (exclusief btw) van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Met de bewoordingen “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” worden de vrijgestelde prestaties bedoeld. Ten eerste volgt dit uit de jurisprudentie van het HvJ EU¹⁷⁷ waarin het HvJ EU heeft geoordeeld dat de dividenden, die buiten de reikwijdte van de btw vallen, uitgesloten zijn van de berekening van de pro rata. Ten tweede kan dit worden afgeleid uit de systematiek van de Btw-richtlijn.¹⁷⁸

De pro rata wordt op grond van artikel 175, lid 1 van de Btw-richtlijn uitgedrukt in een percentage en wordt naar boven afgerond. De lidstaten zijn echter niet verplicht om de afrondingsregel van artikel 175, lid 1 Btw-richtlijn toe te passen, wanneer het pro rata wordt berekend door één van de speciale methoden van artikel 173, lid 2, onderdeel a t/m d Btw-richtlijn. Bijvoorbeeld als er gebruik wordt gemaakt van een speciale pro-rata-methode waarbij op basis van een aantal parameters, voor elk van de bedrijfssectoren een percentage wordt toegepast.¹⁷⁹

Overigens moet nog worden opgemerkt dat formeel gezien de pro rata een verhouding tussen de vergoedingen is. De omzet is immers een bedrag inclusief btw, terwijl de vergoeding een bedrag exclusief btw is. De btw zelf heeft geen invloed op de splitsing.¹⁸⁰ De pro rata regeling is in de Nederlandse wetgeving terug te vinden in artikel 15, lid 6 van de Wet OB 1968 jo. artikel 11 Uitv. Besch. OB 1968.

¹⁷⁷ HvJ EU 22 juni 1993, nr. C-333/91, FED 1993/608 (Sofitam SA), HvJ EU 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17 (Floridiene en Berginvest) en HvJ EU 29 april 2004, nr. C-77/01, BNB 2004/285 (EDM).

¹⁷⁸ In paragraaf 5.5.1 wordt hierop dieper ingegaan.

¹⁷⁹ Zie HvJ EU 18 december 2008, nr. C-488/07, V-N 2008/62.26.

¹⁸⁰ Zie: Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010, blz. 360.

Op grond van artikel 174, lid 2 van de Btw-richtlijn blijft de omzet die behaald is met het verrichten van een aantal handelingen, buiten de berekening van de pro rata. Deze handelingen zijn de levering van investeringsgoederen die in het kader van de onderneming zijn gebruikt, de bijkomstige handelingen ten aanzien van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen en een aantal andere bijkomstige handelingen in de financiële sector die zijn opgenomen in artikel 135, lid 1, onderdeel b t/m g. De reden dat de omzet met betrekking tot deze handelingen buiten de berekening van de pro rata blijft, is het incidentele karakter van deze handelingen. Incidentele handelingen kunnen de pro rata zowel in positieve als in negatieve zin beïnvloeden.

Zo wordt de vergoeding die wordt verkregen door de levering van een investeringsgoed buiten de berekening van de pro rata gelaten. Een dergelijke levering behoort niet tot reguliere bedrijfsactiviteit van een belastingplichtige. Door het maken van relatief hoge algemene kosten, in het jaar van de verkoop van een investeringsgoed kan de belastingplichtige een hogere aftrek realiseren. De levering van de investeringsgoederen die zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties zijn gebruikt, vindt in de meeste gevallen btw-belast plaats. Wordt een roerende zaak daarentegen slechts voor de vrijgestelde prestaties gebruikt, dan is de levering van deze zaak op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel r van de Wet OB 1968 van de btw vrijgesteld. Het opnemen van de omzet van deze levering zal de pro rata van een onderneming, in het jaar van de verkoop juist in negatieve zin beïnvloeden. Opgemerkt dient te worden dat artikel 14 Uitv. Besch. OB 1968 over het afstoten van bedrijfsmiddelen spreekt, terwijl de richtlijn over het afstoten van investeringsgoederen spreekt. Het begrip “bedrijfsmiddel” is ruimer dan het begrip “investeringsgoed”.¹⁸¹ Als dit verschil tussen de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn nadelig uitpakt voor de belastingplichtige, is een rechtstreeks beroep op de bepalingen van de Btw-richtlijn mogelijk.¹⁸²

Ook de omzet met betrekking tot de bijkomstige financiële handelingen blijven buiten de berekening van de pro rata. Hierover heeft het HvJ EU een oordeel gegeven in het arrest Régie Dauphinoise.¹⁸³ Het ging om een vennootschap die zich bezighield met het beheer van goederen, en vooral met het beheer van de verhuurde onroerende zaken. De ontvangen voorschotten van mede-eigenaren en huurders belegde zij voor eigen rekening bij financiële instellingen. Het HvJ EU oordeelde dat de renteopbrengsten van deze beleggingen in de noemer van de pro rata moeten worden opgenomen. De ontvangen rente is niet het gevolg van de enkele eigendom van het goed, maar vormt een vergoeding voor het ter beschikking stellen van kapitaal aan een derde. De ontvangst van de rente vormt een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de belastbare activiteiten van de beheerder. Beleggen als verlengstuk van belastbare activiteiten kwalificeert derhalve niet als een bijkomstige financiële handeling in de zin van artikel 174, lid 2, onderdeel b van de Btw-richtlijn.

5.4.2 Splitsing op basis van werkelijk gebruik en andere methoden van toerekening

De pro rata gaat ervan uit dat de omzetverhouding tussen de belaste en vrijgestelde prestaties gelijk is aan de verhouding van de btw op de kosten van belaste en vrijgestelde prestaties. De

¹⁸¹ HvJ EU 1 februari 1977, nr. 51/76, BNB 1978/18 (VNO-arrest).

¹⁸² Zie: Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010, blz. 363-364.

¹⁸³ HvJ EU 11 juli 1996, nr. C-306/94, BNB 1997/38.

pro rata heeft dus een forfaitair karakter. Aan de hand van de omzetverhouding wordt geprobeerd een beeld te schetsen van de werkelijkheid. Aangezien het bepalen van het werkelijke gebruik niet eenvoudig is, is de pro rata op basis van omzetverhoudingen een doeltreffende manier om btw te splitsen. Het is niet noodzakelijk om voor ieder goed of iedere dienst na te gaan in hoeverre het gebruikt wordt voor de belaste dan wel voor de vrijgestelde prestaties.

Echter leidt de pro rata op basis van omzetverhoudingen niet altijd tot redelijke uitkomsten. Het werkelijke gebruik van de goederen en diensten kan immers afwijken van de omzetverhoudingen. Artikel 173, lid 2, onderdeel c van de Btw-richtlijn biedt in dit verband een mogelijkheid om de aftrek te baseren op het gebruik van de goederen en diensten. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt.¹⁸⁴ De aftrekbare btw moet op basis van werkelijk gebruik worden berekend, indien aannemelijk is dat de verhouding op basis van omzetverhoudingen als geheel genomen niet overeenkomt met de werkelijkheid.¹⁸⁵ De bewijslast om dit aannemelijk te maken ligt aan degene die wil afwijken van de pro rata op basis van omzetverhoudingen. De vaststelling van werkelijk gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.¹⁸⁶

Splitsing op basis van werkelijk gebruik biedt bijvoorbeeld soelaas in gevallen waarin sprake is van een startende ondernemer die nog geen uitgaande handelingen heeft verricht. Indien deze ondernemer kosten maakt die zowel met belaste als vrijgestelde prestaties verband houden, kan voor de bepaling van aftrekbare btw een aansluiting worden gezocht bij het geplande gebruik van de ingekochte goederen en diensten. In de praktijk komt splitsing op basis van werkelijk gebruik vooral voor bij onroerende zaken.¹⁸⁷ Daarbij is het werkelijke gebruik meestal gebaseerd op het gebruik per vierkante meter of per kubieke meter.¹⁸⁸

Naast de methode van werkelijk gebruik biedt de Btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om een aparte pro rata voor iedere sector van de bedrijfsuitoefening te hanteren, op voorwaarde dat voor iedere sector een aparte boekhouding wordt gevoerd. De Nederlandse wetgever heeft hiervan geen gebruik gemaakt.

5.4.3 Pro rata bij kosten toerekenbaar aan een afgebakend gedeelte

Bij splitsing van de btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties moet eerst worden nagegaan of de kosten in het kader van een duidelijk afgebakend gedeelte van de onderneming zijn gemaakt.¹⁸⁹ Indien het afgabekende gedeelte slechts uit belaste prestaties bestaat, is de btw op de kosten volledig aftrekbaar. In het geval dat het afgabekende gedeelte slechts uit de vrijgestelde handelingen bestaat, is de btw op deze kosten in zijn geheel niet aftrekbaar. In situaties waar het afgabekende gedeelte zowel uit belaste als uit vrijgestelde handelingen bestaat, moet de pro rata van de gehele onderneming worden toegepast.¹⁹⁰ Dat is het gevolg

¹⁸⁴ Zie artikel 11, lid 2 Uitv. Besch. OB 1968.

¹⁸⁵ HR 17 februari 1993, nr. 28 910, BNB 1993/126 en HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314.

¹⁸⁶ HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314.

¹⁸⁷ Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, blz. 362-363.

¹⁸⁸ R.N.G. van der Paardt in zijn noot bij BNB 2006/314.

¹⁸⁹ HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National I*), V-N 2001/15.26.

¹⁹⁰ Zie ook: H.W.M. van Kesteren, "Directe en algemene kosten in de btw", WFR 2008/318.

van het feit dat Nederland niet gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 173, lid 2 van de Btw-richtlijn, op grond waarvan toepassing van een deel-pro rata per sector van de economische activiteit mogelijk is.

5.5 Zowel economische als niet-economische activiteiten

Een belastingplichtige kan kosten maken die zowel met zijn economische als met zijn niet-economische activiteiten verband houden. Indien deze kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één van die activiteiten, en geen rechtstreekse samenhang aanwezig is met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige moet de btw op deze kosten tussen economische en niet-economische activiteiten worden gesplitst. Een voorbeeld hiervan is een natuurlijke persoon die in eerste instantie een incidentele handeling verricht, en later door het verrichten van duurzame economische activiteiten als belastingplichtige wordt aangemerkt. In het geval dat deze natuurlijke persoon kosten maakt die zowel met de belastingplichtige periode als met de niet-belastingplichtige periode verband houden, moet de btw worden toegerekend aan perioden.

Een ander voorbeeld waarin sprake is van zowel economische als niet-economische activiteiten is gegeven in het arrest Larentie en Minerva / Marenave.¹⁹¹ Indien een houdstervennootschap kosten maakt die betrekking hebben op de deelnemingen waarin wordt gemoeid en op de deelnemingen waarin niet wordt gemoeid, moet de btw op deze kosten worden gesplitst. Slechts de btw die toerekenbaar is aan de belaste uitgaande handelingen van de houdstervennootschap komt voor het aftrekrecht in aanmerking. Het is natuurlijk de vraag hoe de toerekening aan de economische en niet-economische activiteiten dient plaats te vinden. Dit is dezelfde problematiek als bij toerekening van de kosten aan de belaste en vrijgestelde prestaties.¹⁹² Biedt de huidige pro rata regeling van artikel 173 t/m 175 van de Btw-richtlijn een oplossing voor dit probleem?

5.5.1 Pro rata regeling toepasbaar?

De pro rata regelt in hoeverre de btw in aftrek kan worden gebracht als de ingekochte goederen en diensten gebruikt worden voor zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Het is hier van essentieel belang om vast te stellen wat bedoeld wordt met het begrip “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat”. Indien met dit begrip naast de vrijgestelde prestaties ook niet-economische activiteiten van een belastingplichtige wordt bedoeld, kan de pro rata ook worden gebruikt bij de splitsing van btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU is echter af te leiden dat hiermee slechts de vrijgestelde prestaties worden bedoeld. In deze arresten ging het over al dan niet opnemen van dividenden in de noemer van de pro rata breuk.

Dividenden kunnen niet worden gezien als een vergoeding voor de diensten die worden verricht door de houdstervennootschappen. Daar de dividenden geen tegenprestatie vormen voor enige economische activiteit, vallen zij buiten de reikwijdte van de btw.¹⁹³ In de arresten

¹⁹¹ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14.

¹⁹² Zie ook S.K. Soerdjan, “Aftrek bij niet-economische activiteiten”, WFR 2014/386.

¹⁹³ HvJ EU 22 juni 1993, nr. C-333/91, FED 1993/608 (Sofitam SA).

Floridiene en Berginvest¹⁹⁴ en EDM¹⁹⁵ heeft het HvJ EU geoordeeld dat de dividenden van de noemer van de pro rata zijn uitgesloten. Uit deze uitsluiting is af te leiden dat slechts de omzet die behaald is met economische activiteiten in de noemer van de pro rata kan worden opgenomen. Aangezien het vanzelfsprekend is dat met het begrip “handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat” de belaste economische activiteiten worden bedoeld, wordt met het begrip “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” de vrijgestelde economische activiteiten bedoeld. Uit deze uitsluiting is dus af te leiden dat de pro rata slechts van toepassing is voor de verdeling van btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties.

Het feit dat zowel de dividenden als de niet-economische activiteiten van de noemer van de pro rata zijn uitgesloten, wil naar mijn mening nog niet zeggen dat de dividenden als een vergoeding¹⁹⁶ kunnen worden gezien voor de niet-economische activiteiten. De vraag is bijvoorbeeld in hoeverre het dividend als vergoeding kan worden gezien voor het houden van aandelen door de houdstervennootschappen in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid. Ten eerste wordt er niet altijd dividend uitgekeerd door de dochtermaatschappijen. Ten tweede is de hoogte van de dividenduitkering manipuleerbaar.¹⁹⁷ Hierdoor kon bijvoorbeeld de pro rata worden beïnvloed, indien de dividenden wel in de noemer van de pro rata mochten worden opgenomen.¹⁹⁸ Zo kunnen de dochtervennootschappen in het jaar waarin de houdstervennootschap hoge algemene kosten heeft minder dividend uitkeren en in het jaar waarin de houstervernootschap lage algemene kosten heeft meer dividend uitkeren. Het beïnvloeden van de pro rata is niet in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. De pro rata geeft dan geen objectief beeld meer van de werkelijkheid.

Ook uit de Btw-richtlijn kan naar mijn mening worden afgeleid dat het begrip “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” slechts betrekking heeft op de vrijgestelde prestaties. Immers, artikel 174, lid 1, onderdeel b, tweede volzin van de Btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om het bedrag van subsidies, welke geen rechtstreeks verband houden met de prijs van uitgaande handelingen in de noemer van de pro rata breuk op te nemen. Hiermee worden de onbelastbare subsidies bedoeld. Deze geboden mogelijkheid impliceert naar mijn mening dat de omzetten die worden behaald in het kader van niet-economische activiteiten, in principe niet in de pro rata worden opgenomen. De onbelastbare subsidies die een rechtstreeks verband houden met de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige kunnen als een vergoeding worden gezien voor de niet-economische activiteiten. Het (in principe) niet kunnen opnemen van deze onbelastbare subsidies in de noemer van de pro rata suggereert dat de pro rata niet toepasbaar is voor de verdeling van btw tussen economische en niet-economische activiteiten.

¹⁹⁴ HvJ EU 14 november 2000, nr. C-142/99, V-N 2000/53.17 (Floridiene en Berginvest).

¹⁹⁵ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-77/01, BNB 2004/285 (EDM).

¹⁹⁶ Hierbij moet nog worden opgemerkt dat het begrip “vergoeding” een btw-begrip is, terwijl niet-economische activiteiten buiten de reikwijdte van de btw vallen. Voor het gemak wordt in deze scriptie toch gebruik gemaakt van het begrip “vergoeding” om de omzet die wordt behaald met economische activiteiten aan te duiden.

¹⁹⁷ Zie ook de noot van D.B. Bijl bij HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222.

¹⁹⁸ Indien de dividenden als een vergoeding kunnen worden opgenomen in de noemer van de pre pro rata, kan ook de noemer van de pre pro rata worden beïnvloed. Zie hiervoor verder paragraaf 6.3.

Met de term “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” wordt dus slechts de vrijgestelde prestaties bedoeld. Daardoor biedt de pro rata regeling geen soelaas voor de toerekeningsproblematiek ten aanzien van de kosten die zowel op economische als op niet-economische activiteiten zien.

5.6 Jurisprudentie met betrekking tot zowel economische als niet-economische activiteiten

In de voorgaande paragrafen is besproken wanneer de btw op algemene kosten, die zowel met economische als niet-economische activiteiten verband houden voor het aftrekrecht in aanmerking komen. Indien deze algemene kosten toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van een onderneming, welk alleen belaste prestaties verricht, is de btw op deze kosten volledig aftrekbaar. Wanneer dit niet het geval is, maar de kosten een rechtstreekse samenhang vertonen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige, is de btw op deze kosten pro rata aftrekbaar. In het geval dat zowel de eerste als de tweede mogelijkheid niet leidt tot een volledige dan wel pro rata aftrek, moet de btw op de kosten worden verdeeld tussen economische en niet-economische activiteiten. Hoe dient de verdeling plaats te vinden? Wat is de juiste verdeelsleutel? Deze vragen zijn in de arresten *Securenta*¹⁹⁹ en *Larentia en Minerva*²⁰⁰ aan het HvJ EU voorgelegd. Hierna worden deze arresten uitgebreid behandeld.

5.6.1 *Securenta*-arrest

Securenta was in het jaar 1994 waar de procedure over ging, actief in de aankoop, het beheer en de exploitatie van onroerende zaken, effecten, deelnemingen en beleggingen. Het benodigde kapitaal om deze activiteiten te kunnen verrichten, werd door de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen gerealiseerd. In 1994 haalde *Securenta* een totale omzet van 6.480.006 Deutsche Mark (hierna: DEM). Van deze omzet was een bedrag 2.959.800 DEM belastbaar voor de btw. De voorbelasting van *Securenta* bedroeg 6.838.535 DEM. Hiervan was een bedrag van 6.161.679 DEM niet toe te rekenen aan in een later stadium verrichte handelingen.

Securenta wilde de btw op de kosten van aandelenuitgifte volledig in aftrek brengen. Volgens *Securenta* zorgde de uitgifte van aandelen voor de versterking van haar kapitaal, waardoor deze handeling uiteindelijk haar economische activiteiten in het algemeen bevorderde. De kosten houden dus in de ogen van *Securenta* een rechtstreeks verband met de algehele economische activiteit van de onderneming. De Duitse Belastingdienst weigerde echter de aftrek van voorbelasting. Volgens de Duitse Belastingdienst was de btw op de kosten van aandelenuitgifte (4.171.424 DEM) en de btw op de overige algemene kosten (1.990.254 DEM) slechts voor 45% aftrekbaar. Dit percentage werd verkregen door toepassing van een criterium van de omvang van gedane beleggingen. In geschil was in hoeverre *Securenta* recht op aftrek van voorbelasting had voor de kosten die werden gedaan voor de uitgifte van aandelen. De Duitse rechter stelde hierover prejudiciële vragen aan het HvJ EU.

¹⁹⁹ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²⁰⁰ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14, C-109/14, V-N 2015/44.18.

De eerste vraag was of de pro rata methode ook toepasbaar was voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Meer in het bijzonder, moeten de kosten van aandelenuitgifte ook naar verhouding van belastbare en vrijgestelde prestaties worden gesplitst, of is aftrek van voorbelasting slechts mogelijk voor zover de kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige. De tweede vraag ging over hoe de toerekening plaats moet vinden, indien aftrek van voorbelasting slechts mogelijk is voor zover de kosten van aandelenuitgifte toerekenbaar zijn aan de economische activiteit van de belastingplichtige. Moet de toerekening in dat geval plaatsvinden volgens een verdeelsleutel op basis van investeringen of op basis van omzet?

Bij beantwoording van de eerste vraag, merkt het HvJ EU allereerst op dat de aftrekregeling ervoor moet zorgen dat de belastingplichtige volledig ontlast wordt van de btw die in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigd is geworden. Op deze manier waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel de neutraliteit van de belastingdruk, ongeacht het oogmerk of het resultaat van deze activiteiten.²⁰¹ Het HvJ EU neemt verder aan dat *Securenta* drie soorten activiteiten verricht, te weten belaste en vrijgestelde economische activiteiten (bestaande uit het deels belast en deels vrijgesteld exploiteren van aangekochte onroerende zaken) en niet-economische activiteiten (bestaande uit het aankopen en het houden van deelnemingen waarin niet wordt gemoeid).

Voor de kosten met betrekking tot de aandelenuitgifte oordeelde het HvJ EU dat de btw op deze kosten slechts aftrekbaar is, wanneer zij opgenomen worden in de prijs van belaste handelingen in een later stadium. Het verworven kapitaal is in casu niet slechts bestemd voor de economische activiteiten, maar deels ook bestemd voor niet-economische activiteiten. Hierdoor houden deze kosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteiten in een later stadium. Deze kosten zijn dus niet uitsluitend opgenomen in de prijs van economische activiteiten van de belastingplichtige.²⁰² De eerste vraag wordt dan als volgt beantwoord. Als de belastingplichtige zowel economische (belaste of vrijgestelde) als niet-economische-activiteiten verricht, is de btw op de kosten welke niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van de activiteiten van de belastingplichtige slechts aftrekbaar voor zover zij toe te rekenen zijn aan de belaste economische activiteit van de belastingplichtige (r.o. 31).

Wat betreft de tweede vraag stelt het HvJ EU eerst vast dat de Btw-richtlijn geen bepalingen bevat die de verdeling van btw tussen economische en niet-economische activiteiten regelt. De pro rata ziet alleen op de verdeling van btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties. Het is volgens het HvJ EU de taak van de lidstaten om methoden en criteria vast te stellen welke de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten regelen. Daarbij is het van belang dat de lidstaten het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn in acht nemen.²⁰³ Ook moeten de lidstaten, bij het bepalen van een verdeelsleutel de beginselen (met

²⁰¹ Daarbij verwijst het HvJ EU naar de arresten: HvJ EU 14 februari 1985, nr. 268/83, BNB 1985/315 (Rompelman). r.o. 19, HvJ EU 15 januari 1998, nr. C-37/95, V-N 1998/29.14 (Ghent Coal Terminal), r.o. 15 en HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-223/03, BNB 2006/171 (University of Huddersfield), r.o. 47).

²⁰² Er wordt door het HvJ EU verwezen naar de arresten: HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National I), r.o. 35-36 en HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7 (Cibo Participations), r.o. 33.

²⁰³Zie ook: HvJ EU 14 september 2006, C-72/05, V-N 2006/50.13 (Wollny), r.o. 28.

name het neutraliteitsbeginsel) die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, eerbiedigen. De aftrek van voorbelasting moet slechts mogelijk zijn voor het deel van de btw die evenredig is aan het bedrag van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

Volgens het HvJ EU dient een pro rata van economische en niet-economische activiteiten te worden bepaald, die objectief weergeeft welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen zijn aan economische en niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. In de literatuur wordt dit ook genoemd de pre pro rata.²⁰⁴ Verder hoeven de lidstaten zich niet te beperken tot één methode. Zowel een verdeelsleutel volgens het soort investering als volgens het soort handeling, dan wel volgens een andere passende verdeelsleutel is daarbij toegestaan.

5.6.1.1 Verschil met het arrest Kretztechnik: waarom geen pro rata?

In hoofdstuk 5.3 is het arrest Kretztechnik²⁰⁵ uitvoerig aan bod gekomen. Het arrest Kretztechnik ging ook over het aftrekrecht bij uitgifte van aandelen. In het arrest Kretztechnik oordeelde het HvJ EU dat de uitgifte van aandelen geen economische activiteit is die binnen de werkingssfeer van de btw valt. Dit werd in het arrest-Securenta door het HvJ EU niet expliciet aangegeven. Ook bevat het arrest-Securenta geen enkele verwijzing naar het arrest Kretztechnik waar eveneens de aftrek van voorbelasting met betrekking tot de aandelenuitgifte in geschil was.

Het HvJ EU oordeelde in het arrest Kretztechnik dat de btw op de kosten van aandelenuitgifte, in geval van Kretztechnik pro rata aftrekbaar is. En omdat Kretztechnik slechts belaste handelingen verricht, is de btw op de kosten van aandelenuitgifte volledig aftrekbaar. Tot deze conclusie komt het HvJ EU, omdat Kretztechnik met de uitgifte van aandelen haar kapitaal voor algemene economische activiteit wilde versterken. De kosten met betrekking tot de aandelenuitgifte behoren daardoor tot de algemene kosten van Kretztechnik, en maken een deel uit van de prijzen van de btw-belaste producten van Kretztechnik. Derhalve bestaat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de ingekochte diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van Kretztechnik. De vraag is waarom Securenta die eveneens kosten maakte in het kader van de aandelenuitgifte de pro rata niet mag toepassen. Waarom moet er voor Securenta ook een verdeling tussen economische en niet-economische activiteiten worden gemaakt?

Ik deel met Mierop²⁰⁶ en Lantman²⁰⁷ de mening dat het verschil zit in het feit dat Kretztechnik een productievennootschap is, terwijl Securenta het karakter van een beleggingsvennootschap heeft. Uit de feiten van het arrest-Securenta volgt dat Securenta slechts een deel van het verworven kapitaal had bestemd voor de economische activiteiten (r.o. 19). De Duitse Belastingdienst had het aftrekbare gedeelte bepaald met een verdeelsleutel van ongeveer 45%, die was gebaseerd op de omvang van de gedane beleggingen (r.o. 14). Het met de aandelenuitgifte verworven kapitaal werd dus door Securenta deels geïnvesteerd in economische activiteiten (de exploitatie van onroerende zaken), en deels geïnvesteerd in niet-

²⁰⁴ Zie bijvoorbeeld: S.K. Soerdjan, "Aftrek bij niet-economische activiteiten", WFR 2014/386.

²⁰⁵ HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, FED 2005/122.

²⁰⁶ R. Mierop, "Securenta, btw-aftrek bij economische en niet-economische activiteiten", MBB 2008/06.

²⁰⁷ E.J.M.C. Lantman, "De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?", BTW-bulletin 2008,27.

economische activiteiten (het aankopen en het houden van deelnemingen waarin niet wordt gemoeid). Terwijl het met de aandelenuitgifte verworven kapitaal door Kretztechnik uitsluitend werd geïnvesteerd in de economische activiteiten van Kretztechnik, te weten de ontwikkeling en verkoop van elektromedische apparatuur. Kretztechnik verrichtte namelijk slechts belaste economische activiteiten.

Het verschil in de bestemming van het verworven kapitaal zorgt ervoor dat de btw voor Securenta slechts aftrekbaar is, voor het deel van het kapitaal dat wordt geïnvesteerd in de economische activiteiten. Enkel dat deel van de kosten wordt verdisconteerd in de prijzen van de belaste handelingen van Securenta. Daardoor is er slechts voor dat deel sprake van een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de algehele bedrijfsactiviteit van Securenta. De pro rata is alleen voor dat deel van de kosten toepasbaar. Voor het deel van de kosten dat betrekking heeft op niet-economische activiteiten geldt het aftrekrecht niet, ook niet pro rata.

5.6.2 De zaken Larentia en Minerva / Marenave

In de gevoegde zaken Larentia en Minerva / Marenave²⁰⁸ ging het ook over de aftrek van voorbelasting, welke door houdstervenootschappen is betaald voor het verwerven van kapitaal.

In de eerste zaak bezit Larentia en Minerva, als commanditaire vennootschap, 98% van de aandelen van twee dochterondernemingen die elk een schip exploiteren. Larentia en Minerva verricht voor deze dochterondernemingen, als bestuursholding administratieve en commerciële diensten onder bezwarende titel. Deze diensten die aan de dochterondernemingen worden verricht zijn onderworpen aan de heffing van de btw. Ter financiering van de verwerving van haar deelnemingen in de dochterondernemingen en haar diensten, trok Larentia en Minerva bij een derde kapitaal aan. De btw op de kosten welke in verband met het aantrekken van kapitaal zijn gemaakt, wilde Larentia en Minerva volledig in aftrek brengen. Dit met de reden dat het aangetrokken kapitaal voor de dochterondernemingen waarin wordt gemoeid, zal worden gebruikt. Het kapitaal werd dus volgens de belastingplichtige uitsluitend aangewend voor de economische activiteiten. De Duitse belastingdienst was echter van mening dat de btw op deze kosten gedeeltelijk aftrekbaar was. Slechts 22% van de btw was volgens de Duitse Belastingdienst aftrekbaar, aangezien een groot deel van de kosten verband hielden met de niet economische activiteiten van de belastingplichtige, namelijk het verwerven en het houden van aandelen in de dochterondernemingen.

In de tweede zaak heeft Marenave door de uitgifte van aandelen haar kapitaal verhoogd. Het verworven kapitaal wordt door Marenave geïnvesteerd in dochters, waarin tegen vergoeding wordt gemoeid. Marenave wilde de voorbelasting die werd betaald ten aanzien van de uitgifte van aandelen volledig in aftrek brengen. Ook voor Marenave werd de aftrek voor voorbelasting door de Duitse Belastingdienst geweigerd. Marenave had zich niet daadwerkelijk gemengd in het beheer van de dochterondernemingen. Hierdoor verrichtte Marenave naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten. De btw op de kosten van de aandelenuitgifte is volgens de Duitse Belastingdienst hierdoor gedeeltelijk

²⁰⁸ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14, C-109/14, V-N 2015/44.18.

afrekbaar. In geschil was in hoeverre de btw op de kosten van het verwerven van kapitaal afrekbaar was.

Naar aanleiding van dit geschil heeft de Duitse rechter aan het HvJ EU prejudiciële vragen gesteld. De vraag was met welke methode de btw moet worden gesplitst, zodat objectief kan worden weergegeven welk deel van de kosten van de verwerving van het kapitaal, werkelijk zijn toe te rekenen aan de economische en niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Het HvJ EU oordeelde als volgt. Op grond van het arrest *Cibo Participations*²⁰⁹ verricht een holdingsvennootschap die zich in het beheer van de dochterondernemingen mengt uitsluitend economische activiteiten. Het verworven kapitaal wordt door de holdingsvennootschappen geïnvesteerd in de dochterondernemingen waarin tegen vergoeding wordt gemoeid. Omdat tegen vergoeding moeien in het beheer van dochterondernemingen een economische activiteit is, worden de kosten geacht te zijn gemaakt voor de economische activiteiten van de belastingplichtige. De btw op deze kosten zijn dan, onder de aanname dat deze vennootschappen geen vrijgestelde prestaties verrichten, volledig afrekbaar.

In het geval dat de verwijzende rechter toch vaststelt dat de holdingsvennootschappen slechts aan het beheer van bepaalde dochterondernemingen deelnemen en met betrekking tot andere dochterondernemingen geen economische activiteiten verrichten, is het HvJ EU van mening dat de btw op de kosten van de verwerving van kapitaal gedeeltelijk afrekbaar is. Het is dan slechts afrekbaar voor zover het verworven kapitaal wordt geïnvesteerd in de dochterondernemingen waaraan in het beheer wordt deelgenomen. Het is volgens het HvJ EU aan de lidstaten om een verdeelsleutel te bepalen die objectief weergeeft welk deel van de kosten werkelijk zijn toe te rekenen aan de economische activiteiten. Verder oordeelde het HvJ EU, met een verwijzing naar het arrest-*Securenta*, dat de lidstaten bij het bepalen van de verdeelsleutel rekening moeten houden met het doel en de opzet van de Btw-richtlijn. Ook wordt herhaald dat zowel een verdeelsleutel volgens het soort investering, als volgens het soort handeling dan wel een andere passende verdeelsleutel mogelijk is, zonder dat de lidstaten zich hoeven te beperken tot één van deze methoden.

5.7 Deelconclusie

Een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, kan te maken hebben met vier verschillende soorten kosten. Ten eerste kan er sprake zijn van kosten die rechtstreeks verband houden met economische activiteiten van de belastingplichtige. Deze kosten worden directe kosten genoemd en de btw daarop is op grond van de pro rata afrekbaar. Ten tweede kan er sprake zijn van kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Voor de btw op deze kosten geldt geen recht op aftrek van voorbelasting.

Ten derde kan er sprake zijn van algemene kosten die geen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één van de activiteiten van de belastingplichtige. Voor deze algemene kosten moet eerst worden vastgesteld of zij een samenhang vertonen met een afgebakend deel van de economische activiteit van de belastingplichtige. Indien dit het geval is, is de btw op

²⁰⁹ HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7.

algemene kosten, afhankelijk van wat voor soort prestaties het afgebakend deel verricht, volledig aftrekbaar of volledig niet aftrekbaar of volgens de pro rata van de gehele onderneming aftrekbaar. Indien de algemene kosten niet samenhangen met een afgebakend gedeelte van een onderneming, moet worden nagegaan of zij een sterke band vertonen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige. Als dit het geval is kan de btw daarop, op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU, pro rata in aftrek worden gebracht.

Ten slotte kan er sprake zijn van algemene kosten die zowel met economische als niet-economische activiteiten een gedeeltelijk rechtstreeks verband houden. De btw op deze kosten moet worden gesplitst tussen economische en niet-economische activiteiten. Om te bepalen hoe deze splitsing dient plaats te vinden, moet eerst worden nagegaan of de pro rata regeling ook hier toepasbaar is.

De pro rata regelt in hoeverre de btw in aftrek kan worden gebracht als de ingekochte goederen en diensten gebruikt worden voor zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Met de bewoordingen “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” worden de vrijgestelde prestaties bedoeld. Ten eerste volgt dit uit de jurisprudentie van het HvJ EU waarin het HvJ EU heeft geoordeeld dat de dividenden, die buiten de reikwijdte van de btw vallen, uitgesloten zijn van de berekening van de pro rata. Ten tweede kan dit worden afgeleid uit de systematiek van de Btw-richtlijn. Hierdoor biedt de pro rata regeling geen soelaas voor de toerekeningsproblematiek ten aanzien van de gemengde kosten. Ook het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011 geeft met betrekking tot de punten waar juist de Securenta-verdeelsleutel aan de orde komt, geen concrete methoden of criteria aan.

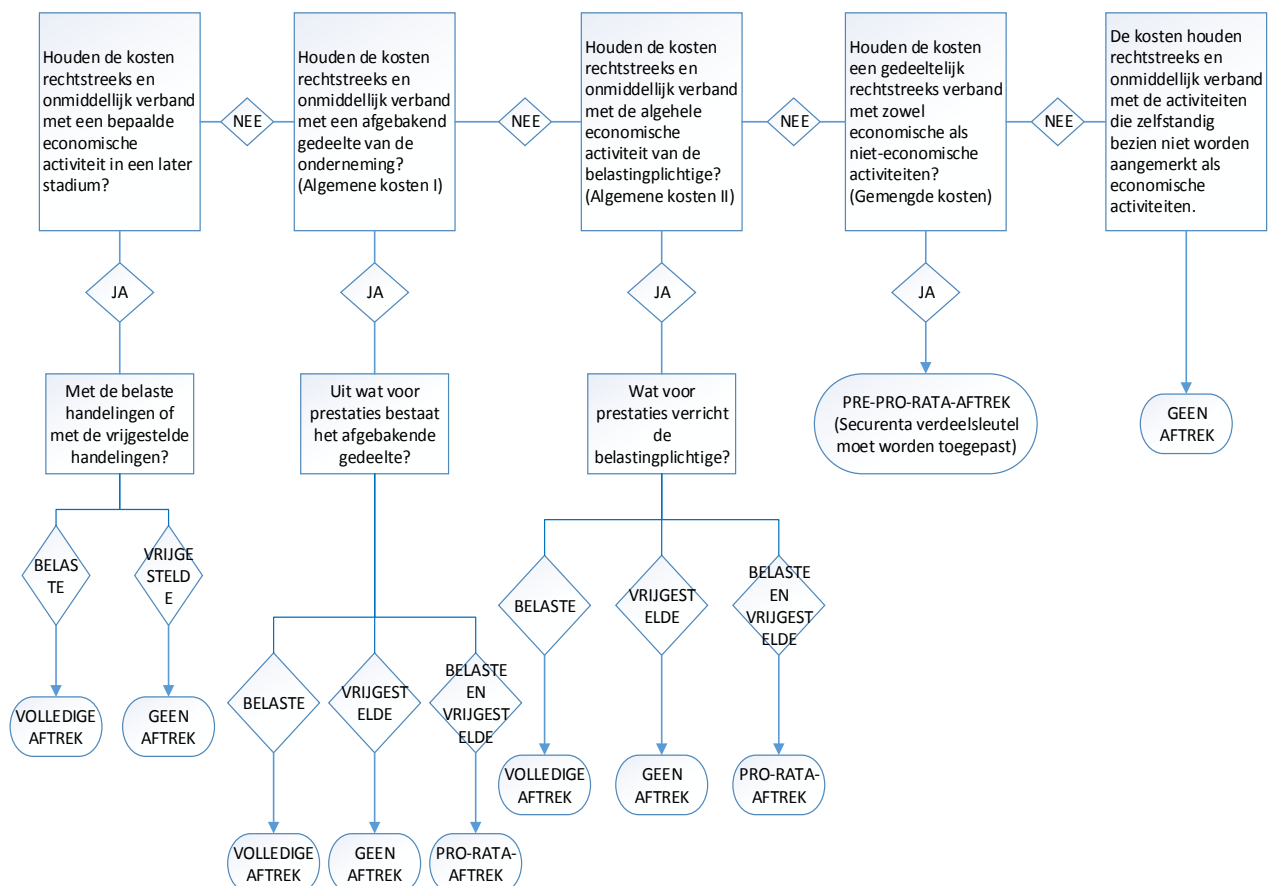
De vraag hoe de btw moet worden verdeeld tussen economische en niet-economische activiteiten, kwam aan de orde in de arresten Securenta en Larentia en Minerva / Marenave. Uit deze arresten volgt dat elke lidstaat een verdeelsleutel dient te ontwikkelen. Bij het bepalen van een gewenste verdeelsleutel is het van belang dat deze verdeelsleutel in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dat wil zeggen, dat de verdeelsleutel objectief moet weergeven welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen is aan economische activiteiten van de belastingplichtige.

HOOFDSTUK 6 Wat is de juiste verdeelsleutel?

6.1 Algemeen

Uit de jurisprudentie van het HvJ EU blijkt dat de btw op kosten die betrekking hebben op niet-economische activiteiten toch in aftrek kunnen worden gebracht, indien deze kosten een rechtstreekse samenhang vertonen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige. De aftrek van voorbelasting is niet mogelijk wanneer deze kosten een rechtstreeks verband vertonen met de niet-economische activiteit van de belastingplichtige. In het geval dat de kosten met betrekking tot een niet-economische activiteit, een gedeeltelijk rechtstreeks verband houden met zowel economische als niet-economische activiteiten van de belastingplichtige, moet de voorbelasting worden gesplitst. Ook voor de btw op kosten, die worden gemaakt in verband met zowel economische als niet-economische activiteiten en welke niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van die activiteiten, moet een splitsing plaatsvinden. Daarbij valt te denken aan kosten, zoals energiekosten, brandstofkosten, kosten van telefonie en internet en de accountantskosten. De aftrek van voorbelasting bij zowel economische als niet-economische activiteiten is hieronder ook schematisch weergegeven.

Afbeelding 1: De aftrek van voorbelasting bij zowel economische als niet-economische activiteiten



Zowel de Btw-richtlijn als het HvJ EU geeft geen concrete methoden of criteria over hoe de voorbelasting die (mede) ziet op een niet-economische activiteit dient te worden gesplitst. In dit hoofdstuk staat de tweede onderzoeksvraag centraal: “Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting worden bepaald indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?”. Om deze vraag te kunnen beantwoorden wordt in dit hoofdstuk een voorstel gedaan voor de gewenste verdeelsleutel. Na het vaststellen van een gewenste verdeelsleutel wordt in het zesde hoofdstuk onderzocht waarom er tot op heden geen bepalingen in de Btw-richtlijn zijn opgenomen en of het aanpassen van de Btw-richtlijn voor meer rechtszekerheid en eenheid tussen de lidstaten kan zorgen.

Verder blijkt uit de hiervoor behandelde arresten dat elke lidstaat een verdeelsleutel dient te ontwikkelen. Bij het bepalen van een gewenste verdeelsleutel is het van belang dat deze verdeelsleutel in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dat wil zeggen, dat de verdeelsleutel objectief moet weergeven welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen zijn aan economische en niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Verder is het ook van belang dat de geformuleerde verdeelsleutel praktisch toepasbaar is. De te formuleren verdeelsleutel houdt dus rekening met zowel het beginsel van fiscale neutraliteit als de praktische uitvoerbaarheid van de verdeelsleutel.

Uit paragraaf 5.6 kan worden geconcludeerd dat de houdstervenootschappen die door het uitgeven van aandelen kapitaal aantrekken, de btw op de kosten van aandelenuitgifte in aftrek kunnen brengen voor zover het aangetrokken kapitaal wordt aangewend voor de belaste economische activiteiten. De jurisprudentie bevat dus aanwijzingen over hoe de btw in een dergelijke situatie dient te worden verdeeld. Daardoor wordt binnen de door mij te formuleren verdeelsleutel een uitzondering gemaakt voor deze specifieke situatie.

Hierna worden de kosten die gedeeltelijk rechtstreeks verband houden met zowel economische als niet-economische “gemengde kosten” genoemd (zie dit ook in afbeelding 1). De kosten die door de houdstervenootschappen worden gemaakt voor het aantrekken van kapitaal, worden in dit onderzoek buiten het begrip “gemengde kosten” gelaten. In dit hoofdstuk wordt eerst de situatie in Nederland beschreven, dat wil zeggen wat voor maatregelen Nederland heeft genomen voor de verdeling van de btw op gemengde kosten. Vervolgens wordt een voorstel gedaan voor de gewenste verdeelsleutel voor de toerekening van de btw aan economische en niet-economische activiteiten.

6.2 Situatie in Nederland

De Nederlandse wetgever heeft nog geen methoden of criteria ontwikkeld voor de verdeling van btw op gemengde kosten. Wel heeft de staatssecretaris van Financiën op 25 november 2011 een besluit²¹⁰ uitgevaardigd. In het besluit is onder andere ingegaan op het aftrekrecht van een belastingplichtige die gemengde kosten maakt. Hierin geeft de staatssecretaris zijn mening en welke standpunt de Belastingdienst in bepaalde gevallen moet innemen. Opgemerkt dient te worden dat het besluit van de staatssecretaris geen wettelijke status heeft. Toch kunnen de belastingplichtigen, indien dit voor hen voordelig zal uitpakken, beroep doen op het besluit. Door het besluit is immers het vertrouwen gewekt.

²¹⁰ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

De staatssecretaris geeft aan dat de btw op gemengde kosten onder omstandigheden in aftrek kan worden gebracht. Daarbij is het van belang om goed onderscheid te maken tussen zelfstandige en onzelfstandige niet-economische activiteiten. De eerste situatie is wanneer de niet-economische activiteit onzelfstandig is, dat wil zeggen dat het een nauwe samenhang vertoont met de economische activiteit van de belastingplichtige en dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen. In dat geval vindt de aftrek als volgt plaats. De btw die verband houdt met een niet-zelfstandige economische activiteit komt, afhankelijk van met welke prestatie (belaste of vrijgestelde) het een nauwe samenhang vertoont in zijn geheel in aftrek of in zijn geheel niet in aftrek. In het geval dat de onzelfstandige niet-economische activiteit een nauwe samenhang vertoont met zowel belaste als vrijgestelde prestaties is de btw op gemengde kosten pro rata aftrekbaar. Hieruit volgt dat er in het geval van een onzelfstandige niet-economische activiteit niet toegekomen wordt aan de Securenta-verdeelsleutel.

Een voorbeeld van een niet-zelfstandige economische activiteit is het houden van aandelen door een houdstervennootschap die uitsluitend tegen vergoeding moet in het beheer van de dochtervennootschappen. In dat geval houdt het houden van aandelen een nauwe samenhang met de diensten die door de houdstervennootschap tegen vergoeding worden verricht. Voor de aftrek van de btw op gemengde kosten dient dan geen splitsing plaats te vinden tussen economische en niet-economische activiteiten. Bij elkaar genomen is er alleen sprake van economische handelingen.

De tweede situatie is wanneer er kosten worden gemaakt die enkel verband houden met een zelfstandige niet-economische activiteit. De btw op deze kosten is, volgens het besluit nooit in zijn geheel aftrekbaar. Uit het besluit wordt niet duidelijk wanneer er precies sprake is van een zelfstandige dan wel niet-zelfstandige economische activiteit.

De derde situatie is wanneer de kosten zowel met een economische als met een zelfstandige niet-economische activiteit verband houden. Het besluit geeft voor de btw op deze kosten aan, dat zij moeten worden gesplitst tussen economische en zelfstandige niet-economische activiteiten. Deze splitsing dient plaats te vinden aan de hand van objectieve verdeelsleutels. Daarbij kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concreet geval, gebruik worden gemaakt van de omzetverhoudingen, m^2 , m^3 , opbrengsten of kosten, mits de gebruikte methoden objectief weergeven welk deel van de goederen en diensten gebruikt worden voor de economische dan wel niet-economische activiteiten.

Het besluit geeft dus slechts aan op welke wijze de btw op kosten van een onzelfstandige niet-economische activiteit in aftrek kan worden gebracht. Met betrekking tot de punten waar juist de Securenta-verdeelsleutel aan de orde komt, geeft het besluit geen concrete methoden of criteria aan. Hierdoor zal een beroep op dit besluit geen soelaas bieden, indien de Belastingdienst het niet eens is met de gehanteerde methoden.

Kortom, de Nederlandse wetgever heeft nog geen concrete methoden of criteria ontwikkeld voor de toerekeningsproblematiek betreffende de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Echter is er in de nationale jurisprudentie een aantal arresten geweest, waarin een verdeelsleutel werd toegepast voor de verdeling van de btw op

gemengde kosten.²¹¹ Deze arresten worden in paragraaf 6.6 behandeld. Hierna volgt een voorstel voor de gewenste verdeelsleutel.

6.3 Verdeelsleutel voor de gemengde kosten

Voor de gemengde kosten die zowel voor economische als niet-economische activiteiten worden gemaakt, moet een verdeelsleutel worden vastgesteld. Hierbij valt te denken aan kosten die worden gemaakt voor de oprichting van de vennootschap, advieskosten voor de organisatie en strategie van de onderneming, energiekosten, brandstofkosten, kosten van telefonie en internet, accountantskosten etc. Het HvJ EU heeft, zoals besproken voor een open norm gekozen. Ik deel echter met A-G Mengozzi²¹² de mening dat voor het toerekenen van de btw op deze kosten een aansluiting kan worden gezocht bij de systematiek van de artikelen 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn.²¹³ Dat betekent dat de btw op gemengde kosten op basis van omzetverhoudingen moet worden gesplitst tussen economische en niet-economische activiteiten. Echter is er een belangrijk verschil tussen het toerekenen van de btw op gemengde kosten aan belaste en vrijgestelde prestaties (pro rata) en het toerekenen van de btw op gemengde kosten aan economische en niet-economische activiteiten (pre pro rata). Voor elke economische activiteit wordt een omzet behaald en kan worden berekend, terwijl voor de niet-economische activiteiten niet altijd een omzet wordt behaald en/of kan worden berekend.

Als voorbeeld kan een houdstervenootschap worden gegeven die kosten maakt voor het houden van aandelen zowel in deelnemingen waarin wordt gemoeid als in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid. De vraag is dan in hoeverre het dividend als vergoeding kan worden gezien voor het houden van aandelen in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid. Zoals in paragraaf 5.5.1 uitgelegd wordt er niet altijd dividend uitgekeerd en de hoogte van de dividenduitkeringen is manipuleerbaar.²¹⁴ Het is daardoor mogelijk om de omzetverhoudingen van een bepaald jaar te beïnvloeden, wat niet in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Toerekening op basis van de omzetverhoudingen geeft dan geen objectief beeld van de werkelijkheid. Opgemerkt dient te worden dat de mutatie van netto-vermogenswaarde van de deelnemingen ook als een vergoeding kan worden opgenomen in de noemer van de pre pro rata. Echter zou dit naar mijn mening ook geen oplossing bieden. De mutatie van de netto-vermogenswaarde is afhankelijk van de hoogte van de dividenduitkeringen. Daardoor is deze ook manipuleerbaar.

Mijns inziens moet in de situaties waar geen omzet kan worden berekend voor niet-economische activiteiten, bijvoorbeeld voor het houden van aandelen, direct gebruik worden gemaakt van de methode van werkelijk gebruik. Het is dan direct aannemelijk dat de omzetverhoudingen geen objectief beeld geven van het gebruik van de ingekochte goederen en diensten. Om bijvoorbeeld de btw op advieskosten die zijn gemaakt voor het houden van aandelen in verschillende deelnemingen te splitsen tussen economische en niet-economische

²¹¹ Zie: Hof 's-Hertogenbosch, 28 januari 2011, nr. 09/00451, V-N 2011/27.17 en HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222

²¹² Zie de conclusie van A-G bij het arrest HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²¹³ Zie verder ook: E.J.M.C. Lantman en M. Kasmer, "Vermogensetikettering: enkel een privégelegenheid?", BTW-bulletin 2009,19.

²¹⁴ Zie ook de noot van D.B. Bijl bij HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222.

activiteiten, kan gebruik worden gemaakt van het aantal adviesuren en het bijbehorende uurtarief, moeilijkheidsgraad van het advies etc. De problematiek betreffende het ontbreken van een vergoeding (omzet) voor de niet-economische activiteiten, zal in paragraaf 6.5 verder worden toegelicht. Met name wordt er aandacht besteed aan de vraag, in hoeverre onbelastbare subsidies en contributies als vergoeding kunnen worden gezien voor de berekening van de pre pro rata.

Hoewel voor de algemene verdeelsleutel de omzetverhoudingen gebruik moeten worden, moet het werkelijk gebruik worden toegepast als er geen (meetbare) omzet wordt behaald met de niet-economische activiteiten. Voor de algemene verdeelsleutel op basis van de omzetverhoudingen is het naar mijn mening gewenst om een aparte pro rata regeling te hanteren. Voor de volledigheid worden hierna ook andere oplossingsmogelijkheden besproken voor de algemene verdeelsleutel.

6.3.1 Aanpassen van de huidige pro rata

Het aanpassen van de huidige pro rata regeling van de artikelen 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn behoort ook tot één van de oplossingsmogelijkheden. De noemer van de pro rata breuk bevat zowel de belaste omzet als de omzet die wordt behaald met handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.²¹⁵ Onder het begrip “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” wordt, zoals in paragraaf 5.5.1 behandeld, slechts de vrijgestelde prestaties verstaan. Door dit begrip uit te breiden met niet-economische activiteiten van de belastingplichtige, kan de btw op de gemengde kosten worden verdeeld zonder dat er een aparte pro rata dient te worden gehanteerd voor de niet-economische activiteiten. Het recht op aftrek wordt dan vastgesteld op basis van de omzetverhouding tussen de belaste en de totale activiteiten (zowel economische als niet-economische) van de belastingplichtige.

Naar mijn mening moet echter toch een aparte pro rata worden gehanteerd voor de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Indien het gebruik van de investeringsgoederen na de eerste berekening van de pro rata (meer of minder gebruik voor de belaste/vrijgestelde prestaties) wijzigt, dient de reeds in aftrek gebrachte btw te worden herzien. Uit het arrest Armbrecht²¹⁶ volgt dat de huidige herzieningsregeling van artikel 184 e.v. van de Btw-richtlijn, zoals de huidige pro rata regeling, alleen betrekking heeft op de wijzigingen in het gebruik van belaste en vrijgestelde prestaties.²¹⁷ Door het in stand houden van de huidige pro rata voor belast/vrijgesteld gebruik, kan een grondslag worden bepaald voor de herzieningsregels. Indien de huidige pro rata wordt aangepast, dient men nog steeds een aparte berekening te maken voor de herziening van de reeds in aftrek gebrachte btw. Om die reden is naar mijn mening wenselijk om een aparte pro rata te hanteren voor toerekening van de btw op de gemengde kosten.

²¹⁵ Zie artikel 174, lid 1, onderdeel c Btw-richtlijn en artikel 11, lid 1, onderdeel c Uitv. Besch. OB 1968.

²¹⁶ HvJ EU 4 oktober 1995, zaak C-291/92, Armbrecht, r.o. 32.

²¹⁷ Gezien de beperkte omvang van deze scriptie wordt niet ingegaan op de vraag, in hoeverre de reeds in aftrek gebrachte btw kan of moet worden herzien bij wijzigingen van niet-economische naar economische activiteiten en vice versa.

6.3.2 Pre pro rata

De aparte pro rata voor de gemengde kosten moet als volgt worden vastgesteld: omzet uit economische activiteiten / omzet uit economische en niet-economische activiteiten * 100%. Deze breuk wordt in de literatuur ook genoemd als “pre pro rata” (hierna: de pre pro rata berekening).²¹⁸ In analogie met de pro rata moet de pre pro rata ook op jaarbasis worden vastgesteld en moet naar boven worden afgerond. In het geval dat de belastingplichtige ook vrijgestelde prestaties verricht moet dit percentage ook nog worden vermenigvuldigd met het percentage van de pro rata berekening, zodat alleen het aan de belaste activiteiten toe te rekenen btw in aftrek komt.

Verder moet de methode van werkelijk gebruik van artikel 173, tweede lid, onderdeel c van de Btw-richtlijn ook open staan voor de splitsing van de btw op gemengde kosten. Met een methode gebaseerd op werkelijk gebruik kan een nauwkeurige benadering worden gemaakt van de werkelijkheid. Het nadeel van de methode van werkelijk gebruik is dat het niet mogelijk is om een algemene pre pro rata berekening op basis van werkelijk gebruik te formuleren. Voor elke situatie (kostensoort) moet een objectieve maatstaf worden bepaald op basis waarvan de btw op gemengde kosten kan worden gesplitst. Als gevolg hiervan kan in de praktijk een geschil ontstaan tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Dat is het geval wanneer de Belastingdienst niet eens is met de gemaakte berekeningen en de gehanteerde aannames.²¹⁹ Om die reden is het wenselijk om pas gebruik te maken van deze methode, indien de belastingplichtige of de Belastingdienst aannemelijk maakt dat het werkelijk gebruik van goederen en diensten van de omzetverhoudingen afwijkt. Degene die wil afwijken van de toerekening op basis van de omzetverhouding, moet dit met objectieve en nauwkeurige cijfers onderbouwen. Het op deze manier toepassen van de methode van werkelijk gebruik is ook in lijn met de jurisprudentie van het HvJ EU. Het HvJ EU heeft immers expliciet aangegeven dat de lidstaten van alternatieve formules gebruik kunnen maken.²²⁰

Een voorbeeld van een situatie waarbij werkelijk gebruik kan worden toegepast is een onroerend goed, waarvan de helft tegen symbolische vergoeding aan de echtgenote van de belastingplichtige en de andere helft tegen (normale) vergoeding aan een derde wordt verhuurd. Uit vrijgevigheid verrichte activiteiten kwalificeren niet als economische activiteiten. Het tegen vergoeding verhuren van onroerende zaken kwalificeert, onder de aanname dat de belastingplichtige voor de btw-belaste verhuur heeft geopteerd, wel als een economische activiteit. Als belastingplichtige kosten maakt voor dit onroerend goed, moet de btw op kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van die activiteiten (gemengde kosten), worden gesplitst. Aangezien met het gedeelte dat tegen symbolische vergoeding wordt verhuurd veel lagere omzet wordt behaald, zou de splitsing op basis van omzetverhoudingen ertoe leiden dat de btw op gemengde kosten nagenoeg volledig in aftrek wordt gebracht. In een dergelijke situatie zal het werkelijk gebruik, bijvoorbeeld op basis van

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 HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20 en HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18.

de vierkante meter verhouding dan wel op basis van de kubieke meter verhouding een objectiever beeld geven van de werkelijkheid.

Overigens is het naar mijn mening niet mogelijk om de aftrekmogelijkheid te beperken, indien de belastingplichtige de gemengde kosten volledig verdisconteert in de prijzen van zijn belaste output. De gemengde kosten, bijvoorbeeld oprichtingskosten van de vennootschap worden dan in het geheel toegerekend aan de economische-activiteiten van de belastingplichtige. Door het opnemen van de gemengde kosten in de prijzen van belaste producten verdwijnt het gemengde karakter van deze kosten.²²¹

6.3.3 Omzet als grondslag

De pre pro rata berekening verdeelt de btw op kosten voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Daarbij wordt de aanname gemaakt dat de mate waarin de ingekochte goederen en diensten voor zowel economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt, overeenkomt met de omzetverhoudingen tussen beide activiteiten. De pre pro rata berekening is dus gebaseerd op een fictie. De pre pro rata berekening op basis van omzetverhoudingen is mijns inziens in overeenstemming met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. De lidstaten moeten bij het bepalen van een verdeelsleutel rekening houden met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. Voor de verdeling van btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties schrijft de Btw-richtlijn de pro rata berekening voor. De pro rata berekening maakt ook een soortgelijke aanname en is evenals de pre pro rata berekening gebaseerd op de omzetverhoudingen. Het zoeken van een aansluiting bij de pro rata berekening van artikel 174 Btw-richtlijn is hierdoor in overeenstemming met het doel en systematiek van de Btw-richtlijn.

De pre pro rata berekening is verder ook in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Alle btw die in verband met (belaste) economische activiteiten verschuldigd is geworden, komt voor het aftrekrecht in aanmerking. Terwijl alle btw die in verband met niet-economische activiteiten in rekening is gebracht, voor het aftrekrecht niet in aanmerking komt. Er zijn echter situaties denkbaar waarin de belastingplichtige niet alle btw in verband met economische activiteiten, met behulp van een formule gebaseerd op omzetverhoudingen in aftrek kan brengen. Bij een dergelijke situatie kan binnen de geformuleerde verdeelsleutel gebruik worden gemaakt van de methode van werkelijk gebruik, waardoor de belastingplichtige alsnog wordt ontlast van alle btw die verschuldigd is geworden in verband met zijn (belaste) economische activiteiten.

Een ander criterium waaraan de gewenste verdeelsleutel moet voldoen is de praktische uitvoerbaarheid van de verdeelsleutel. Voor de pre pro rata berekening is zowel de omzet van de economische activiteiten als de omzet van de niet-economische activiteiten benodigd. Aangezien elke onderneming voor zijn economische activiteiten de omzet berekent, is de omzet van niet-economische activiteiten de enige extra benodigde. In gevallen waarin voor elke niet-economische activiteit een omzet wordt behaald en/of kan worden berekend, levert de toepassing van de pre pro rata berekening geen praktische problemen op. Immers, indien er prestaties om niet worden verricht en de belastingplichtige hiervoor geen omzet in de noemer

²²¹ E.J.M.C. Lantman, "De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?", BTW-bulletin 2008,27.

van de pre pro rata breuk kan opnemen, levert dit voor de belastingplichtige een hoge aftrek van de voorbelasting op. Dit is niet in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel.

Het probleem bij het toepassen van een verdeelsleutel op basis van de omzet, is dus het feit dat er niet altijd een vergoeding wordt ontvangen voor een niet-economische activiteit. De vraag is dan wat als omzet dient te worden genomen voor het berekenen van de pre pro rata. Gabriël en van Kesteren geven een liefdadigheidsinstelling die onbelastbare subsidies ontvangt als voorbeeld.²²² Indien de ingekochte goederen en diensten slechts voor 10% worden gebruikt voor niet-economische activiteiten, terwijl de ontvangen subsidie 50% van de omzet bedraagt, levert de toerekening op basis van de omzetverhoudingen een probleem op. In het geval dat de ontvangen subsidie als vergoeding wordt gezien voor niet-economische activiteiten wordt de aftrekmogelijkheid met 50% beperkt. Dit probleem wordt echter door de hiervoor beschreven verdeelsleutel opgevangen. Aangezien in een dergelijke situatie de verdeling op basis van omzetverhoudingen geen objectief beeld geeft van de werkelijkheid, kan de btw op basis van werkelijk gebruik in aftrek worden gebracht. Dit ervan uitgaande dat de belastingplichtige het grote verschil tussen de omzetverhouding en het daadwerkelijke gebruik aannemelijk kan maken. De aftrekmogelijkheid wordt dan slechts met 10% beperkt, waardoor er nog steeds in overeenstemming wordt gehandeld met het neutraliteitsbeginsel.

6.3.4 Andere grondslagen

Bij de pre pro rata berekening op basis van de omzetverhoudingen, wordt naar de omzet uit verschillende activiteiten gekeken om het gebruik van de ingekochte goederen en diensten te bepalen. Het kan zo zijn dat een onderneming met economische activiteiten relatief veel omzet behaalt, terwijl de ingekochte goederen en diensten relatief weinig voor de economische activiteiten worden gebruikt (of andersom). Hoewel dit probleem zich ook bij de pro rata voor belast/vrijgesteld gebruik voordoet, kan het voor dergelijke gevallen wenselijk zijn om de btw met behulp van investeringen in economische en niet-economische activiteiten te splitsen. Voor de toerekening van de btw op gemengde kosten wordt dan gekeken naar het gebruik van de andere ingekochte goederen en diensten. Ook bij een verdeelsleutel op basis van investeringen wordt voldaan aan het criterium van fiscale neutraliteit. Gebruikmakend van de investeringen in economische en niet-economische activiteiten wordt vastgesteld in hoeverre een onderneming de ingekochte goederen en diensten voor zijn economische en niet-economische activiteiten gebruikt. Het aftrekbare deel van de btw komt hierdoor overeen met het deel van de investeringen dat wordt gedaan in economische activiteiten.

Hoewel deze methode in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit, is het minder praktisch toepasbaar. Immers, voor elke goed of elke dienst dient te worden vastgesteld voor welke activiteit het wordt gebruikt. Deze methode zorgt dus voor een administratieve lastenverzwaring. Bovendien is de voorgenomen aanwending van een investering niet altijd bekend en het staat open voor wijzigingen. Ook moet naar mijn mening een vraagteken worden gezet bij de verenigbaarheid van deze methode met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn maakt immers voor de vergelijkbare

²²² M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren. "Het berekenen van een pre pro rata", NTFR 2010-2415.

toerekeningsproblematiek gebruikt van de pro rata, welke gebaseerd is op de omzetverhoudingen.

Het HvJ EU geeft in het arrest-Securenta²²³ aan dat het aan de lidstaten is toegestaan om een verdeelsleutel volgens het soort handeling te hanteren. Het HvJ EU heeft verder niet toegelicht wat hiermee wordt bedoeld. Mijns inziens wordt hiermee niet bedoeld, dat men het pre pro rata percentage moet berekenen door het aantal economische handelingen af te zetten tegen het totale aantal handelingen van een onderneming. Het bepalen van een pre pro rata percentage door middel van het aantal economische en niet-economische handelingen is niet alleen in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, maar zorgt ook voor administratieve lastenverzwaring. Om deze reden wordt naar mijn mening met “het soort handelingen” niet het aantal, maar de waarde van handelingen bedoeld. Dat wil zeggen dat het HvJ EU hiermee verwijst naar een pre pro rata op basis van de omzetverhoudingen.

6.4 Verdeelsleutel bij het aantrekken van kapitaal

Zowel in het hiervoor behandelde arrest Kretztechnik als in het arrest-Securenta worden, door de houdstervennootschappen kosten gemaakt die verband houden met het aantrekken van kapitaal. De btw op deze kosten is volgens de letter van artikel 168 van de Btw-richtlijn niet aftrekbaar. De kosten die worden gemaakt in het kader van de uitgifte van aandelen houden geen rechtstreeks verband met één van de activiteiten van de houdstervennootschap (algemene kosten). Toch mag de btw op deze kosten afhankelijk van de situatie geheel of gedeeltelijk in aftrek komen. In het arrest Kretztechnik was de btw op deze kosten volledig aftrekbaar, aangezien het kapitaal dat met de uitgifte van aandelen is verworven volledig wordt geïnvesteerd in de economische activiteiten van Kretztechnik. Voor Securenta werd de aftrek beperkt, omdat een deel van het verworven kapitaal werd geïnvesteerd in de niet-economische activiteiten van Securenta.

Uit deze arresten kan naar mijn mening worden afgeleid dat de btw aftrekbaar is voor zover het verworven kapitaal wordt geïnvesteerd in de economische activiteiten.²²⁴ Binnen de hierboven genoemde verdeelsleutel (pre pro rata op basis van de omzetverhoudingen en werkelijk gebruik) moet een uitzondering worden gemaakt voor de kosten die door een houdstervennootschap worden gemaakt en welke niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan één van de activiteiten van de houdstervennootschap. Dat betekent dat wanneer een houdstervennootschap kosten maakt voor het aantrekken van kapitaal, voor de toerekening van de btw op deze kosten een andere methode moet worden gevolgd. Mijns inziens moet voor de toerekening van de btw in deze specifieke situatie, met het oog op de jurisprudentie van het HvJ EU, de volgende methode worden toegepast: investeringen in economische activiteiten / investeringen in economische en niet-economische activiteiten * 100%.²²⁵ Als de belastingplichtige ook vrijgestelde economische activiteiten verricht, moet de btw-aftrek verder worden beperkt. Het deel van kapitaal dat wordt geïnvesteerd in belaste economische

²²³ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²²⁴ Zie ook: R.J.M.C. Lantman, “De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?”, BTW-bulletin 2008,27.

²²⁵ Hier wordt met “investeringen”, de investeringen bedoeld die met het verworven kapitaal worden gedaan in zowel economische als niet-economische activiteiten.

activiteiten wordt immers hierdoor kleiner. Dat betekent dat het percentage van deze berekening nog vermenigvuldigd moet worden met het percentage van pro rata berekening.

Opgemerkt dient te worden dat de werkelijke situatie kan afwijken van de verdeelsleutel op basis van investeringen. Te denken valt aan de situaties waarin de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de kosten van het aantrekken van kapitaal alleen of relatief meer worden opgenomen in de prijzen van zijn economische activiteiten. Het kan bijvoorbeeld ook zijn dat de niet-economische activiteit van de belastingplichtige veel kapitaalintensiever is dan zijn economische activiteit. Als de belastingplichtige de helft van het aangetrokken kapitaal investeert in zijn economische activiteit en de andere helft in zijn niet-economische activiteit, zal de investering in economische activiteiten relatief meer omzet genereren. Met het aangetrokken kapitaal wordt dus meer btw-belaste omzet behaald dan de omzet die buiten de reikwijdte van de btw valt. Aangezien btw over de omzet wordt geheven, moet mijns inziens in een dergelijke situatie mogelijk zijn om meer dan 50% van de btw op de gemaakte kosten in aftrek te brengen. Hierdoor moet de toepassing van werkelijk gebruik methode ook open staan voor de kosten welke voor het aantrekken van kapitaal worden gemaakt, mits de belastingplichtige of de inspecteur aannemelijk maken dat het werkelijk gebruik afwijkt van de verhouding op basis van investeringen.

6.4.1 Investerings als grondslag bij het aantrekken van kapitaal

Deze methode van toerekening voor deze categorie van kosten, wordt ook gesteund door de Europese Commissie.²²⁶ Verder is deze methode ook in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Het kapitaal dat wordt geïnvesteerd in economische activiteiten, wordt door het HvJ EU geacht te zijn gebruikt voor de economische activiteiten van de belastingplichtige. Met het bepalen van welk deel van het kapitaal wordt geïnvesteerd in economische activiteiten en vervolgens dit deel aftrekbaar te stellen, wordt de belastingplichtige ontlast van alle btw die verschuldigd is geworden in verband met zijn economische activiteiten.

Om de btw op kosten van het aantrekken van kapitaal te splitsen, moeten de houdstervennootschappen bepalen in hoeverre het aangetrokken kapitaal wordt geïnvesteerd in economische en niet-economische activiteiten. Binnen de door mij geformuleerde verdeelsleutel moet alleen voor de splitsing van de btw op de kosten van de aandelenuitgifte deze methode worden toegepast. Dit betekent dat de houdstervennootschappen alleen voor de inkomsten die verworven worden met het uitgeven van aandelen moeten bepalen in hoeverre deze wordt geïnvesteerd in economische en niet-economische activiteiten. Voor de overige inkomsten hoeft de aanwending niet te worden bepaald. Het gaat dus om de bepaling van de aanwending van kapitaal dat slechts met één handeling wordt verworven. Hierdoor is mijns inziens een verdeelsleutel op basis van investeringen voor deze categorie van kosten praktisch toepasbaar.

Het op deze manier verdelen van de btw op de kosten van een niet-economische activiteit, moet dus, mijns inziens, beperkt blijven tot de specifieke situatie waarin kapitaal wordt aangetrokken door een houdstervennootschap. Een vergelijkbare situatie doet zich namelijk

²²⁶ Zie het ingenomen standpunt van de Europese Commissie in het arrest-Securenta.

ook voor, wanneer een onderneming een onbelastbare subsidie gebruikt voor zijn economische en niet-economische activiteiten. De vraag is of deze belastingplichtige ook de verdeling op basis van investeringen mag toepassen voor de btw die hij heeft betaald in verband met zijn niet-economische activiteit. Naar mijn mening is het niet wenselijk om de uitzondering voor het aantrekken van kapitaal uit te bereiden naar andere situaties. Ten eerste zijn de arresten *Securenta*²²⁷ en *Larentia en Minerva / Marenave*²²⁸ in de deelnemings sfeer geweest. En het gaat niet alleen om de toerekening van de btw op kosten van een niet-economische activiteit, maar meer in het bijzonder over de btw op kosten van het aantrekken van kapitaal. De vraag is dan in hoeverre een belastingplichtige kosten (bijvoorbeeld advieskosten) maakt in verband met de verkrijging van een onbelastbare subsidie. Ten tweede zou een dergelijke uitbreiding tot praktische problemen leiden. Er dient dan voor elke inkomstenbron te worden bepaald, in welke mate het voor de economische dan wel niet-economische activiteiten gebruikt gaat worden.

6.4.2 Een aparte pre pro rata berekening voor specifieke handelingen: mogelijk?

Deze uitzondering betekent dat houdstervennootschappen die zowel gemengde kosten als kosten voor het aantrekken van kapitaal hebben, gebruik moeten maken van twee aparte pre pro rata berekeningen. Voor de btw op gemengde kosten maakt de houdstervennootschap gebruik van de pre pro rata op basis van de omzetverhoudingen. Voor het aantrekken van kapitaal wordt gebruik gemaakt van de aanwending van het aangetrokken kapitaal. De vraag is of het aan de lidstaten is toegestaan om voor een specifieke handeling primair een andere methode te hanteren.

Uit de jurisprudentie van het HvJ EU kan worden afgeleid dat het hanteren van een specifieke methode voor het aantrekken van kapitaal, niet in strijd is met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. In de zaak *BLC*²²⁹ heeft het HvJ EU geoordeeld dat het aan de lidstaten is toegestaan om voor specifieke handelingen, naast de pro rata op basis van omzetverhoudingen, primair een andere verdeelsleutel te hanteren. In het arrest ging het om een onroerend goed dat zowel belast als vrijgesteld werd verhuurd. De belastingplichtige wilde de btw op gemengde kosten volgens een verdeelsleutel op basis van omzetverhoudingen in aftrek brengen. De Duitse Belastingdienst was van mening dat de aftrek volgens een andere grondslag diende plaats te vinden, namelijk op basis van oppervlaktes. Volgens het HvJ EU is het Duitsland toegestaan om voor de oprichting van een onroerend goed voor gemengd gebruik, primair een andere verdeelsleutel te hanteren dan de pro rata van artikel 174 van de Btw-richtlijn, mits de toegepaste methode het aftrekbare deel van de btw nauwkeuriger bepaalt.

Dat het toepassen van twee aparte pre pro rata berekeningen naast elkaar mogelijk is, volgt ook uit het arrest *Abbey National I.*²³⁰ Het HvJ EU oordeelde in dit arrest dat de belastingplichtige voor de kosten die toe te rekenen zijn aan een afgebakend gedeelte van de onderneming, niet de algemene pro rata berekening hoeft te gebruiken. Voor de btw op deze

²²⁷ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²²⁸ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18.

²²⁹ HvJ EU 8 november 2002, nr. C-511/10, NTFR 2012-2811.

²³⁰ HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26.

kosten mag gebruik worden gemaakt van de pro rata van het afgebakende gedeelte van de onderneming. Volgens van Kesteren en Bijl²³¹ is dit oordeel niet alleen van toepassing voor de specifieke situatie waarin de overdracht van algemeenheid van goederen plaatsvindt, maar ook voor verschillende situaties.

6.5 Omzet voor niet-economische activiteiten

Zoals hiervoor al kort is aangestipt, wordt niet voor alle activiteiten die buiten de reikwijdte van btw vallen een omzet behaald. Het kan ook voorkomen dat de omzet voor een niet-economische activiteit niet kan worden berekend. Te denken valt aan de situaties waarin prestaties om niet worden verricht, zoals het organiseren van een gratis evenement. De vraag is hoe de btw op gemengde kosten dient te worden verdeeld, indien er geen vergoedingen worden ontvangen (of niet bekend zijn) voor een niet-economische activiteit. Alvorens op deze vraag in te gaan, kan worden opgemerkt dat in de meeste gevallen wel een vergoeding wordt ontvangen voor een niet-economische activiteit.

Zo ontvangt bijvoorbeeld de belastingplichtige een vergoeding voor de handelingen die hij incidenteel verricht. Ook wordt er altijd een vergoeding ontvangen voor het verrichten van illegale activiteiten, bijvoorbeeld voor de verkoop van softdrugs.²³² Verder ontvangt een beperkt belastingplichtig publiekrechtelijke lichaam in de meeste gevallen een vergoeding voor haar overheidsactiviteiten.

Over het verstrekken van obligaties besliste het HvJ EU in het arrest Harnas & Helm²³³, dat de opbrengsten van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige ondernemingsactiviteit, niet kan worden aangemerkt als tegenprestatie voor de economische activiteiten van de obligatiehouder. Het is immers enkel het gevolg van de loutere eigendom van de obligatie. Mijns inziens kan de rente die voor het verstrekken van obligaties worden ontvangen, wel worden aangemerkt als een vergoeding voor de niet-economische activiteiten.

6.5.1 Onbelastbare subsidies als omzet voor niet-economische activiteiten

Ook kunnen de subsidies één van de inkomstenbronnen vormen van een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. De vraag is in hoeverre de ontvangen subsidies als een vergoeding voor niet-economische activiteiten, kunnen worden opgenomen in de noemer van de pro rata breuk.

Als de belastingplichtige een subsidie ontvangt, moet eerst worden vastgesteld of het kwalificeert als een belastbare dan wel als een onbelastbare subsidie. Immers, de invloed van de ontvangen subsidie op het aftrekrecht is hiervan afhankelijk. Een subsidie is belastbaar indien de ontvangen subsidie een vergoeding vormt voor een prestatie. Het HvJ EU heeft twee cumulatieve criteria ontwikkeld om na te gaan wanneer sprake is van een belastbare subsidie.²³⁴ Van een belastbare subsidie is sprake indien er diensten worden verbruikt door de

²³¹ H.W.M. van Kesteren en J.B.O. Bijl, "Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven", WFR 2006/1379.

²³² Zie hierover verder paragraaf 6.6.1.

²³³ HvJ EU 6 februari 1997, nr. C-80/95, V-N 1997/1031.

²³⁴ Zie: HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-215/94, BNB 1997/342, HvJ EU 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17 en HvJ EU 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211.

subsidieverstrekker of door een identificeerbare derde, en er een rechtstreeks verband is tussen de ontvangen subsidie en de door de subsidieontvanger verrichte diensten.

Een voorbeeld van een belastbare subsidie is de prijssubsidie. Bij een prijssubsidie betaalt de subsidieverstrekker volledig of gedeeltelijk de prijs van de prestaties die de subsidieontvanger aan een derde verricht. De prijssubsidie maakt een deel uit van de vergoeding die de subsidieontvanger van een derde ontvangt. Het is hierdoor belast met btw. Een prijssubsidie zou geen invloed hebben op het percentage van de pre pro rata. Aangezien prijssubsidies als een vergoeding worden aangemerkt voor economische activiteiten, gaat zowel de teller als de noemer van de pre pro rata breuk omhoog. Opgemerkt dient te worden dat een prijssubsidie wel invloed kan hebben op het percentage van de pro rata van belast/vrijgesteld gebruik. Dat is het geval indien de prijssubsidies rechtstreeks verband houden met de vrijgestelde prestaties van de belastingplichtige. Er wordt in dat geval aan de subsidieverstrekker, in verband met het verstrekken van de subsidie geen btw in rekening gebracht. Het aftrekrecht van de subsidieontvanger wordt echter wel beperkt. De noemer van de pro rata breuk gaat omhoog, terwijl de teller gelijk blijft. De subsidie wordt aangemerkt als een vergoeding voor vrijgestelde prestaties.

Een voorbeeld van een onbelastbare subsidie is de exploitatiesubsidie. Deze wordt meestal verstrekt om een organisatie een bijdrage te leveren bij het dekken van haar tekorten. De exploitatiesubsidie wordt niet belast met btw, aangezien er een rechtstreeks verband tussen de ontvangen subsidie en de door de organisatie verrichte diensten ontbreekt.

De lidstaten hebben op grond van artikel 174, lid 1, onderdeel b, tweede volzin van de Btw-richtlijn de mogelijkheid om onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van de pro rata breuk voor belast/vrijgesteld gebruik. Nederland heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt. Hierdoor blijven de onbelastbare subsidies in Nederland buiten de berekening van de pro rata. Naar mijn mening moeten de onbelastbare subsidies, die een rechtstreeks verband houden met niet-economische activiteiten wel in de noemer van de pre pro rata breuk worden opgenomen. Dat betekent dat deze subsidies als een vergoeding moeten worden aangemerkt voor niet-economische activiteiten. Voor economische activiteiten worden de subsidies ook als een vergoeding aangemerkt. Bij het berekenen van het pro rata percentage worden de subsidies die een rechtstreeks verband houden met belaste of vrijgestelde prestaties in aanmerking genomen. Verder moet het voor de lidstaten niet mogelijk zijn om onbelastbare subsidies die al in de pre pro rata berekening zijn opgenomen, nog één keer op te nemen in de pro rata berekening. Dat zou immers leiden tot een dubbele aftrekbeperking.

In de arresten Commissie/Frankrijk²³⁵ en Commissie/Spanje²³⁶ heeft het HvJ EU het volgende beslist. Het is voor een lidstaat niet mogelijk om het aftrekrecht van een belastingplichtige die uitsluitend belaste prestaties verricht te beperken, enkel om de reden dat hij met behulp van onbelastbare subsidies goederen en diensten aanschafft. Echter ben ik van mening dat deze arresten niet in de weg staan van het opnemen van onbelastbare subsidies in de pre pro rata berekening. De gewezen arresten hebben immers geen betrekking op de situatie waarin de

²³⁵ HvJ EU 6 oktober 2005, nr. C-243/03, NTFR 2005/1625.

²³⁶ HvJ EU 6 oktober 2005, nr. C-204/03, NTFR 2005/1625.

belastingplichtige zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht. Daardoor kan naar mijn mening de ontvangen subsidie het aftrekrecht van een gedeeltelijk belastingplichtige wel beperken, ook al verricht de belastingplichtige naast de niet-economische activiteiten alleen maar belaste economische activiteiten. Voor de ingekochte goederen en diensten die voor niet-economische activiteiten worden gebruikt, kan geen recht op aftrek worden toegekend.

Hieronder volgt een voorbeeld om uit te leggen, hoe onder de geformuleerde verdeelsleutel dient te worden omgegaan met een onbelastbare subsidie die wordt ontvangen in verband met een niet-economische activiteit.

Voorbeeld

Een liefdadigheidsinstelling verricht zowel economische als niet-economische activiteiten. De economische activiteiten bestaan verder uit zowel belaste als vrijgestelde prestaties. De niet-economische activiteiten van de instelling worden gevormd door de prestaties om niet, die in verband met algemene belangenbehartiging worden verricht. De kosten van niet-economische activiteiten worden volledig gefinancierd met een onbelastbare subsidie.

De niet-economische activiteiten van de instelling kwalificeren als zelfstandige niet-economische activiteiten. Dat wil zeggen, dat zij niet worden verricht ter wille van economische activiteiten en er geen rechtstreeks verband aanwezig is tussen de prestaties om niet en de prestaties die tegen vergoeding worden verricht. De belastingplichtige maakt kosten voor het onroerend goed dat door de belastingplichtige zowel voor economische als niet-economische activiteiten wordt gebruikt. Deze kosten houden geen rechtstreeks verband met één van de activiteiten van de instelling, en zij tonen bovendien ook geen rechtstreeks verband met de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Hierdoor heeft de instelling voor deze kosten slechts recht op aftrek volgens de pre pro rata.

De inkomsten van deze liefdadigheidsinstelling zien er als volgt uit:

- *Inkomsten uit belaste prestaties: € 20.000*
- *Inkomsten uit vrijgestelde prestaties: € 20.000*
- *Onbelastbare subsidie, welke wordt ontvangen voor economische activiteiten: € 10.000*
- *Onbelastbare subsidie, welke wordt ontvangen voor niet-economische activiteiten: € 40.000*

Voor de liefdadigheidsinstelling bestaat in eerste instantie geen mogelijkheid om de prestaties die geen omzet genereren (niet-economische activiteiten) op te nemen in de pre pro rata berekening. Het niet opnemen van een omzet voor niet-economische activiteiten zou resulteren in een pre pro rata percentage van 100%. Dat is naar mijn mening in strijd met het doel en de strekking van de Btw-richtlijn. Het aftrekrecht moet immers, volgens artikel 168 van de Btw-richtlijn slechts worden toegekend voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de (belaste) economische activiteiten. Slechts een deel van het onroerend goed wordt gebruikt voor de (belaste) economische activiteiten. Bovendien kan niet (direct) worden aangenomen dat de liefdadigheidsinstelling de kosten van niet-economische activiteiten in de prijzen van zijn belaste producten doorberekent. De niet-economische activiteiten worden immers gefinancierd met de ontvangen subsidies.

In dit geval moet naar mijn mening de onbelastbare subsidie (€ 40.000), die wordt ontvangen in verband met niet-economische activiteiten worden aangemerkt als vergoeding voor niet-economische activiteiten. De onbelastbare subsidie, welke wordt ontvangen in verband met economische activiteiten (€ 10.000) moet, op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU,²³⁷ niet leiden tot een aftrekbeperking. Hierdoor moet deze subsidie buiten de berekening van de pre pro rata worden gelaten.

De pre pro rata breuk ziet er dan als volgt uit:

$$\frac{€ 20.000 + € 20.000}{€ 20.000 + € 20.000 + € 40.000} \times 100\% = 50\%$$

Volgens de pre pro rata berekening wordt de aftrekmogelijkheid gehalveerd. Door het opnemen van onbelastbare subsidies als omzet voor niet-economische activiteiten, wordt het aftrekrecht slechts toegekend voor het deel van onroerend goed dat (op basis van de omzetverhoudingen) wordt gebruikt voor de (belaste) economische activiteiten. Echter maakt de belastingplichtige op basis van het gebruik per vierkante meter, aannemelijk dat slechts 10% van het onroerend goed wordt gebruikt voor de niet-economische activiteiten. In gevallen waarin de pre pro rata berekening op basis van de omzetverhoudingen geen goed beeld geeft van de werkelijkheid, kan de belastingplichtige binnen de voorgestelde oplossing gebruik maken van de methode van werkelijk gebruik. De aftrekmogelijkheid daalt als gevolg hiervan alleen met 10% Omdat de belastingplichtige ook nog vrijgestelde prestaties verricht moet de aftrek van voorbelasting echter nog verder worden beperkt. Het percentage van de pre pro rata (90%) moet nog worden vermenigvuldigd met het pro rata percentage van belast/vrijgesteld gebruik.

De vraag is vervolgens of de belastingplichtige voor de splitsing van de btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties gebruik kan maken van de pro rata op basis van de omzetverhoudingen, terwijl voor de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten de methode van werkelijk gebruik is toegepast. Mijns inziens dient er voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten een aparte pro rata regeling te worden gehanteerd. Aangezien het dan om twee aparte regelingen gaat, moet de toegepaste methode voor de pre pro rata geen invloed hebben op de verdeling van btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties.

De onbelastbare subsidie die wordt ontvangen in het kader van belaste prestaties (€10.000) mag ook geen invloed hebben op de pro rata berekening. In dit geval moet het voor de lidstaten niet mogelijk zijn om de onbelastbare subsidie in verband met niet economische activiteiten (€40.000) op te nemen in de pro rata berekening. De belastingplichtige maakt immers voor de pre pro rata gebruik van de methode van werkelijk gebruik. Het HvJ EU heeft in het arrest Varzim Sol²³⁸ geoordeeld dat op het moment dat de belastingplichtige de methode van werkelijk gebruik toepast, de bepaling van artikel 174, lid 1, onderdeel b, tweede

²³⁷ HvJ EU 6 oktober 2005, nr. C-243/03, NTFR 2005/1625 en HvJ EU 6 oktober 2005, nr. C-204/03, NTFR 2005/1624.

²³⁸ HvJ EU 16 februari 2012, nr. C-25/11, V-N 2012/15.25.

volzin Btw-richtlijn haar werking verliest.²³⁹ Als de belastingplichtige de methode van werkelijk gebruik niet had toegepast, dient de onbelastbare subsidie voor niet-economische activiteiten naar mijn mening alsnog buiten de pro rata berekening te worden gelaten. Het opnemen van deze onbelastbare subsidie zou immers leiden tot een dubbele aftrekbeperking, wat in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

Noch de belastingplichtige, noch de inspecteur maakt aannemelijk dat het werkelijk gebruik afwijkt van de pro rata op basis van de omzetverhoudingen.

De pro rata breuk ziet er dan als volgt uit:

$$\frac{\text{€ 20.000}}{\text{€ 20.000} + \text{€ 20.000}} \times 100\% = 50\%$$

6.5.2 Contributies als omzet voor niet-economische activiteiten

Een andere vraag is in hoeverre de contributies die door een vereniging worden ontvangen, aangemerkt kunnen worden als omzet voor niet-economische activiteiten.

In de zaak VNLTO²⁴⁰ ging het om een belangenvereniging in de agrarische sector, die zich bezighield met algemene belangenbehartiging voor haar leden en met commerciële activiteiten voor zowel leden als niet-leden. De commerciële activiteiten van VNLTO bestaan uit belaste en vrijgestelde prestaties, terwijl de niet-economische activiteiten van VNLTO worden gevormd uit de algemene belangenbehartiging. Uit de feiten van het arrest blijkt dat 78% van het bedrag van de gemiddelde contributie per lid aangewend wordt voor algemene belangenbehartiging.²⁴¹

VNLTO wilde de voorbelasting op gemengde kosten op basis van de pro rata in aftrek brengen. De inspecteur was van mening dat de omzet die wordt behaald met niet-economische activiteiten, bij het bepalen van het aftrekrecht ook in aanmerking dient te worden genomen. Niet in geschil was dat de contributies geen vergoeding vormden voor (belaste of vrijgestelde) prestaties. Er ontbrak immers een rechtstreeks verband tussen de contributies en prestaties die ten behoeve van de individuele leden worden verricht.²⁴² Het HvJ EU heeft in dit arrest geoordeeld dat VNLTO de btw op gemengde kosten in aftrek kan brengen voor zover de ingekochte goederen en diensten voor haar (belaste) economische activiteiten worden gebruikt. Dit betekent dat VNLTO de btw op gemengde kosten moet splitsen tussen economische en niet-economische activiteiten.

Ik deel met A-G De Wit²⁴³ de mening dat de contributies in dergelijke gevallen, vanuit praktische overwegingen als vergoeding in de noemer van de pre pro rata breuk dient te worden opgenomen. De contributies die door leden worden betaald, kunnen worden gezien

²³⁹ Opgemerkt dient te worden dat het arrest Varzim Sol ziet op de splitsing van de btw tussen belaste en vrijgestelde gebruik. Mijns inziens moet deze kan-bepaling ook niet worden toegepast, indien de belastingplichtige de methode van werkelijk gebruik heeft toegepast voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten.

²⁴⁰ HvJ EU 12 februari 2009, nr. C-515/07, V-N 2009/9.27.

²⁴¹ Zie: Conclusie A-G De Wit, 28 juni 2007, nr. 42 415, V-N 2007/39.21, punt 2.5.

²⁴² Zie hierover ook: HvJ EU 8 maart 1988, nr. 102/86, r.o. 16 (Apple and Pear Development Council).

²⁴³ Conclusie A-G De Wit, 28 juni 2007, nr. 42 415, V-N 2007/39.21, punt 4.57.

als een vergoeding voor de activiteiten die de vereniging in verband met de algemene belangenbehartiging verricht. Echter moet dit beperkt blijven tot het deel van de contributie-ontvangsten, welk wordt aangewend voor niet-economische activiteiten. In casu moet dus 78% van de contributie-ontvangsten als omzet worden opgenomen in de noemer van de pre pro rata breuk.

Door het aanmerken van contributies als een vergoeding voor niet-economische activiteiten, wordt het aftrekrecht van VNLTO beperkt tot het deel van de btw op gemengde kosten die rechtstreeks toerekenbaar is aan de belaste prestaties. Hiermee wordt in overeenstemming gehandeld met het beginsel van fiscale neutraliteit.

6.5.3 Geen omzet voor niet-economische activiteiten

Zoals eerder in dit hoofdstuk is besproken, kan in de meeste gevallen een vergoeding worden vastgesteld voor niet-economische activiteiten. Echter zijn er ook situaties waarin geen vergoeding kan worden vastgesteld voor niet-economische activiteiten. Zoals in paragraaf 6.3 uitgelegd kan een houdstervennootschap die kosten maakt voor het houden van aandelen zowel in deelnemingen waarin wordt gemoeid als in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid, als voorbeeld worden gegeven. Het dividend kan niet als een vergoeding worden gezien voor het houden van aandelen in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid. Er wordt namelijk niet altijd dividend uitgekeerd en de hoogte van de dividenduitkeringen is manipuleerbaar. Ook de mutatie van de netto-vermogenswaarde van de deelnemingen is manipuleerbaar en kan ook niet worden meegenomen in de noemer van de pre pro rata. Indien het dividend of de mutatie van netto-vermogenswaarde als vergoeding kan worden opgenomen in de noemer van de pre pro rata ontstaan er mogelijkheden om de pre pro rata te beïnvloeden. Daardoor is naar mijn mening wenselijk om in een dergelijke situatie direct gebruik te maken van de methode van werkelijk gebruik.

Een andere situatie waarin geen vergoeding kan worden vastgesteld voor niet-economische activiteiten is in het geval van prestaties om niet (zonder subsidie) of in het geval van prestaties tegen symbolische vergoeding. Indien de belastingplichtige naast prestaties om niet (zonder subsidie) of naast prestaties tegen een symbolische vergoeding alleen belaste prestaties verricht, geeft de toepassing van de pre pro rata op basis van de omzetverhoudingen een onjuist beeld van de werkelijkheid. De btw op gemengde kosten zou, onafhankelijk van de grootte van de belaste prestaties ten opzichte van economische activiteiten, altijd tot een volledige of nagenoeg volledige aftrek leiden. Mijns inziens moet in de situaties waar geen omzet kan worden berekend voor niet-economische activiteiten, gebruik worden gemaakt van de methode van werkelijk gebruik.

Overigens ben ik van mening dat een belastingplichtige die zowel prestaties om niet als prestaties tegen vergoeding verricht, in bepaalde gevallen de btw op gemengde kosten toch volledig in aftrek kan brengen. Dat is het geval indien de belastingplichtige de kosten die betrekking hebben op niet-economische activiteit verdisconteert in de prijzen van zijn belaste producten. In dat geval worden de gemengde kosten, op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU²⁴⁴, geacht te zijn gemaakt voor de economische activiteiten van de belastingplichtige.

²⁴⁴ HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118.

Als voorbeeld kan het gratis toegang verlenen tot een recreatiegebouw gegeven worden. Indien de belastingplichtige in het recreatiegebouw btw-belaste producten verkoopt en aannemelijk maakt dat de kosten met betrekking tot het gebouw opgenomen zijn in de prijzen van zijn belaste producten, kan de btw op deze kosten volledig in aftrek worden gebracht.

6.6 Steun visie

Na het arrest-Securenta is er in de nationale jurisprudentie een aantal arresten geweest, waarin een verdeelsleutel werd toegepast voor de verdeling van de btw op gemengde kosten.²⁴⁵ De verdeelsleutel die door de nationale rechters is toegepast, biedt steun voor de door mij geformuleerde verdeelsleutel. Meer in het bijzonder dat de btw op gemengde kosten volgens de pre pro rata op basis van de omzetverhoudingen dient te worden gesplitst. En dat daarbij onbelastbare subsidies als vergoeding kunnen worden aangemerkt voor niet-economische activiteiten. De methode van werkelijk gebruik komt pas aan de orde, indien de splitsing op basis van omzetverhoudingen geen objectief beeld geeft van de werkelijkheid. Het is aan de belastingplichtige of aan de inspecteur om dit aannemelijk te maken. De methode van werkelijk gebruik dient verder te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens. Hieronder worden deze arresten kort behandeld.

6.6.1 Hof 's-Hertogenbosch, 28 januari 2011, nr. 09/00451, V-N 2011/27.17

In deze zaak gaat het om een coffeeshop die naast softdrugs ook horecaproducten verkoopt. De verkoop van softdrugs is een niet-economische activiteit, terwijl de verkoop van horecaproducten een belaste handeling is voor de btw. In het jaar 2007 bedraagt de omzet van niet-economische activiteiten ongeveer 95,7% en de omzet van belaste economische activiteiten ongeveer 4,3% van de totale omzet. De coffeeshop maakt kosten die niet rechtstreeks toe te rekenen zijn aan één van zijn activiteiten.

In geschil is in hoeverre de btw op deze gemengde kosten, zoals accountantskosten, kosten van energie en telefoon in aftrek kan worden gebracht. De inspecteur stelt dat de btw op deze kosten niet volledig in aftrek kan worden gebracht, aangezien de btw op deze kosten betrekking heeft op goederen en diensten die zowel voor economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt. De inspecteur is verder van mening dat de btw op gemengde kosten, in beginsel op basis van de omzetten dient te worden gesplitst. De belastingplichtige stelt allereerst dat de btw op gemengde kosten volledig aftrekbaar is, omdat Nederland niet heeft vastgesteld op welke wijze de voorbelasting op gemengde kosten in aftrek kan worden gebracht. Verder stelt de belastingplichtige dat een eventuele splitsing op basis van werkelijk gebruik dient plaats te vinden. Het werkelijk gebruik leidt volgens de belastingplichtige tot een aftrekbaar deel van 50%.

Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat het feit dat er geen methoden zijn vastgesteld voor de toerekening van de btw op gemengde kosten, niet meebrengt dat de btw op gemengde kosten volledig aftrekbaar is. Met een verwijzing naar het arrest-Securenta²⁴⁶ beslist Hof 's-Hertogenbosch dat de btw op gemengde kosten dient te worden verdeeld tussen economische

²⁴⁵ Zie: Hof 's-Hertogenbosch, 28 januari 2011, nr. 09/00451, V-N 2011/27.17 en HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222.

²⁴⁶ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

en niet-economische activiteiten. Een groot deel van deze kosten houdt immers verband met de niet-economische activiteit van de belastingplichtige. Een splitsing op basis van omzetverhoudingen is volgens het Hof 's-Hertogenbosch een objectieve berekeningsmethode. Het is namelijk aannemelijk dat de gemengde kosten naar omzetverhoudingen zijn doorberekend in de prijzen van softdrugs en horecaproducten (r.o. 4.15).

Verder oordeelt het Hof 's-Hertogenbosch dat een verdeling op basis van werkelijk gebruik op zichzelf genomen een aanvaardbare methode is, maar dat de belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat werkelijk gebruik afwijkt van de omzetverhoudingen. Dat wil zeggen dat de btw op gemengde kosten voor 50% is opgenomen in de prijzen van horecaproducten. Hof 's-Hertogenbosch komt tot de conclusie dat slechts 4,3% van de btw op gemengde kosten aftrekbaar is, aangezien slechts dat deel van de omzet van de horecaproducten afkomstig is. Dit oordeel van Hof 's-Hertogenbosch komt overeen met de door mij geformuleerde verdeelsleutel voor de splitsing van de btw op gemengde kosten.

Overigens merkt Becks²⁴⁷ op dat de Nederlandse wetgever geen methoden en criteria heeft ontwikkeld voor de splitsing van de btw op gemengde kosten. Dat brengt volgens hem mee dat er geen ruimte bestaat om het aftrekrecht van de coffeeshop te beperken.²⁴⁸ Echter ben ik van mening dat op grond van de Btw-richtlijn en Wet OB 1968 wel een ruimte bestaat voor een dergelijke aftrekbeperking. Zowel artikel 168 van de Btw-richtlijn als artikel 15 van de Wet OB 1968 schrijven voor, dat recht op aftrek van voorbelasting mogelijk is indien en voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.

De btw op gemengde kosten is op grond van het arrest-Secureta alleen aftrekbaar, indien de kosten “zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat”.²⁴⁹ Naar mijn mening is dit anders dan Becks stelt aan de belastingplichtige om het aannemelijk te maken. De rechter hoeft dus niet vast te stellen dat de kosten niet opgenomen zijn in de prijzen van horecaproducten.

6.6.2 ROC-arrest²⁵⁰

In deze zaak gaat het om een opleidingscentrum (ROC) dat zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. De economische activiteiten van het ROC bestaan zowel uit belaste als uit vrijgestelde prestaties. Met de exploitatie van de schoolkantine haalt het ROC btw-belaste omzet. Het geven van volwassenonderwijs vindt tegen vergoeding plaats, maar is vrijgesteld van de btw. De niet-economische activiteiten worden gevormd door het geven middelbaar beroepsonderwijs aan personen jonger dan 18 jaar. Hiervoor ontvangt ROC rijkssubsidies. De ontvangen rijkssubsidies zijn niet aan te merken als een vergoeding voor het geven van middelbaar beroepsonderwijs. Door het ontbreken van een vergoeding in de zin van de Wet OB 1968 kwalificeert het geven van middelbaar onderwijs als een niet-economische activiteit.

²⁴⁷ J.P.W.H.T Becks en J. van der Laan, “Aftrekbaarheid voorbelasting coffeeshop”, commentaar, NTFR 2011/1382.

²⁴⁸ Opgemerkt dient te worden dat het commentaar van Becks over een ander arrest met vergelijkbare casus gaat. Zie: Rechtbank Haarlem 15 april 2011, nr. 09/06092, NTFR 2011/13.82.

²⁴⁹ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²⁵⁰ HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222.

Het ROC maakt kosten voor het schoolgebouw, zoals kosten voor het onderhoud, schoonmaak, beveiliging en energiekosten. De btw op deze gemengde kosten wil het ROC op basis van werkelijk gebruik van het schoolgebouw in aftrek brengen. De inspecteur is echter van mening dat de btw op basis van de omzetverhoudingen dient te worden verdeeld. De vraag was op welke wijze de btw op gemengde kosten dient te worden toegerekend aan de economische en niet-economische activiteiten van het ROC.

De Hoge Raad oordeelde dat de btw op gemengde kosten op basis van de omzetverhoudingen (pre pro rata) in aftrek dient te worden gebracht. Daarbij moet volgens de Hoge Raad de rijkssubsidies in de noemer van de pre pro rata breuk worden opgenomen. De ontvangen rijkssubsidie kwalificeert immers als een onbelastbare subsidie en hangt samen met de niet-economische activiteit. Verder oordeelde de Hoge Raad dat degene die wil afwijken van de pre pro rata op basis van de omzetverhoudingen, aannemelijk dient te maken dat de methode van werkelijk gebruik een objectiever beeld geeft van de werkelijkheid.

Ook dit oordeel van de Hoge Raad biedt steun voor de door mij geformuleerde verdeelsleutel. De verdeling van de btw op gemengde kosten moet in eerste instantie volgens de pre pro rata op basis van omzetverhoudingen plaatsvinden. De onbelastbare subsidies kunnen daarbij als omzet worden aangemerkt voor niet-economische activiteiten.

6.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende vraag centraal: “hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting worden bepaald indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?”. Deze vraag kwam aan de orde in de arresten *Securenta* en *Larentia en Minerva / Marenave*. Uit deze arresten volgt bij het bepalen van een gewenste verdeelsleutel van belang is dat deze verdeelsleutel in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dat wil zeggen, dat de verdeelsleutel objectief moet weergeven welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen is aan economische activiteiten van de belastingplichtige. Verder is het ook van belang dat de geformuleerde verdeelsleutel praktisch toepasbaar is.

Voor de splitsing van de btw op gemengde kosten moet naar mijn mening een aansluiting worden gezocht bij de systematiek van de pro rata regeling. De herzieningsregeling van artikel 184 e.v. van de Btw-richtlijn heeft alleen betrekking op de wijzigingen in het gebruik van belaste en vrijgestelde prestaties. Door het in stand houden van de huidige pro rata voor belast/vrijgesteld gebruik, kan een grondslag worden bepaald voor de herzieningsregels. Om die reden is naar mijn mening wenselijk om een aparte pro rata te hanteren voor de toerekening van de btw op gemengde kosten.

De aparte pro rata (pre pro rata) voor de gemengde kosten moet als volgt worden vastgesteld: omzet uit economische activiteiten / omzet uit economische en niet-economische activiteiten * 100%. Verder moet de methode van werkelijk gebruik van artikel 173, tweede lid, onderdeel c van de Btw-richtlijn op dezelfde wijze open staan voor de splitsing van de btw op gemengde kosten. Het is wenselijk om pas gebruik te maken van deze methode, indien de belastingplichtige of de Belastingdienst aannemelijk maakt dat het werkelijk gebruik van

goederen en diensten van de omzetverhoudingen afwijkt. Dit omdat het niet mogelijk is om een algemene pre pro rata berekening op basis van werkelijk gebruik te formuleren en om discussies in de praktijk te voorkomen.

Bij toepassing van de pre pro rata berekening wordt de aanname gemaakt dat de mate waarin de ingekochte goederen en diensten voor zowel economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt, overeenkomt met de omzetverhoudingen tussen beide activiteiten. De pre pro rata berekening is hierdoor gebaseerd op een fictie. De pre pro rata berekening op basis van omzetverhoudingen is mijns inziens in overeenstemming met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. Voor de verdeling van btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties schrijft de Btw-richtlijn de pro rata berekening voor. De pro rata berekening maakt ook een soortgelijke aanname en is evenals de pre pro rata berekening gebaseerd op de omzetverhoudingen.

De pre pro rata berekening is verder ook in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Alle btw die in verband met (belaste) economische activiteiten verschuldigd is geworden, komt voor aftrek in aanmerking. Een ander criterium waaraan de gewenste verdeelsleutel moet voldoen is de praktische uitvoerbaarheid van de verdeelsleutel. Voor de pre pro rata is de omzet van niet-economische activiteiten de enige extra benodigde. In gevallen waarin voor elke niet-economische activiteit een omzet wordt behaald en/of kan worden berekend, levert de toepassing van de pre pro rata berekening geen praktische problemen op. Indien dit niet het geval is, komt zowel praktische toepasbaarheid van de pre pro rata berekening als het neutraliteitsbeginsel in gevaar.

In dit hoofdstuk is echter duidelijk gemaakt dat in de meeste gevallen wel een vergoeding wordt ontvangen voor niet-economische activiteiten. Zo kan bijvoorbeeld de onbelastbare subsidies en contributies die een rechtstreeks verband houden met niet-economische activiteiten als vergoeding voor niet-economische activiteiten, worden opgenomen in de noemer van de pre pro rata breuk. Dit moet beperkt blijven tot het deel van de subsidie- of contributieontvangsten, welk wordt aangewend voor niet-economische activiteiten. Mijns inziens moet in de situaties waar geen (meetbare) omzet kan worden berekend voor niet-economische activiteiten gebruik worden gemaakt van de methode van werkelijk gebruik. Bijvoorbeeld voor het houden van aandelen in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid, omdat het dividend niet als een vergoeding kan worden gezien voor het houden van aandelen.

Verder moet binnen de geformuleerde verdeelsleutel (pre pro rata berekening en werkelijk gebruik) een uitzondering worden gemaakt voor de kosten, die door een beperkt belastingplichtige worden gemaakt voor het aantrekken van kapitaal. Dit kan worden afgeleid uit de arresten Kretztechnik en Securita waarin het HvJ EU heeft geoordeeld dat de btw aftrekbaar is voor zover het verworven kapitaal wordt geïnvesteerd in economische activiteiten. Mijns inziens moet voor de toerekening van de btw op de kosten van deze specifieke handeling, de volgende methode worden gehanteerd: investeringen in economische activiteiten / investeringen in economische en niet-economische activiteiten * 100%. De toepassing van werkelijk gebruik als alternatief moet ook voor deze toerekeningsmethode open staan.

Deze methode van toerekening voor deze categorie van kosten, is in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Het kapitaal dat wordt geïnvesteerd in economische activiteiten, wordt door het HvJ EU geacht te zijn gebruikt voor de economische activiteiten van de belastingplichtige. Met het bepalen van welk deel van het kapitaal wordt geïnvesteerd in economische activiteiten en vervolgens dit deel aftrekbaar te stellen, wordt de belastingplichtige ontlast van alle btw die verschuldigd is geworden in verband met zijn economische activiteiten. Om de btw op kosten van het aantrekken van kapitaal te splitsen, moeten de houdstervennootschappen bepalen in hoeverre het aangetrokken kapitaal wordt geïnvesteerd in economische en niet-economische activiteiten. Aangezien de houdstervennootschappen alleen voor de inkomsten die verworven worden met het uitgeven van aandelen moeten bepalen in hoeverre deze wordt geïnvesteerd in economische en niet-economische activiteiten, is een verdeelsleutel op basis van investeringen, voor deze categorie van kosten, praktisch toepasbaar.

Deze uitzondering betekent verder dat houdstervennootschappen die zowel gemengde kosten als kosten voor het aantrekken van kapitaal hebben, gebruik moeten maken van twee aparte pre pro rata berekeningen. Zowel uit het arrest BLC als uit het arrest Abbey National I, kan worden afgeleid dat het primair hanteren van een andere methode voor specifieke handelingen, niet in strijd is met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn.

HOOFDSTUK 7 Het overzien van het slagveld

7.1 Algemeen

Het op een juiste manier verdelen van de btw op gemengde kosten, tussen economische en niet-economische activiteiten is van essentieel belang. Er moet een duidelijke verdeelsleutel worden toegepast, welke in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. Dat wil zeggen dat ondernemers volledig dienen te worden ontlast van alle btw die in verband met (belaste) economische activiteiten verschuldigd is geworden. De Btw-richtlijn bevat echter geen bepalingen die specifiek zien op de verdeling van de betaalde voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten. Daardoor heeft het HvJ EU de vaststelling en de methoden en criteria voor de verdeling van de btw op gemengde kosten aan de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten overgelaten.

Nederland heeft tot heden geen bepalingen in de nationale wet opgenomen die de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten regelen. Ook het besluit van de staatssecretaris van de Financiën van november 2011²⁵¹ geeft hieromtrent geen concrete methoden of criteria aan. Uit de arresten *Securenta*²⁵² en *Larentia en Minerva / Marenave*²⁵³ kan worden afgeleid dat Duitsland, net als Nederland, nog geen methoden en criteria in de nationale wet heeft opgenomen.

In het vorige hoofdstuk is een verdeelsleutel geformuleerd op basis waarvan de btw op gemengde kosten en op de kosten van de aandelenuitgifte dient te worden gesplitst. In dit hoofdstuk wordt eerst onderzocht waarom er tot heden geen bepalingen in de Btw-richtlijn zijn opgenomen en waarom het HvJ EU zelf geen methoden en criteria heeft vastgesteld. Vervolgens wordt ingegaan op de vraag of de Btw-richtlijn moet worden aangepast en waarom. Indien de Btw-richtlijn moet worden aangepast, wordt als laatste aangegeven hoe de Btw-richtlijn dient te worden aangepast.

7.2 Waarom geen verdeelsleutel op Europees niveau?

7.2.1 Waarom geen splitsingsregeling in de Btw-richtlijn?

De Btw-richtlijn bevat geen bepalingen die de verdeling van voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten regelen. Dat komt omdat de richtlijnopsteller destijds niet heeft nagedacht over de situaties waarin de btw op gemengde kosten moet worden toegerekend aan economische en niet-economische activiteiten. Vanuit de richtlijnopsteller is dus geen redenen te noemen voor het niet opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn. Echter kan naar mijn mening een aantal redenen worden genoemd voor het niet opnemen van een regeling die mede ziet op de verrichting van een niet-economische activiteit. Hieronder worden deze redenen behandeld. In paragraaf 7.3.1 wordt aangegeven of deze redenen voldoende zijn voor het niet opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn.

²⁵¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

²⁵² HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²⁵³ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18.

In de Btw-richtlijn wordt, op grond van artikel 1, lid 1 Btw-richtlijn, het gemeenschappelijke stelsel van btw vastgesteld. De leveringen van goederen en diensten zijn, op grond van artikel 2 van de Btw-richtlijn, belastbaar als zij door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Een handeling is dus pas belastbaar, indien deze handeling door een belastingplichtige wordt verricht. Voor de belastingplicht is het verrichten van economische activiteiten, op grond van artikel 9 Btw-richtlijn, één van de voorwaarden. Dat betekent dat men voor het verrichten van niet-economische activiteiten niet als belastingplichtige wordt aangemerkt en de verrichte handelingen buiten het bereik van de btw vallen. Aangezien de Btw-richtlijn het gemeenschappelijke stelsel van btw regelt, is de vraag of het wenselijk is om regels in de Btw-richtlijn op te nemen voor de activiteiten die zelf niet binnen het bereik van de btw vallen.

Verder geldt het aftrekrecht, op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn, voor zover de ingekochte goederen en diensten voor de belaste handelingen van de belastingplichtige worden gebruikt. Bij het verrichten van niet-economische activiteiten wordt zowel aan de voorwaarde “gebruikt voor de belaste handelingen” als aan de voorwaarde “belastingplicht” niet voldaan. Naar de letter van artikel 168 van de Btw-richtlijn geldt dus bij het verrichten van niet-economische activiteiten geen recht op aftrek van voorbelasting. Daardoor lijkt in eerste instantie, vanuit de inputkant gedacht, niet noodzakelijk zijn om voor de activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat, aftrekregels op te stellen. De Btw-richtlijn moet echter wel de aftrek van voorbelasting regelen voor de handelingen die binnen het bereik van de btw vallen. Daardoor bevat de Btw-richtlijn wel een splitsingsregeling²⁵⁴ met betrekking tot de voorbelasting over kosten die uitsluitend verband houden met economische activiteiten.²⁵⁵

Bij het al dan niet opnemen van een splitsingsregeling is ook de vraag of het, door de verscheidenheid en de ingewikkeldheid van de feitelijke situaties mogelijk is om een algemene verdeelsleutel te formuleren.

7.2.2 Waarom geeft het HvJ EU geen concrete methoden of criteria aan?

Het HvJ EU heeft in de arresten *Securenta*²⁵⁶ en *Larentia en Minerva / Marenave*²⁵⁷ ook geen concrete methoden en criteria aangegeven over de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de Btw-richtlijn geen regeling bevat omtrent de methoden en criteria voor het toerekenen van de voorbelasting aan economische en niet-economische activiteiten. Om die reden is het HvJ EU “niet toegestaan om in de plaats van de wetgever van de Unie of van de nationale autoriteiten een algemene methode voor de berekening van het pro rata voor economische en niet-economische activiteiten vast te stellen”.²⁵⁸ Het is volgens het HvJ EU de taak van de lidstaten om de methoden en criteria vast te stellen.

²⁵⁴ Zie de pro rata regeling van artikel 173 t/m 175 van de Btw-richtlijn.

²⁵⁵ Zie ook: HvJ EU, A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, punt 15.

²⁵⁶ HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

²⁵⁷ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18.

²⁵⁸ HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18, r.o. 32.

A-G Mengozzi had het HvJ EU in het arrest *Larentia en Minerva / Marenave*²⁵⁹ ook geadviseerd om niet in te gaan op de vraag hoe de btw op gemengde kosten moet worden gesplitst. Volgens A-G Mengozzi moet het HvJ EU met inachtneming van de volgende redenen niet ingaan op deze vraag: “zowel wegens de noodzaak de residuele bevoegdheid van de lidstaten te eerbiedigen, als om praktische redenen die verband houden met de verscheidenheid en de ingewikkeldheid van de feitelijke situaties, waardoor het Hof geenszins is toegestaan de ene methode of verdeelsleutel voorrang te geven boven een andere” (punt 20). Ook de reden dat de nationale wetgever (nog) geen methoden en criteria heeft vastgesteld en de splitsing aan de belastingplichtige en/of aan de nationale Belastingdienst heeft overgelaten, vindt A-G Mengozzi onvoldoende voor het vaststellen van een verdeelsleutel door het HvJ EU.

Het staat volgens A-G Mengozzi aan de nationale rechter om te beoordelen of de door de belastingplichtige of door de Belastingdienst toegepaste methoden en criteria objectief weergeeft welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen zijn aan economische dan wel niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. De Duitse rechter moet bijvoorbeeld met betrekking tot het arrest *Larentia en Minerva / Marenave*, zelf nagaan of de toegepaste verdeelsleutel volgens het soort investering objectief weergeeft welk deel van de kosten van aandelenuitgifte werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteiten van de houdstervennootschappen.

Volgens het HvJ EU behoort het vaststellen van de berekeningsmethoden voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten. Het HvJ EU heeft bovendien geoordeeld dat zowel een verdeelsleutel volgens het soort investering, als volgens het soort handeling dan wel een andere passende verdeelsleutel mogelijk is, zonder dat de lidstaten zich hoeven te beperken tot één van deze methoden. Het is dus mogelijk dat de ene lidstaat een verdeelsleutel op basis van de omzet toepast, terwijl een andere lidstaat een verdeelsleutel op basis van investeringen toepast. Indien de toepassing van verschillende verdeelsleutels met betrekking tot het aftrekbare deel van de kosten tot een andere uitkomst leidt, worden de gelijke gevallen ongelijk behandeld. Dat is niet in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Lantman²⁶⁰ stelt dat het feit dat de Btw-richtlijn geen bepalingen bevat over de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten, niet betekent dat het HvJ EU geen verdeelsleutel mag bepalen over de splitsing van de btw op kosten van aandelenuitgifte. Dat motiveert hij als volgt. Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn geldt het aftrekrecht slechts voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen. Voor de btw op kosten van de aandelenuitgifte geldt naar de letter van artikel 168 van de Btw-richtlijn geen aftrekrecht, aangezien deze kosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één van de belaste handelingen van de belastingplichtige. Het HvJ EU heeft aan *Securenta* toch, op basis van het neutraliteitsbeginsel, gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting toegekend. Dit omdat *Securenta* een deel van het met de aandelenuitgifte

²⁵⁹ A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, punt 14.

²⁶⁰ E.J.M.C. Lantman, “De zaak *Securenta*: en de juiste verdeelsleutel is...?”, BTW-bulletin 2008,27.

verworven kapitaal investeert in zijn belaste handelingen. Het toekennen van het aftrekrecht aan Securenta is dus niet letterlijk gebaseerd op de bepalingen van de Btw-richtlijn en vormt volgens Lantman een toevoeging aan de regels van de Btw-richtlijn.²⁶¹ Als het HvJ EU hierover een oordeel kan geven, is Lantman van mening dat het HvJ EU in het arrest-Securenta ook bevoegd was om vast te stellen dat het aftrekrecht geldt, voor zover het verworven kapitaal wordt geïnvesteerd in economische activiteiten. Dat betekent dat het HvJ EU de volgende verdeelsleutel, voor de btw op de kosten van aandelenuitgifte moest vastleggen: investeringen in economische activiteiten / investeringen in economische en niet-economische activiteiten * 100%.²⁶²

Ook Mierop²⁶³ is van mening dat het overlaten van de vaststelling van de methoden en criteria aan de lidstaten een gemiste kans is. Echter kon het HvJ EU naar mijn mening in het arrest-Securenta geen verdeelsleutel aangeven voor de verdeling van de btw op de kosten van de aandelenuitgifte. De nationale rechters mogen, en in gevallen van twijfel over de interpretatie of geldigheid van een bepaalde EU-regel moeten zij vragen stellen aan het HvJ EU. Het HvJ EU is, op grond van artikel 267 VWEU, slechts bevoegd om antwoord te geven op de gestelde vragen omtrent de interpretatie van het communautair recht. Aangezien de Btw-richtlijn geen splitsingsregeling bevat voor de verdeling van de btw op gemengde kosten, heeft het HvJ EU de bevoegdheid niet om zelf concrete methoden en criteria aan te geven voor een specifieke situatie. Bovendien mengt het HvJ EU zich niet in het geschil. Gebruikmakend van het antwoord van het HvJ EU en met inachtneming van alle feiten en omstandigheden moeten de nationale rechters het voorgelegde geschil zelf beslechten.

Het probleem is mijns inziens dat het antwoord van het HvJ EU, voor de nationale rechters onvoldoende duidelijkheid schept over hoe de splitsing dient plaats te vinden. Echter ben ik van mening dat het formuleren van een verdeelsleutel niet tot de taken (bevoegdheden) van het HvJ EU behoort. Het is mijns inziens de taak van de richtlijnopsteller om een verdeelsleutel te ontwikkelen voor de toerekening van de voorbelasting aan economische en niet-economische activiteiten. Mijns inziens moet er in de Btw-richtlijn een splitsingsregeling worden opgenomen, welke concrete methoden en criteria aangeeft voor de verdeling van de btw op gemengde kosten. In de volgende paragraaf wordt dieper ingegaan op de vraag, waarom er in de Btw-richtlijn een regeling moet worden opgenomen.

7.3 Waarom moet de Btw-richtlijn worden aangepast?

7.3.1 Algemeen

De mogelijke redenen voor het niet opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn is, zoals hiervoor besproken, de vraag of het passend is om aftrekregels vast te stellen voor de activiteiten die zelf buiten het bereik van de btw vallen en waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Naar mijn mening zijn deze redenen onvoldoende om geen splitsingsregeling in de Btw-richtlijn op te nemen. De btw die zowel met economische als niet-economische activiteiten verband houdt, heeft ook betrekking op de activiteiten die

²⁶¹ E.J.M.C. Lantman, "De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?", BTW-bulletin 2008,27.

²⁶² Zie ook paragraaf 6.4.

²⁶³ R. Mierop, "Securenta, btw-aftrek bij economische en niet-economische activiteiten", MBB 2008/06.

binnen het bereik van de btw vallen. De Btw-richtlijn moet tenminste aangeven, hoe de btw die toe te rekenen is aan de economische activiteiten van de belastingplichtige moet worden vastgesteld. Te denken valt bijvoorbeeld aan de toerekening van de btw op kosten van de aandelenuitgifte aan economische en niet-economische activiteiten.²⁶⁴ De Btw-richtlijn moet dan mijns inziens aangeven, wanneer en in hoeverre de btw op deze kosten in aftrek kan worden gebracht.

Een andere mogelijke reden voor het niet opnemen van een splitsingsregeling in de Btw-richtlijn is dat het, door de verscheidenheid en de ingewikkeldheid van de feitelijke situaties niet mogelijk is om een algemene verdeelsleutel te formuleren. Hoewel hetzelfde probleem ook bij de splitsing van de btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties speelt, is er in de Btw-richtlijn wel een splitsingsregeling voor deze prestaties opgenomen. Dit argument verliest hierdoor zijn kracht. Het zoeken van een aansluiting bij de pro rata regeling ligt meer voor de hand.

De mogelijke redenen voor het niet opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn vormen dus geen belemmering voor het aanpassen van de Btw-richtlijn. De aftrek van voorbelasting en daarmee ook de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten, is een belangrijk onderdeel van het communautair recht. Het dient om die reden niet op niveau de lidstaten, maar op Europees niveau te worden geregeld. In de volgende deelparagraaf wordt aangegeven, waarom dit door het opnemen van een splitsingsregeling in de Btw-richtlijn op Europees niveau kan worden geregeld.

7.3.2 Waarom een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn?

Eenheid/harmonisatie binnen de Europese Unie:

De lidstaten dienen, bij het bepalen van een verdeelsleutel met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn rekening te houden. Daarbij moeten de lidstaten een verdeelsleutel bepalen die objectief weergeeft welk deel van de btw werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteiten van de belastingplichtige. Hierdoor is het vereist dat de verdeelsleutels die door de lidstaten worden bepaald onder dezelfde omstandigheden voor het recht op aftrek van voorbelasting tot dezelfde uitkomst leiden. Het HvJ EU heeft echter ook geoordeeld dat zowel een verdeelsleutel volgens het soort investering, als volgens het soort handeling dan wel een andere passende verdeelsleutel mogelijk is. Daardoor kan de verdeelsleutel die voor een bepaalde handeling wordt toegepast per lidstaat verschillen. Indien de verdeelsleutels onder dezelfde omstandigheden tot dezelfde uitkomst zouden leiden, is het mijns inziens beter om op Europees niveau een verdeelsleutel vast te stellen. De splitsingsregeling die in de Btw-richtlijn zou worden opgenomen, kan door de lidstaten worden geïmplementeerd in hun nationale btw-wetgeving. Dat zou voor meer eenheid in de Europese Unie zorgen. Bij het oprichten van een houdstervennootschap dient men bijvoorbeeld niet na te gaan welke verdeelsleutel welke lidstaat hanteert.

²⁶⁴ Zie: HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20, HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, V-N 2015/44.18 en HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313.

Sinds het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap wordt gestreefd naar de harmonisatie van de btw-wetgeving van de lidstaten.²⁶⁵ Door het HvJ EU gekozen open norm is dus ook niet in overeenstemming met dit doel van de Europese Unie. De vrijheid die de lidstaten hebben gekregen om zelf een verdeelsleutel te bepalen, leidt tot meer verschillen in de nationale btw-wetgevingen van de lidstaten. Het opnemen van een splitsingsregeling in de Btw-richtlijn zou een positieve bijdrage leveren aan de harmonisatie van nationale wetgevingen in de EU-lidstaten.

Ongewenste gevolgen voor het neutraliteitsbeginsel wegnemen:

Het feit dat de ene lidstaat voor een bepaalde handeling een verdeelsleutel op basis van de omzet toepast, terwijl een andere lidstaat voor dezelfde handeling een verdeelsleutel op basis van investeringen toepast is niet in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel. Toepassing van verschillende methoden zal naar mijn mening zelden tot dezelfde uitkomst leiden. Gelijke gevallen kunnen daardoor ongelijk worden behandeld. Te denken valt aan een belastingplichtige die in één gebouw zowel een economische als een niet-economische activiteit verricht. Als deze belastingplichtige de btw op de algemene kosten van het gebouw in aftrek wil brengen, zal een verdeelsleutel op basis van de omzet tot een andere uitkomst leiden dan een verdeelsleutel op basis van investeringen.²⁶⁶ Een splitsingsregeling in de Btw-richtlijn zal uiteindelijk ervoor zorgen dat de gelijke gevallen op Europees niveau gelijk worden behandeld.

Verbeteren van de rechtszekerheid:

De verwijzende rechter geeft in het arrest *Larentia en Minerva / Marenave* aan dat de Duitse wetgever tot op heden geen verdeelsleutel heeft vastgesteld en dat dit voor grote rechtsonzekerheid zorgt.²⁶⁷ Door middel van de wet en daarmee samenhangende regelingen moet rechtszekerheid ontstaan bij de belastingplichtigen. Onduidelijkheden over de toe te passen verdeelsleutel laat mijns inziens de belastingplichtigen in onzekerheid. Voor de rechtszekerheid van de belastingplichtige moeten de lidstaten splitsingsregels in hun nationale btw-wetgeving opnemen.

Het HvJ EU heeft weliswaar geoordeeld dat de lidstaten een verdeelsleutel voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten dienen vast te leggen. Echter zijn de lidstaten pas verplicht om een regeling in hun nationale wetgeving vast te leggen, indien deze regeling in een richtlijn is opgenomen.²⁶⁸ De lidstaten zijn na het opnemen van de regeling in de Btw-richtlijn, verplicht om alle maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om de nakoming van de richtlijnbevestigingen te verzekeren.²⁶⁹ Alleen door het opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn kunnen de lidstaten aangezet worden tot het nemen van maatregelen.

²⁶⁵ Zie artikel 99 van Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91.

²⁶⁶ Ervan uitgaande dat er relatief meer omzet wordt behaald met de niet-economische activiteit, terwijl slechts een klein deel van het kapitaal in deze activiteit wordt geïnvesteerd.

²⁶⁷ A-G Mengozzi, 26 maart 2015, nr. C-108/14 en C-109/14, punt 19.

²⁶⁸ Artikel 249 van EEG-Verdrag.

²⁶⁹ Zie in het bijzonder; HvJ EU 9 september 1999, nr. C-217/97 (Commissie/Duitsland), r.o. 31 en HvJ EU 16 november 2000, nr. C-214/98 (Commissie/Griekenland) r.o. 49.

Verantwoordelijkheden van de belastingplichtige en de tussenkomst van de rechter verminderen:

Op grond van de arresten van het HvJ EU en het btw-systeem moet de belastingplichtige de btw op gemengde kosten splitsen. Aangezien zowel het HvJ EU als de Btw-richtlijn geen aanwijzingen geven voor de gewenste verdeelsleutel, is het eerst aan de belastingplichtigen om een keuze te maken voor de toe te passen verdeelsleutel. Hoewel in de dagelijkse praktijk regelmatig overleg plaatsvindt tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige²⁷⁰, ben ik van mening dat door het ontbreken van een verdeelsleutel te veel verantwoordelijkheid wordt doorgeschoven naar de belastingplichtige.

Indien de Belastingdienst niet eens is met de door de belastingplichtige toegepaste verdeelsleutel, is de tussenkomst van een rechter onvermijdelijk. Door het opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn zal naar mijn mening minder geschillen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige ontstaan, waardoor de toetsing door de rechter in de meeste gevallen niet meer noodzakelijk is.

Het HvJ EU kan voor opheldering zorgen:

Door het opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn wordt de bron van het probleem aangepakt. Indien er na de aanpassing van de Btw-richtlijn nog onduidelijkheden blijven bestaan, kunnen de nationale rechters aan het HvJ EU prejudiciële vragen stellen. Het HvJ EU moet in dat geval onduidelijkheden wegnemen en beoordelen of de verdeelsleutel die in de Btw-richtlijn is vastgesteld door de lidstaten op een juiste wijze wordt geïnterpreteerd.

7.4 Hoe moet de Btw-richtlijn worden aangepast?

Voor de verdeling van de voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten, moet naar mijn mening een aansluiting worden gezocht bij de systematiek van de artikelen 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn (pro rata regeling). Door de in paragraaf 6.3.1 behandelde redenen moet echter in de Btw-richtlijn, een aparte pro rata regeling (pre pro rata) worden opgenomen.²⁷¹

De Btw-richtlijn moet aangeven dat de btw op gemengde kosten, slechts aftrekbaar is voor zover zij toerekenbaar is aan de economische activiteiten van de belastingplichtige. Daarbij moet ook worden aangegeven dat het aftrekbare gedeelte als volgt kan worden berekend: $\text{omzet uit economische activiteiten} / \text{omzet uit economische en niet-economische activiteiten} * 100\%$. In analogie met de pro rata moet de pre pro rata ook op jaarbasis worden vastgesteld en moet naar boven worden afgerond. Hoewel in de meeste gevallen wel een vergoeding wordt ontvangen voor een niet-economische activiteit,²⁷² dient nog te worden vermeld dat onder andere de volgende ontvangsten als vergoeding in de noemer van de pre pro rata breuk kan worden opgenomen: de rente die wordt ontvangen voor het verstrekken van obligaties en de onbelastbare subsidies en contributies die rechtstreeks verband houden met een niet-economische activiteit.

²⁷⁰ M.M.W.D. Merx, "Voorbelasting op algemene kosten coffeeshop pro rata aftrekbaar", NTFR2011-1039.

²⁷¹ De vraag waarom juist de hierna te formuleren verdeelsleutel in de Btw-richtlijn dient te worden opgenomen, is in hoofdstuk 6 behandeld. Daarom wordt in deze paragraaf niet ingegaan op deze vraag.

²⁷² Zie paragraaf 6.5.

In het geval dat de belastingplichtige ook vrijgestelde prestaties verricht, moet het percentage van pre pro rata breuk ook nog worden vermenigvuldigd met het percentage van de pro rata berekening, zodat alleen het aan de belaste activiteiten toe te rekenen btw in aftrek komt.

Ook moet in de Btw-richtlijn worden vastgesteld dat de methode van werkelijk gebruik van artikel 173, tweede lid, onderdeel c van de Btw-richtlijn op dezelfde wijze open staat voor de splitsing van de btw op gemengde kosten. Daardoor kan er bijvoorbeeld in de situaties waar geen omzet vast te stellen is voor een niet-economische activiteit, van deze methode gebruik worden gemaakt. Bovendien moet in de Btw-richtlijn expliciet worden opgenomen dat het dividend dat wordt ontvangen door een zuivere holding niet als een vergoeding kan worden gezien voor de niet-economische activiteiten.²⁷³ Dat betekent dat de houdstervennootschappen die kosten maken het houden van aandelen zowel in deelnemingen waarin wordt gemoeid als in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid, direct gebruik moeten maken van het werkelijk gebruik.

Verder moet binnen de geformuleerde verdeelsleutel (pre pro rata berekening en werkelijk gebruik) een uitzondering worden gemaakt voor de voorbelasting die ziet op de uitgifte van aandelen. Daarvoor dient de volgende berekening in de Btw-richtlijn te worden opgenomen: investeringen in economische activiteiten / investeringen in economische en niet-economische activiteiten * 100%.²⁷⁴ De toepassing van werkelijk gebruik als alternatief moet ook voor deze toerekeningsmethode open staan.

Overigens is het mijns inziens ook wenselijk om in de Btw-richtlijn vast te leggen dat de btw op algemene kosten pro rata in aftrek kan worden gebracht, indien de algemene kosten een sterke band vertonen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige.²⁷⁵ Ook is het wenselijk om vast te leggen dat de aftrekmogelijkheid niet kan worden beperkt, indien de belastingplichtige de gemengde kosten volledig verdisconteerd in de prijzen van zijn belaste output.

7.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de redenen behandeld waarom de Btw-richtlijn en het HvJ EU geen concrete methoden en criteria aangeven voor de verdeling van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten. Deze redenen zijn mijns inziens onvoldoende om geen verdeelsleutel op Europees niveau vast te leggen. Verder is in dit hoofdstuk ingegaan op de vraag waarom de toerekening van de btw aan economische en niet-economische activiteiten, door het opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn moet worden geregeld. Als laatste is behandeld hoe de Btw-richtlijn dient te worden aangepast.

²⁷³ Zie hiervoor paragraaf 6.5.3.

²⁷⁴ Hier wordt met "investerings", de investeringen bedoeld die met het verworven kapitaal worden gedaan in zowel economische als niet-economische activiteiten.

²⁷⁵ En de btw volgens de pro rata van het afgebakend deel in aftrek kan worden gebracht, indien de algemene kosten een rechtstreeks samenhang vertonen met het afgebakend deel van de economische activiteit van de belastingplichtige.

HOOFDSTUK 8 Samenvatting en conclusie

Binnen de belastingen vormt de omzetbelasting één van de grootste bron van inkomsten voor de staat. Het doel van de omzetbelasting is het belasten van de consumptie van goederen en diensten door de eindverbruiker. De omzetbelasting wordt op Europees niveau vormgegeven. De heffing van de omzetbelasting dient in alle EU-lidstaten volgens de Btw-richtlijn plaats te vinden. Uit de Btw-richtlijn volgt dat de omzetbelasting volgens een geheel meermalig niet-cumulatief cascdestelsel moet worden geheven. De omzetbelasting wordt op grond van dit systeem in alle schakels van een bedrijfskolom van de ondernemers geheven.

De ondernemers hebben op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn recht op aftrek van voorbelasting. Het aftrekrecht is bedoeld voor het ontlasten van de ondernemers van de btw. Ondernemers kunnen echter twee soorten activiteiten verrichten, te weten economische activiteiten en niet-economische activiteiten. De economische activiteiten zijn verder onder te verdelen in belaste prestaties en vrijgestelde prestaties. De economische activiteiten, die niet zijn vrijgesteld, zijn belastbaar voor de btw. Daarentegen geldt voor deze activiteiten het recht op aftrek van voorbelasting. Voor vrijgestelde en niet-economische activiteiten geldt in beginsel het recht op aftrek van voorbelasting niet. Hoewel het belangrijk is om een goed onderscheid te maken tussen economische en niet-economische activiteiten, is het niet altijd duidelijk waar de grens ligt tussen het verrichten van economische en niet-economische activiteiten. Bovendien geven zowel het HvJ EU als de Btw-richtlijn geen concrete methoden en criteria aan over de verdeling van de voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten.

Naar aanleiding van deze onduidelijkheden stonden in deze scriptie twee onderzoeksvragen centraal.

1. Wanneer is er voor de omzetbelasting sprake van economische dan wel niet-economische activiteiten? En wanneer worden de activiteiten van de houdstervennootschappen aangemerkt als economische activiteiten?

In artikel 9 van de Btw-richtlijn wordt uitgelegd wat men onder “economische activiteiten” moet verstaan: *“Als economische activiteit worden beschouwd, 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. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”*. Uit het uitgangspunt van de Europese regelgeving, uit de definitie van het begrip en uit de jurisprudentie van het HvJ EU volgt dat het begrip “economische activiteit” ruim moet worden uitgelegd. In een aantal gevallen wordt deze ruime werking echter beperkt door de jurisprudentie van het HvJ EU.

In het geval dat men handelingen verricht met het voornemen om in de toekomst economische activiteiten te verrichten, is er sprake van voorbereidende handelingen. Op grond van het neutraliteitsbeginsel moet geen willekeurig onderscheid worden gemaakt tussen de uitgaven voor en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van de onderneming. Daarom zijn de voorbereidende handelingen, als aan de voorwaarden wordt voldaan als economische

activiteiten te beschouwen. Ook de stakingshandelingen van een belastingplichtige worden aangemerkt als economische activiteiten.

Uitsluitend om niet presteren is geen economische activiteit, ook al vinden er regelmatig prestaties plaats. Met “uitsluitend om niet” wordt bedoeld dat er in het geheel geen vergoeding wordt betaald. Uit de jurisprudentie volgt nog, dat in bepaalde gevallen onder bezwarende titel verrichten van activiteiten niet voldoende is. Er moet ook nog sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de diensten die worden verricht en de vergoeding die daarvoor wordt ontvangen. Een activiteit kan als niet-economische activiteit worden bestempeld, indien er sprake is van een symbolische vergoeding. Voor de prestaties die onder de kostprijs worden verricht zijn niet automatisch sprake van symbolische vergoedingen. Van een symbolische vergoeding is in iedere geval sprake wanneer er activiteiten uit vrijgevigheid worden verricht.

Het duurzaam verrichten van prestaties is een andere voorwaarde voor het verrichten van economische activiteiten. Duurzaamheid moet niet kwantitatief, maar kwalitatief worden beoordeeld. Dat wil zeggen dat het niet gaat om het aantal keren deelname aan het economische verkeer, maar hoe regelmatig de prestaties worden verricht. Een incidentele handeling kan echter wel als een economische activiteit worden aangemerkt, indien er door het verrichten van overige werkzaamheden al belastingplicht is ontstaan.

Onder voorwaarden vallen de leveringen van illegale goederen en diensten buiten de reikwijdte van de btw. Het HvJ EU oordeelde bijvoorbeeld in de arresten Happy Family en Witzemann dat de levering van verdovende middelen en vals geld niet als economische activiteiten kwalificeren. Privéhandelingen van een belastingplichtige natuurlijke persoon zijn ook geen economische activiteiten, en vallen derhalve buiten de werkingssfeer van de btw. Overige activiteiten waar de Securenta-verdeelsleutel kan worden toegepast is, wanneer een beperkt belastingplichtige publiekrechtelijke lichaam werkzaamheden verricht die zowel met haar overheidsactiviteiten als met haar belaste activiteiten verband houden. En wanneer een natuurlijk persoon zowel zelfstandig als in ondergeschiktheid werkzaamheden verricht.

De activiteiten van de houdstervennootschappen werden in hoofdstuk 4 behandeld. De handelingen die worden verricht door houdstervennootschappen, kunnen onder voorwaarden worden aangemerkt als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. In dat geval worden deze handelingen, op grond van de laatste volzin van artikel 9, eerste lid, van de Btw-richtlijn als economische activiteiten beschouwd.

Het verwerven, het houden en de verkoop van aandelen is in principe geen economische activiteit voor de btw. Ook de overige activiteiten die nauw samenhangen met het aandeelhouderschap kwalificeren daarvoor niet. Hierdoor is de zuivere holding niet aan te merken als belastingplichtige. De handelingen inzake aandelen- en obligaties worden echter, onder voorwaarden wel als economische activiteiten beschouwd. Dat is ten eerste het geval, indien deze handelingen worden verricht in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten. Ten tweede indien er sprake is van een moeiende holding, die handelingen verricht met het oog op inmenging in het beheer van de deelnemingen. Deze inmenging moet gepaard gaan met een andere belastbare activiteit die tegen vergoeding wordt verricht. De laatste

mogelijkheid is, wanneer deze handelingen het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteit.

Verder kwalificeert de uitgifte van nieuwe aandelen niet als een economische activiteit. Bij de uitgifte van nieuwe aandelen is geen sprake van een prestatie die onder bezwarende titel wordt verricht. Anders dan het verstrekken van een lening in de vorm van obligaties behoren het jaarlijks tegen vergoeding verstrekken van leningen aan deelnemingen wel tot economische activiteiten van de houdstervennootschappen. Met het verstrekken van leningen wordt duurzaam gestreefd naar opbrengsten.

De verkoop van aandelen verdient nog extra aandacht. In het geval dat de overdracht van aandelen aan te merken is als overgang van het geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen, en de betrokken lidstaat deze kan-bepaling heeft geïmplementeerd, valt de overdracht van aandelen buiten de reikwijdte van de btw.

2. Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting worden bepaald indien de belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht?

Een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, kan te maken hebben met vier verschillende soorten kosten, te weten: directe kosten, kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige, algemene kosten die met een afgebakend deel van de economische activiteit of met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige samenhangen en de algemene kosten die zowel met economische activiteiten als niet-economische activiteiten een gedeeltelijk rechtstreeks verband houden. Alleen de btw op de laatstgenoemde kosten moet worden gesplitst tussen economische en niet-economische activiteiten. Om te bepalen hoe deze splitsing dient plaats te vinden, moet eerst worden nagegaan of de pro rata regeling ook hier toepasbaar is.

De pro rata regelt in hoeverre de btw in aftrek kan worden gebracht als de ingekochte goederen en diensten gebruikt worden voor zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Met de bewoordingen “handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat” worden de vrijgestelde prestaties bedoeld. Dat volgt zowel uit de jurisprudentie van het HvJ EU als uit de systematiek van de Btw-richtlijn. Daardoor biedt de pro rata regeling geen soelaas voor de toerekeningsproblematiek ten aanzien van de gemengde kosten

De vraag hoe de btw moet worden verdeeld tussen economische en niet-economische activiteiten, kwam aan de orde in de arresten *Securenta* en *Larentia en Minerva / Marenave*. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de Btw-richtlijn geen regeling bevat omtrent de methoden en criteria voor het toerekenen van de voorbelasting aan economische en niet-economische activiteiten. Om die reden is het HvJ EU niet toegestaan om in de plaats van de wetgever van de Europese Unie of de nationale autoriteiten een verdeelsleutel te bepalen voor de toerekening van de btw aan economische en niet-economische activiteiten. Het is volgens het HvJ EU de taak van de lidstaten om de methoden en criteria vast te stellen.

Het HvJ EU kon naar mijn mening in het arrest-Secureta geen verdeelsleutel aangeven voor de verdeling van de btw op de kosten van de aandelenuitgifte. Het HvJ EU is, op grond van artikel 267 VWEU, slechts bevoegd om antwoord te geven op de gestelde vragen omtrent de interpretatie van het communautair recht. Het HvJ EU mengt zich niet in het geschil. De nationale rechters moeten het voorgelegde geschil, met inachtneming van alle feiten en omstandigheden, zelf beslechten. Het probleem is mijns inziens dat het antwoord van het HvJ EU, voor de nationale rechters onvoldoende duidelijkheid schept over hoe de splitsing dient plaats te vinden. Echter ben ik van mening dat het formuleren van een verdeelsleutel niet tot de taken (bevoegdheden) van het HvJ EU behoort. Het is mijns inziens de taak van de richtlijnopsteller om een verdeelsleutel te ontwikkelen voor de toerekening van de voorbelasting aan economische en niet-economische activiteiten. Mijns inziens moet er in de Btw-richtlijn een splitsingsregeling worden opgenomen, welke concrete methoden en criteria aangeeft voor de verdeling van de btw op gemengde kosten.

De mogelijke redenen voor het niet opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn is de vraag of het passend is om aftrekgeregels vast te stellen voor de activiteiten die zelf buiten het bereik van de btw vallen en waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Naar mijn mening zijn deze redenen onvoldoende om geen splitsingsregeling in de Btw-richtlijn op te nemen. De Btw-richtlijn moet tenminste aangeven, hoe de btw die toe te rekenen is aan de economische activiteiten van de belastingplichtige moet worden vastgesteld. Een andere mogelijke reden voor het niet opnemen van een splitsingsregeling in de Btw-richtlijn is dat het, door de verscheidenheid en de ingewikkeldheid van de feitelijke situaties niet mogelijk is om een algemene verdeelsleutel te formuleren. Hoewel hetzelfde probleem ook bij de splitsing van de btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties speelt, is er in de Btw-richtlijn wel een splitsingsregeling voor deze prestaties opgenomen. Dit argument verliest hierdoor zijn kracht.

De aftrek van voorbelasting en daarmee ook de splitsing van de btw tussen economische en niet-economische activiteiten, is een belangrijk onderdeel van het communautair recht. Het dient om die reden niet op niveau de lidstaten, maar op Europees niveau te worden geregeld. De redenen waarom het door het opnemen van een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn moet worden aangepast, zijn als volgt:

- Het zou een positieve bijdrage leveren aan de eenheid en de harmonisatie van nationale wetgevingen binnen de Europese Unie.
- Het zou ervoor zorgen dat de gelijke gevallen op Europees niveau gelijk worden behandeld.
- Er zal rechtszekerheid ontstaan bij de belastingplichtigen, omdat lidstaten na het opnemen van een regeling in de Btw-richtlijn verplicht zijn om maatregelen te nemen.
- Door het ontbreken van een verdeelsleutel wordt te veel verantwoordelijkheid doorgeschoven naar de belastingplichtige. Een verdeelsleutel in de Btw-richtlijn zal dit probleem oplossen.
- Er zal minder geschillen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige ontstaan, waardoor de toetsing door de rechter in de meeste gevallen niet meer noodzakelijk is.

- Het pakt bron van het probleem aan. Als er na de aanpassing van de Btw-richtlijn nog onduidelijkheden blijven bestaan, moet het HvJ EU deze onduidelijkheden wegnemen.

De verdeelsleutel die in de Btw-richtlijn dient te worden opgenomen moet in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit. Dat wil zeggen, dat de verdeelsleutel objectief moet weergeven welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen zijn aan economische activiteiten van de belastingplichtige. Verder is het ook van belang dat de geformuleerde verdeelsleutel praktisch toepasbaar is.

Voor de verdeling van de voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten, moet naar mijn mening een aansluiting worden gezocht bij de systematiek van de artikelen 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn (pro rata regeling). Om onduidelijkheden over de grondslag voor de herzieningsregels te voorkomen, is naar mijn mening wenselijk om een aparte pro rata te hanteren.

De Btw-richtlijn moet aangeven dat de btw op gemengde kosten, slechts aftrekbaar is voor zover zij toerekenbaar zijn aan de economische activiteiten van de belastingplichtige. Daarbij moet ook worden aangegeven dat het aftrekbare gedeelte als volgt kan worden berekend: $\text{omzet uit economische activiteiten} / \text{omzet uit economische en niet-economische activiteiten} * 100\%$ (pre pro rata berekening). In analogie met de pro rata moet de pre pro rata ook op jaarbasis worden vastgesteld en moet naar boven worden afgerond. Hoewel in de meeste gevallen wel een vergoeding wordt ontvangen voor een niet-economische activiteit, dient nog te worden vermeld dat onder andere de volgende ontvangsten als vergoeding in de noemer van de pre pro rata breuk kan worden opgenomen: de rente die wordt ontvangen voor het verstrekken van obligaties en de onbelastbare subsidies en contributies die rechtstreeks verband houden met een niet-economische activiteit.

Ook moet in de Btw-richtlijn worden vastgesteld dat de methode van werkelijk gebruik van artikel 173, tweede lid, onderdeel c van de Btw-richtlijn op dezelfde wijze open staat voor de splitsing van de btw op gemengde kosten. Daardoor kan er bijvoorbeeld in de situaties waar geen omzet vast te stellen is voor een niet-economische activiteit, van deze methode gebruik worden gemaakt. Bovendien moet in de Btw-richtlijn expliciet worden opgenomen dat het dividend dat wordt ontvangen door een zuivere holding niet als een vergoeding kan worden gezien voor de niet-economische activiteiten. Dat betekent dat de houdstervenootschappen die kosten maken het houden van aandelen zowel in deelnemingen waarin wordt gemoeid als in deelnemingen waarin niet wordt gemoeid, direct gebruik moeten maken van het werkelijk gebruik.

Bij toepassing van de pre pro rata berekening wordt de aanname gemaakt dat de mate waarin de ingekochte goederen en diensten voor zowel economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt, overeenkomt met de omzetverhoudingen tussen beide activiteiten. De pre pro rata berekening is hierdoor gebaseerd op een fictie. De pre pro rata berekening op basis van omzetverhoudingen is mijns inziens in overeenstemming met het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn. Voor de verdeling van btw tussen belaste en vrijgestelde prestaties schrijft de Btw-richtlijn de pro rata berekening voor. De pro rata

berekening maakt ook een soortgelijke aanname en is evenals de pre pro rata berekening gebaseerd op de omzetverhoudingen.

De pre pro rata berekening is verder ook in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Alle btw die in verband met (belaste) economische activiteiten verschuldigd is geworden, komt voor het aftrekrecht in aanmerking. Een ander criterium waaraan de gewenste verdeelsleutel moet voldoen is de praktische uitvoerbaarheid van de verdeelsleutel. Voor de pre pro rata is de omzet van niet-economische activiteiten de enige extra benodigde. In gevallen waar geen omzet vast te stellen is voor een niet-economische activiteit kan binnen de geformuleerde verdeelsleutel, de methode van werkelijk gebruik als alternatief worden gebruikt.

Verder moet binnen de geformuleerde verdeelsleutel (pre pro rata berekening en werkelijk gebruik) een uitzondering gemaakt voor de voorbelasting die ziet op de uitgifte van aandelen. Dit kan worden afgeleid uit de arresten Kretztechnik en Securenta waarin het HvJ EU heeft geoordeeld dat de btw aftrekbaar is voor zover het verworven kapitaal wordt geïnvesteerd in economische activiteiten. Daarvoor dient de volgende berekening in de Btw-richtlijn te worden opgenomen: investeringen in economische activiteiten / investeringen in economische en niet-economische activiteiten * 100%. De toepassing van werkelijk gebruik als alternatief moet ook voor deze toerekeningsmethode open staan.

Deze methode van toerekening voor deze categorie van kosten, is in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit. Het kapitaal dat wordt geïnvesteerd in economische activiteiten wordt, door het HvJ EU geacht te zijn gebruikt voor de economische activiteiten van de belastingplichtige. Met het bepalen van welk deel van het kapitaal wordt geïnvesteerd in economische activiteiten en vervolgens dit deel aftrekbaar te stellen, wordt de belastingplichtige ontlast van alle btw die verschuldigd is geworden in verband met zijn economische activiteiten. Om de btw op kosten van het aantrekken van kapitaal te splitsen, moeten de houdstervenootschappen bepalen in hoeverre het aangetrokken kapitaal wordt geïnvesteerd in economische en niet-economische activiteiten. Aangezien de houdstervenootschappen alleen voor de inkomsten die verworven worden met het uitgeven van aandelen moeten bepalen in hoeverre deze wordt geïnvesteerd in economische en niet-economische activiteiten, is een verdeelsleutel op basis van investeringen, voor deze categorie van kosten, praktisch toepasbaar.

Overigens is het mijns inziens ook wenselijk om in de Btw-richtlijn vast te leggen dat de btw op algemene kosten pro rata in aftrek kan worden gebracht, indien de algemene kosten een sterke band vertonen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige. Ook is het wenselijk om vast te leggen dat de aftrekmogelijkheid niet kan worden beperken, indien de belastingplichtige de gemengde kosten volledig verdisconteert in de prijzen van zijn belaste output.

LITERATUURLIJST

Boeken en tijdschriftartikelen

- J.P.W.H.T Becks en J. van der Laan, “Aftrekbaarheid voorbelasting coffeeshop”, commentaar, NTFR 2011/1382.
- S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt, 2010/4.2.1, Fiscale Monografieën nr. 134.
- K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002.
- K.M. Braun, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), Deventer: Kluwer 2014.
- M. Chin-Oldenzijl, Cursus Belastingrecht EBR, Deventer: Kluwer 2014.
- S.B. Cornielje, “De toepassing van art. 37d Wet OB 1968 bij de verkoop van een (minderheids)deelneming”, WFR 2012/403.
- A.J. van Doesum, Ondanks een onlosmakelijke samenhang. Correcties op de onlosmakelijke samenhang als norm voor het recht op aftrek van voorbelasting, Deventer: Kluwer 2013.
- A. van Dongen, “Verboden handelingen”, WFR 2001/325.
- M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren. “Het berekenen van een pre pro rata”, NTFR 2010-2415.
- M.D.C. Gomes Vale Viga, “If it is meant to be, is it really meant to be??!” WFR 2012/924.
- M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer: Kluwer 1992.
- M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, Deventer: Kluwer 2010.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2010.
- H.W.M. van Kesteren en J.B.O. Bijl, “Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven”, WFR 2006/1379.
- H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merckx, “De zaak-Investrand en de grenzen van de belastinglicht”, WFR 2007/902.
- H.W.M. van Kesteren, “Directe en algemene kosten in de btw”, WFR 2008/318.
- J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx, “Btw, een kosten-batenanalyse”, WFR 2010/907.
- E.J.M.C. Lantman, “De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?”, BTW-bulletin 2008,27.
- E.J.M.C. Lantman en M. Kasmer, “Vermogensetikettering: enkel een privégelegenheid?”, BTW-bulletin 2009,19.
- C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen, een vergelijkend onderzoek naar het ondernemerschap in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting (diss.), Arnhem: Gouda Quint 1990.
- M.M.W.D. Merckx, “Voorbelasting op algemene kosten coffeeshop pro rata aftrekbaar”, NTFR2011-1039.
- R. Mierop, “Securenta, btw-aftrek bij economische en niet-economische activiteiten”, MBB 2008/06.
- R. Mierop en J. Bouwmeester, “AB SKF: eindelijk duidelijkheid over btw-aftrek bij verkoop deelneming?”, WFR 2010/414.
- W.P. Otto, “De niet-ondernemers sfeer van een rechtspersoon”, BtwBrief 1996, nr. 11.
- J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, nr. 6 van de studieris, Deventer: Kluwer 2005.

- J.T. Sanders, “De maatschappelijke werkelijkheid en de ondernemer in de BTW”, BtwBrief 1991, nr. 6.
- A.L.C. Simons, “Terug naar de basis van de BTW: Het maatschappelijk Verkeer!”, WFR 1994/5.
- S.K. Soerdjan, “Aftrek bij niet-economische activiteiten”, WFR 2014/386.
- L.G.M. Stevens, Elementair Belastingrecht (theorieboek), Deventer: Kluwer 2009.
- J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001.
- M.J.M.A. Toet, “Verhuur kantoorruimte in woning leidt tot ondernemerschap voor de BTW”, WFR 2014/158.
- R.T.G. Verstraaten, Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen, Deventer: Kluwer 1997.
- B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Deventer: Kluwer 2012.
- B.G. van Zadelhoff, “De commissaris en bestuurder in de btw”, WFR 2012/1472.

Jurisprudentie

Europees:

- HvJ EU 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO-arrest), BNB 1978/18.
- HvJ EU 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelbewaarpplaats), BNB 1981/232.
- HvJ EU 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Development Council), BNB 1982/311,
- HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-268/83(Rompelman), BNB 1985/316.
- HvJ EU 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341.
- HvJ EU 8 maart 1988, nr. 102/85 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, p.1443.
- HvJ EU 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1988/496.
- HvJ EU 21 september 1988, nr. C-50/87 (Commissie-Frankrijk), BNB 1994/306.
- HvJ EU 13 december 1989, nr. C-322/88 (Grimaldi), Jur. 1989, blz. 4407.
- HvJ EU 15 mei 1990, nr. C-4/89 (Carpaneto Piacentino), jur. I-1869.
- HvJ EU 4 december 1990, nr. C-186/89 (van Tiem), V-N 1991/663.
- HvJ EU 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), V-N 1991/2268,17.
- HvJ EU 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), V-N 1991/2140.
- HvJ EU 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/1647.
- HvJ EU 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam SA), FED 1993/608.
- HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271.
- HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995/3030.
- HvJ EU 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62.
- HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396.
- HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/342.
- HvJ EU 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997/1034.
- HvJ EU 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38.
- HvJ EU 20 juli 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577.
- HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653.
- HvJ EU 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas en Helm), V-N 1997/1031.
- HvJ EU 18 december 1997, nr. C-384/95 ((Landbodem), V-N 1998/5.17.
- HvJ EU 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14.
- HvJ EU 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin and Unstead), V-N 1998/57.17.
- HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43.
- HvJ EU 29 juni 1999, C-158/98, (Coffeeshop Siberië), BNB 2000/178.

- HvJ EU 9 september 1999, nr. C-217/97 (Commissie/Duitsland)
- HvJ EU 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.
- HvJ EU 21 maart 2000, nr. C-147/98 (Gabalfrija SL), V-N 2000/22.12.
- HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), V-N 2000/43.17.
- HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118.
- HvJ EU 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridiene en Berginvest), V-N 2000/53.17.
- HvJ EU 16 november 2000, nr. C-214/98 (Commissie/Griekenland).
- HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26.
- HvJ EU 3 mei 2001, nr. C-481/98 (Commissie/Frankrijk), V-N 2001/42.18.
- HvJ EU 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), FED 2001/541.
- HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations), V-N 2001/55.7.
- HvJ EU 22 november 2001, nr. C-184/00 (OPW), BNB 2002/211.
- HvJ EU 8 november 2002, nr. C-511/10 (BLC Baumarkt GmbH & Co.), NTFR 2012-2811.
- HvJ EU 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14.
- HvJ EU 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286.
- HvJ EU 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.
- HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), V-N 2005/8.22.
- HvJ EU 3 mei 2005, nr. C-32/03 (Fini H), V-N 2005/15.8.
- HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG), V-N 2005/29.18.
- HvJ EU 6 oktober 2005, nr. C-204/03 (Commissie/Spanje), NTFR 2005/1625.
- HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.
- HvJ EU 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171.
- HvJ EU 14 september 2006, C-72/05 (Wollny), V-N 2006/50.13.
- HvJ EU 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand), V-N 2007/12.19.
- HvJ EU 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), V-N 2007/48.19.
- HvJ EU 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), V-N 2008/3.21.
- HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20.
- HvJ EU 18 december 2008, nr. C-488/07 (Royal Bank of Scotland), V-N 2008/62.26.
- HvJ EU 12 februari 2009, nr. C-515/07 (VNLTO), V-N 2009/9.27.
- HvJ EU 23 april 2009, nr. C-460/07 (Sandra Puffer), V-N 2009/25.17.
- HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), V-N 2009/52.24.
- HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark), V-N 2009/56.14.
- HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Finse rechtsbijstand), V-N 2009/58.25.
- HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (SKF), BNB 2010/251.
- HvJ EU 9 juni 2011, nr. C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio SA), V-N 2011/37.20.
- HvJ EU 16 februari 2012, nr. C-25/11 (Varzim Sol), V-N 2012/15.25.
- HvJ EU 22 maart 2012, nr. C-153/11 (Klub OOD), V-N 2012/25.16.
- HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-263/11 (Redlihs), V-N 2012/51.19.
- HvJ EU 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom), V-N 2012/51.21.
- HvJ EU 13 juni 2013, nr. C-62/12 (Kostov), FED 2014/4.
- HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-502/13 (Commissie/Luxemburg), V-N 2015/15.10.
- HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk), V-N 2015/15.11.
- HvJ EU 16 juli 2015, nr. C-108/14, C-109/14 (Larentia en Minerva / Marenave), V-N 2015/44.18.
- HvJ EU 22 oktober 2015, nr. C-126/14 (Sveda), V-N 2015/24.14.

Nationaal:

- HR 17 juni 1981, nr. 20 494, BNB 1981/234.
- HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90.
- HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.
- HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123.
- HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173.
- HR 17 februari 1993, nr. 28 910, BNB 1993/126.
- HR 3 januari 2001, nr. 34 781, BNB 2001/193.
- HR 3 januari 2001, nr. 35 609 en nr. 64 781, BNB 2001/194.
- HR 16 mei 2003, nr. 38 027, BNB 2003/289.
- HR 11 februari 2005, nr. 38 022, V-N 2005/11.16
- HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314.
- HR 11 juli 2008, nr. 43 927, V-N 2008/36.21.
- HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222.
- HR 4 oktober 2013, nr. 12/03696, V-N 2013/50.21.
- HR 4 oktober 2013, nr. 12/02177, V-N 2013/51.15.
- HR 29 november 2013, nr. 12 01082, BNB 2014/87.
- Hof 's-Gravenhage 3 juni 1981, nr. 65/80, BNB 1982/209.
- Hof Arnhem 16 november 1990, nr. 708 1987, V-N 1991/2132.
- Hof Leeuwarden 9 maart 2007, nr. BK1142/04, V-N 2007/34.26.
- Hof 's-Hertogenbosch, 28 januari 2011, nr. 09/00451, V-N 2011/27.17.
- Rechtbank Haarlem 15 april 2011, nr. 09/06092, NTFR 2011/13.82.

Besluiten

- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

Overig

- Europese Commissie, 1962: Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen.