



ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
ERASMUS SCHOOL
OF ECONOMICS

Masterscriptie

Profiteert een derde mee zonder btw?

Een onderzoek naar de btw-neutraliteit in Europese en nationale jurisprudentie inzake aftrek van voorbelasting bij transacties waarbij een derde partij profiteert

Naam: Carolien Oostenrijk

Studentnummer: 480509

Masterscriptie Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Begeleidend docent: Mr. drs. J. Gruson

Tweede lezer: Dr. R.N.F. Zuidgeest

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen.....	5
Hoofdstuk 1 Inleiding.....	6
1.1 Aanleiding van het onderzoek.....	6
1.2 Centrale onderzoeksvraag met bijbehorende deelvragen.....	7
1.3 Afbakening.....	8
1.4 Leeswijzer.....	8
Hoofdstuk 2 Omzetbelasting.....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Rechtskarakter.....	9
2.3 Europees karakter.....	9
2.3.1 Achtergrond.....	9
2.3.2 Unierecht.....	10
2.3.3 Hof van Justitie.....	10
2.3.4 Rechtsbeginselen.....	11
2.4 Ondernemerschap.....	11
2.5 Belastbare prestaties.....	12
2.6 Plaats van prestatie.....	13
2.7 Maatstaf en tarief van heffing.....	13
2.8 Vrijstellingen.....	14
2.9 Wijze van heffing.....	14
2.10 Tussenconclusie.....	14
Hoofdstuk 3 Aftrek van voorbelasting.....	16
3.1 Inleiding.....	16
3.2 Ontstaan en omvang recht op aftrek.....	16
3.3 Ondernemerschap.....	17
3.4 Aan de ondernemer verricht.....	19
3.5 Ten behoeve van belaste prestaties.....	20
3.5.1 Rechtstreeks verband.....	20
3.5.2 Gemengde kosten.....	21
3.5.3 Herziening.....	21
3.6 Formele vereisten.....	21
3.7 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.....	22
3.8 Tussenconclusie.....	23
Hoofdstuk 4 Rechtspraak Hof van Justitie.....	25

4.1 Inleiding	25
4.2 Auto Lease Holland	26
4.3 Eon Aset	27
4.4 Paul Newey	28
4.5 Becker	30
4.6 PPG Holdings	31
4.7 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie	32
4.8 Sveda	33
4.9 Iberdrola	35
4.10 Vega International	36
4.11 Vos Aannemingen	37
4.12 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie	39
4.13 DuoDecad	41
4.14 W GmbH	42
4.14 Tussenconclusie	44
Hoofdstuk 5 Rechtspraak Hoge Raad	46
5.1 Inleiding	46
5.2 Rijkswaterstaatarrest	46
5.3 Outplacementarrest	47
5.4 Reconstructie straat (HR 14 maart 2001)	48
5.5 Overdracht ziekenhuisapparatuur (HR 23 november 2007)	49
5.6 Verkoop aandelen door holdingvennootschap (HR 2 december 2011)	50
5.7 Apothekersarrest	51
5.8 Gemeente Nijkerk	52
5.9 Onderkomen buitenlandse uitzendkrachten (HR 13 november 2020)	53
5.10 Advocaatdiensten DGA (HR 20 maart 2020)	55
5.11 Vergelijking Hof van Justitie	56
5.12 Tussenconclusie	58
Hoofdstuk 6 Toets neutraliteitsbeginsel	60
6.1 Inleiding	60
6.2 Omvang van aftrekrecht	60
6.3 Onbelast eindgebruik	61
6.3.1 (Potentiële) afnemers	61
6.3.2 Personeel	62
6.3.3 Overheidsinstanties	63
6.3.4 Samenwerkende partijen	64

6.3.5 Concernrelaties	64
6.3.6 Schadelijdende partijen.....	65
6.5 Voorkomen onbelast eindgebruik.....	65
6.5.1 Prestatie onder bezwarende titel.....	65
6.5.2 Fictief belastbare prestatie.....	66
6.5.3 Praktische uitvoerbaarheid	67
6.6 Tussenconclusie.....	68
Hoofdstuk 7 Conclusie	70
Jurisprudentielijst	74
Literatuurlijst	76
Boeken.....	76
Artikelen	76

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Eerste Richtlijn	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting
EEG	Europese Economische Gemeenschap
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
r.o.	Rechtsoverweging
Tweede Richtlijn	Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

In beginsel hebben ondernemers die belastbare prestaties verrichten recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van die belastbare prestaties. Dit recht op aftrek is een belangrijk onderdeel van de btw-heffing. Het doel van de aftrekregeling is het ontlasten van de ondernemer wat betreft de verschuldigde btw in het kader van zijn economische activiteiten. Dit ter waarborging van een fiscaal neutrale belasting.¹

De basisregels voor het recht op aftrek zijn duidelijk. Een ondernemer brengt belasting op goederen en diensten, die door de ondernemer worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, in aftrek.² Toch is het in de praktijk niet altijd even duidelijk in hoeverre daadwerkelijk recht op aftrek bestaat en bij wie.

Onduidelijkheid over het recht op aftrek kan ontstaan wanneer een derde partij voordeel behaalt bij de transactie. Dit kan bijvoorbeeld zijn wanneer een ondernemer voor het uitvoeren van haar werkzaamheden ook werkzaamheden moet verrichten aan zaken die in eigendom van een ander zijn. De vraag betreft dan onder andere of de werkzaamheden *door de ondernemer* worden gebruikt, gezien in principe slechts dan recht bestaat op aftrek van voorbelasting.

In de zaak Iberdrola³ heeft het Hof van Justitie (hierna: HvJ) over een soortgelijk geval geoordeeld. Iberdrola voerde herstelwerkzaamheden uit aan een pompstation in eigendom van de gemeente. Gezien het voor Iberdrola noodzakelijk is de herstelwerkzaamheden uit te voeren om haar economische activiteit te verrichten, staat het feit dat ook de gemeente profijt heeft bij de dienst het recht op aftrek voorbelasting niet in de weg.

Ook in de zaak Vos aannemingen⁴ heeft het HvJ geoordeeld dat het feit dat de door de ondernemer betaalde kosten ook ten goede komen aan een derde, niet in de weg staat om de betaalde btw in aftrek te brengen. In casu betrof het een projectontwikkelaar welke bij de verkoop van appartementen de publiciteits-, administratie- en makelaars kosten betaalt. Bij verkoop van de appartementen worden de grondaandelen verkocht door de grondeigenaren zelf, waardoor zij ook gebaat zijn bij verkoop.

¹ Zie in dit kader o.a. HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), r.o. 43, HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, ECLI:EU:2009:88 (*Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*), r.o. 27.

² Art. 15 lid 2 wet OB 1968.

³ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16 Iberdrola.

⁴ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, Vos Aannemingen.

De vraag die bij mij in deze gevallen opkomt, is of deze oordelen ertoe leiden dat er onbelast eindgebruik ontstaat. De derde partij zal niet in alle gevallen zelf ook recht hebben op aftrek van voorbelasting, zoals een gemeente of een particuliere huurder. Toch zal er op deze manier mogelijk aftrek van voorbelasting zijn op kosten ten behoeve van personen die geen recht hebben op aftrek. Voor de betalende partij is het echter ook belangrijk dat de btw zo neutraal mogelijk is en de belasting dan ook niet verstorend werkt.

In de praktijk zijn veel voorbeelden te zien waarbij een derde partij voordeel heeft bij de transactie. Naast de eigendoms kwestie, zoals bij Iberdrola en Vos Aannemingen, valt te denken aan schadeherstel, personeelsverstrekkingen en verstrekkingen om niet aan afnemers. Voor de betalende partij is het van groot belang of de voorbelasting al dan niet aftrekbaar is. Uitgaande van het standaardtarief van 21% in Nederland, is de omzetbelasting een aanzienlijk deel van de kosten. Tevens is het voor de betalende partij van belang of er sprake is van prestaties om niet. Ook voor de profiterende partij is het van belang hoe de prestatie aan de betalende partij wordt gekwalificeerd en of er mogelijk sprake is van een (ruil)prestatie aan de profiterende partij.

1.2 Centrale onderzoeksvraag met bijbehorende deelvragen

Op basis van bovenstaande aanleiding en relevantie ga ik onderzoeken in hoeverre de jurisprudentie inzake het btw-belaste gebruik waarbij een derde profiteert, zoals de zaken Iberdrola en Vos aannemingen, leidt tot een uitbreiding van het aftrekrecht in het kader van onbelast eindgebruik. Hierbij zal ik ingaan op de rol van de betalende en de profiterende partij. Hierbij zal ik ook ingaan op de verhouding met het neutraliteitsbeginsel en op mogelijkheden om eventueel onbelast eindverbruik tegen te gaan zonder het aftrekrecht in te perken.

De volgende onderzoeksvraag staat hierbij centraal:

‘Is jurisprudentie inzake aftrek van voorbelasting wanneer een derde partij betrokken in strijd met het neutraliteitsbeginsel en zo ja, waarom en hoe kan dit opgelost worden?’

Het antwoord op deze vraag zal tot stand komen door beantwoording van de volgende deelvragen:

1. Hoe werkt de heffing van btw en wat is het neutraliteitsbeginsel?
2. Wanneer is er recht op aftrek van voorbelasting?
3. Wat heeft het HvJ geoordeeld inzake de afnemer van de prestatie en aftrek van voorbelasting in situaties waarbij een derde partij profiteert?
4. Is de jurisprudentie van de Hoge Raad in lijn met de rechtspraak van het HvJ?
5. Leidt de btw-behandeling door het HvJ en de Hoge Raad tot een strijd met het neutraliteitsbeginsel en zo ja, kan dit voorkomen worden?

1.3 Afbakening

Om een antwoord te formuleren op de onderzoeksvraag en bijbehorende deelvragen, zal ik jurisprudentie- en literatuuronderzoek uitvoeren. Binnen het onderzoek zal ik me richten op de uitwerking van Europese en Nederlandse jurisprudentie op de Nederlandse praktijk. Hierdoor zal ik aansluiten bij Nederlandse literatuur. De grondslag voor de Nederlandse wet- en regelgeving betreft echter de Europese btw-richtlijn en jurisprudentie, waardoor voor het jurisprudentieonderzoek beide aan bod komen.

1.4 Leeswijzer

De centrale onderzoeksvraag zal worden uitgewerkt door middel van een kwalitatief onderzoek van 7 hoofdstukken, waarbij deze inleiding het eerste hoofdstuk vormt. In het tweede hoofdstuk wordt begonnen met het leggen van een brede basis wat betreft de omzetbelasting. De focus zal voornamelijk komen te liggen op het rechtskarakter, het neutraliteitsbeginsel en belastbare handelingen, maar ook zaken zoals maatstaf, tarief en vrijstellingen zullen de revue passeren. Doordat aftrek van voorbelasting binnen het onderzoek centraal staat, zal dit in het derde hoofdstuk nader worden uitgewerkt. Het hoofdstuk richt zich op het wettelijk kader, waarbij de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting op basis van de wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB 1968) en de btw-richtlijn zullen worden geformuleerd. Ook de invulling van het recht op aftrek en de uitwerking van de voorwaarden door de Hoge Raad en het HvJ komen aan bod. Hoofdstuk vier gaat daadwerkelijk in op de situatie waarbij een derde partij profiteert. In dit hoofdstuk wordt de jurisprudentie van het HvJ op het gebied van transacties waarbij een derde partij profiteert uiteengezet. Deze uiteenzetting vindt tevens plaats voor de jurisprudentie van de Hoge Raad in het vijfde hoofdstuk, waarbij ook een vergelijking wordt gemaakt met de jurisprudentie van het HvJ. Wanneer alle jurisprudentie is besproken zal in hoofdstuk zes worden geanalyseerd of de jurisprudentie in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Er wordt ingegaan op het inperken van het aftrekrecht, onbelast eindgebruik en eventuele mogelijkheden om onbelast eindgebruik tegen te gaan. In hoofdstuk zeven wordt een conclusie gevormd en antwoord gegeven op de hoofdvraag.

Hoofdstuk 2 Omzetbelasting

2.1 Inleiding

Binnen Nederland wordt omzetbelasting geheven op basis van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). De omzetbelasting die wij toepassen is een belasting over de toegevoegde waarde, welke het karakter kent van een verbruiksbelasting. Het doel van de belasting is consumptieve uitgaven belasten.

In dit hoofdstuk zal ik het rechtskarakter en het Europese karakter van de btw en de uitwerking van het btw-systeem aan de hand van de Wet OB toelichten. Aangezien aftrek van voorbelasting centraal staat in dit onderzoek, komt dit uitgebreider aan bod in hoofdstuk 3.

2.2 Rechtskarakter

De Europese belasting over de toegevoegde waarde kent het karakter van een algemene indirecte verbruiksbelasting. Simpel gezegd houdt dit in dat het consumptieve verbruik van goederen en diensten wordt belast door middel van een heffing bij btw-ondernemers. De omzetbelasting is een indirecte belasting doordat de btw niet wordt geheven bij de consument zelf, maar bij de ondernemer. Dit is met name om het aantal belastingplichtigen beperkt te houden. Dat het consumptieve verbruik wordt belast blijkt onder andere uit het arrest *Mohr*⁵. Een landbouwer ontving een bijdrage voor het beëindigen van zijn melkproductie. De landbouwer handelde hiermee in het algemene belang, namelijk het bevorderen van de communautaire markt voor melk. Doordat de subsidieverstrekker geen voordeel verkreeg bij deze transactie, is de subsidie niet aan te merken als een vergoeding voor een prestatie. In dit geval is dan dus ook geen btw geheven, doordat er geen verbruik is.

2.3 Europees karakter

2.3.1 Achtergrond

In 1957 is de Europese Economische Gemeenschap (EEG), voorloper van de Europese Unie, opgericht. Het doel van de EEG is het bevorderen van de samenwerking tussen de Europese landen. Met het HvJ arrest *Van Gend en Loos* in 1963 heeft het Gemeenschapsrecht een rechtstreekse werking gekregen, voor zover bepalingen duidelijk en onvoorwaardelijk zijn.⁶ Het Europese recht heeft voorrang op nationale bepalingen die hiermee strijdig zijn.⁷

⁵ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (*Mohr*).

⁶ HvJ EG 5 februari 1963, nr. C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (*Van Gend en Loos*).

⁷ HvJ EG 15 juli 1964, nr. C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (*Costa*).

2.3.2 Unierecht

Het Unierecht is primair vastgelegd in een tweetal verdragen, het VEU en VWEU. Met betrekking tot indirecte belastingen is met name artikel 113 VWEU van groot belang, betreffende de harmonisatie van wetgeving inzake indirecte belastingen. Naast de verdragen kent het Unierecht ook richtlijnen, besluiten, verordeningen, aanbevelingen en adviezen. Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het resultaat, lidstaten mogen wel zelf de invulling bepalen, zolang het resultaat maar gelijk blijft. Een verordening is van algemene strekking en verbindend ten aanzien van al haar onderdelen, deze is dan ook rechtstreeks toepasselijk in de lidstaten. Een besluit is ook verbindend in al haar onderdelen, maar alleen verbindend voor de adressaten. Aanbevelingen en adviezen zijn niet verbindend.⁸

De harmonisering van het btw-stelsel is begonnen in 1967 met de Eerste en Tweede Richtlijn. Reeds met deze richtlijnen is een heffing van omzetbelasting met aftrek van voorbelasting geïntroduceerd. Dit systeem is verder uitgewerkt in de Zesde richtlijn en de Btw-richtlijn.⁹ Doordat een richtlijn niet direct toepasbaar is in de lidstaten, moet deze geïmplementeerd worden in de nationale wetgeving. In Nederland is dit dan ook geïmplementeerd in de Wet OB, waardoor de Wet OB in lijn moet zijn met de huidige Btw-richtlijn.

Verder is er nog de Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn, waarvan de eerste sinds 2005 van toepassing is, maar deze is in 2011 vervangen vanwege de wijziging in de plaats van dienst regels. De verordening betreft de invulling van art. 397 Btw-richtlijn, waarin is vastgelegd dat de raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen ter uitvoering van de Btw-richtlijn vaststelt. De verordening is direct van toepassing in de lidstaten en hoeft dan ook niet geïmplementeerd te worden.

2.3.3 Hof van Justitie

Het HvJ is de rechtsprekende instelling van de Unie en wordt gevormd door twee instanties, het Hof van Justitie en het Gerecht. Als taak heeft zij het toetsen van handelingen van de lidstaten en het verzekeren van een uniforme uitlegging en toepassing van het recht. Rechtspraak van het HvJ is rechtstreeks toepasbaar en heeft voorrang op het nationale recht. Er zijn verschillende soorten procedures mogelijk bij het HvJ. Zo kunnen nationale rechters het HvJ om nadere uitlegging van het Unierecht verzoeken, de prejudiciële verwijzing. De nationale rechter is gebonden aan de uitleg van het HvJ. Wanneer de verplichtingen krachtens het Unierecht niet worden nagekomen kan de Commissie of een andere lidstaat ook een beroep instellen wegens niet-nakoming. Bij vaststelling van

⁸ Artikel 288 VWEU.

⁹ *Vakstudie Omzetbelasting*, art. 2 Wet OB 1968, aant. 1.10 (online, bijgewerkt 9 oktober 2022).

niet-nakoming moet de lidstaat dit zo snel mogelijk aanpassen. Ook kan beroep worden ingesteld tot nietigverklaring of wegens nalaten.¹⁰

2.3.4 Rechtsbeginselen

Een belangrijk onderdeel van de uitlegging van het Unierecht door het HvJ zijn de rechtsbeginselen. Er zijn enkele algemene rechtsbeginselen, deze zien specifiek op omzetbelasting en beginselen die samenhangen met het karakter van de omzetbelasting. Algemene rechtsbeginselen zijn onder andere het vertrouwensbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Een specifiek beginsel voor de omzetbelasting is het neutraliteitsbeginsel, wat inhoudt dat de belastingheffing zo neutraal mogelijk moet zijn. Gezien het belang van het neutraliteitsbeginsel voor dit onderzoek, zal ik deze nader toelichten. Aan de ene kant houdt het beginsel in dat de omzetbelasting geen last moet zijn voor de ondernemers, gezien de belasting beoogt de consument te belasten. Meer specifiek betekent dit dat de belasting in principe aftrekbaar is, afgewenteld kan worden op de afnemer en bij voorkeur niet voorgefinancierd hoeft te worden. Ook moet de administratieve last zo laag mogelijk zijn. Naast de neutraliteit voor de ondernemer zelf, gaat het neutraliteitsbeginsel ook om 'uitwendige' neutraliteit. Dit ziet op neutraliteit tussen verschillende ondernemers. Deze vorm van neutraliteit is op te splitsen in 3 soorten: economisch, juridisch en extern. Met economische neutraliteit wordt bedoeld dat de concurrentiepositie van ondernemers niet afhankelijk is van de omzetbelasting. Dit houdt onder andere in dat er neutraliteit is tussen belastingplichtigen en transacties, maar ook tussen eindverbruikers.¹¹ Zo kan een vrijstelling niet afhankelijk zijn van de ondernemer, maar moet dit afhangen van de prestatie. De juridische neutraliteit houdt in dat een verbruiksbelasting wordt geheven die evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, onafhankelijk van het aantal handelingen dat hieraan vooraf is gegaan. Het voorkomen van cumulatie van belasting is hierbij belangrijk. De externe neutraliteit gaat om grensoverschrijdende situaties. Het doel is dat op binnenlandse en buitenlandse prestaties zelfde belastingdruk rust.¹²

2.4 Ondernemerschap

Omzetbelasting wordt geheven bij btw-ondernemers. Op basis van art. 7 lid 1 wet OB is een ondernemer 'ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent'. Een bedrijf kan ook zijn een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹³ In hoofdstuk 3 ga ik uitgebreider in op het ondernemerschap.

¹⁰ 'Hof van Justitie presentatie', curia.europa.eu.

¹¹ Heijnen, *Niet-betaling in de btw (FM nr. 152)* 2018/2.4.5.2.

¹² Van Hilten en Van Kesteren 2017, p. 47 – 54.

¹³ Art. 7 lid 2 wet OB.

2.5 Belastbare prestaties

Omzetbelasting wordt geheven over levering goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Verder zijn ook intracommunautaire verwervingen door ondernemers en rechtspersonen, intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddel en invoer van goederen belastbare feiten.¹⁴ Binnen deze scriptie ligt de focus voornamelijk op de levering van goederen of diensten, waardoor ik deze verder zal toelichten.

Er is sprake van een levering van een goed wanneer de macht om als eigenaar over een goed te beschikken overgaat. Verder valt onder levering van goederen onder andere de afgifte van goederen inzake een huurkoopovereenkomst en de oplevering van onroerende zaken.¹⁵ Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde de levering van goederen.¹⁶

De levering van goederen of diensten is enkel belast met btw wanneer dit door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel is. Het HvJ heeft in haar arrest van 5 februari 1981 invulling gegeven aan dit begrip.¹⁷ Er moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de prestatie en de ontvangen tegenwaarde. Deze tegenwaarde moet uitgedrukt kunnen worden in geld. Een rechtstreeks verband kan bijvoorbeeld ontbreken wanneer de vergoeding niet afhankelijk is van de prestatie of wanneer er überhaupt geen prestatie tegenover staat. De hoogte van de vergoeding is principe niet relevant, tenzij er sprake is van een symbolische vergoeding. In het geval van een symbolische vergoeding wordt dit gezien als vrijgevigheid en is er geen bezwarende titel.¹⁸ Voor een prestatie onder bezwarende titel is het verder van belang dat er tussen partijen prestaties over en weer worden uitgewisseld.¹⁹

Naast de prestaties waar een vergoeding tegenover staat, zijn er ook enkele prestaties die gelijk worden gesteld aan een prestatie onder bezwarende titel. Zo kunnen prestaties voor privédoeleinden van de ondernemer of personeel of andere dan bedrijfsdoeleinden, gelijkgesteld worden aan een levering of dienst onder bezwarende titel. Het gaat dan om onttrekkingen of het gebruiken van bedrijfsgoederen en diensten om niet, mits voorbelasting in het kader van de prestatie is afgetrokken.²⁰ Wanneer de goederen kwalificeren als een geschenk van geringe waarde of als monster

¹⁴ Art. 1 Wet OB.

¹⁵ Art. 3 lid 1 Wet OB.

¹⁶ Art. 4 lid 1 Wet OB.

¹⁷ HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*).

¹⁸ HR 11 februari 2005, nr. 38022, ECLI:NL:PHR:2005:AQ0284, r.o. 3.4.2.

¹⁹ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

²⁰ Art. 3 lid 3 sub a Wet OB en art. 4 lid 2 Wet OB.

is dit geen levering onder bezwarende titel.²¹ In Nederland wordt een grens van €15 gehanteerd voor de geringe waarde.²² Verder wordt een overbrenging van eigen goederen naar een andere lidstaat gelijkgesteld aan een levering onder bezwarende titel.²³

2.6 Plaats van prestatie

De plaats van prestatie is van belang om vast te stellen waar de prestatie belast is. Doordat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is, wordt zoveel aangesloten bij de plaats van verbruik als plaats van prestatie, het bestemmingslandbeginsel. Het bepalen van de plaats van verbruik is echter niet altijd even makkelijk en vooral praktisch moeilijk uitvoerbaar. Uiteindelijk wordt de plaats dan ook bepaald volgens vaste stelregels, welke afwijkend zijn voor leveringen en diensten.

Voor de plaats van levering van goederen is het van belang of er vervoer plaatsvindt. In het geval een goed wordt verzonden of vervoerd in het kader van de levering, is de plaats van prestatie daar waar het vervoer aanvangt. Wanneer er geen vervoer is, is de plaats van levering daar waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.²⁴

De plaats van dienst wordt bepaald afhankelijk van de afnemer. Indien de afnemer een ondernemer is, is de plaats van dienst de plaats waar de afnemer is gevestigd. Dit is een B2B dienst. Bij een B2C dienst, oftewel een dienst aan een niet-ondernemer, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Voor bepaalde specifieke diensten zijn aanvullende regels toegekend, zoals voor tussenpersonen, onroerende zaken, vervoersdiensten en elektronische diensten.²⁵

2.7 Maatstaf en tarief van heffing

De btw wordt berekend over de vergoeding, het totale bedrag of de totale waarde van de tegenprestatie welke in rekening is gebracht voor de levering of dienst. Voor onttrekkingen die als een levering onder bezwarende titel worden aangemerkt, wordt de vergoeding gesteld op de aankoopprijs of als die ontbreekt de kostprijs.²⁶

Het standaardtarief in Nederland is 21%. Naast het standaardtarief is er nog een verlaagd tarief van 9%, welke toegepast kan worden op leveringen van goederen en diensten genoemd in Tabel I. Het gaat hierbij voornamelijk om primaire levensbehoeften, zoals voedingsmiddelen. Ook is een 0%-tarief,

²¹ Art. 3 lid 8 Wet OB.

²² Kamerstukken II 2006/07, 30 804, p. 37.

²³ Art. 3a lid 1 Wet OB.

²⁴ Art. 5 Wet OB.

²⁵ Art. 6 – 6h Wet OB.

²⁶ Art. 8 Wet OB.

toepasbaar op goederen en diensten genoemd in Tabel II. Dit zijn vooral grensoverschrijdende situaties.

2.8 Vrijstellingen

Binnen de omzetbelasting zijn er enkele prestaties waarvoor een vrijstelling geldt. Over deze prestaties is geen btw verschuldigd, maar daar staat tegenover dat er geen recht op aftrek bestaat ten aanzien van deze prestaties. De vrijstelling dienen beperkt te worden uitgelegd, om verstoringen te voorkomen. Er zijn vrijstellingen voor activiteiten van algemeen belang, zoals medische dienstverlening, jeugdwerk en onderwijs. Er zijn ook vrijstellingen vanuit praktische uitvoerbaarheid of omdat deze prestaties door andere belastingen worden getroffen, bijvoorbeeld financiële diensten en de verhuur van onroerende zaken.²⁷

2.9 Wijze van heffing

Omzetbelasting wordt geheven bij de ondernemer die de levering of dienst verricht. Het is echter ook mogelijk dat de btw last wordt verlegd, dat is in ieder geval zo als een buitenlandse prestatieverrichter een prestatie verricht aan een Nederlandse ondernemer. In dit geval wordt de btw-heffing verlegd naar de in Nederland gevestigde ondernemer.²⁸

De belasting is verschuldigd op het moment dat de factuur wordt uitgereikt of uitgereikt had moeten zijn. Voor prestaties waar geen factuur voor benodigd is, is de btw verschuldigd op het moment dat de levering of dienst wordt verricht. Omzetbelasting die in een tijdvak verschuldigd is geworden moet op aangifte worden voldaan.²⁹ Als tijdvak wordt standaard een kwartaal aangehouden, het kan echter ook een maand of een jaar zijn.³⁰ Op de aangifte moet de in het tijdvak verschuldigde geworden belasting worden aangegeven, evenals de aftrekbare voorbelasting. De aftrek van voorbelasting komt verder aan bod in hoofdstuk 3.

2.10 Tussenconclusie

In Nederlands wordt omzetbelasting geheven op grond van de Wet OB. De belasting kent het karakter van een verbruiksbelasting met als doel consumptieve uitgaven belasten. De Wet OB is de implementatie van de btw-richtlijn, een Europese richtlijn waar de Nederlandse wet mee in lijn moet zijn. Het Europese doel is de bevordering van samenwerking tussen Europese landen, onder andere door harmonisatie van wetgeving inzake indirecte belastingen. De handelingen van de lidstaten worden getoetst door het HvJ. De HvJ rechtspraak is rechtstreeks toepasbaar en heeft

²⁷ *Vakstudie omzetbelasting*, art. 11 Wet OB 1968, aant. 1 (online, bijgewerkt 9 oktober 2022).

²⁸ Art. 12 Wet OB.

²⁹ Art. 14 lid 1 Wet OB.

³⁰ Art. 25 Uitvoeringsregeling AWR.

voorrang op het nationale recht. Belangrijk onderdeel van het Europese recht zijn de rechtsbeginselen. Het neutraliteitsbeginsel is een beginsel speciaal voor de omzetbelasting en houdt in dat de belastingheffing zo neutraal mogelijk moet zijn. De omzetbelasting moet geen last zijn voor de ondernemers en moet de concurrentie niet verstoren.

Omzetbelasting wordt geheven van btw-ondernemers, dit is ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. De belastbare prestaties zijn onder andere leveringen van goederen en diensten welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Voor een levering is het van belang dat de macht om als eigenaar van een goed te beschikken overgaat. Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde de levering van goederen. De zinsnede 'onder bezwarende titel' houdt in dat er een rechtstreeks verband moet staan tussen de prestatie en ontvangen tegenwaarde en over en weer prestaties worden uitgewisseld. Prestaties kunnen ook worden gelijkgesteld aan een prestatie onder bezwarende titel, dit ziet met name op privégebruik. De omzetbelasting over leveringen wordt geheven op de plaats waar het vervoer aanvangt, of bij ontbreken van vervoer, daar waar het goed zich bevindt ten tijde van de levering. De plaats van diensten aan ondernemers is de plaats van de afnemer, voor diensten aan niet-ondernemers is het de plaats van vestiging van de verrichter. De btw wordt berekend over de vergoeding, tegen een standaardtarief van 21%, een verlaagd tarief van 9% of een 0%-tarief. Er zijn ook enkele prestaties waarvoor een vrijstelling geldt, over deze prestaties is dan geen btw verschuldigd maar er is ook geen recht op aftrek. De vrijstellingen dienen beperkt te worden uitgelegd. De belasting die in een tijdvak is verschuldigd, dit is op het moment dat de factuur wordt uitgereikt of uitgereikt had moeten zijn, minus de aftrekbare voorbelasting moet op aangifte worden voldaan. Het tijdvak is standaard een kwartaal, maar kan ook een maand of jaar zijn.

Hoofdstuk 3 Aftrek van voorbelasting

3.1 Inleiding

Een belangrijk onderdeel van de wijze van heffing van omzetbelasting, is de aftrek van voorbelasting. Door het recht te bieden op aftrek van btw op belaste prestaties, wordt cumulatie van btw voorkomen.³¹

De basis voor aftrek van voorbelasting is vastgelegd in art. 168 van de Btw-richtlijn. Een belastingplichtige is gerechtigd verschuldigde btw op goederen en diensten, die worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige, in aftrek te brengen.

In Nederland is het recht op aftrek van voorbelasting geïmplementeerd in art. 2 jo. art. 15 wet OB 1968, welke dezelfde strekking kent als de Btw-richtlijn. Wel wordt in de nationale wet gesproken van 'de ondernemer' in plaats van 'de belastingplichtige', deze termen kennen echter geen verschillende definities.³²

Uit art. 2 jo. art. 15 Wet OB vloeien de volgende voorwaarden voort:

1. Er moet sprake zijn van ondernemerschap;
2. De btw moet aan de ondernemer in rekening zijn gebracht of door de ondernemer verschuldigd zijn wegens intracommunautaire verwerving of invoer;
3. De goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van de ondernemer.

Verder zijn er ook nog enkele formele voorwaarden om het recht op aftrek te mogen uitoefenen. Binnen dit hoofdstuk zal ik van deze voorwaarden de wettelijke achtergrond en uitwerking in de praktijk en jurisprudentie bespreken.

3.2 Ontstaan en omvang recht op aftrek

Op grond van art. 2 jo. art. 15 wet OB mag de volgende belasting afgetrokken worden voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen door de ondernemer:

- Belasting ter zake van aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten welke door andere ondernemers met een correcte factuur in rekening is gebracht;
- Belasting die verschuldigd is ten aanzien van intracommunautaire verwervingen;
- Belasting die verschuldigd is ten aanzien van invoer, verlegging, verrichtingen in eigen bedrijf en belasting die is begrepen in de aankoopprijs van een nieuw vervoermiddel.

³¹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 333.

³² Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 334.

Of bovenstaande belasting uiteindelijk daadwerkelijk in aftrek mag worden gebracht, is tevens afhankelijk van het voldoen aan de in 3.1 genoemde voorwaarden. Verder in dit hoofdstuk zal ik dan ook ingaan op de omvang van het recht op aftrek in het kader van bijvoorbeeld vermogensetikettering en gemengd gebruik.

De belasting moet in aftrek worden gebracht in het tijdvak van aangifte waarin de belasting verschuldigd is geworden dan wel in rekening is gebracht.³³

3.3 Ondernemerschap

De omzetbelasting is een indirecte belasting, waardoor niet alle consumenten belastingplichtige zijn maar slechts ondernemers. Het ondernemersbegrip is ruim geformuleerd, waardoor er een zo breed mogelijke heffingsgrondslag is.³⁴

Op basis van art. 7 lid 1 wet OB is een ondernemer 'ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent'. Een bedrijf kan ook zijn een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.³⁵ Het is voornamelijk van belang dat er een economische activiteit is, zo blijkt ook uit art. 9 Btw-richtlijn. Een voorwaarde die niet expliciet uit de wettekst blijkt is duurzaamheid. Het duurzaamheidsvereiste is reeds in 1955 door de Tariefcommissie genoemd als criterium voor bedrijfsuitoefening en daarna in rechtspraak voor ondernemerschap steeds als voorwaarde opgenomen.³⁶

Concreet zijn dus de volgende elementen benodigd om aangemerkt te worden als ondernemer:

1. Ieder;
2. Zelfstandigheid;
3. Economische activiteiten;
4. Duurzaamheid.

Het element 'ieder' geeft invulling aan de gewenste brede heffingsgrondslag. Voor de al dan niet aanmerking als ondernemer is de hoedanigheid waarin je handelt dan dus ook niet van belang. 'Ieder' kan zijn een rechtspersoon, publiekrechtelijk persoon, natuurlijk persoon of een samenwerkingsverband. Bij een samenwerkingsverband is het van belang dat naar buiten toe wordt opgetreden als een ondernemer. Uit nationale rechtspraak blijkt echter dat als aan een deelnemer van een samenwerkingsverband btw in rekening wordt gebracht, dat het samenwerkingsverband de belasting toch in aftrek kan brengen als de goederen of diensten in het kader van het verband worden

³³ Art. 14 lid 1 Wet OB.

³⁴ Braun 2002, par. 7.1.

³⁵ Art. 7 lid 2 Wet OB.

³⁶ Braun 2002, par. 7.2.4.

gebruikt.³⁷ De verhuur van onroerend goed door een maat aan de maatschap is echter wel een economische activiteit van de maat zelf.³⁸

Uit het element 'zelfstandigheid' blijkt dat slechts personen die zelfstandig optreden ondernemer kunnen zijn. Er moet op eigen naam en voor eigen rekening en eigen risico gehandeld worden. Uitgesloten van ondernemerschap zijn in ieder geval personen die optreden in het kader van een arbeidsovereenkomst. Ook bij overige situaties waarbij sprake is van ondergeschiktheid is er geen ondernemerschap. Zo loopt bijvoorbeeld de discussie of maaltijdbezorgers die werken op basis van een overeenkomst van opdracht bij Deliveroo zelfstandige ondernemers zijn voor de btw.³⁹ Ten aanzien van toezichthouders en commissarissen is geoordeeld dat zij niet voldoende zelfstandig zijn om als ondernemer te worden aangemerkt. Dit omdat zij noch in eigen naam, noch voor eigen rekening, noch onder eigen verantwoordelijkheid maar handelen voor rekening en risico van de Raad van Commissarissen en ook geen bedrijfsrisico dragen.⁴⁰

Het uitoefenen van een bedrijf dan wel beroep of het duurzaam exploiteren van een vermogensbestanddeel houdt in dat er een economische activiteit verricht moet worden. In de Wet OB wordt 'economische activiteit' niet expliciet benoemd, maar gezien de richtlijnconforme uitleg is dit toch een voorwaarde voor ondernemerschap. Op basis van de btw-richtlijn worden alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter als economische activiteit beschouwd alsmede de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het verrichten van leveringen en diensten is ieder geval een economische activiteit wanneer ze tegen vergoeding en duurzaam worden verricht. Om toe komen aan het voeren van een economische activiteit, is een prestatie onder bezwarende titel nodig. Voor een bezwarende titel is het vereist dat over en weer prestaties worden uitgeoefend, er moet een rechtsbetrekking zijn.⁴¹ Ook moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen de prestatie en de vergoeding.⁴² Dit rechtstreekse verband ontbreekt onder andere wanneer de prestatie in het algemeen belang is en als de vergoeding niet in verhouding staat met de prestatie. Personen die enkel prestaties om niet verrichten, worden op grond van het Hong Kong-arrest⁴³ aangemerkt als eindverbruiker. Er is dan ook geen sprake van ondernemerschap. Prestaties om niet kunnen echter wel als ondernemer worden verricht, wanneer deze prestaties worden uitgevoerd in het kader van de onderneming en een economisch belang

³⁷ HR 5 januari 1983, nr. 20/808, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

³⁸ HvJ 27 januari 2000, nr. c-23/98, ECLI:EU:C:2000:46 (*Heerma*).

³⁹ Conclusie A-G 20 juni 2022, ECLI:NL:PHR:2022:578.

⁴⁰ HvJ 13 juni 2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*), r.o. 44.

⁴¹ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

⁴² HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38 (*Coöperatieve aardappelen bewaarplaats*), r.o. 13.

⁴³ HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade*).

gemoeid is. Dit is onder andere naar voren gekomen in het IJ-veren arrest⁴⁴ en in het Sveda arrest⁴⁵. Presteren om niet en deze arresten zullen verderop in deze scriptie nog uitgebreider worden besproken.

Naast het hebben van een bezwarende titel is het ook van belang dat de handelingen worden verricht om er duurzaam opbrengst uit te krijgen.⁴⁶ Bovendien moet er worden opgetreden op een markt.⁴⁷ Om deze reden handelen publiekrechtelijke lichamen niet als ondernemer wanneer zij taken uitvoeren die enkel als publiekrechtelijk lichaam uitgevoerd kunnen worden.

Vorbereidende handelingen, zoals het aanschaffen van bedrijfsmiddelen, kunnen ook als economische activiteit worden aangemerkt. Het HvJ oordeelde dit in de zaak Rompelman, waarbij de verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht werd beschouwd als een economische activiteit. Ook handelingen die worden gedaan na het staken van commerciële activiteiten, kunnen worden toegerekend aan economische activiteiten en derhalve als ondernemer worden gedaan. Zo is in het Fini H arrest geoordeeld dat Fini H⁴⁸, na het staken van de commerciële activiteiten, wordt beschouwd als belastingplichtige bij het betalen van de niet op te zeggen huur in het kader waarbij een rechtstreekse samenhang bestaat tussen de huur en de commerciële activiteit.

Voorname­lijk uit praktisch oogpunt kent het ondernemersbegrip een duurzaamheidsvereiste. Zonder dit vereiste zou iedere persoon die een eenmalige prestatie verricht al ondernemer kunnen zijn, wat administratief erg lastig wordt. Door het duurzaamheidsvereiste wordt het aantal ondernemers beperkt. Personen die incidenteel bepaalde handelingen verrichten kunnen als belastingplichtige worden aangemerkt op basis van art. 12 btw-richtlijn, dit ziet voornamelijk op de levering van onroerende zaken. Nederland heeft echter geen gebruik gemaakt van deze bevoegdheid tot aanwijzing, waardoor geen beroep op de bepaling uit de btw-richtlijn kan worden gedaan.⁴⁹

3.4 Aan de ondernemer verricht

Een ondernemer heeft slechts recht op aftrek van voorbelasting voor zover de belasting ziet op prestaties die aan de ondernemer zijn verricht; de ondernemer moet de afnemer zijn van de prestatie. Er is veel jurisprudentie geweest omtrent de afnemer van de prestatie. De afnemer kan worden vastgesteld op basis van rechtsbetrekking, verbruik en beschikkingsmacht. Voor de rechtsbetrekking

⁴⁴ HR 1 april 1987, nr. 23/732, ECLI:NL:HR:1987:AW7715 (*IJ-veren arrest*).

⁴⁵ HvJ EU 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).

⁴⁶ HvJ 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (*Fuchs*).

⁴⁷ Zie o.a. HvJ 6 oktober 2009, nr. C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ Kärnten*), HvJ 26 juni 2007, nr. C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*) en HvJ 12 mei 2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

⁴⁸ HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 (*Fini H*).

⁴⁹ Hof Amsterdam 7 november 2013, nr. 12/01168, ECLI:NL:GHAMS:2013:3910.

dient te worden gekeken of er over en weer prestaties worden uitgevoerd.⁵⁰ Contractuele bepalingen zoals het contract en de factuur zijn hier een belangrijke indicatie voor, maar er dient ook naar de economische realiteit gekeken te worden.⁵¹

Dat het verbruik in principe moet liggen bij de afnemer blijkt uit de tekst van art. 168 btw-richtlijn 'voor zover de goederen en diensten worden *gebruikt* voor de belaste handelingen van een belastingplichtige'. Europese en nationale jurisprudentie omtrent het verbruik ziet voornamelijk op bij wie het verbruik daadwerkelijk ligt. De beschikkingsmacht blijkt ook uit de btw-richtlijn, er is immers sprake van levering van goederen wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over een zaak overgaat.⁵²

Gezien de belangrijke arresten omtrent het afnemerschap nog aan bod zullen komen in hoofdstuk 4 en 5, ga ik hier nu niet verder op in.

3.5 Ten behoeve van belaste prestaties

3.5.1 Rechtstreeks verband

Er is enkel recht op aftrek van voorbelasting wanneer goederen of diensten worden gebruikt voor (en dus een rechtstreeks verband hebben met) belastbare handelingen van een ondernemer. Dit kan zijn als kosten samenhangen met één of meer bepaalde activiteiten (directe kosten), met een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteiten of met de gehele economische activiteit (algemene kosten).⁵³ Voorbelasting op kosten die direct zien op vrijgestelde prestaties of niet-economische prestaties mag niet afgetrokken worden. Onbelastbare handelingen kunnen geen kosten aan worden toegerekend voor de btw.

Van Doesum en van Kesteren hebben uit jurisprudentie een drietal criteria vastgesteld op basis waarvan een rechtstreeks verband kan worden vastgesteld: verdiscontering, finaliteit en causaliteit.⁵⁴ Verdiscontering houdt in dat de kosten zijn opgenomen in de uitgaande prestaties. Dit vereiste volgt uit het arrest *Midland Bank*⁵⁵ en art. 1 lid 2 btw-richtlijn. Bij causaliteit draait het erom of de kosten een oorzaak vinden in uitgaande handelingen, zo volgt uit onder andere het arrest *Investrand*⁵⁶. Finaliteit ziet op het oogmerk dat kosten worden gemaakt ten aanzien van belastbare handelingen.

⁵⁰ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*), r.o. 14.

⁵¹ Zie in dit kader o.a. HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

⁵² Art. 14 lid 1 Btw-richtlijn en art. 3 lid 1 sub a Wet OB.

⁵³ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*).

⁵⁴ Van Doesem en Van Kesteren, *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen*, WFR 2012/885.

⁵⁵ HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*).

⁵⁶ HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, ECLI:EU:C:2007:87 (*Investrand*).

3.5.2 Gemengde kosten

Wanneer kosten direct zien op belastbare prestaties, is de aftrek van voorbelasting volledig aftrekbaar. Voor de aftrek van voorbelasting op algemene kosten vindt echter een splitsing plaats als er belaste én vrijgestelde prestaties worden uitgevoerd. Deze splitsing wordt in eerste instantie gedaan aan de hand van een pro rata breuk, waarbij aftrek is in de verhouding van belaste prestaties ten opzichte van het totaal aan belaste en vrijgestelde prestaties. Wanneer echter aannemelijk is dat het werkelijke gebruik niet overeenkomt met de verhouding die voortkomt uit de pro rata breuk mag de aftrek van voorbelasting worden berekend op basis van werkelijk gebruik. Uitgaven in verband met een onroerende zaak worden in ieder geval berekend op basis van werkelijk gebruik.⁵⁷

3.5.3 Herziening

De aftrek van voorbelasting vindt plaats conform bestemming, oftewel er wordt gekeken naar het gebruik van het goed of dienst waar btw op drukt. De hoogte van de aftrek wordt in eerste instantie bepaald overeenkomstig de bestemming op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Een tweede toetsmoment doet zich voor bij ingebruikname van het goed of de dienst. Als op het moment van ingebruikname het gebruik van het goed of de dienst afwijkt van het gebruik op het moment dat de belasting was verschuldigd, wordt de gehele aftrek van voorbelasting gecorrigeerd.⁵⁸

Investeringsgoederen kennen een langere periode waarin de aftrek van voorbelasting gecorrigeerd kan worden. Onder investeringsgoederen vallen onroerende zaken en roerende zaken waarop wordt afgeschreven. Voor deze goederen zal de aftrek van voorbelasting ook nog getoetst worden na het moment van ingebruikname. Voor onroerende zaken wordt de aftrek herzien in de negen boekjaren volgende op het boekjaar waarop de zaak in gebruik is genomen. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting. Voor roerende zaken wordt in de vier boekjaren volgende op het boekjaar van ingebruikname herzien, waarbij de herziening telkens voor een vijfde gedeelte geschiedt.

3.6 Formele vereisten

Door andere ondernemers in rekening gebrachte btw of verschuldigde btw ten aanzien van intracommunautaire verwervingen mag enkel in aftrek worden gebracht wanneer deze in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.⁵⁹ De factuur moet uiterlijk op de vijftiende dag van de maand na de goederenlevering of dienst worden uitgereikt.⁶⁰

⁵⁷ Art. 15 lid 6 Wet OB jo. Art. 11 t/m 13 Uitv. Besch. OB.

⁵⁸ Art. 15 lid 4 Wet OB.

⁵⁹ Art. 15 lid 1 Wet OB.

⁶⁰ Art. 34g Wet OB.

De factuurvereisten zijn opgenomen in art. 35a wet OB. Belangrijke vereisten zijn het vermelden van de datum, een factuurnummer, een btw-nummer van de leverancier, een volledige naam en adres van leverancier en afnemer en het specificeren van de aankopen en het toegepaste btw-tarief. Voor specifieke situaties zijn aanvullende eisen gesteld, zoals bij het toepassen van verlegging of een bijzondere regeling. Voor facturen met bedragen onder de 100 euro gelden vereenvoudigde eisen.

Doordat de aftrek van voorbelasting de neutraliteit van de belasting waarborgt en ervoor zorgt dat ondernemers worden ontlast, is het gewenst om het recht op aftrek ruim uit te leggen. Uit jurisprudentie van het HvJ volgt dan ook het recht op aftrek niet mag worden geweigerd op formele vereisten wanneer er genoeg informatie bekend is om na te gaan of aan alle materiële voorwaarden is voldaan.⁶¹ De Staatssecretaris van Financiën volgt deze redenering en staat aftrek bij formele gebreken dan in principe ook toe. De aftrek wordt alsnog geweigerd wanneer de uitreiker van de factuur de btw niet heeft voldaan en de ontvanger dit wist of redelijkerwijze moest vermoeden en daarvan direct profijt heeft gehad of invloed erop heeft gehad. Ook als het toestaan van aftrek tegen doel en strekking ingaat, kan de aftrek alsnog worden geweigerd. Tevens kan nog steeds een verzuimboete worden opgelegd vanwege verzuim.⁶²

3.7 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968

Het doel van de omzetbelasting is het belasten van consumptieve uitgaven. Voor een groot deel wordt dit bereikt doordat particuliere consumenten geen aftrek van voorbelasting hebben. Het kan echter ook zo zijn dat ondernemers kosten maken welke voor consumptieve doeleinden zijn. Een van de manieren om deze uitgaven toch in de heffing te betrekken is door middel van fictieve belastbare prestaties, zoals besproken in hoofdstuk 2. De uitgaande prestatie wordt dan bij fictie aangemerkt als een prestatie onder bezwarende titel. Vanuit de Btw-richtlijn is deze correctie aan de heffingskant de enige optie. In Nederland kan echter ook de aftrek van voorbelasting gecorrigeerd worden. De grondslag hiervoor ligt in art. 16 Wet OB. De uitwerking is opgenomen in het Besluit uitsluiting aftrek van voorbelasting (BUA).⁶³

Aftrek van voorbelasting wordt uitgesloten wanneer de kosten worden gemaakt voor⁶⁴:

1. Het voeren van een zekere staat;
2. Het geven van relatiegeschenken of giften aan personen die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben;

⁶¹ Zie o.a. HvJ 15 september 2016, nr. C-518/14, ECLI:EU:2016:691 (*Senatex*), r.o. 38.

⁶² Besluit Omzetbelasting, administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen. 3.3.7 Gebreken in de factuur.

⁶³ Van Hilten en Van Kesteren 2017, p. 385.

⁶⁴ Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, art. 1 lid 1.

3. Het aan personeel verlenen van huisvesting, uitkeren van loon in natura, gelegenheid geven tot sport, ontspanning of privé-vervoer of voor andere persoonlijke doeleinden van het personeel. Het ter beschikking stellen van een auto valt hier niet onder.

Leveringen van goederen of diensten worden aangemerkt als relatiegeschenken of andere giften wanneer een ondernemer deze in verband met zakelijke verhoudingen of uit vrijgevigheid verricht. Hierbij mag er geen vergoeding zijn of een vergoeding lager dan de aanschaffings- of voortbrengingskosten dan wel kostprijs.

Uitsluiting van aftrek gaat niet op voor het verstrekken van eten en drinken aan personeel, het vervoer van personeel tussen woonplaats en werkplaats, het ter beschikking stellen van een fiets aan werknemers voor vervoer van woonplaats naar werkplaats en outplacement ten behoeve van personeel. Aan het ter beschikking stellen van de fiets zijn enkele voorwaarden verbonden, zoals dat de aanschaffkosten niet meer bedragen dan €749 inclusief omzetbelasting.

3.8 Tussenconclusie

Om recht te hebben op aftrek van voorbelasting moet er sprake zijn van ondernemerschap, de prestatie moet aan de ondernemer zijn verricht en de prestatie moet worden gebruikt voor belaste handelingen.

Een persoon wordt aangemerkt als ondernemer wanneer diegene zelfstandig een bedrijf uitoefent. Het is van belang dat zelfstandig een economische activiteit wordt uitgeoefend waarbij op eigen naam, voor eigen rekening en voor eigen risico wordt gehandeld. Ondergeschiktheid leidt ertoe dat er geen ondernemerschap is. Voor het uitvoeren van een economische activiteit is een prestatie onder bezwarende titel benodigd. Deze bezwarende titel is aanwezig als over en weer prestaties worden uitgewisseld en er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de vergoeding. Wanneer een van de elementen voor ondernemerschap ontbreekt, is er geen sprake van ondernemerschap. Dit geldt bijvoorbeeld als de zelfstandigheid dan wel de bezwarende titel ontbreekt. Het ondernemerschap kent tevens een duurzaamheidsvereiste en er moet worden opgetreden op een markt.

Om te bepalen of een prestatie aan de ondernemer wordt verricht, wordt gekeken naar de rechtsbetrekking, de beschikkingsmacht en het verbruik. De rechtsbetrekking is in principe het startpunt om te bepalen wie de afnemer is, maar hier kan van worden afgeweken als de economische realiteit niet overeenkomt. Bij het ontbreken van beschikkingsmacht kan een ondernemer niet worden aangemerkt als afnemer, doordat in zulke gevallen niet aan de ondernemer wordt geleverd. Ook moeten goederen worden gebruikt in het kader van de onderneming.

Verder moeten de kosten worden gebruikt voor belaste handelingen van de ondernemer. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de kosten en de belaste handelingen. Dit kan zijn als directe kosten, welke dan direct in verband staan met een specifieke belaste handeling of als algemene kosten, welke in verband staan met de gehele economische activiteit. Wanneer kosten slechts deels worden gebruikt voor belaste handelingen, dient er een splitsing plaats te vinden voor de aftrek van voorbelasting. Dit is de pro rata, deze wordt in principe vastgesteld op basis van de verhouding aan belaste prestaties ten opzichte van belaste en vrijgestelde prestaties. De pro rata kan echter ook worden vastgesteld op basis van werkelijk gebruik. Voor investeringsgoederen dient het gebruik een aantal jaren gevolgd te worden en bij wijzigingen in gebruik ten aanzien van de afgetrokken voorbelasting moet de aftrek gecorrigeerd worden.

Ook zijn aan de aftrek van voorbelasting nog enkele formele vereisten verbonden. Er moet een correcte factuur worden uitgereikt. Op grond van een besluit van de Staatssecretaris van Financiën en HvJ jurisprudentie is aftrek nog wel mogelijk als ondanks formele gebreken het mogelijk is om na te gaan of aan materiële voorwaarden wordt voldaan.

Wanneer in principe op basis van bovenstaande voorwaarden recht is op aftrek, kennen we in Nederland nog een correctiemechanisme om eventuele consumptieve uitgaven uit te sluiten van aftrek. Dit is de BUA. Uitsluiting van aftrek kan plaatsvinden voor kosten gemaakt voor privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel. Ook geschenken aan zakelijke relaties kunnen worden uitgesloten van aftrek.

Hoofdstuk 4 Rechtspraak Hof van Justitie

4.1 Inleiding

Zoals in het vorige hoofdstuk is te lezen, zijn er enkele voorwaarden verbonden aan het recht op aftrek. Kort samengevat moet er sprake zijn van ondernemerschap, moeten de prestaties aan de ondernemer zijn verricht en moeten de kosten gemaakt zijn ten behoeve van belaste prestaties. Tevens zijn er enkele formele vereisten.

In het kader van kosten waarbij een derde partij betrokken is, dan wel voordeel behaalt, is voornamelijk discussie over of de prestaties zijn verricht aan de ondernemer of ten behoeve van belaste prestaties. In dit hoofdstuk zal ik deze arresten dan ook bespreken. Bij ieder arrest zal ik enkele aandachtspunten benoemen, de analyse wat betreft de uitbreiding van het aftrekrecht en neutraliteitsbeginsel zal echter in hoofdstuk 6 aan bod komen.

Alvorens ik de arresten individueel ga bespreken, wil ik alvast de werkwijze toelichten die het HvJ in veel gevallen toepast wanneer in geschil is of kosten zijn gemaakt ten behoeve van belaste prestaties⁶⁵. Allereerst wordt opgemerkt het recht op aftrek een integrerend deel uitmaakt van het btw-stelsel en daarom in beginsel niet kan worden beperkt. Het doel van de aftrekregeling is immers het geheel ontlasten van de ondernemer in het kader van de btw ten aanzien van economische activiteiten. Op deze manier wordt de neutraliteit gewaarborgd. Om btw in aftrek te mogen brengen, moet een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen de kosten en btw-belaste handelingen. Er is tevens recht op aftrek wanneer de kosten kwalificeren als algemene kosten, omdat de kosten dan verband houden met de gehele economische activiteit. Om te spreken van een rechtstreeks verband moeten de kosten zijn opgenomen in de prijs van de handelingen in een later stadium of de prijs van de in het kader van de economische activiteit verrichte prestaties. Het HvJ moet uiteindelijk dus nagaan of een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten en belaste handelingen, waarbij alle omstandigheden in beschouwing moeten worden genomen.

Het HvJ herhaalt in principe dus eerst zijn eigen jurisprudentie omtrent de voorwaarden voor het recht op aftrek, alvorens hij inhoudelijk de casus gaat beoordelen. Bovenstaande werkwijze wordt niet in alle hierna te bespreken arresten gevolgd, met name omdat enkele arresten specifiek zien op het afnemerschap. Wanneer reeds duidelijk is dat de ondernemer niet de afnemer is van de prestatie, is er geen recht op aftrek. Het is in dan ook niet nodig om nog verder in te gaan op het rechtstreeks verband met belaste prestaties. Opmerkelijk vind ik het dan ook dat in veel van de te bespreken

⁶⁵ Zie in dit kader o.a. HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*) en HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

arresten die zien op het recht op aftrek waarbij een derde partij betrokken is, direct wordt ingegaan op het rechtstreekse verband en het afnemerschap buiten beschouwing wordt gelaten. Vermoedelijk omdat in beginsel ervan wordt uitgegaan dat de contractuele bepalingen de afnemer weergeven.

4.2 Auto Lease Holland

Zoals eerder genoemd ziet het arrest Auto Lease Holland op het belang van beschikkingsmacht ten aanzien van het afnemerschap en de aftrek van voorbelasting. Auto Lease Holland (ALH), een in Nederland gevestigde leasemaatschappij (de lessor), stelt motorvoertuigen ter beschikking aan haar lessees (de afnemers van de leasediensden). Naast de voertuigen is het ook mogelijk een tankpas te nemen, waarmee de lessee op naam en voor rekening van ALH kan tanken. De lessee ontvangt een brandstofkaart van DKV, waarop ALH is aangeduid als klant. ALH rekent de brandstof af bij DKV, waarbij de leveringen per voertuig zijn gepreciseerd. De lessee betaalt maandelijks een voorschot van het vermoedelijke verbruik en aan het einde van het jaar wordt het werkelijke verbruik in rekening gebracht. ALH brengt ook een vergoeding voor de brandstofadministratie in rekening.⁶⁶

ALH verzocht om teruggaaf van Duitse btw ten aanzien van brandstofleveringen door Duitse ondernemingen. De aftrek is echter geweigerd door de Duitse belastingdienst, doordat niet ALH maar de lessee de afnemer zou zijn.⁶⁷ Aan het HvJ wordt uiteindelijk de vraag gesteld of er sprake is van een belaste brandstoflevering door ALH aan de lessee of dat de doorlevering opgaat in de leasediensden.⁶⁸

Het HvJ stelt op basis van het arrest Safe vast dat een levering elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. Hierdoor zal het HvJ gaan onderzoeken of ALH de beschikkingsmacht heeft verkregen. De lessee beschikt over de brandstof als eigenaar door direct aan de pomp te tanken. ALH heeft niet de mogelijkheid om te beslissen over het gebruik van de brandstof. Dat de lessee tankt op naam en voor rekening van ALH leidt er niet toe dat de brandstof wordt geleverd aan en door ALH. Het werkelijke verbruik wordt namelijk in rekening gebracht bij de lessee, zodat de volledige kosten worden gedragen door de lessee. Deze omstandigheden leiden er toe dat ALH geen brandstof doorlevert maar in feite slechts als een kredietverstrekker handelt. ALH heeft dan ook geen recht op aftrek van voorbelasting. Het HvJ volgt hiermee tevens de conclusie van de A-G.⁶⁹

In dit geval dus meteen een voorbeeld van een arrest waarbij niet wordt toegekomen aan de vraag of er een rechtstreeks verband is met belaste prestaties. Dit omdat geoordeeld wordt dat ALH niet de

⁶⁶ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*), r.o. 10 – 12.

⁶⁷ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*), r.o. 14-15.

⁶⁸ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*), r.o. 20.

⁶⁹ Conclusie A-G Léger 19 september 2002, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2002:515 (*Auto Lease Holland*), r.o. 36.

afnemer van de prestatie is, gezien de beschikkingmacht en het verbruik ontbreekt. Ik kan me vinden in het oordeel van het HvJ dat ALH geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. De brandstof wordt immers aangekocht en verbruikt door de lessee zelf. Voor de waarborging van de neutraliteit ben ik echter wel van mening dat de lessee de btw op de brandstof in aftrek moet kunnen brengen, mits de lessee ondernemer is en de brandstof wordt gebruikt voor btw-belaste handelingen.

Voor de praktijk pakt dit arrest in principe vervelend uit; bij soortgelijke brandstoffenovereenkomsten zal er geen recht op aftrek meer zijn. Lessors brengen geen btw meer in rekening aan de lessees, maar de lessees dienen in bezit te zijn van de facturen van de pompstations voor recht op aftrek.⁷⁰

In het besluit maatstaf van heffing schetst de staatssecretaris de situatie waarbij een belastingplichtige btw ten aanzien van doorlopende posten niet in aftrek mag brengen. In het geval van doorlopende posten is de belastingplichtige niet de afnemer, maar eigenlijk de opdrachtgever. Als voorbeeld van een doorlopende post worden specifiek de kosten voor brandstof, die door de uitgever van een tankpas worden betaald, genoemd. Wanneer de belastingplichtige de btw echter in aftrek brengt, zal voor de btw het resultaat hetzelfde zijn als bij een rechtstreekse toerekening van de kosten aan de opdrachtgever. De staatssecretaris keurt het dan ook goed dat de belastingplichtige de kosten in naam en voor rekening van de opdrachtgever aanmerkt als eigen kosten en de btw daarover in aftrek brengt. Voorwaarden hiervoor zijn wel dat de kosten voor hetzelfde bedrag worden doorberekend, afzonderlijk op de factuur worden vermeld en de kosten niet worden meegerekend bij het vaststellen van de pro rata.⁷¹

4.3 Eon Aset

Eon Aset heeft een huurovereenkomst en een leaseovereenkomst voor een tweetal motorvoertuigen afgesloten. De btw ten aanzien van deze voertuigen wil Eon Aset in aftrek brengen, maar de Bulgaarse belastingdienst weigert dit omdat de voertuigen worden geacht niet te zijn gebruikt voor de economische activiteit van Eon Aset.⁷² De voertuigen worden door de bedrijfsleider gebruikt voor vervoer tussen zijn woning en de werkplaats.⁷³

De prejudiciële vragen zien deels op de mogelijkheid om aftrek van voorbelasting te weigeren voor goederen of diensten die bestemd zijn voor leveringen om niet of andere activiteiten dan de economische activiteit.⁷⁴ Het HvJ oordeelt dat het weigeren van aftrek met betrekking tot

⁷⁰ Swinkels, annotatie bij HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*), BNB 2003/171.

⁷¹ Besluit maatstaf van heffing, 4.1. doorlopende posten.

⁷² HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), r.o. 21-23.

⁷³ HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), r.o. 27.

⁷⁴ HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), r.o. 65.

investeringsgoederen slechts mogelijk is als de goederen niet zijn bestemd voor het bedrijfsvermogen.⁷⁵

De Hoge Raad oordeelde eerder dat voor een levering niet enkel de beschikkingsmacht benodigd is, maar ook het recht op het kunnen verkopen van de zaak. Deze zienswijze lijkt niet meer in stand te houden, gegeven het oordeel van het HvJ in *Eon Aset*.⁷⁶

Het HvJ geeft in het arrest aan dat vermogensetikettering en volledige aftrek niet mogelijk is bij een gemengd gebruikte dienst, maar wel bij een gemengd gebruik investeringsgoed.⁷⁷ Hiermee wordt naar mijn mening duidelijk aangegeven dat investeringsgoederen anders dienen te worden behandeld dan overige goederen of diensten. Dit omdat een investeringsgoed daadwerkelijk wordt aangemerkt als bedrijfsvermogen en op voorhand dan ook wordt bepaald of het goed voor een economische activiteit wordt gebruikt.

4.4 Paul Newey

Paul Newey is een kredietbemiddelaar gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, handelend onder de naam Ocean Finance. Als kredietbemiddelaar verrichte hij vrijgestelde bemiddelingsdiensten, waardoor hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting op kosten, zoals reclamekosten. Om niet-aftrekbare voorbelasting te vermijden richtte Paul Newey de vennootschap Alabaster op, op het eiland Jersey. De destijds geldende Zesde Richtlijn was hier niet van toepassing. Alabaster heeft één voltijds personeelslid en een eigen directie.⁷⁸

De vennootschap sluit rechtstreeks bemiddelingsovereenkomsten af met kredietgevers. De kredietaanvragen behandelde ze echter niet zelf, maar werden uitbesteed aan Paul Newey middels een onderaannemingsovereenkomst. In de overeenkomst is vastgelegd welke diensten Newey moest verrichten en kreeg Newey de bevoegdheid om te onderhandelen over de voorwaarden van de bemiddelingsovereenkomsten tussen Alabaster en de kredietgevers. Newey kreeg een vergoeding van 50%, later 60%, van het brutobemiddelingsloon dat Alabaster ontving en de onkosten werden terugbetaald. Potentiële kredietnemers namen in de praktijk rechtstreeks contact op met werknemers van Paul Newey, waarna zij het dossier behandelen en slechts kredietaanvragen ter goedkeuring naar

⁷⁵ HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), r.o. 74.

⁷⁶ Redactie V-N, annotatie bij HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), V-N 2012/17.18.

⁷⁷ Redactie V-N, annotatie bij HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), V-N 2012/17.18.

⁷⁸ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), r.o. 17-19.

Alabaster stuurden. De goedkeuring kregen ze doorgaans binnen één uur en aanvragen werden in feite niet geweigerd.⁷⁹

Ten aanzien van reclamediensten heeft Alabaster een overeenkomst gesloten met het op Jersey gevestigde Wallace Barnaby & Associates Ltd, waarover op grond van de op Jersey geldende wetgeving geen btw was verschuldigd. Paul Newey was niet aansprakelijk voor de betaling van de reclamekosten, maar mocht wel de inhoud van de reclame goedkeuren. De Engelse belastingdienst stelt dat de reclamediensten zijn verricht aan Newey en daardoor belastbaar in het Verenigd Koninkrijk.⁸⁰ Aan het HvJ worden prejudiciële vragen gesteld waarbij met name wordt ingegaan op het belang dat moet worden gegeven aan contractuele bepalingen ten aanzien van de btw-heffing.⁸¹

Het HvJ oordeelt dat contractuele bepalingen van belang zijn voor het bepalen van de verrichter en de ontvanger van een dienst. Dit omdat de bepalingen gewoonlijk de economische en commerciële realiteit weergeven. Het is echter mogelijk dat de bepalingen niet de realiteit weergeven, met name in het geval van kunstmatige constructies. In deze gevallen is het mogelijk om aan de bepalingen voorbij te gaan. Het is aan de verwijzende rechter om na te gaan of de contractuele bepalingen de economische werkelijkheid weergeven.⁸²

Uit het oordeel van het HvJ blijkt dat de contractuele bepalingen een startpunt zijn voor het bepalen van de afnemer van de prestatie, maar dat hiervan kan worden afgeweken. Het is mijns inziens logisch dat niet moet worden vastgehouden aan contractuele bepalingen wanneer dit niet overeenkomst met de economische realiteit. Zeker in het geval van Paul Newey waarbij er sprake is van misbruik van recht. Het lijkt erop dat het HvJ een ruimere uitleg geeft aan het begrip 'afnemer' dan eerder is gegeven in de zaak Lebara⁸³. In deze zaak werd immers bepaald dat voor het vaststellen van de ontvanger van een dienst moet worden bepaald wie in contractuele verhouding staat met de aanbieder. In casu wordt nog niet gesproken over het afwijken van deze verhouding wanneer de economische realiteit anders is, zoals het HvJ nu bij Paul Newey oordeelt.

Gegeven de misbruiksituatie die bij Paul Newey op de achtergrond speelt, is het de vraag in hoeverre het arrest toepasbaar is op situaties waarbij geen sprake is van misbruik. Zoals de V-N redactie benoemt, leent de casus zich niet volledig voor een algemene uitspraak omtrent de doorslaggevende rol van contractuele bepalingen. Verwijzend naar HvJ Daimler & Widex stelt de redactie dan ook dat het oordeel van het HvJ inzake het afwijken van contractuele bepalingen niet zonder meer als

⁷⁹ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), r.o. 21-24.

⁸⁰ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), r.o. 26-29.

⁸¹ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), r.o. 37.

⁸² HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), r.o. 43-45 en 49.

⁸³ HvJ 3 mei 2012, nr. C-520/10, ECLI:EU:C:2012:264 (*Lebara*), r.o. 33.

algemene rechtsregel moet worden uitgelegd.⁸⁴ Met de redactie ben ik het eens dat bij een beroep op Paul Newey enige voorzichtigheid benodigd is, maar uiteindelijk vind ik wel dat de rechtsregel ook is toe te passen in niet-misbruiksituaties. In het arrest is het geval kunstmatige constructies specifiek benoemd als situatie waarbij de contractuele bepalingen niet de realiteit weergeven. Voor gevallen zonder misbruik zal dus nog moeten worden beoordeeld of de realiteit afwijkt van de contractuele bepalingen, maar als dit duidelijk is kan Paul Newey mijns inziens tevens worden toegepast.

4.5 Becker

Becker, zelfstandig ondernemer en meerderheidsaandeelhouder van A, is betrokken bij een strafrechtelijk onderzoek. In het kader van een bouwcontract voor A zouden giften zijn gedaan aan concurrenten om vertrouwelijke informatie in te winnen, zodat A de voordeligste offerte kon toesturen. Voor Becker kan dit als corruptie of medeplichtigheid worden aangemerkt.⁸⁵ Tijdens de strafprocedure wordt Becker bijgestaan door een advocaat, waarvan de facturen naar A worden gestuurd. De btw op deze facturen brengt Becker in aftrek, gezien Becker en A een fiscale eenheid vormen. In geschil is of de btw in aftrek gebracht mag worden.⁸⁶ Deze vraag speelt onder andere doordat het strafonderzoek slechts tegen Becker persoonlijk is ingesteld.⁸⁷ Aan het HvJ wordt de prejudiciële vraag gesteld of bij het bepalen van het rechtstreekse verband de inhoud van de prestatie of de oorzaak van de prestatie bepalend is.⁸⁸

Op basis van de objectieve inhoud van de prestatie kan er geen rechtsreeks verband bestaan tussen de diensten van de advocaat en de economische activiteit van A, omdat slechts Becker persoonlijk betrokken is bij het strafonderzoek. De kosten kennen echter wel een causaal verband met de economische activiteit van A. Zonder de activiteiten van A, zou Becker niet in het strafonderzoek terecht zijn gekomen en zouden de diensten niet afgenomen hoeven worden.⁸⁹ Het HvJ stelt echter dat dit causaal verband geen rechtstreeks en onmiddellijk verband vormt vanwege het ontbreken van een juridisch verband tussen het strafonderzoek en A.

Een nadere invulling van het 'juridisch verband' geeft het HvJ niet, maar Van Veen en Van Wetten-Rompelman vermoeden dat dit ziet op wie afnemer is van de advocaatdiensten. Ze zien het verband tweeledig, wat inhoudt dat er voor recht op aftrek een verband moet bestaan tussen de ingekochte

⁸⁴ Redactie V-N, annotatie bij HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), V-N 2013/48.16.

⁸⁵ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*), r.o. 8-10.

⁸⁶ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*), r.o. 12-14.

⁸⁷ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*), r.o. 16.

⁸⁸ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*), r.o. 18.

⁸⁹ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*), r.o. 30-31.

prestatie en belaste handelingen én degene voor wie de prestatie is verricht.⁹⁰ Met het arrest Becker heeft het HvJ een nadere invulling gegeven aan het begrip ‘rechtstreeks en onmiddellijk verband’.

4.6 PPG Holdings

PPG Holdings BV (‘PPG’) heeft op grond van wettelijke verplichtingen een pensioenfonds opgericht voor haar medewerkers en betaalt zelf alle premies. Op grond van Nederlandse wetgeving is het pensioenfonds juridisch en fiscaal gescheiden van PPG. Het is niet mogelijk om de pensioenvoorziening in eigen beheer te houden. Voor de administratie en het vermogensbeheer van het pensioenfonds heeft een dochteronderneming van PPG, waar PPG een fiscale eenheid mee vormt, een overeenkomst gesloten. De dochter betaalt de kosten en berekent deze niet door aan het pensioenfonds. De btw die ter zake van deze overeenkomsten in rekening is gebracht, heeft PPG als voorbelasting in aftrek gebracht.⁹¹ De Nederlandse belastingdienst stelt dat PPG niet de afnemer is van de prestaties en geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Aan het HvJ is de vraag gesteld of voorbelasting ten aanzien van kosten voor een pensioenfonds in aftrek mogen worden gebracht door belastingplichtigen die dit fonds op wettelijke basis moeten oprichten.⁹²

Ter beantwoording van de vraag gaat het HvJ onderzoeken of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten van het pensioenfonds en de handelingen van PPG. Doordat PPG met het oprichten van het pensioenfonds een wettelijke verplichting is nagekomen en de kosten zijn opgenomen in de prijs van PPG, kan worden geconstateerd dat de kosten enkel zijn gemaakt vanwege de belaste activiteiten van PPG. Er bestaat dan ook een rechtstreeks en onmiddellijk verband en PPG heeft recht op aftrek van voorbelasting, aldus het HvJ.⁹³

Wellicht ten overvloede benoemt het HvJ dat het weigeren van de aftrek van voorbelasting in casu zou leiden tot het onthouden van een belastingvoordeel door wettelijke verplichtingen, maar ook dat de neutraliteit van btw niet meer zeker zou zijn.⁹⁴

Ondanks dat de belastinginspecteur aftrek van voorbelasting weigert doordat PPG niet de afnemer van de prestatie zou zijn, gaat het HvJ niet daadwerkelijk in op het afnemerschap. Zelf vind ik het echter niet vanzelfsprekend dat PPG de afnemer is van de prestatie. Het is immers het pensioenfonds dat de diensten ontvangt. In casu vormt dit volgens het HvJ blijkbaar geen probleem voor de aftrek van voorbelasting voor PPG. Doordat de kosten slechts oorzaak vinden in belastbare activiteiten van PPG

⁹⁰ Van Veen en Van Wetten-Rompelman, *Becker: ‘rechtstreekse en onmiddellijke samenhang’ tóch verder ingevuld*, BtwBrief 2013/115.

⁹¹ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*), r.o. 11-13.

⁹² HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*), r.o. 17-18.

⁹³ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*), r.o. 24-26.

⁹⁴ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*), r.o. 27-28.

is er een rechtstreeks en onmiddellijk verband. Een causaal verband leidt in dit geval dan dus tot aftrek van voorbelasting. Het causale verband komt in casu voort uit de wettelijke verplichting die PPG kent. Mij lijkt het echter dat een causaal verband ook zonder deze wettelijke verplichting kan bestaan, en dat deze verplichting dan ook geen vereiste is om aan aftrek van voorbelasting te komen.

Dat het causale verband in casu leidt tot recht op aftrek kan ik overigens niet geheel begrijpen, gezien het arrest Becker dat ik zojuist heb besproken. In dit arrest is duidelijk vermeld dat er wél een causaal verband aanwezig is, maar geen rechtstreeks en onmiddellijk verband. Een verschil tussen de twee zaken is volgens Van Veen en Van Wetten-Rompelman dat PPG een economisch belang heeft vanwege de wettelijke verplichting, terwijl dit belang ontbreekt bij Becker.⁹⁵ Deze logica kan ik volgen, maar ik vind het niet duidelijk blijken uit de bewoordingen van het HvJ.

A-G Kokott komt overigens tot de conclusie dat er geen recht op aftrek is voor PPG. Ze kan zich vinden in het verband dat bestaat tussen de activiteiten van PPG en de kosten voor het pensioenfonds. Echter stelt ze dat diensten uiteindelijk worden afgenomen ten aanzien van de doelstellingen van het pensioenfonds; het verkrijgen van inkomen uit beleggingen. Voor het recht op aftrek dient gekeken te worden naar de nauwste band, wat in casu betekent dat de kosten toe te rekenen zijn aan het pensioenfonds zelfs. Ter verduidelijking wordt de situatie geschetst waarbij het pensioenfonds zelf btw-belaste activiteiten heeft, zoals de verhuur van vastgoed. In een dergelijk geval zou de aftrek van voorbelasting ook worden toegerekend aan het pensioenfonds.⁹⁶

Ondanks dat de onderneming vaak een groter aftrekrecht heeft dan het pensioenfonds zal PPG Holdings in de praktijk niet snel tot voordeel leiden, stellen Hommen en Wenting. Dit omdat het vanwege pensioenwetgeving lastig zal zijn om de contractuele bepalingen zodanig op te stellen dat de onderneming als afnemer aangemerkt kan worden.⁹⁷

4.7 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (WAM-W) verhuurt als publiekrechtelijk rechtspersoon onroerende goederen, welke haar door de staat zijn toevertrouwd. Kosten voor nutsvoorzieningen en afvalophaling worden door WAM-W betaald en doorberekend aan de huurders. Voor de nutsvoorzieningen worden voorschotten in rekening gebracht. Na afloop van het jaar wordt het werkelijke verbruik van iedere huurder berekend en een eindafrekening gemaakt.⁹⁸ Aan het HvJ

⁹⁵ Van Veen en Van Wetten-Rompelman, *Becker: 'rechtstreekse en onmiddellijke samenhang' tóch verder ingevuld*, BtwBrief 2013/115.

⁹⁶ HvJ A-G 18 april 2013, nr. C-26:12, ECLI:EU:C:2013:254 (*PPG Holdings*), r.o. 27-29

⁹⁷ Hommen en Wenting, *Einduitspraak in de PPG-procedure: lange wedstrijd, mooi resultaat?!*, BTW-bulletin 2016/67.

⁹⁸ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 11.

wordt de vraag gesteld of de verhuurder prestaties verricht met betrekking tot de nutsvoorzieningen en de afvalophaling, wanneer dit door derden wordt geleverd dan wel verricht en de verhuurder de kosten afwentelt op de huurder.⁹⁹

Op basis van *Auto Lease Holland* twijfelt de verwijzende rechter of door WAM-W prestaties worden verricht.¹⁰⁰ Het HvJ stelt echter dat de situatie anders is dan bij *Auto Lease Holland*, doordat de verhuurder zelf de betrokken prestaties verwerft. De huurder is de rechtstreekse afnemer en ontvanger van de prestaties, maar WAM-W koopt de prestaties aan bij derden. Hierdoor is er sprake van een verwerving door de verhuurder gevolgd door een prestatie aan de huurder, aldus het HvJ.¹⁰¹

Zoals in hoofdstuk 3 aangegeven, kan het afnemerschap worden aangetoond door middel van rechtsbetrekking, beschikkingsmacht en verbruik. In casu lijkt mij dat er in ieder geval sprake is van een rechtsbetrekking doordat WAM-W zelf de overeenkomsten met de partijen voor de nutsvoorzieningen en afvalophaling heeft afgesloten. Door het afsluiten van deze overeenkomsten heeft WAM-W ook enige beschikkingsmacht; ze kan immers zelf kiezen bij wie de diensten worden afgenomen. Het grootse deel van de beschikkingsmacht en het verbruik ligt naar mijn mening echter toch bij de huurder. De huurder bepaalt immers wanneer en hoeveel gebruik wordt gemaakt van de diensten. In die zin vind ik het dan ook opmerkelijk dat slechts de beperkte mate van beschikkingsmacht ertoe leidt dat de diensten aan WAM-W worden verricht en door WAM-W worden doorgeleverd. Dit zou kunnen impliceren dat in het geval van tankkaarten, zoals bij *Auto Lease Holland*¹⁰², het voldoende is wanneer de tankkaart slecht te gebruiken is bij een beperkt aantal tankstations. De verstrekker van de tankkaart heeft dan immers een beperkte mate van beschikkingsmacht. Ook Stam vindt het oordeel van het HvJ dat WAM-W beschikkingsmacht heeft doordat ze zelf het contract met de leverancier afsluit, te snel gaan.¹⁰³

4.8 Sveda

Sveda is actief in het verschaffen van accommodatie, het verstrekken van maaltijden en dranken en de organisatie van vakbeurzen, congressen en vrijetijdsbeurzen inclusief de activiteiten die verband houden met de adviesverlening zoals technologie. Op 2 maart 2012 sluit Sveda een subsidieovereenkomst af, waarbij ze zich verbindt tot het aanleggen van een Baltisch mythologisch pad en dit gratis voor publiek open te stellen. Het subsidiefonds van het ministerie van Landbouw

⁹⁹ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 20.

¹⁰⁰ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 22.

¹⁰¹ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 27.

¹⁰² HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).

¹⁰³ Stam, *Iberdrola-arrest: noodzakelijk of niet?* (Verhandeling Europese Fiscale Studies).

neemt 90% van de uitvoeringskosten op zich, Sveda is verantwoordelijk voor de overige uitvoeringskosten.¹⁰⁴

De nationale belastinginspectie staat het Sveda niet toe om btw in het kader van de werkzaamheden voor het pad in aftrek te brengen. Dit omdat er geen sprake zou zijn van gebruik voor btw belaste activiteiten. Aan het HvJ wordt uiteindelijk de vraag gesteld of er recht op aftrek bestaat op investeringsgoederen die rechtstreeks zijn bedoeld voor gratis gebruik, maar een middel zijn om bezoekers aan te trekken voor economische activiteiten.¹⁰⁵

Het HvJ oordeelt allereerst dat Sveda als belastingplichtige handelt bij de aanleg van het mythologisch pad. Het pad kan immers worden beschouwd als een middel om bezoekers aan te trekken welke mogelijk goederen en diensten tegen betaling aanschaffen. Het gratis ter beschikking stellen van het pad aan het publiek voor een periode van vijf jaar leidt er niet toe dat geen economische activiteit meer wordt uitgevoerd.¹⁰⁶

Om te bepalen of de investeringsgoederen een rechtstreeks verband kennen met belaste handelingen toetst het HvJ onder andere op basis van het arrest SKF of de uitgaven zijn opgenomen in de prijs van belaste handelingen of kwalificeren als algemene kosten.¹⁰⁷ De verwijzende rechter trekt in twijfel of de uitgaven als algemene kosten kunnen kwalificeren doordat het pad rechtstreeks gratis ter beschikking wordt gesteld aan het publiek. Het rechtstreekse verband met de algehele economische activiteit wordt echter pas verbroken wanneer er sprake is van direct gebruik voor vrijgestelde activiteiten of handelingen buiten de werkingssfeer van de btw. In casu is dit beiden niet het geval, er is immers geen sprake van een vrijstelling en het HvJ heeft reeds geoordeeld dat Sveda een economische activiteit uitvoert met het aanleggen van het pad. Het HvJ komt uiteindelijk dan ook tot het oordeel dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de investeringsgoederen en de gehele economische activiteit, waardoor er recht is op aftrek van voorbelasting.¹⁰⁸

Naar mijn idee had het HvJ meer aandacht moeten besteden aan het feit dat de kosten voor 90% worden gedragen door het subsidiefonds. Mij is niet duidelijk of Sveda slechts aftrek heeft voor de 10% aan kosten die ze daadwerkelijk zelf draagt of ook voor de overige 90%. Vermoedelijk zal slechts de 10% aan kosten die Sveda zelf draagt worden doorberekend in de prijs van de economische activiteiten van Sveda. Indien er echter wel aftrek van voorbelasting is voor Sveda voor de volledige 100% van de kosten, brengt dit met zich mee dat het voor het verdisconteringsvereiste niet in de weg staat dat

¹⁰⁴ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), r.o. 8-9.

¹⁰⁵ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), r.o. 10-13.

¹⁰⁶ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), r.o. 22-25.

¹⁰⁷ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), r.o. 27-30.

¹⁰⁸ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), r.o. 31-35.

slechts een deel van de kosten in de prijs wordt doorberekend. Swinkels stelt in zijn noot eveneens dat er geen één op één verband nodig is tussen kosten en btw belaste handelingen om toe te komen aan recht op aftrek op basis van *Sveda*. Hiermee lijkt het HvJ af te wijken van de eerder gewezen arresten SKF en *Securenta*.¹⁰⁹

Verder valt het me op dat bij het uiteindelijke antwoord op de prejudiciële vraag duidelijk wordt vermeld 'economische activiteit in verband met plattelands- en recreatietoerisme'. Dit doet denken dat de uitspraak van het HvJ slechts een beperkte invloed heeft. Mij lijkt echter dat de werkwijze die het HvJ heeft toegepast wel degelijk op andere situaties toepasbaar is. Zo is namelijk wel vrij stellig benoemd dat ondanks het gratis ter beschikking stellen van het pad de kosten niet direct verband houden met vrijgestelde prestaties of prestaties buiten de werkingssfeer van de btw, waardoor dit het rechtstreekse verband niet in de weg staat. Ook lijkt me de situatie dat het pad gratis ter beschikking wordt gesteld, niet een situatie die specifiek ziet op plattelands- en recreatietoerisme. Soltysik stelt dat met het *Sveda*-arrest een nieuwe dimensie in het aftrekrecht is ontstaan, doordat het voldoende is als niet belastbare handelingen belaste activiteiten mogelijk maken om tot recht op aftrek te komen. In dit licht heeft hij diverse Nederlandse jurisprudentie onder de loep genomen en is hij tot de conclusie gekomen dat diverse arresten niet langer in stand gehouden zouden moeten worden.¹¹⁰ Mijns inziens vat de auteur de reikwijdte van *Sveda* echter te breed op, door het arrest ook toe te passen in situaties waarbij de hoofdactiviteit om niet plaatsvindt.

4.9 Iberdrola

Iberdrola exploiteert enkele terreinen in een vakantiedorp en is voornemers circa 300 vakantieappartementen te bouwen. De appartementen kunnen pas worden aangesloten op een pompstation voor afvalwater na renovatie van het pompstation. De gemeente is in het bezit van een bouwvergunning voor deze renovatie.¹¹¹ Iberdrola heeft met de gemeente dan ook een overeenkomst afgesloten inzake het herstel van het pompstation, waarbij Iberdrola zich ertoe verbindt de reparatie op eigen kosten te laten uitvoeren door een aannemer.¹¹² In geschil is of Iberdrola recht heeft op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de kosten voor het herstel van het pompstation, terwijl deze in eigendom is van de gemeente.¹¹³

De omstandigheid dat Iberdrola zonder herstel van het pompstation haar economische activiteit niet kan uitoefenen, kan volgens het HvJ het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband met

¹⁰⁹ Swinkels, annotatie bij HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), BNB 2016/135.

¹¹⁰ Soltysik, *Sveda: Een nieuwe dimensie in het aftrekrecht van BTW*, WFR 2016/58.

¹¹¹ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*), r.o. 9-10 en 12.

¹¹² Conclusie A-G Kokott 6 april 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:283, r.o. 9.

¹¹³ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*), r.o. 19.

een belaste handeling aantonen.¹¹⁴ Wanneer dit verband daadwerkelijk bestaat, doet volgens het HvJ het feit dat de gemeente voordeel heeft aan de dienst niet af aan het recht op aftrek.¹¹⁵ De verwijzende rechter zal moeten bepalen of het rechtstreekse verband bestaat, rekening houdend met de opname van de hersteldienst in de prijs en de noodzakelijkheid van de hersteldienst.¹¹⁶ Wanneer de werkzaamheden verder gaan dan noodzakelijk voor Iberdrola is er gedeeltelijk geen sprake meer van een rechtstreeks verband.

Mijns inziens is dit noodzakelijkheidsvereiste geen nieuw vereiste dat breed toegepast moet worden. In casu is geoordeeld dat er sprake is van een rechtstreeks verband doordat het herstel noodzakelijk was voor economische activiteiten van Iberdrola. Dit lijkt mij slechts één van de mogelijkheden om aan een rechtstreeks verband te komen. Zo is bijvoorbeeld in het geval van Sveda¹¹⁷ tot een rechtstreeks verband gekomen zonder dat er sprake was van noodzakelijkheid; in casu waren de investeringsgoederen slechts een middel om bezoekers aan te trekken.

Noodzakelijk zou overigens beter vervangen kunnen worden door ‘nodig’ volgens Arzini en Carrière. Ze komen tot deze conclusie na het analyseren van diverse taalversies. Kosten zijn nodig wanneer ze objectief bijdragen aan het verwezenlijken van een economische activiteit. Dit zou ook beter aansluiten bij de ruime uitleg van het aftrekrecht dat het HvJ hanteert.¹¹⁸

4.10 Vega International

Vega International vervoert bedrijfsvoertuigen van fabriek naar de klant voor bekende fabrikanten. De dienst wordt uitgevoerd door dochterondernemingen in verschillende lidstaten, waaronder Vega Poland. Aan de dochterondernemingen verstrekt Vega International tankkaarten. De handelingen met betrekking tot de tankkaarten worden centraal verricht door Vega International in Oostenrijk, die dan ook de facturen ontvangt van de brandstofleveranciers. Aan het einde van iedere maand factureert Vega International de brandstof door aan de dochterondernemingen met een opslag van 2%.¹¹⁹ In geschil is of Vega International in Polen terecht de btw heeft teruggevraagd. Ondanks de grote overeenkomst met Auto Lease Holland worden prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Dit met name omdat Auto Lease Holland is geweest op grond van de Zesde richtlijn in plaats van de huidige Btw-richtlijn.¹²⁰ Ook was er geen Poolse vertaling van de zaak omdat Polen destijds geen lid was van de EU.

¹¹⁴ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*), r.o. 33-34.

¹¹⁵ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*), r.o. 35.

¹¹⁶ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*), r.o. 36-37.

¹¹⁷ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).

¹¹⁸ Arzini en Carrière, *Nodige nuance noodzakelijkheid*, BtwBrief 2017/74.

¹¹⁹ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*), r.o. 13-14.

¹²⁰ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*), r.o. 19.

In geschil is of het verstrekken van de tankkaarten en de bijbehorende transacties kan worden aangemerkt als het leveren van brandstof of dat het een verlening van krediet betreft.¹²¹

Allereerst geeft het HvJ aan dat de bepalingen van de Zesde richtlijn en de huidige Btw-richtlijn in wezen identiek zijn.¹²² Auto Lease Holland is dan ook nog steeds toe te passen. Het HvJ komt, net als bij Auto Lease Holland, tot de conclusie dat er geen sprake is van een brandstoflevering. Vega International beschikt niet als eigenaar over de brandstof. Vega Poland koopt immers direct de brandstof bij de leveranciers en heeft zelf de beslissingsmacht over de aankoop en het gebruik. Tevens draagt Vega Poland alle kosten. Vega International is dan ook slechts een tussenpersoon.¹²³ Vanwege de opslag van 2% ontvangt Vega International wel een vergoeding voor het ter beschikking stellen van de tankkaarten. Deze dienst is aan te merken als een btw vrijgestelde verlening van krediet.¹²⁴

Ondanks de bijna identieke casus bij Auto Lease Holland gaat het HvJ uitgebreid in op de vraag in casu. Dat Vega International geen recht op aftrek heeft vind ik niet verassend, dit omdat ze tevens geen beschikkingsmacht heeft. Verschil is wel dat een situatie als in casu niet onder de goedkeuring van de staatssecretaris zou vallen om de brandstofkosten als verstrekken van tankkaarten als eigen kosten aan te merken. Dit vanwege de 2% opslag die in rekening wordt gebracht. Mobach en Zutt stellen terecht hun twijfels bij de conclusie dat er sprake is kredietverlening. Wanneer het opslagpercentage van 2% slechts een vergoeding betreft voor het uitstel van betaling, is dit omgerekend ca. 50% rente op jaarbasis. Het zou dan ook logischer zijn dat Vega International een meeromvattende dienst verricht. Mobach en Zutt zien verder onbedoelde uitstralingseffecten van de redenering van het HvJ naar situaties met betrekking tot centrale inkoop door één organisatie. Redenen voor centrale inkoop zijn veelal economische redenen zoals inkoopvoordelen, waarschijnlijk voor Vega ook een belangrijke reden.¹²⁵

4.11 Vos Aannemingen

Vos Aannemingen houdt zich bezig met het bouwen en verkopen van appartementsgebouwen. De gebouwen worden op grond van derden gebouwd, waardoor bij verkoop de grondaandelen worden verkocht door de grondeigenaren zelf. De publiciteits-, administratie- en makelaarskosten worden betaald door Vos Aannemingen, waarbij Vos Aannemingen de btw in aftrek brengt.¹²⁶ In geschil is of

¹²¹ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*), r.o. 22.

¹²² HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*), r.o. 24.

¹²³ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*), r.o. 36-38.

¹²⁴ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*), r.o. 48.

¹²⁵ Zutt en Mobach, *Geen btw bij terbeschikkingstelling tankkaarten?*, BTW-bulletin 2019/46.

¹²⁶ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 6-7.

Vos Aannemingen recht heeft op aftrek van de volledige btw, doordat de afgenomen diensten deels ten goede komen aan de grondeigenaren.¹²⁷

Verwijzend naar *Iberdrola*¹²⁸ oordeelt het HvJ dat het feit dat derden voordeel hebben aan een dienst niet de weigering van aftrek van voorbelasting rechtvaardigt. Als voorwaarde wordt gesteld dat het voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van de belastingplichtige.¹²⁹ Het weigeren van btw-aftrek ten aanzien van uitgaven voor belaste handelingen omdat een derde daar een ondergeschikt voordeel uit haalt is in strijd met de neutraliteit.¹³⁰ Voordeel van derden kan worden aangemerkt als ondergeschikt wanneer het voordeel voortvloeit uit een dienst in het belang van de belastingplichtige.¹³¹ Ook als kosten geen onderdeel uitmaken van algemene kosten, maar toe te wijzen zijn aan bepaalde handelingen leidt het voordeel voor een derde niet tot weigering van aftrek, mits de kosten een rechtstreeks verband kennen met belaste handelingen van de belastingplichtige.¹³² Als blijkt dat een deel van de kosten specifiek is gemaakt voor de handelingen van derden, is er geen rechtstreeks verband meer met belaste diensten van de belastingplichtige.¹³³ Een aanwijzing hiervoor kan zijn dat een deel van de gedane uitgaven kan worden doorberekend aan die derde.¹³⁴ Het feit dat kosten kunnen worden doorberekend op zich is echter niet voldoende om aan te tonen dat een rechtstreeks verband ontbreekt.¹³⁵

Wanneer eenmaal is vastgesteld dat het voor het recht op aftrek op algemene kosten niet uitmaakt dat derden hier voordeel bij halen, lijkt het mij een open deur dat dit ook zo is in het geval van directe kosten. In beide gevallen dient er een rechtstreeks en onmiddellijk verband te zijn met belaste handelingen. Bij directe kosten lijkt het mij dat het rechtstreekse en onmiddellijke verband makkelijker is aan te tonen, gezien de kosten nou eenmaal direct aan bepaalde handelingen zijn toe te rekenen. Wanneer dit belaste handelingen zijn is er recht op aftrek, als het ziet op vrijgestelde prestaties of prestaties buiten de werkingssfeer van de btw is er geen recht op aftrek.

Verder lijkt het HvJ een nieuwe voorwaarde te geven om tot een rechtstreeks en onmiddellijk verband te komen, namelijk dat het voordeel van de derde ondergeschikt is aan het voordeel van de belastingplichtige. Ik zie de voorwaarde echter niet daadwerkelijk als nieuw, mij lijkt namelijk dat een rechtstreeks verband met belaste handelingen altijd al met zich meebrengt dat het belang voor andere

¹²⁷ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 8 en 20.

¹²⁸ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

¹²⁹ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 28.

¹³⁰ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 29.

¹³¹ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 30.

¹³² HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 43.

¹³³ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 39.

¹³⁴ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 46.

¹³⁵ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 47.

zaken dan de belaste handeling ondergeschikt is. Verder is Merckx van mening dat toepassing van het noodzakelijkheids criterium en het criterium van ondergeschikt belang niet tot een andere uitkomst leidt, als uitgaven verder gaan dan noodzakelijk is het belang van derden niet meer ondergeschikt en vice versa.¹³⁶

4.12 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ('MHI') besluit na goedkeuring van het regionale bestuur een kalksteengroeve te heropenen en exploiteren. Ten behoeve van de kalksteengroeve is op 16 februari 2001 een vergunning verkregen voor de exploitatie, in ruil voor het aanpassen van de toegang tot de steengroeve via een openbare weg in bezit van de gemeente. Indien de weg niet tijdig wordt uitgebreid komt de vergunning te vervallen.¹³⁷

Het uitbreiden van de weg was noodzakelijk om de kalksteen te vervoeren, waardoor MHI met de gemeente een overeenkomst heeft gesloten ten behoeve van de uitbreiding. De gemeente verbindt zich ertoe de uitbreiding te ontwerpen en uit te voeren en de weg aan MHI ter beschikking te stellen. Hierbij is MHI verantwoordelijk voor alle kosten in het kader van de uitbreiding en hebben zij de opdrachtgever aangesteld.¹³⁸ In geschil is of MHI de btw op de kosten ten aanzien van de uitbreiding in aftrek mag brengen.¹³⁹ Aan het HvJ wordt een drietal prejudiciële vragen gesteld. De eerste vraag ziet op bestaan van het recht op aftrek, terwijl de andere vragen met name ook zien op de vraag of een prestatie aan de gemeente plaatsvindt.¹⁴⁰

De casus heeft veel overeenkomsten met het arrest Iberdrola¹⁴¹, waar tevens sprake was van werkzaamheden aan eigendom van de gemeente. Dit is in het arrest ook duidelijk terug te zien gezien de vele verwijzingen naar Iberdrola. Net als bij Iberdrola merkt het HvJ op dat de uitbreiding van de weg noodzakelijk is voor de exploitatie van de steengroeve. Samen met dat de kosten deel uitmaken van de later verrichte handelingen kan dit aantonen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de uitbreiding van de weg en de economische activiteit van MHI.¹⁴² Het feit dat de weg publiek vrij toegankelijk is doet niet af aan dit verband.¹⁴³ De uitgaven voor de wegbuitbreiding houden tevens geen verband met vrijgestelde activiteiten of activiteiten buiten de werkingsfeer van de btw,

¹³⁶ Merckx, annotatie bij HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), FED 2020/153.

¹³⁷ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 11.

¹³⁸ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 12.

¹³⁹ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 13-14.

¹⁴⁰ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 20.

¹⁴¹ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

¹⁴² HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 32-24.

¹⁴³ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 35.

dit kan dus niet leiden tot het weigeren van aftrek.¹⁴⁴ Wanneer uitgaven verder gaan dan noodzakelijk voor de economische activiteit wordt het rechtstreekse verband verbroken.¹⁴⁵

Met betrekking tot de prestatie aan de gemeente wordt gekeken of de vergunning van de gemeente een tegenprestatie vormt voor de uitbreiding van de weg dan wel of de uitbreiding van de weg moet worden gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel.¹⁴⁶ Het HvJ oordeelt dat de vergunning geen tegenprestatie vormt wegens een drietal redenen. Allereerst omdat de werkzaamheden zien op de weg in bezit van de gemeente, maar de vergunning ter exploitatie van de kalksteengroeve is gegeven door het regionale bestuur van MHI. Verder is de vergunning voor de exploitatie een eenzijdige beslissing van het bestuur en is er daardoor geen rechtsbetrekking. Ten slotte is er geen enkele geldsom als tegenprestatie gedaan voor de werkzaamheden. De werkzaamheden vormen niet de tegenprestatie voor het recht tot exploitatie van de kalksteengroeve maar een voorwaarde.¹⁴⁷ De uitbreiding van de weg vormt tevens geen fictieve levering onder bezwarende titel. Er is geen sprake van een geschenk van geringe waarde of monster. Ook is er geen onttrekking voor privédoeleinden of andere dan bedrijfsdoeleinden gezien de werkzaamheden zijn verricht in het kader van de economische activiteit van MHI.¹⁴⁸ Er kan verder geen sprake zijn van onbelast eindverbruik of schending van het gelijkheidsbeginsel gezien het daadwerkelijke eindgebruik van de weg. De uitbreiding van de weg komt immers ten goede aan MHI, waarbij de kosten doorberekend worden in later verrichte handelingen.¹⁴⁹

Opmerkelijk vind ik de opmerking van het HvJ omtrent het onbelast eindverbruik. Gesteld wordt dat er geen onbelast eindverbruik kan zijn, doordat de kosten voor de uitbreiding worden doorberekend door MHI. Door het doorberekenen in de prijs zal de belasting uiteindelijk dan ook drukken op de afnemers van de handelingen door MHI. Mijns inziens zijn zij echter niet per se de gebruiker van de uitbreiding van de weg. Mocht het bovendien wel zo zijn dat deze afnemers gebruikers zijn van de uitbreiding, dan is alsnog de gemeente óók een gebruiker. Dit gebruik door de gemeente blijft echter nog steeds onbelast. Het lijkt mij tegen het karakter van een gebruiksbelasting ingaan dat belasting bij de ene gebruiker kan worden gecompenseerd door belasting bij andere gebruikers. Het lijkt mij dan ook te stellig van het HvJ om in casu te oordelen dat er geen onbelast eindverbruik kan plaatsvinden. Ik kan me er uiteindelijk wel in vinden dat het verlenen van de vergunning geen tegenprestatie vormt door de gemeente, met name doordat de vergunning wordt verleend door het

¹⁴⁴ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 37.

¹⁴⁵ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 38.

¹⁴⁶ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 40 en 55.

¹⁴⁷ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 48-51.

¹⁴⁸ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 63-64.

¹⁴⁹ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), r.o. 67.

bestuur en dan ook niet een direct verband kent met de uitbreiding voor de gemeente. Gezien dit echter erg casuïstisch is, denk ik dat het in andere situaties wel nog mogelijk is dat aan een derde partij die voordeel krijgt een prestatie wordt verricht. Verder had ik verwacht dat het HvJ meer aandacht had besteed aan het afnemerschap. Het is als waar aangenomen dat MHI de afnemer van de diensten is, maar ik vind dit niet per se vanzelfsprekend. Gezien de weg in eigendom is van de gemeente en MHI niet het uitsluitende verbruik van de weg heeft, zou het afnemerschap mijns inziens getoetst moeten worden.

Merkx gaat in op de vraag wanneer kosten verder dan noodzakelijk zijn, volgens haar zou de inspecteur dit vanuit het oogpunt van de ondernemer moeten bepalen. Zo zou in het geval van MHI het bijvoorbeeld verder gaan dan noodzakelijk wanneer een aftakking van de weg wordt gefinancierd terwijl deze niet wordt gebruikt door MHI. De noodzakelijkheidstoets is volgens haar dan ook een toets om te kijken of de kosten zijn voor het bedrijf.¹⁵⁰ Deze zienswijze komt overeen met de zienswijze van N. Arzini en S. Carrière dat de term ‘noodzakelijk’ beter kan worden vervangen door ‘nodig’.

4.13 DuoDecad

Een zaak die niet specifiek ziet op aftrek van voorbelasting, maar wel op het afnemerschap is DuoDecad. DuoDecad is een Hongaarse vennootschap, actief op het gebied van computerprogrammering. Aan haar belangrijkste afnemer, de in Portugal gevestigde Lalib, heeft ze diensten voor technische ondersteuning verricht. De belastingautoriteiten stellen echter dat niet Lalib de afnemer is, maar de in Hongarije gevestigde WebMindLicenses. WebMindLicenses is in het bezit van de knowhow voor het verrichten van amusementsdiensten via elektronische weg. Lalib, die amusementsdiensten langs elektronische weg verricht, heeft met WebMindLicenses een overeenkomst gesloten voor de exploitatie van die knowhow.¹⁵¹ WebMindLicenses zou volgens de Hongaarse autoriteiten de afnemer van DuoDecad zijn, doordat zij de feitelijke verrichter is van de amusementsdiensten, waarbij de overeenkomst tussen Lalib en WebMindLicenses fictief is.¹⁵²

Aan het HvJ wordt een tweetal uitgebreide prejudiciële vragen gesteld. Deze komen er in feite op neer of de amusementsdiensten worden verricht door Lalib of door WebMindLicenses.¹⁵³ Gezien het HvJ niet de feiten mag beoordelen, is zij niet bevoegd om de gestelde vragen te beantwoorden.¹⁵⁴ Het HvJ gaat verder ook niet uitgebreid in op het vaststellen van de afnemer. De A-G gaat daarentegen in zijn conclusie wel in op het bepalen van de afnemer volgens btw-wetgeving. De A-G komt tot de conclusie

¹⁵⁰ Merkx, annotatie bij HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), FED 2020/153.

¹⁵¹ HvJ 16 juni 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:474 (*DuoDecad*), r.o. 13-14.

¹⁵² HvJ 16 juni 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:474 (*DuoDecad*), r.o. 18.

¹⁵³ HvJ 16 juni 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:474 (*DuoDecad*), r.o. 22-23.

¹⁵⁴ HvJ 16 juni 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:474 (*DuoDecad*), r.o. 38-39.

dat Lalib de afnemer is op grond van de rechtsbetrekking en dat eventueel misbruik tussen Lalib en WebMindLicenses hier geen invloed op heeft.¹⁵⁵ Opgemerkt wordt dat de afnemer voor rekening van een ander kan handelen, waardoor het voor de btw irrelevant als een ander dan de contractant gebruik maakt van de dienst.

4.14 W GmbH

W GmbH ('W') is actief op het gebied van verwerving, beheer en exploitatie van ontroerend goed, evenals het ontwerp, de sanering en de uitvoering van bouwprojecten. Tevens bezit W deelnemingen in X GmbH (94%) en Y GmbH (89,64%) ('de deelnemingen'). Voor beide deelnemingen worden onder bezwarende titel boekhoudkundige en managementdiensten verricht.¹⁵⁶ W is dan ook een moeiende holdingmaatschappij, waardoor zij in beginsel aanspraak kan maken op volledige aftrek van voorbelasting.¹⁵⁷ Naast de boekhoudkundige en managementdiensten verricht W ook kosteloos diensten als inbreng in de deelnemingen. Dit gaat onder andere om architectendiensten en diensten inzake berekeningen, planning van installaties, energietoevoer, netwerkaansluitingen en algemene aanneming. Deze diensten worden deels met eigen personeel uitgevoerd, maar er worden ook goederen en diensten bij derden afgenomen.¹⁵⁸

In geschil is of W de voorbelasting ten aanzien van de kosteloos verrichte diensten in aftrek kan brengen. Dit leidt tot een tweetal prejudiciële vragen. Allereerst vraagt de verwijzende rechter of een moeiende bestuursholding recht op aftrek heeft, ten aanzien van afgenomen diensten die ze in ruil voor een deelneming in de algemene winst in haar dochterondernemingen inbrengt. Deze diensten houden geen rechtsreeks verband met eigen handelingen maar met die van vrijgestelde activiteiten van de dochterondernemingen, zijn niet opgenomen in de prijs van aan de dochters verrichte belaste handelingen en behoren niet tot de algemene kosten. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, wordt nog gevraagd of er sprake is van misbruik van recht.¹⁵⁹

Het HvJ oordeelt allereerst dat W kwalificeert als een belastingplichtige, doordat de activiteiten van W niet zijn beperkt tot het houden van aandelen maar zij aan de deelnemingen ook boekhoudkundige en managementdiensten verleent.¹⁶⁰ Uiteindelijk is er volgens het HvJ echter geen recht op aftrek omdat niet aan de tweede voorwaarde wordt voldaan dat de goederen en

¹⁵⁵ Conclusie A-G Kokott 10 februari 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:91 (*DuoDecad*), r.o. 65.

¹⁵⁶ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 10-17.

¹⁵⁷ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 22.

¹⁵⁸ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 13 en 16.

¹⁵⁹ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 23-26.

¹⁶⁰ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 43.

diensten worden gebruikt voor eigen belaste handelingen.¹⁶¹ Ten aanzien hiervan oordeelt het HvJ dat W de afgenomen diensten niet gebruikt ten behoeve van de boekhoudkundige en managementsdiensten en de uitgaven ook geen onderdeel uitmaken van de prijs daarvan. Verder zijn de kosten volgens het HvJ ook geen onderdeel van de algemene kosten. Het zijn geen noodzakelijke kosten om deelnemingen te verwerven. De uitsluitende oorzaak van de kosten is een inbreng van W als vennoot, wat neerkomt op het houden van aandelen en daarom geen economische activiteit is.¹⁶² Bovendien ligt het verbruik van de diensten bij de deelnemingen, waardoor de kosten rechtstreeks verband houden met de activiteiten van de deelnemingen. Hieraan wordt niet afgedaan door het feit dat de kosten door W aan de deelnemingen worden overgedragen.¹⁶³

Het HvJ komt dan ook tot de conclusie dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten van de afgenomen diensten en de economische activiteit van W.¹⁶⁴ Deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de deelnemingen enkel hun activiteiten kunnen voortzetten dankzij de inbreng van W, waardoor ze behoefte hebben aan de boekhoudkundige en managementdiensten.¹⁶⁵

W GmbH is mijns inziens een zaak die qua problematiek overeenkomt met eerder besproken HvJ zaken: er worden kosten gemaakt welke een ander ten goede komen. Toch gaat het HvJ in casu niet in op het afnemerschap, wat mogelijk ertoe zou leiden dat W niet de afnemer is vanwege het ontbreken van het verbruik. Er wordt direct gekeken naar de aanwezigheid van het rechtstreeks verband met de economische activiteit van W, als zijnde directe of algemene kosten. In onder andere *Iberdrola*¹⁶⁶ en *Vos Aannemingen*¹⁶⁷ is geoordeeld dat het verbruik door derden het weigeren van aftrek niet kan rechtvaardigen als de kosten noodzakelijk zijn voor bedrijfsdoeleinden dan wel dit voordeel ondergeschikt is aan het bedrijfsbelang, mits er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat met de economische activiteit van de belastingplichtige. In die zin is het dan ook logisch dat allereerst wordt nagegaan of er überhaupt een rechtstreeks verband aanwezig is, zonder direct in te gaan op het voordeel voor derden. Met betrekking tot de algemene kosten wordt benoemd dat het geen kosten zijn die voor W noodzakelijk zijn om deelnemingen te

¹⁶¹ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 56.

¹⁶² HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 53.

¹⁶³ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 54.

¹⁶⁴ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 56.

¹⁶⁵ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 57.

¹⁶⁶ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*), r.o. 29.

¹⁶⁷ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*), r.o. 26.

verwerven en dat de uitsluitende oorzaak van de kosten de inbreng van W is. Over de inbreng wordt geoordeeld dat dit geen economische activiteit is omdat dit neerkomt op het houden van aandelen. Het feit dat W moeite in de deelnemingen lijkt hier geen invloed op te hebben. De kosten kennen dan ook geen rechtstreeks verband met de gehele economische activiteit.¹⁶⁸

‘De uitsluitende oorzaak’ is al eerder door het HvJ gebruikt in onder andere PPG Holdings¹⁶⁹ en Becker¹⁷⁰. In het arrest Becker oordeelde het HvJ dat voor het bepalen of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband aanwezig is, gekeken dient te worden naar de inhoud van de prestatie in plaats van de oorzaak van de prestatie. In casu leidt dit ertoe dat geen recht is op aftrek van voorbelasting op advocaatkosten voor de DGA. In PPG Holdings wordt echter nog wel geoordeeld dat er sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband doordat de uitsluitende oorzaak van de kosten in de activiteiten van de ondernemer ligt. Het HvJ maakt echter geen verwijzing naar Becker dan wel PPG Holdings. Opmerkelijk vind ik verder dat het HvJ oordeelt dat de inbreng van W als vennoot geen economische activiteit is, maar hierbij geen aandacht besteed aan het moeien van W. Het HvJ benoemt tevens dat de kosten niet noodzakelijk zijn voor het verwerven van deelnemingen. Mogelijk doelt het HvJ hiermee op de noodzakelijkheid zoals bedoeld in Iberdrola¹⁷¹. Ook hier verwijst het HvJ echter niet naar.

4.14 Tussenconclusie

Om tot aftrek van voorbelasting te komen moet er worden gehandeld als belastingplichtige, de belastingplichtige moet de afnemer zijn én de kosten moeten zijn gemaakt ten opzichte van belaste prestaties van de belastingplichtige. Wanneer aan één van de voorwaarden niet wordt voldaan is er geen recht op aftrek van voorbelasting.

De toets of wordt gehandeld als belastingplichtige wordt duidelijk toegepast in het arrest Sveda¹⁷². Het HvJ is hierbij nagegaan of er sprake is van een economische activiteit. Het afnemerschap wordt getoetst in diverse arresten, onder andere Auto Lease Holland¹⁷³, Paul Newey¹⁷⁴, WAM-W¹⁷⁵ en Vega International¹⁷⁶. Voor het afnemerschap wordt gekeken naar rechtsbetrekking, beschikkingsmacht en verbruik. Bij Auto Lease Holland en Vega International ontbreekt de beschikkingsmacht en het verbruik

¹⁶⁸ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*), r.o. 51-56.

¹⁶⁹ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

¹⁷⁰ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*).

¹⁷¹ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

¹⁷² HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).

¹⁷³ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).

¹⁷⁴ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

¹⁷⁵ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).

¹⁷⁶ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*).

volledig, waardoor wordt geoordeeld dat zij als verstrekkers van de tankkaart niet de afnemer van de brandstof zijn. WAM-W heeft als verhuurder de rechtsbetrekking en enige beschikkingsmacht inzake de afname van nutsvoorzieningen en wordt hierdoor wel als afnemer aangemerkt. In het arrest Paul Newey heeft het HvJ duidelijk gemaakt dat het startpunt voor het bepalen van de afnemer de contractuele bepalingen zijn, maar dat hiervan kan worden afgeweken indien deze niet de werkelijkheid weerspiegelen. De laatste toets die gedaan moet worden, is de toets of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband is met belaste prestaties. Hiervoor dient allereerst gekeken te worden of de kosten zijn opgenomen in de prijs van belaste prestaties of de gehele economische activiteit. In de arresten *Iberdrola*¹⁷⁷ en *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*¹⁷⁸ is uiteindelijk tot een rechtstreeks verband gekomen doordat de kosten nodig waren voor de uitvoering van de economische activiteit en de kosten onderdeel vormden van belaste handelingen in een later stadium. Bij *Vos Aannemingen*¹⁷⁹ was dit zo doordat het voordeel voor derden ondergeschikt was. Ook bij *PPG Holdings*¹⁸⁰ is volgens het HvJ recht op aftrek doordat de kosten een oorzaak vinden in de economische activiteit en er economisch belang is bij PPG. In het geval van *Becker*¹⁸¹ was slechts een causaal verband niet voldoende op tot een rechtstreeks verband met belaste handelingen te komen. Ook in de zaak *W GmbH*¹⁸² was er geen rechtstreeks verband met de gehele economische activiteit van W, dit met name omdat de oorzaak van de kosten de inbreng in deelnemingen was en de kosten dan niet toe te rekenen waren aan belastbare handelingen en ook niet in de prijs waren opgenomen.

¹⁷⁷ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

¹⁷⁸ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

¹⁷⁹ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*).

¹⁸⁰ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

¹⁸¹ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*).

¹⁸² HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*).

Hoofdstuk 5 Rechtspraak Hoge Raad

5.1 Inleiding

De vraag omtrent aftrek van voorbelasting wanneer derde partijen betrokken zijn speelt niet alleen op Europees niveau bij het HvJ; ook de Nederlandse Hoge Raad heeft zich hier meermaals over uitgelaten. Het eerste arrest speelt zich zelfs al af in 1980, ruim voordat het HvJ uitspraak heeft gedaan omtrent het onderwerp. In dit hoofdstuk zal ik de relevante Hoge Raad zaken aanhalen en de vergelijking maken met de HvJ jurisprudentie. Bij oudere zaken is het bijvoorbeeld de vraag of de toepassing van huidige HvJ-jurisprudentie zou leiden tot een andere uitkomst. Bij de wat meer recente zaken kan de toepassing van HvJ jurisprudentie worden aangehaald.

5.2 Rijkswaterstaatarrest

Een Duitse reder heeft met twee van haar schepen schade toegebracht aan werken onder beheer van Rijkswaterstaat. In overleg met Rijkswaterstaat heeft de reder de schade laten herstellen. De reder verstrekt de opdracht aan de aannemers, maar het plan van herstel wordt opgesteld in overleg met Rijkswaterstaat en de directie en controle van de werkzaamheden wordt gedaan door Rijkswaterstaat. De opdracht werd verstrekt door de reder, zodat zij de omzetbelasting in aftrek kon brengen. Rijkswaterstaat zelf heeft als overheidslichaam geen recht op aftrek. De omzetbelasting die in rekening is gebracht ten aanzien van het schadeherstel heeft de reder dan ook teruggevraagd. De inspecteur stelt echter dat er geen recht op aftrek is, doordat de prestaties niet in het kader van haar onderneming zou zijn gebezigd.

De Hoge Raad volgt het oordeel van hof 's-Gravenhage dat er geen recht op aftrek van voorbelasting is omdat niet de reder de afnemer van de prestatie is, maar de Rijkswaterstaat. Aan de facturen op naam van de reder kan slechts een formele betekenis worden toegekend, welke niet in lijn is met de werkelijkheid. Dit omdat de reder slechts de opdracht tot schadeherstel gaf om de factuur te verkrijgen, geen ander zakelijk belang had en de voorwaarden voor het uitgeven van de opdracht veel bevoegdheden aan de Rijkswaterstaat gaven. Zo was de Rijkswaterstaat betrokken bij het aanstellen van de aannemers, het opstellen van de herstelplannen, het sluiten van de overeenkomsten en het voeren van directie over de werkzaamheden.¹⁸³

Het hof en de Hoge Raad komen dus tot het oordeel dat er geen sprake is van recht op aftrek doordat de reder niet de afnemer is van de werkzaamheden. Er wordt verder dan ook niet ingegaan op een rechtstreeks verband met belaste activiteiten. Hoewel deze zaak is gewezen voor de zojuist besproken arresten van het HvJ, zijn er toch enkele overeenkomsten die ik zou willen benoemen. Zo geeft mijns

¹⁸³ HR 24 september 1980, nr. 20/060, ECLI:NL:HR:1990:AW9888 (*Rijkswaterstaat*).

inziens de Hoge Raad met het Rijkswaterstaatarrest al duidelijk aan dat kan worden afgeweken van de contractuele bepalingen, wanneer deze niet in lijn zijn met de realiteit, overeenkomstig het HvJ later in de zaak Paul Newey overweegt¹⁸⁴. Het belang dat het hof en de Hoge Raad hechten aan de activiteiten die Rijkswaterstaat uitvoert, kan mijns inziens worden opgevat als zijnde dat de beschikkingsmacht bij Rijkswaterstaat ligt in plaats van bij de reder. Het zou dan ook conform Auto Lease Holland¹⁸⁵ en Vega International¹⁸⁶ zijn dat de reder inderdaad geen afnemer kan zijn. Echter is WAM-W¹⁸⁷ ook tot aftrek gekomen met een kleine mate aan beschikkingsmacht, wat mijns inziens ook de reder heeft vanwege het aangaan van de overeenkomsten. Ook zie ik gelijkenissen met de zaken Iberdrola¹⁸⁸ en Mitteldeutsche Hartstein-Industrie¹⁸⁹. Er worden immers werkzaamheden uitgevoerd aan zaken in eigendom van een ander. Vermoedelijk zal de Hoge Raad anders oordelen met deze zaken in het achterhoofd. In beide arresten is immers geoordeeld dat er recht was op aftrek, doordat de kosten wel degelijk een rechtsreeks verband kenden met belaste prestaties. Bovendien was bij Mitteldeutsche Hartstein-Industrie ook de gemeente betrokken bij het uitbreiden van de weg.

5.3 Outplacementarrest

In het Outplacementarrest schakelt een ondernemer in het kader van een sociaal plan een outplacementbureau in om voor werknemers een nieuwe baan te vinden. De ondernemer doet dit omdat het noodzakelijk is om het aantal arbeidsplaatsen af te bouwen. De contracten met de outplacementbureaus zijn afgesloten en betaald door de ondernemer. In geschil is of de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de kosten voor de outplacementbureaus.¹⁹⁰

Hof Arnhem oordeelt dat de outplacementbureaus de diensten verrichten aan de werknemers en niet aan de ondernemer. De Hoge Raad volgt dit oordeel niet. Op basis het arrest Tolsma¹⁹¹ moet er immers sprake zijn van een rechtsbetrekking om een dienst onder bezwarende titel te vormen. Tussen werknemers en de bureaus bestaat geen rechtsbetrekking, waardoor de contracten die de bureaus met de ondernemer hebben gesloten ertoe leiden dat aan de ondernemer een dienst wordt verricht.¹⁹² Ook het oordeel van het hof dat de ondernemer geen recht op aftrek heeft op grond van het BUA, wordt niet gevolgd door de Hoge Raad. Het inschakelen van de outplacementbureaus is een verplichting op basis van het opgestelde sociaal plan. Met de diensten worden geen persoonlijke

¹⁸⁴ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

¹⁸⁵ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).

¹⁸⁶ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*).

¹⁸⁷ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).

¹⁸⁸ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

¹⁸⁹ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

¹⁹⁰ HR 25 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2468, r.o. 3.1.

¹⁹¹ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

¹⁹² HR 25 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2468, r.o. 3.2.

behoeften van de werknemers bevredigd. De werknemers zouden zelfstandig geen outplacementbureau inschakelen. De uitgaven zijn dan ook primair in het belang van de ondernemer gemaakt waarbij het voordeel voor de werknemers van ondergeschikt belang is.¹⁹³ De Hoge Raad stelt in casu de ondernemer dus in haar gelijk en oordeelt dat er recht is op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de kosten voor de outplacementbureaus.

Opmerkelijk vind ik de redenering van de Hoge Raad dat de diensten aan de ondernemer verricht moeten zijn, omdat deze niet aan de werknemers verricht kunnen zijn. Iedere handeling zou op zichzelf beoordeeld moeten worden, waardoor mijns inziens de prestaties tussen ondernemer en het outplacementbureau niet wordt beïnvloed door de al dan niet aanwezige rechtsbetrekking met de werknemers. Wel is het zo de levering aan de werknemers niet als tegenbewijs ten opzichte van de contractuele bepalingen kan vormen. Verder vraag ik me af of Tolsma¹⁹⁴ correct wordt toegepast in casu. Tolsma ziet op de beoordeling of er sprake is van een bezwarende titel, wat bepalend is of er wel of geen belastbare dienst is. In casu is het echter niet de vraag óf er een btw-belaste dienst wordt verricht maar aan wie. Gegeven de huidige HvJ-jurisprudentie ben ik wel van mening dat de Hoge Raad het juiste oordeel heeft gegeven. Het sociaal plan geeft de ondernemer de verplichting om een outplacementbureau in te schakelen. De kosten zijn dan ook slechts toe te rekenen aan de economische activiteit van de ondernemer, waardoor recht is op aftrek van voorbelasting conform PPG Holdings.¹⁹⁵ Overigens is de aftrekuitsluiting van de BUA expliciet uitgesloten voor outplacement ten behoeve van personeel.¹⁹⁶ Mij lijkt dat over outplacement specifiek tegenwoordig dan ook geen discussie over is.

5.4 Reconstructie straat (HR 14 maart 2001)

Een handelaar in versneden en verpakte groenten voert haar werkzaamheden uit vanaf haar bedrijfscomplex. Toename van de afzet leidt ertoe dat de handelaar haar bedrijf wil uitbreiden door middel van nieuwbouw. Voor de nieuwbouw dient de straat waarin het complex is gelegen te worden gereconstrueerd. De gemeente komt met de handelaar en een vijftal andere ondernemers overeen dat zij zo spoedig mogelijk de weg zouden reconstrueren en de bedrijven ieder apart zouden factureren voor hun bijdrage. Later is echter afgesproken dat de handelaar zelf de werkzaamheden aanbesteedt. De gemeente voert wel de directie uit en staat garant voor de aannemingssom. De handelaar brengt

¹⁹³ HR 25 maart 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2468, r.o. 3.3.

¹⁹⁴ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

¹⁹⁵ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

¹⁹⁶ Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, artikel 1 lid 3 sub d.

de in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek, maar dit wordt door de inspecteur geweigerd. De inspecteur stelt dat niet de handelaar, maar de gemeente afnemer is van de prestatie.¹⁹⁷

De Hoge Raad volgt het oordeel van hof 's-Gravenhage dat de werkzaamheden van zodanige aard zijn, dat deze zijn verbruikt door de handelaar als ondernemer.¹⁹⁸ Over een eventuele prestatie van de handelaar aan de gemeente, waarbij de afgifte van de bouwvergunning de vergoeding vormt, kan de Hoge Raad zich niet uitlaten gezien ze niet over de feiten oordeelt.¹⁹⁹ De BUA is volgens de Hoge Raad niet van toepassing doordat de diensten niet worden uitgevoerd ten behoeve van de gemeente.²⁰⁰

Ondanks een enigszins overeenkomstige situatie als bij het Rijkswaterstaatarrest komt de Hoge Raad tot de conclusie dat in casu de ondernemer wél de afnemer is. Dit vloeit mijns inziens voort uit het verschil in uitgevoerde werkzaamheden. In casu oordeelt het hof dat de werkzaamheden 'van zodanige aard zijn' dat deze als ondernemer worden genoten. Ik vat dit op als zijnde dat de werkzaamheden nodig zijn om de economische activiteit van de ondernemer uit te voeren. Dit is niet per se het geval bij schadeherstel, het herstellen van de schade geeft immers geen voordeel voor de ondernemer. Zelf vind ik dit verschil echter niet het verschil in recht op aftrek rechtvaardigen. In beide gevallen komen de uitgaven immers voort uit de economische activiteiten van de ondernemer. Schadeherstel leidt misschien niet tot een direct voordeel voor de ondernemer, maar het zal wel benodigd zijn voor een goede voortzetting van het bedrijf. De uitkomst van deze zaak is in lijn met het HvJ arresten *Iberdrola*²⁰¹, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*²⁰², waarbij tevens recht op aftrek is. Er is immers noodzaak bij de handelaar om de straat te reconstrueren.

5.5 Overdracht ziekenhuisapparatuur (HR 23 november 2007)

Een ondernemer heeft omzetbelasting in aftrek gebracht inzake de aan haar geleverde ziekenhuisapparatuur. Met het ziekenhuis is een schriftelijke mantelovereenkomst van huur en verhuur opgemaakt. De inspecteur heeft een naheffingsaanslag opgelegd inzake de in aftrek gebrachte btw, omdat de aankopen in feite door het ziekenhuis zouden zijn gedaan en dus niet aan de ondernemer zijn geleverd.²⁰³

Hof Leeuwarden oordeelt dat de goederen inderdaad niet aan de ondernemer zijn geleverd, doordat zij handelt voor rekening en risico van het ziekenhuis en het ziekenhuis het economisch belang verwerft. Dit oordeel is niet juist volgens de Hoge Raad. Om te kunnen spreken van een levering van

¹⁹⁷ HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514, r.o. 3.1.

¹⁹⁸ HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514, r.o. 3.2.

¹⁹⁹ HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514, r.o. 3.3.

²⁰⁰ HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514, r.o. 3.4.

²⁰¹ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

²⁰² HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

²⁰³ HR 23 november 2007, nr. 38/126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428, r.o. 3.1.1. - 3.2.

een goed moet de macht om als eigenaar te beschikken over het goed overgaan. Het overdragen van de economische eigendom is niet voldoende, wanneer de juridische eigendom niet is overgedragen. Daarbij merkt de Hoge Raad dat het juridische eigendom ook wordt overgedragen als de juridische eigenaar een onherroepelijke volmacht geeft tot het vervreemden van de zaak of zich verplicht mee te werken aan de overdracht van de zaak.²⁰⁴

De Hoge Raad past in casu het HvJ arrest *Safe* toe en geeft hiermee het belang aan van de beschikkingsmacht voor het kwalificeren als afnemer. Daarbovenop wordt duidelijk verwoord wanneer er sprake kan zijn van het overgaan de beschikkingsmacht wanneer het juridische eigendom niet overgaat.

Het uiteindelijke oordeel is dat er geen sprake was van het overgaan van de beschikkingsmacht aan het ziekenhuis, waardoor er geen levering kon hebben plaatsgevonden aan het ziekenhuis zoals de inspecteur stelde. Hiermee is mijns inziens de kous echter nog niet af. De prestatie aan het de ondernemer moet zelfstandig behandeld worden, waardoor geoordeeld moet worden of de ondernemer als ondernemer kan kwalificeren en of de kosten worden gemaakt ten aanzien van belaste prestaties. Voor wat betreft het afnemerschap is het startpunt om aan te sluiten bij de contractuele bepalingen, wat ertoe zou leiden dat de ondernemer inderdaad de afnemer is. Als tegenbewijs kan in ieder geval niet worden gebruikt dat het ziekenhuis de afnemer is, doordat zij dus niet de beschikkingsmacht heeft verkregen.

5.6 Verkoop aandelen door holdingvennootschap (HR 2 december 2011)

Een holdingvennootschap F houdt alle aandelen in dochtervennootschap H. De dochtervennootschap voert economische activiteiten uit en kwalificeert daardoor als ondernemer. De holding is zelf geen ondernemer. De aandelen van de holding zijn in het bezit van een drietal management BV's, ieder voor een derde deel. Deze management BV's verrichten economische activiteiten en stellen tegen vergoeding hun directeur beschikbaar aan dochtervennootschap H. Na verloop van tijd verkoopt de holdingvennootschap de aandelen van dochtervennootschap H, waarna de management BV's hun werkzaamheden aan de dochter beëindigen.²⁰⁵

Aan één van de management BV's zijn diensten ten aanzien van de verkoop van de aandelen van dochtervennootschap H in rekening gebracht. De BV trekt de in rekening gebrachte voorbelasting af, maar deze aftrek wordt door de inspecteur geweigerd.²⁰⁶

²⁰⁴ HR 23 november 2007, nr. 38/126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428, r.o. 3.3.3.

²⁰⁵ HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535, r.o. 3.1.1. - 3.1.3.

²⁰⁶ HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535, r.o. 3.1.4. - 3.1.5.

De inspecteur stelt primair dat er geen recht op aftrek is doordat de diensten niet aan de management BV's zijn verricht maar aan de holdingvennootschap. Subsidiair stelt hij nog dat de diensten niet in het kader van economische activiteiten worden verricht en dat het BUA van toepassing is.²⁰⁷ Hof Amsterdam oordeelt dat uit de gestuurde facturen en brieven niet duidelijk blijkt dat de management-BV de afnemer is. De diensten houden verband met een belang van de aandeelhouder van de management-BV, waardoor de aandeelhouder de afnemer zou zijn volgens het hof.²⁰⁸ De Hoge Raad herhaalt echter haar standpunt dat onder afnemer moet worden verstaan 'degene met wie de ondernemer een rechtsbetrekking is aangegaan ingevolge welke de ondernemer de levering verricht of de dienst verleent'. Behoudens tegenbewijs is degene aan wie de factuur wordt gestuurd de afnemer. De management-BV is behoudens tegenbewijs dan ook de afnemer van de diensten, waarbij ze niet aannemelijk hoeft te maken dat de diensten aan haar zijn verricht.²⁰⁹

Het oordeel van de Hoge Raad dat in principe moet worden uitgegaan van de factuur kan ik volgen. Dit heeft het HvJ inmiddels ook bevestigd in onder andere Paul Newey²¹⁰. Het blijft echter zo dat van de contractuele bepalingen kan worden afgeweken wanneer deze niet de economische realiteit weergeven. Mijns inziens is het niet logisch dat kosten ten aanzien van de verkoop van dochtermaatschappij H worden gemaakt door de management BV's. Het is immers de holdingvennootschap die de aandelen verkoopt. Geoordeeld zou dan ook moeten worden of de factuur aan de management BV de realiteit weergeeft. Wel ligt hiervoor de bewijslast bij de inspecteur. Verder zou voor het recht op aftrek ook nog sprake moeten zijn van een rechtstreeks verband. In casu is hier niet op ingegaan door de Hoge Raad.

5.7 Apothekersarrest

Een apotheker huurt 250 m² bedrijfsruimte in een pand waar tevens vijf huisartsen in totaal 550 m² aan ruimte huren. De bedrijfsruimten worden door de huurder casco ter beschikking gesteld aan de apotheker en de huisartsen. De apotheker heeft alle zes de bedrijfsruimten laten afbouwen en inrichten en de kosten hiervan voor eigen rekening genomen. De voorbelasting ten aanzien van deze kosten heeft de apotheker in aftrek gebracht, maar de inspecteur stelt er geen recht is op aftrek voor zover de werkzaamheden zien op de huisartsenpraktijken.²¹¹ In geschil is dan ook of er al dan niet recht is op aftrek van voorbelasting. Hof 's-Gravenhage oordeelt dat de werkzaamheden zijn afgenomen door de huisartsen, ondanks dat de facturen aan de apotheker zijn toegestuurd. Dit oordeel is onder andere tot stand gekomen doordat de werkzaamheden in overwegende mate in het belang van de

²⁰⁷ HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535, r.o. 3.2.1.

²⁰⁸ HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535, r.o. 3.2.2.

²⁰⁹ HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535, r.o. 3.3.

²¹⁰ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

²¹¹ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171, r.o. 2.1.1-2.1.2.

huisartsen zijn en dat tussen de huisartsen en de dienstverrichters een rechtsbetrekking bestaat, doordat de werkzaamheden in overleg en conform wensen van de huisartsen zijn uitgevoerd.²¹² Ook als de diensten wel zouden zijn verricht aan de apotheker is volgens het hof geen recht op aftrek, omdat er sprake zou zijn van relatiegeschenken of andere giften conform het BUA.²¹³

De Hoge Raad oordeelt met verwijzing naar HR 2 december 2011 dat het hof ten onrechte waarde hecht aan de omstandigheid dat de werkzaamheden in overleg met de huisartsen en conform hun wensen zijn uitgevoerd. Dit omdat voor de vraag aan wie diensten zijn verricht, het uitsluitend van belang zou zijn of er sprake is van een rechtsbetrekking. Het overleg dat met de huisartsen heeft plaatsgevonden leidt niet tot een rechtsbetrekking.²¹⁴ De Hoge Raad oordeelt tevens dat er geen sprake is van relatiegeschenken of giften conform het BUA. Uit de stukken blijkt niet dat de apotheker de kosten op zich neemt in verband met een zakelijke verhouding met de huisarts. Er is geen andere conclusie mogelijk dan dat ze de kosten maakt om zo haar eigen omzet te verhogen, met het oog op de afname van de patiënten van de huisartsen.

De Hoge Raad hecht in dit arrest erg veel waarde aan de rechtsbetrekking voor het bepalen van de afnemer. De stelligheid waarmee dit wordt toegepast, lijkt mij niet meer houdbaar. Gesteld wordt dat 'uitsluitend van belang' is voor de vraag aan wie de diensten zijn verricht, of er een rechtsbetrekking is. Inmiddels is door het HvJ echter geoordeeld dat de contractuele bepalingen zeker een factor vormen bij het bepalen van de afnemer, maar dat hiervan kan worden afgeweken. De cassatiemiddelen richten zich enkel aan de oordelen van het hof omtrent de afnemer, maar voor het recht op aftrek zou ook nog getoetst moeten worden of de kosten zijn gemaakt ten behoeve van belaste prestaties. De redenering dat de apotheker de kosten op zich neemt met het oogmerk de afzet te vergroten, komt sterk overeen met het oogmerk van het aanleggen van het mythologisch pad bij Sveda²¹⁵. Mijns inziens zou het toepassen van Sveda er dan ook toe leiden dat in casu recht zou zijn op aftrek van voorbelasting, tenzij er sprake is van een misbruiksituatie of het belang van de apotheker ondergeschikt is aan het belang van de huisartsen.

5.8 Gemeente Nijkerk

De gemeente Nijkerk en de gemeente Amersfoort willen beiden een nieuwbouwwijk realiseren in de buurt van de rijksweg A28. De aanleg van deze wijken mag alleen worden uitgevoerd, wanneer van en naar de woonwijken een nieuwe aansluiting wordt gemaakt op de A28. De kosten voor de op- en

²¹² HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171, r.o. 2.2.1.

²¹³ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171, r.o. 2.2.2.

²¹⁴ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171, r.o. 2.3.2

²¹⁵ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).

afritten worden gedragen door de gemeentes.²¹⁶ In overleg met het Rijk worden eisen opgesteld ten behoeve van het aan te leggen viaduct over de A28 en de op- en afritten.²¹⁷ De op- en afritten worden opgeleverd aan gemeente Amersfoort, waarna de gemeente Amersfoort een factuur inclusief btw stuurt ten behoeve van de aanleg naar gemeente Nijkerk.²¹⁸ De gemeente Nijkerk heeft het BTW-compensatiefonds toegepast op de in rekening gebrachte voorbelasting, maar volgens de inspecteur is er geen recht op een bijdrage uit het fonds doordat zij niet de afnemer is.²¹⁹

De Hoge Raad oordeelt dat de gemeente Nijkerk wel degelijk de afnemer is. Dit is te wijden aan de contractuele relatie met de gemeente Amersfoort en het oogmerk van de gemeente Nijkerk om de op- en afritten aan te leggen ten behoeve van de nieuwbouwwijk. Het is niet relevant dat de op- en afritten in het beheer van het Rijk zijn, door het Rijk worden gebruikt en een jaar na ingebruikneming aan het Rijk zijn overgedragen.²²⁰

Ondanks dat bovenstaande zaak niet ingaat op de aftrek van voorbelasting, is het wel een relevantie zaak. Dit omdat de uitspraak omtrent het afnemerschap wel degelijk kan worden doorgetrokken naar het btw-aftrekrecht. In casu wordt naar mijn mening duidelijk gemaakt dat een derdenbelang niet direct invloed heeft op het afnemerschap. Wanneer kosten worden gemaakt met een primair belang voor de factuurontvanger, kan de factuurontvanger worden aangemerkt als afnemer. Dat een andere partij tevens gebruik gemaakt van de prestaties doet hier niet aan af. Dit laatste komt overeen met het oordeel van het HvJ bij Iberdrola²²¹, al had het HvJ ten tijde van deze zaak het Iberdrola arrest nog niet gewezen.

5.9 Onderkomen buitenlandse uitzendkrachten (HR 13 november 2020)

Een uitzendbureau stelt uit het buitenland afkomstige arbeidskrachten in Nederland ter beschikking. Aan de arbeidskrachten biedt het bureau onderkomen dicht bij de werklocatie, tijdens de loopduur van de uitzendovereenkomst. Dit kan gaan om hotels, pensions, flatwoningen en vakantiewoningen. De uitzendkrachten hoeven hier geen vergoeding voor te betalen en hebben enkel het recht op dit onderkomen zolang de uitzendovereenkomst van kracht is. Bij weigering van het onderkomen ontvangen ze geen vergoeding. De omzetbelasting die in rekening is gebracht aan het uitzendbureau brengt zij in aftrek. De inspecteur stelt echter dat de omzetbelasting niet aftrekbaar is op grond van het BUA.²²²

²¹⁶ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, r.o. 2.1.1.

²¹⁷ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, r.o. 2.1.2.

²¹⁸ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, r.o. 2.1.4. en 2.1.6.

²¹⁹ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, r.o. 2.1.8

²²⁰ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, r.o. 2.3.3.

²²¹ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

²²² HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777, r.o. 2.1.1 – 2.1.4.

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat het ter beschikking stellen van een woonruimte aan uitzendkrachten niet enkel de ondernemer ten goede komt, maar ook vooral de uitzendkrachten. Het bieden van de onderkomens valt volgens het hof dan ook onder artikel 1, lid 1, sub c van het BUA 'het aan personeel van de ondernemer verlenen van de huisvesting'. In de bijzondere omstandigheid dat het voor de ondernemer noodzakelijk is om de huisvesting te verzorgen, is het BUA niet van toepassing. Volgens het hof is dit echter niet aannemelijk gemaakt.

In cassatie stelt belanghebbende dat het hof een te ruime uitleg van het begrip 'verlenen van huisvesting' heeft gegeven. Dit kan echter niet tot cassatie leiden volgens de Hoge Raad. Het beschikbaar stellen van onderkomen valt onder artikel 1 lid 1 sub c van het BUA. Mocht het niet vallen onder 'verlenen van huisvesting', dan is het in ieder geval een verstrekking voor persoonlijke doeleinden van het personeel.²²³ Wel slagen de middelen met betrekking tot de bijzondere omstandigheden waarbij het BUA niet opgaat. Volgens het uitzendbureau zouden de privédoeleinden van de uitzendkrachten ondergeschikt zijn aan het belang van het uitzendbureau. Het verzorgen van de inkomens is noodzakelijk om voldoende uitzendkrachten aan te bieden. Tevens hebben de uitzendkrachten geen keuze met betrekking tot het onderkomen. De Hoge Raad oordeelt dat aanbieden van de onderkomens wel degelijk de privédoeleinden van de werknemers dient, zij kiezen zelf immers voor hun werkgever, welke dit aanbiedt. Dit neemt echter niet weg dat het aanbod vereist kan zijn voor het bedrijfsbelang. Dit vereiste is aanwezig als de onderkomens primair benodigd zijn voor behoeften van de onderneming en de personeelsleden geen keuze hebben met betrekking tot het onderkomen. De keuze om al dan niet bij de werkgever te gaan werken is hierbij niet voldoende keuze. Er volgt uiteindelijk een verwijzing van de Hoge Raad, doordat de hofuitspraak niet in stand kan blijven.²²⁴ Vermoedelijk kan de Hoge Raad de zaak zelf niet afdoen, omdat hiervoor feitelijk getoetst zal moeten worden.

Het verwijzingshof oordeelt dat de uitgaven niet primair zijn gemaakt ten behoeve van de behoeften van de onderneming, waardoor er geen recht op aftrek is. Het uitzendbureau heeft niet voldoende aannemelijk kunnen maken dat het huren van de onderkomens primair benodigd was voor het bedrijfsbelang. Zo is onder andere niet met voldoende bewijs onderbouwd dat het bureau inspanning heeft geleverd om in Nederland uitzendkrachten te werven en dat dit niet is gelukt.²²⁵

Bovenstaande casus ziet niet op het aftrekrecht in het algemeen, maar specifiek op de toepassing van het BUA. Het is in die zin dan ook logisch dat niet wordt ingegaan op het afnemerschap en rechtstreeks verband. Vooral in het kader van het voorkomen van onbelast eindverbruik is de toepassing van het

²²³ HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777, r.o. 2.3.1 – 2.3.2.

²²⁴ HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777, r.o. 2.4.1 – 2.4.4.

²²⁵ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 26 januari 2022, nr. 20/00671, ECLI:NL:GHSHE:2022:186, r.o. 4.5 - 4.7.

BUA belangrijk. In casu is geoordeeld dat het aanbieden van de onderkomens het bedrijfsbelang dient, dit leidt ertoe dat het uitzendbureau toch recht heeft op aftrek. Mijns inziens wordt hiermee duidelijk gemaakt dat ondanks privédoeleinden, en dus verbruik bij de uitzendkrachten, de aftrek van voorbelasting wordt gerechtvaardigd wanneer het bedrijfsbelang groter is. Gezien de BUA een nationale regeling is, is het lastig een vergelijking te maken met HvJ jurisprudentie. In eerste instantie lijken er overeenkomsten te zijn met het arrest Becker²²⁶, doordat bij beiden de vraag is bedrijfsdoeleinden of privédoeleinden voorop staan. Echter draait het bij Becker om de vraag of de ondernemer de afnemer is en of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, dat is in casu niet in geschil.

5.10 Advocaatdiensten DGA (HR 20 maart 2020)

In hetzelfde jaar als de zojuist besproken zaak, heeft de Hoge Raad zich ook uitgesproken over afgenomen advocaatdiensten die het belang van de DGA dienen. In deze zaak wordt Becker wel aangehaald. In geschil is onder andere of de kosten een rechtstreeks verband kennen met de activiteiten van de ondernemer. Het betreft een BV welke actief is op het gebied van financieel advies, consultancyadviezen en -opdrachten en managementadviezen en -opdrachten.²²⁷ Als gevolg van een samenwerkingsverband, is de BV betrokken geraakt bij een faillissement. Ten aanzien van dit faillissement is een onderzoek ingesteld, waarna de DGA strafrechtelijk is vervolgd wegens betrokkenheid bij faillissementsfraude.²²⁸ De DGA is bijgestaan door een advocaat tijdens de strafzaak. De facturen van de advocaat zijn uitgereikt aan en betaald door de BV. De BV heeft de btw op deze facturen in aftrek gebracht, maar de aftrek wordt geweigerd door de inspecteur.²²⁹

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat net als bij het arrest Becker, geen sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband. Dit omdat de BV niet betrokken is bij de strafzaak en dat verhouding tussen DGA en BV niet voldoende is om aan het rechtstreekse verband te komen. De BV stelt echter dat de vrijpraak van de DGA noodzakelijk was voor de onderneming, doordat ze vanwege de beschadigde reputatie geen opdrachten meer kreeg. Verwijzend naar Iberdrola²³⁰ stelt ze dat het persoonlijke voordeel van de DGA aftrek niet in de weg zou moeten staan.²³¹ De Hoge Raad oordeelt dat het voor een rechtsreeks verband niet uitmaakt dat de oorzaak van de kosten ligt in een handeling buiten de ondernemings sfeer. Er kan ook een rechtstreeks en onmiddellijk verband zijn wanneer de kosten gemaakt moeten worden voor het voortbestaan van de economische activiteit. De bewijslast hiervoor

²²⁶ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*).

²²⁷ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481, r.o. 2.1.1.

²²⁸ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481, r.o. 2.1.4.

²²⁹ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481, r.o. 2.16.

²³⁰ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

²³¹ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481, r.o. 2.3.

ligt bij de BV. In casu geeft de Hoge Raad uiteindelijk geen uitsluitel, er moet verwijzing volgen.²³² Bij de verwijzing moet wel in aanmerking worden genomen dat de BV, anders dan het hof zegt, de afnemer is van de advocaatdiensten en dat het BUA niet van toepassing is wanneer de advocaatdiensten noodzakelijk zijn voor de BV.²³³

5.11 Vergelijking Hof van Justitie

Ondanks dat een aantal Hoge Raad arresten al zijn geweest voordat het HvJ zich uitsprak over het onderwerp is het zinvol om de zienswijzen van de Hoge Raad en het HvJ met elkaar te vergelijken. Zoals eerder genoemd is het HvJ de rechtsprekende instelling van de Unie met als taak het verzekeren van een uniforme uitlegging en toepassing van het Europees recht. Nationale instanties en rechters, zoals de Hoge Raad, dienen het Unierecht met voorrang toe te passen ten opzichte van nationaal recht.²³⁴ De Hoge Raad zal de HvJ rechtspraak dan ook moeten toepassen in de huidige rechtspraak.

In het arrest Paul Newey²³⁵ heeft het HvJ zich uitgelaten over de rechtsbetrekking. Geoordeeld is dat de contractuele bepalingen een relevante factor zijn voor het bepalen van de afnemer, maar dat hiervan kan worden afgeweken wanneer deze niet de economische realiteit weergeven. De Hoge Raad doet een soortgelijke uitspraak in onder andere het Rijkswaterstaatarrest²³⁶, HR 2 december 2011²³⁷ en het apothekersarrest²³⁸. De zienswijze van de Hoge Raad komt erop neer dat behoudens tegenbewijs de afnemer kan worden bepaald aan de hand van contractuele bepalingen. De bewijslast voor het tegenbewijs ligt bij de inspecteur. Mijns inziens lijkt de Hoge Raad eerder de rechtsbetrekking te volgen dan het HvJ. Met name in het apothekersarrest waar de Hoge Raad oordeelt dat voor het bepalen van de afnemer uitsluitend de rechtsbetrekking van belang is. Ook in het outplacementarrest²³⁹ wordt onder verwijzing naar Tolsma²⁴⁰ benadrukt dat een rechtsbetrekking benodigd is om afnemer te zijn.

De nationale werkwijze waarbij er van uit wordt gegaan dat de ontvanger van de factuur de afnemer is, tenzij de inspecteur het tegendeel bewijst, is volgens Van der Wulp niet in strijd met het Unierecht. Het voorkomen van onnodige bewijslast zorgt voor de waarborging van fiscale neutraliteit. Bovendien wordt aan de factuur geen doorslaggevende betekenis toegekend.²⁴¹

²³² HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481, r.o. 2.4.4 – 2.4.5.

²³³ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481, r.o. 2.5.

²³⁴ 'Hof van Justitie presentatie', curia.europa.eu.

²³⁵ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

²³⁶ HR 24 september 1980, nr. 20/060, ECLI:NL:HR:1990:AW9888 (*Rijkswaterstaat*).

²³⁷ HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535.

²³⁸ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171 (*Apothekersarrest*).

²³⁹ HR 25 maart 1998, nr. 33096, ECLI:NL:HR:1998:AA2468 (*Outplacementarrest*).

²⁴⁰ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

²⁴¹ Van der Wulp, *Wie is de afnemer in de btw?*, BtwBrief 2013/112.

Dat er voor het bepalen van de afnemer een verschil is in de behandeling bij het HvJ dan wel de Hoge Raad, wordt in de literatuur bevestigd. Zo spreken Becks en Arzini over een subtiel verschil tussen de zienswijze van het HvJ en de Hoge Raad: beiden instanties hanteren de rechtsbetrekking om de afnemer te bepalen, maar het HvJ legt dit begrip ruim en conform de economische realiteit uit terwijl de Hoge Raad het begrip juridisch uitlegt.²⁴² Ook Merx erkent een verschil tussen de jurisprudentie van het HvJ en de Hoge Raad. Ze stelt dat het HvJ voor het bepalen van de afnemer bij de levering van goederen uitgaat van de beschikkingsmacht en de Hoge Raad juist uitgaat van de rechtsbetrekking. De verschillende zienswijzen zullen in de praktijk niet vaak tot een andere afnemer leiden volgens Merx.²⁴³ Overigens noemt Merx in een eerder artikel dat slechts de rechtsbetrekking een relevante factor is, waarbij verbruik en beschikkingsmacht elementen zijn om te bepalen of er een rechtsbetrekking is.²⁴⁴ Naar mijn idee komt het toepassen van verbruik en beschikkingsmacht voor het bepalen of er een rechtsbetrekking is overeen met de uitleg van het begrip rechtsbetrekking conform de economische realiteit, zoals Becks en Arzini gebruikten.

Toch is het niet zo dat de Hoge Raad uitsluitend naar de rechtsbetrekking kijkt, maar wordt ook de beschikkingsmacht en het verbruik in aanmerking genomen. In het Rijkswaterstaatarrest komen de redenen waarom de reder geen recht op aftrek heeft mijns inziens erop neer dat de beschikkingsmacht bij de reder ontbreekt. Conform HvJ-arresten *Auto Lease Holland*²⁴⁵ en *Vega International*²⁴⁶ is er geen sprake van afnemerschap wanneer de beschikkingsmacht ontbreekt. Enige discussie is nog mogelijk omtrent de vraag of de beschikkingsmacht volledig ontbreekt, of deels aanwezig is net als bij *WAM-W*²⁴⁷, waardoor wel recht op aftrek zou zijn. Ook in HR 23 november 2007 geeft de Hoge Raad het belang van de beschikkingsmacht aan, er wordt immers geoordeeld dat er geen levering aan het ziekenhuis kan zijn gedaan, gezien het ziekenhuis geen beschikkingsmacht heeft verkregen. De Hoge Raad maakt hierbij de verwijzing naar het HvJ arrest *Safe*. Ook wordt de noodzakelijkheid die het HvJ aanhaalt in het arrest *Iberdrola* benoemd door de Hoge Raad. In HR 14 maart 2001 wordt geoordeeld dat de kosten noodzakelijk zijn voor de voortzetting van de onderneming en daardoor recht op aftrek bestaat. Ook het oordeel uit HvJ *Iberdrola* dat voor het bepalen van het recht op aftrek, het verbruik door derde partijen niet relevant is komt terug in de nationale rechtspraak bij het Rijkswaterstaatarrest²⁴⁸, *Gemeente Nijkerk*²⁴⁹ en HR 20 maart 2020²⁵⁰. Verder wordt in het

²⁴² Becks en Arzini, *Afnemer? Kiest u maar!*, WFR 2016/199.

²⁴³ Merx, *Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht*, WFR 2016/33.

²⁴⁴ Merx, *Afnemer in de btw: wie is het?*, WFR 2012/1011.

²⁴⁵ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).

²⁴⁶ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*).

²⁴⁷ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).

²⁴⁸ HR 24 september 1980, nr. 20/060, ECLI:NL:HR:1990:AW9888 (*Rijkswaterstaat*).

²⁴⁹ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725 (*Gemeente Nijkerk*).

²⁵⁰ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

outplacementarrest²⁵¹ nog het causale verband met economische activiteiten aangehaald, zoals in het HvJ arrest PPG Holdings²⁵².

Duidelijk is in ieder geval dus dat net als bij het HvJ, er door de Hoge Raad meerdere manieren zijn waardoor er sprake kan zijn van afnemerschap. Gekeken wordt naar de rechtsbetrekking, beschikkingsmacht en het verbruik. Anders dan het HvJ, lijkt bij de Hoge Raad het geschil klaar te zijn wanneer is geoordeeld dat er afnemerschap is. Het HvJ gaat hierna nog verder in op de omvang van het aftrekrecht, door te kijken of de kosten een rechtstreeks verband hebben met belaste activiteiten van de ondernemer. Mijns inziens zou de Hoge Raad hier ook uitgebreider op in moeten gaan, zodat het aftrekrecht niet te ruim wordt toegepast.

5.12 Tussenconclusie

De Hoge Raad heeft zich meermaals uitgesproken over casussen waarbij derde partijen betrokken waren bij de transactie. Met betrekking tot het afnemerschap wordt in deze gevallen keken naar rechtsbetrekking, beschikkingsmacht en verbruik. Het startpunt is de rechtsbetrekking; behoudens tegenbewijs is de afnemer degene die staat vermeld op het contract of de factuur en de betaling doet. Dit tegenbewijs kan worden gevonden in de beschikkingsmacht of het verbruik. Aan de rechtsbetrekking wordt veel waarde gehecht door de Hoge Raad, zo blijkt onder andere uit het outplacementarrest²⁵³ en het apothekersarrest²⁵⁴. Een reder heeft echter geen recht op aftrek verkregen doordat de beschikkingsmacht voornamelijk bij de Rijkswaterstaat lag.²⁵⁵ De vraag is wel of in deze zaak hetzelfde zou zijn geoordeeld met de huidige HvJ uitspraken. Met betrekking tot het verbruik is het niet relevant dat andere partijen gebruik maken van of voordeel hebben bij ingekochte prestaties. Wanneer de prestaties voor bedrijfsdoeleinden benodigd zijn en het voordeel voor de anderen van ondergeschikt belang is, is er nog steeds afnemerschap.²⁵⁶ Ook bij handelen voor rekening en risico voor een andere partij, betekent dit niet dat je zelf niet de afnemer kan zijn. De afnemer moet immers de beschikkingsmacht hebben, dit kan ook zo zijn wanneer je voor rekening en risico van een ander handelt.²⁵⁷

De Hoge Raad lijkt meer waarde te hechten aan de rechtsbetrekking dan het HvJ, maar het verbruik en de beschikkingsmacht wordt niet volledig achterwege gelaten. Verder gaat de Hoge Raad niet in op

²⁵¹ HR 25 maart 1998, nr. 33096, ECLI:NL:HR:1998:AA2468 (*Outplacementarrest*).

²⁵² HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

²⁵³ HR 25 maart 1998, nr. 33096, ECLI:NL:HR:1998:AA2468 (*Outplacementarrest*).

²⁵⁴ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171.

²⁵⁵ HR 24 september 1980, nr. 20/060, ECLI:NL:HR:1990:AW9888 (*Rijkswaterstaat*).

²⁵⁶ Zie in die zin HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514, HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777 en HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

²⁵⁷ HR 23 november 2007, nr. 38/126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428.

de omvang van het aftrekrecht, doordat niet wordt getoetst aan een rechtstreeks verband met belaste prestaties.

Hoofdstuk 6 Toets neutraliteitsbeginsel

6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken hebben we gezien dat in een groot aantal van de arresten omtrent voordeel bij een derde betrokken partij, het recht op aftrek van voorbelasting niet wordt ingeperkt. In dit hoofdstuk zal ik nagaan of het toestaan van aftrek in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Onderdeel hiervan is nagaan of er onbelast eindgebruik optreedt.

6.2 Omvang van aftrekrecht

Het waarborgen van een neutrale belastingheffing uit zich in de rechtsbeginselen van het Unierecht, specifiek het neutraliteitsbeginsel. Zoals reeds in hoofdstuk 2 benoemd, ziet neutraliteit op zowel interne neutraliteit als uitwendige neutraliteit. Inwendige neutraliteit houdt in dat de omzetbelasting geen last moet zijn voor de ondernemers en de organisatie van de onderneming niet beïnvloedt, wat in principe aftrek van de voorbelasting en afwenteling van de belasting op de afnemer inhoudt. Ook moet de ondernemer niet te veel administratieve last ondervinden. Uitwendige neutraliteit ziet er met name op dat de belasting geen invloed heeft op de positie van ondernemers ten aanzien van andere ondernemers.

Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dan ook dat het recht op aftrek van voorbelasting een basisbeginsel vormt van de btw-heffing en in beginsel niet kan worden beperkt. Het doel van de aftrekregeling is het geheel ontlasten van de ondernemer voor de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde btw. Er wordt hiermee een neutrale belastingheffing gewaarborgd.²⁵⁸

De problematiek met betrekking tot voordeel bij derden ziet in ieder geval op de inwendige neutraliteit. In gevallen waarbij aftrek van voorbelasting wordt geweigerd voor een ondernemer, komt de omzetbelasting immers de ondernemer ten laste. Dit is echter wel alleen in situaties waarbij de ondernemer de goederen of diensten daadwerkelijk in de hoedanigheid als ondernemer gebruikt en niet als eindverbruiker. Tussen eindverbruikers dient immers ook neutraliteit te bestaan, waardoor er ook btw zal moeten rusten op bijvoorbeeld privégebruik door een ondernemer. In situaties waarbij een derde partij voordeel heeft, zouden ondernemers mijns inziens dan ook recht moeten hebben op aftrek, voor zover ze kosten maken voor bedrijfsdoeleinden. Op deze manier wordt de belasting geen last voor de ondernemer en wordt cumulatie van belasting voorkomen. Wel leidt het voordeel voor derden mogelijk tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel doordat de belasting niet gelijk is voor eindverbruikers.²⁵⁹ Ongelijke belastingdruk speelt mijns inziens op wanneer er sprake is van onbelast

²⁵⁸ Zie in dit kader onder andere HvJ W GmbH, r.o. 37-38.

²⁵⁹ Heijnen, *Niet-betaling in de btw (FM nr. 152) 2018/2.4.5.2.3*

eindgebruik. Zolang de belasting drukt op consumptie, oftewel gebruik door de eindverbruiker, zal iedere belastingverbruiker te maken krijgen met de belasting en daardoor een gelijke belasting zijn. Bij onbelast eindgebruik drukt er geen btw op de eindverbruiker, terwijl dit bij andere eindverbruikers mogelijk wel zo is.

6.3 Onbelast eindgebruik

In het kader van eventueel onbelast eindverbruik in de besproken jurisprudentie omtrent voordeel bij derden, herken ik verschillende categorieën derden die in het voordeel worden gesteld en daardoor mogelijk (onbelast) eindverbruiker zijn. Hierbij doel ik op kosten ten behoeve van (potentiële) afnemers, personeel, overheidsinstanties, samenwerkende partijen, concernrelaties en schadelijgende partijen. Al deze categorieën hebben op een bepaalde manier een relatie met de ondernemingsactiviteiten. Dit betekent niet dat een onderneming nooit kosten maakt voor derden die geen verband hebben met de ondernemingsactiviteiten, maar ik vermoed dat in deze gevallen het sneller duidelijk is dat er niet als onderneming wordt gehandeld en daardoor geen recht op aftrek is. Voor iedere categorie zal ik paragraaf 6.3 nagaan of er mogelijk onbelast eindgebruik optreedt. In paragraaf 6.4 ga ik vervolgens in op het eventueel corrigeren van onbelast eindgebruik.

6.3.1 (Potentiële) afnemers

Dat er kosten worden gemaakt die (potentiële) afnemers in het voordeel stellen, komen we in verschillende arresten van het HvJ en de Hoge Raad tegen.

In de arresten *Auto Lease Holland*²⁶⁰ en *Vega International*²⁶¹ is sprake van betaling van brandstof door de leasemaatschappij welke wordt gebruikt door de lessees. In deze gevallen is geoordeeld dat er geen recht is op aftrek van voorbelasting voor *Auto Lease Holland* en *Vega International*. Bovendien werden de kosten doorbelast aan de lessees, waardoor er geen sprake kan zijn van onbelast eindgebruik. Ook in het arrest *WAM-W*²⁶² werden kosten gemaakt voor de afnemers van *WAM-W*, de huurders, en vervolgens aan hen doorbelast. Dit ging op kosten voor onder andere nutsvoorzieningen. In casu is door het HvJ anders dan bij *Auto Lease Holland* en *Vega International* besloten dat wél recht op aftrek is. Doordat de kosten echter worden doorbelast aan de huurders is in casu geen sprake van onbelast eindgebruik.

Een voorbeeld waarbij de kosten niet één-op-één werden doorbelast aan de afnemer komt naar voren in het arrest *Sveda*²⁶³. Het aangelegde mythologische pad wordt immers om niet beschikbaar gesteld

²⁶⁰ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).

²⁶¹ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*).

²⁶² HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).

²⁶³ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).

aan de potentiële afnemers van Sveda. De kosten voor de aanleg van het pad worden doorberekend in de kosten van de belaste prestaties van Sveda. Gebruikers van het mythologische pad die een belaste prestatie van Sveda afnemen worden op deze manier dan ook belast met btw. Wel is denkbaar dat niet alle gebruikers van het pad ook daadwerkelijk prestaties bij Sveda zullen afnemen, waardoor een deel van de gebruikers van het pad gebruik maakt zonder belastingdruk. Vanwege de vrije toegankelijkheid van het pad komt bij mij echter de vergelijking met subsidies voor het algemene belang op. Wanneer in het kader van een subsidie geen gebruik is door de subsidieverstrekker of een aanwijsbare derde, is er geen sprake van belastingheffing vanwege het ontbreken van gebruik. Mijns inziens is door de vrije toegankelijkheid van het pad ook geen sprake van gebruik door een aanwijsbare derde, waardoor dit buiten de heffing zou moeten blijven.

In een situatie waarbij kosten worden gemaakt voor aanwijsbare afnemers, waarbij deze niet worden doorbelast en ook niet worden doorberekend in de prijs is er naar mijn mening wel sprake van onbelast eindgebruik.

6.3.2 Personeel

Een groot deel van de arresten zag op situaties waarbij een ondernemer kosten maakte ten behoeve van zijn personeel. Zo ging het bij Eon Aset²⁶⁴ om een voertuig voor de bedrijfsleider en bij PPG Holdings²⁶⁵ om pensioenvoorzieningen voor het personeel. In de arresten Becker²⁶⁶ en HR 20 maart 2020²⁶⁷ draaide het om advocaatdiensten voor de DGA. Verder ging het in het outplacementarrest²⁶⁸ nog om kosten van een outplacementbureau voor personeel dat een nieuwe baan moest zoeken en in HR 13 november 2020²⁶⁹ om kosten van onderkomen voor buitenlandse uitzendkrachten.

Met betrekking tot de aftrek van voorbelasting wordt in deze situaties gekeken of het bedrijfsbelang voorop staat. Indien dit inderdaad voorop staat, is er recht op aftrek als de ondernemer belaste activiteiten heeft. Wanneer het bedrijfsbelang niet voorop staat, is er geen recht op aftrek. Wanneer er geen recht is op aftrek van voorbelasting, ligt de uiteindelijke belastingdruk over het verbruik bij de ondernemer. Hiermee is niet per se het verbruik door het personeel belast bij het personeel zelf, maar er is geen verlies van belastinginkomsten.

Wanneer er wel recht op aftrek is, zal dit zo zijn doordat de kosten worden gemaakt in belang van het bedrijf. Het bedrijf verbruikt hiermee dan ook de afgenomen diensten of leveringen. Dit neemt echter

²⁶⁴ HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*).

²⁶⁵ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

²⁶⁶ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*).

²⁶⁷ HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

²⁶⁸ HR 25 maart 1998, nr. 33096, ECLI:NL:HR:1998:AA2468 (*Outplacementarrest*).

²⁶⁹ HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777.

niet weg dat er ook verbruik bij het personeel kan zijn. Wanneer de kosten door het bedrijf worden doorberekend in de prijzen is er echter geen verlies van belastinginkomsten.

Ongeacht of er wel of geen recht op aftrek is, is de kans groot dat er geen verlies van belastinginkomsten optreedt bij van kosten voor personeel. Dit omdat de ondernemer deze kosten vermoedelijk op zal nemen in prijs van zijn economische activiteit. Er is dan wel onbelast eindgebruik bij het personeel, maar geen verlies van belastinginkomsten, waardoor dit mijns inziens niet besteden zou moeten worden.

6.3.3 Overheidsinstanties

In de besproken jurisprudentie zijn meerdere situaties voorbijgekomen waarbij een belastingplichtige kosten maakte die deels ten goede kwam aan een overheidsinstantie. Bij *Iberdrola*²⁷⁰ werd een pompstation in eigendom van de gemeente gerenoveerd, wat benodigd was voor de exploitatie van een vakantiedorp. *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*²⁷¹ voerde werkzaamheden aan de openbare weg in het bezit van de gemeente uit, waardoor ze de exploitatie van een kalksteengroeve konden voortzetten. In het arrest van de Hoge Raad van 14 maart 2001²⁷² was eveneens sprake van werkzaamheden aan een weg van de gemeente, zodat de handelaar de afzet kon vergroten. Verder heeft Gemeente Nijkerk²⁷³ een viaduct aangelegd waarbij het beheer en gebruik bij het Rijk lagen, evenals het eigendom een jaar na oplevering.

Doordat alle werkzaamheden ten goede komen aan een overheidsinstantie, zal het met name gaan om voorzieningen die als overheidstaak worden aangeboden aan inwoners. Zo is bijvoorbeeld infrastructuur beschikbaar voor alle weggebruikers, waarbij de weggebruikers geen btw verschuldigd zijn over het gebruik ervan. Dit verbruik door de inwoners vormt mijns inziens geen onbelast eindgebruik, omdat dit geen gebruik is door aanwijsbare derden. Wel is het echter zo dat er ook gebruik ligt bij de overheidsinstantie. Het is immers een taak van de overheid om diverse voorzieningen aan te bieden aan inwoners, zoals infrastructuur. Het feit dat dus werkzaamheden worden uitgevoerd, waardoor de instanties dit kunnen aanbieden, geeft aan dat de instanties de werkzaamheden gebruiken voor eigen doeleinden. Wanneer de ondernemers die de werkzaamheden laten uitvoeren geen kosten doorbelasten aan de instanties is er sprake van onbelast eindgebruik door de instanties. De overheidsinstanties hebben in principe immers geen recht op aftrek van voorbelasting en zijn daarom aan te merken als eindverbruikers voor de btw. Vermoedelijk zullen de kosten wel worden

²⁷⁰ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

²⁷¹ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

²⁷² HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514.

²⁷³ HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725 (*Gemeente Nijkerk*).

doorbelasting in de prijs van de economische activiteit van de ondernemer, waardoor geen verlies van belastinginkomsten is.

6.3.4 Samenwerkende partijen

Ook zijn enkele voorbeelden naar voren gekomen waarbij in het kader van een samenwerking kosten werden gemaakt bij één van de samenwerkende partijen, waarbij deze prestaties meerdere partijen ten goede kwamen. Een duidelijk voorbeeld hiervan is het apothekersarrest²⁷⁴, waarbij een apotheek ruimtes van de apotheek zelf, maar ook van de artsen laat afbouwen en inrichten. Ook de door een ondernemer aangekochte ziekenhuisapparatuur, welke aan het ziekenhuis werden verhuurd is hier een voorbeeld van.²⁷⁵ Arresten van het HvJ die in dit kader zijn geweest zijn Paul Newey²⁷⁶ en DuoDecad²⁷⁷. Bij Paul Newey ging het om de vraag of reclaimediensten werden verricht aan Paul Newey of aan Alabaster. Bij DuoDecad ging het eveneens om de vraag wie de daadwerkelijke afnemer was.

Om te bepalen of bij samenwerkingen waarbij de ene partij kosten maakt ten voordele van de andere partij sprake is van onbelast eindgebruik, is het allereerst van belang of de situatie wordt gecorrigeerd naar de economische realiteit. Indien op basis van de economische realiteit reeds de conclusie is dat de betalende partij niet de afnemer is, maar de andere partij, is na deze correctie niet langer sprake van voordeel voor derden en mogelijk onbelast eindgebruik. Wanneer er geen correctie naar economische realiteit plaatsvindt hangt de mogelijkheid tot onbelast eindgebruik mijns inziens af van het gebruik door de bevoordeelde partij. Wanneer de bevoordeelde partij de kosten gebruikt voor belaste prestaties, zou de voorbelasting sowieso niet blijven hangen bij deze partij, waardoor de partij geen eindgebruiker is. In de besproken arresten is het echter zo dat de bevoordeelde partij geen recht heeft op aftrek. Dit is naar mijn mening overigens te verklaren doordat het enigszins kunstmatige constructies zijn om de kosten uit te laten komen bij een aftrekgerechtigde partij. In de situatie zoals in het apothekersarrest ben ik van mening dat de artsen aan te merken zijn als eindverbruiker van de werkzaamheden aan hun eigen ruimtes. Wanneer er geen belaste prestatie tussen apotheker en arts plaatsvindt, zal hier dan ook sprake zijn van onbelast eindgebruik.

6.3.5 Concernrelaties

Een aantal van de besproken arresten zien op de situatie waarbij een onderneming kosten maakt voor goederen of diensten welke ook ten goede komen aan een onderneming binnen het concern. In het

²⁷⁴ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171 (*Apothekersarrest*).

²⁷⁵ HR 23 november 2007, nr. 38/126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428.

²⁷⁶ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

²⁷⁷ HvJ 16 juni 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:474 (*DuoDecad*).

geval van PPG Holdings²⁷⁸ zijn kosten gemaakt voor het pensioenfonds van PPG Holdings, bij W GmbH²⁷⁹ en HR 13 november 2020²⁸⁰ voor de dochteronderneming.

In het geval van een fiscale eenheid is een vennootschap aan te merken als één belastingplichtige samen met de vennootschappen in de fiscale eenheid. In deze gevallen is er mijns inziens dan ook geen sprake van onbelast eindgebruik wanneer kosten die één van de vennootschappen maakt ook ten goede komen aan een andere vennootschap binnen de fiscale eenheid. Doordat ze gezamenlijk één belastingplichtige zijn, worden de kosten ook gemaakt voor de gehele fiscale eenheid.

In een situatie zoals bij W GmbH, waar de kosten geheel worden gemaakt ten behoeve van de dochteronderneming, is er mijns inziens enkel sprake van gebruik bij de dochter. Het weigeren van de aftrek van voorbelasting bij W zorgt er in ieder geval voor dat er geen verlies van belastinginkomsten is, maar in feite zou de belastingdruk bij de dochteronderneming moeten liggen.

6.3.6 Schadelijdende partijen

Het Rijkswaterstaatarrest van de Hoge Raad ziet op de situatie waarbij door toedoen van een reder, schade is gebracht aan werken onder het beheer van de Rijkswaterstaat. Destijds is door de Hoge Raad geoordeeld dat de reder geen aftrek van voorbelasting had, doordat hij niet de afnemer was. In dat geval zou er mogelijk wel onbelast eindgebruik zijn bij de Rijkswaterstaat, maar geen verlies van belastinginkomsten. Mogelijk zal de Hoge Raad tegenwoordig echter anders oordelen in de situatie, waardoor de reder wel aftrek van voorbelasting kan hebben. Ik ben echter van mening dat ook in het geval de reder wel recht op aftrek heeft, er in het geval van het herstellen van schade voor de ander er geen onbelast eindverbruik is bij de ander. De partij waarbij de schade is gemaakt is uiteindelijk immers niet vooruitgegaan op de situatie voordat er schade was gemaakt. Mocht het schadeherstel verder gaan dan enkel de gemaakte schade, is er mijns inziens wel verbruik bij de schadelijdende partij.

6.5 Voorkomen onbelast eindgebruik

6.5.1 Prestatie onder bezwarende titel

In het geval er sprake is van onbelast eindgebruik doordat een ondernemer kosten heeft gemaakt in het voordeel van een andere partij, is er mogelijk een prestatie onder bezwarende titel te herkennen tussen de betalende partij en de bevoordeelde partij. Zoals reeds in hoofdstuk 2 benoemd moet er voor een bezwarende titel een rechtstreeks verband bestaan tussen de prestatie en de tegenwaarde.

²⁷⁸ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

²⁷⁹ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*),

²⁸⁰ HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777.

Het is niet vereist dat deze tegenwaarde in geld is. De vergoeding kan immers ook in natura worden betaald, een ruilprestatie. Ook moeten prestaties over en weer worden uitgewisseld.

Voor een deel van de situaties waarbij sprake is van onbelast eindgebruik kan er mogelijk een prestatie onder bezwarende titel worden herkend. Dit is met name mogelijk in de situaties waarbij de bevoordeelde partij betrokken was bij transactie van de betalende partij. Wanneer de bevoordeelde partij immers zelf niet betrokken is, is het onwaarschijnlijk dat er een rechtstreeks verband kan bestaan tussen een prestatie van de betalende partij en een tegenprestatie van de bevoordeelde partij.

In gevallen waarbij de bevoordeelde partij eveneens een actie uitvoert in het kader van de afgenomen goederen of diensten van de betalende partij, kan het mogelijk zijn dat de actie door de bevoordeelde partij een tegenprestatie is. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarbij de gemeente slechts een vergunning uitdeelt, wanneer de ondernemer eigendom van de gemeente renoveert. Een soortgelijke situatie doet zich voor bij Iberdrola²⁸¹, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie²⁸² en HR 14 maart 2001²⁸³. Wanneer de gemeente een vergunning afgeeft in ruil voor de werkzaamheden door de ondernemer, kan dit als vergoeding worden aangemerkt en is er een prestatie onder bezwarende titel. Zo heeft de A-G heeft in haar conclusie bij Iberdrola ook het standpunt ingenomen dat de afgegeven bouwvergunning een tegenprestatie vormde.²⁸⁴

Doordat prestaties onder bezwarende titel in de heffing worden betrokken, is de kans minder groot dat niet-aftrekgerechtigde personen belastingdruk kunnen ontwijken door een ander prestaties te laten uitvoeren. Wanneer een gemeente bijvoorbeeld pas een vergunning afgeeft wanneer hier in ruil eigendom van de gemeente voor moet worden gerenoveerd, zal hier veelal een prestatie onder bezwarende titel te herkennen zijn. In de situatie bij Iberdrola en Mitteldeutsche Hartstein-Industrie was echter niet een zodanig duidelijk verband te herkennen tussen een vergoeding van de gemeente en een prestatie van de ondernemer.

6.5.2 Fictief belastbare prestatie

In hoofdstuk 2 is reeds aan bod gekomen dat enkele prestaties gelijk worden gesteld aan een prestatie onder bezwarende titel. Zo kunnen prestaties voor privédoeleinden van de ondernemer of personeel of andere dan bedrijfsdoeleinden, gelijkgesteld worden aan een levering of dienst onder bezwarende titel. Het gaat dan om onttrekkingen of het gebruiken van bedrijfsgoederen en diensten om niet, mits voorbelasting in het kader van de prestatie is afgetrokken.²⁸⁵ Wanneer de goederen kwalificeren als

²⁸¹ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

²⁸² HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

²⁸³ HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514.

²⁸⁴ HvJ Conclusie A-G Kokott 6 april 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:283 (*Iberdrola*).

²⁸⁵ Art. 3 lid 3 sub a Wet OB en art. 4 lid 2 Wet OB.

een geschenk van geringe waarde of als monster is dit geen levering onder bezwarende titel.²⁸⁶ In Nederland wordt een grens van €15 gehanteerd voor de geringe waarde.²⁸⁷

Op basis van art. 3 lid 3 is er sprake van een fictieve levering onder bezwarende titel in het geval een ondernemer een goed of dienst uit zijn bedrijf onttrekt voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van het personeel en om niet verstrekt. Meer in het algemeen gaat het om voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemde goederen ten aanzien waarvan recht op aftrek is ontstaan. Dit is dan ook een correctiemechanisme wat goed toegepast kan worden op situaties waarbij het uiteindelijke eindverbruik het personeel van de onderneming is, zoals in paragraaf 6.3.2 besproken. In de besproken arresten is verder geen sprake van onttrekking voor andere dan bedrijfsdoeleinden waarbij de aftrek niet is gecorrigeerd, dus dat is minder van belang. Wanneer de goederen van geringe waarde zijn, dus maximaal €15, is er geen sprake van een fictieve belastbare prestatie.²⁸⁸ Dit voorkomt zware administratieve lasten.

6.5.3 Praktische uitvoerbaarheid

Voor ondernemers kan het vrij vaak voorkomen dat ze kosten maken ten behoeve van goederen of diensten die ook ten goede komen aan een ander. Dit is bijvoorbeeld ook al zo wanneer een slager een plakje worst weggeeft om te proeven aan zijn klanten. In principe is er in deze situatie sprake van eindgebruik bij de klant en dus onbelast eindgebruik omdat er geen btw in rekening wordt gebracht bij de klant. Het is niet uitvoerbaar om voor al deze gevallen na te gaan of er onbelast eindgebruik is en dit eventueel corrigeren, dit is een grote last voor de ondernemers, maar ook voor de Belastingdienst. Om het corrigeren van onbelast eindgebruik uitvoerbaar te houden, is het dan ook belangrijk dat een grens wordt getrokken. Bovendien zou het de rechtszekerheid niet ten goede komen wanneer de ondernemer bij ieder voordeel voor een derde een correctie moet opnemen.

Wanneer aftrek van voorbelasting wordt geweigerd bij de betalende partij, is het mijns inziens niet meer benodigd om te corrigeren voor onbelast eindgebruik bij de bevoordeelde partij. In situaties waarbij een ondernemer kosten maakt zonder dat het bedrijfsbelang hierbij voorop staat, zou aftrek van voorbelasting niet mogelijk moeten zijn, waardoor hier dus geen correctie nodig is. Aftrek van voorbelasting weigeren én een heffing op het gebruik door de derde partij is mijns inziens namelijk dubbele heffing. Verder is het in principe ook dubbele heffing wanneer de betalende partij de kosten doorbelast in de prijs van haar belaste prestaties. De belastingdruk komt in dit geval dan misschien niet uit bij de verbruiker, wat niet in lijn is met het karakter van een verbruiksbelasting, waar er worden

²⁸⁶ Art. 3 lid 8 Wet OB.

²⁸⁷ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, p. 37.

²⁸⁸ Art. 3 lid 8 wet OB.

geen belastinginkomsten misgelopen en het voorkomt administratieve lasten. Het lijkt alsof het HvJ het onbelast eindgebruik ook geen probleem vindt in het geval de kosten worden doorbelast in de prijs van belaste prestaties, afgaande op *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*²⁸⁹. In feite is er een wisselwerking tussen neutraliteit in de zin van het voorkomen van een last voor de ondernemers en neutraliteit tussen eindgebruikers. In het geval er geen sprake is van verlies van belastinginkomsten ben ik van mening dat het voorkomen van een last voor eindgebruikers voorop staat.

Er zou wel sprake moeten zijn van een heffing bij de eindverbruiker indien er aftrek van voorbelasting is genoten en de kosten niet worden doorberekend in de prijs van belaste prestaties. Ook ben ik van mening dat bij kunstmatige constructies er sprake moet zijn van een heffing bij de eindverbruiker. Hierbij doel ik met name op situaties zoals het *Apothekersarrest*²⁹⁰. Wel zal het voor de inspecteur vermoedelijk lastig aan te tonen zijn dat er sprake is van kunstmatige constructies.

Uiteindelijk is er dus wel degelijk sprake van onbelast eindgebruik, maar is het in veel gevallen praktisch lastig uitvoerbaar om te corrigeren. Het ingrijpen door middel van fictieve correcties doet bovendien afbreuk aan de beginsel van het btw-systeem en de rechtszekerheid voor de ondernemers, waardoor hier terughoudend mee omgegaan moet worden. Het corrigeren van het onbelaste eindgebruik brengt ook veel administratieve lasten met zich mee, wat eveneens niet neutraal is. Dit laat met name ook zien dat een belasting eigenlijk nooit volledig neutraal kan zijn.

6.6 Tussenconclusie

Op basis van het neutraliteitsbeginsel is het van belang dat omzetbelasting geen last vormt voor de ondernemers, dit gaan om de financiële last, maar ook om de administratieve last. In het geval aftrek van voorbelasting wordt geweigerd voor kosten die in het bedrijfsbelang worden gemaakt ten aanzien van belaste prestaties, draagt de ondernemer de financiële last hiervoor, wat niet in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Echter is ongelijkheid tussen eindverbruikers ook niet in lijn met het neutraliteitsbeginsel, wat wel voorkomt in het geval er onbelast eindgebruik is. Onbelast eindgebruik kan voorkomen bij om niet verstrekkingen aan potentiële afnemers die geen belaste prestatie afnemen, personeel, samenwerkende partijen en concernrelaties. In veel gevallen is er echter geen sprake van verlies van belastinginkomsten. Dit omdat ofwel de aftrek van voorbelasting wordt geweigerd of de kosten worden uiteindelijk doorberekend in de prijs van belaste prestaties. Het blijft in deze gevallen wel zo dat de belastingdruk bij andere partijen ligt dan de verbruiker. Een eventuele heffing van het eindgebruik kan dit corrigeren. Dit is mogelijk door een actie van de verbruiker aan te merken als tegenprestatie voor het ontvangen voordeel of door een prestatie fictief te belasten. Het

²⁸⁹ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

²⁹⁰ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171 (*Apothekersarrest*).

is echter wel van belang dat het praktisch uitvoerbaar blijft en de rechtszekerheid niet wordt ontnomen. Mijns inziens is het daarom niet benodigd om over het eindgebruik te heffen wanneer de aftrek wordt geweigerd of wanneer er wel recht op aftrek is maar de kosten in de prijs worden doorberekend, tenzij er sprake is van kunstmatige constructies.

Hoofdstuk 7 Conclusie

In deze scriptie stond de jurisprudentie ten aanzien van aftrek van voorbelasting waarbij een derde partij betrokken was centraal. Aftrek van voorbelasting maakt een integrerend deel uit van de belastingheffing en kan in beginsel dan ook niet worden beperkt. Wanneer een ondernemer echter kosten maakt die deels ten goede komen aan een derde speelt echter toch de vraag of op deze kosten wel aftrekbaar zijn. Wanneer er geen sprake is van aftrek van voorbelasting kan de voorbelasting een last vormen voor de ondernemer, wat niet in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Als het gebruik door de derde partij echter buiten de heffing blijft, is er mogelijk onbelast eindgebruik waardoor en verschil is tussen eindverbruikers, wat ook niet in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Naar aanleiding hiervan ben ik de jurisprudentie omtrent aftrek van voorbelasting waarbij een derde partij betrokken is gaan analyseren, om te onderzoeken of de jurisprudentie in lijn is met het neutraliteitsbeginsel en zo niet, hoe dit opgelost kan worden. Samenvattend geeft deze scriptie antwoord op de volgende onderzoeksvraag:

'Is jurisprudentie inzake aftrek van voorbelasting wanneer een derde partij betrokken is in strijd met het neutraliteitsbeginsel en zo ja, waarom en hoe kan dit opgelost worden?'

Ter beantwoording van deze vraag is allereerst de werking van de omzetbelasting toegelicht. In Nederland wordt omzetbelasting geheven op grond van de Wet OB, een implementatie van de Europese Btw-richtlijn. De belasting kent het karakter van een verbruiksbelasting met als doel consumptie uitgaven belasten. Belangrijk onderdeel van het Europese richt zijn de rechtsbeginselen. Het neutraliteitsbeginsel is een beginsel speciaal voor de omzetbelasting en houdt in dat de belastingheffing zo neutraal mogelijk moet zijn. De omzetbelasting moet geen last zijn voor de ondernemers en moet de concurrentie niet verstoren.

Omzetbelasting wordt geheven van btw-ondernemers die belastbare prestaties uitvoeren, hiervoor is een bezwarende titel vereist. De btw wordt berekend over de vergoeding, tegen een standaardtarief van 21%, een verlaagd tarief van 9% of een 0%-tarief. Om recht te hebben op aftrek van voorbelasting moet er sprake zijn van ondernemerschap, de prestatie moet aan de ondernemer zijn verricht en de prestatie moet worden gebruikt voor belaste handelingen.

Een persoon wordt aangemerkt als ondernemer wanneer diegene zelfstandig een economische activiteit uitoefent. Om te bepalen of een prestatie aan de ondernemer wordt verricht, en de ondernemer dus de afnemer is, wordt gekeken naar de rechtsbetrekking, de beschikkingsmacht en het verbruik. Kosten worden gebruikt voor belaste handelingen van de ondernemer wanneer er een

rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de kosten en de belaste handelingen of de gehele economische activiteit van de onderneming. Ook zijn aan de aftrek van voorbelasting nog enkele formele vereisten verbonden. Door middel van het BUA kan nog uitsluiting van aftrek plaatsvinden voor eventuele consumptie uitgaven, zoals kosten gemaakt voor privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel of geschenken aan zakelijke relaties.

De toets of er sprake is van ondernemerschap wordt duidelijk toegepast in het arrest *Sveda*²⁹¹. Het HvJ is hierbij nagegaan of er sprake is van een economische activiteit. Het afnemerschap wordt getoetst in diverse arresten, onder andere *Auto Lease Holland*²⁹², *Paul Newey*²⁹³, *WAM-W*²⁹⁴ en *Vega International*²⁹⁵. Bij *Auto Lease Holland* en *Vega International* ontbreekt de beschikkingsmacht en het verbruik volledig, waardoor wordt geoordeeld dat zij als houder van de tankkaart niet de afnemer van de brandstof zijn. *WAM-W* heeft als verhuurder de rechtsbetrekking en enige beschikkingsmacht inzake de afname van nutsvoorzieningen en wordt hierdoor wel als afnemer aangemerkt. In het arrest *Paul Newey* heeft het HvJ duidelijk gemaakt dat het startpunt voor het bepalen van de afnemer de contractuele bepalingen zijn, maar dat hiervan kan worden afgeweken indien deze niet de werkelijkheid weerspiegelen. De laatste toets die gedaan moet worden, is de toets of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband is met belaste prestaties. Hiervoor dient allereerst gekeken te worden of de kosten zijn opgenomen in de prijs van belaste prestaties of de gehele economische activiteit. In de arresten *Iberdrola*²⁹⁶ en *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*²⁹⁷ is uiteindelijk tot een rechtstreeks verband gekomen doordat de kosten noodzakelijk waren voor de uitvoering van de economische activiteit. Bij *Vos Aannemingen*²⁹⁸ was dit zo doordat het voordeel voor derden ondergeschikt was. Ook bij *PPG Holdings*²⁹⁹ is volgens het HvJ recht op aftrek doordat de kosten een oorzaak vinden in de economische activiteit en er economisch belang is bij PPG. In het geval van *Becker*³⁰⁰ was slechts een causaal verband niet voldoende op tot een rechtstreeks verband met belaste handelingen te komen. Ook in de zaak *W GmbH*³⁰¹ was er geen rechtsreeks verband met de gehele economische activiteit van W, dit met name omdat de oorzaak van de kosten de inbreng in deelnemen

²⁹¹ HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).

²⁹² HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).

²⁹³ HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).

²⁹⁴ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).

²⁹⁵ HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*).

²⁹⁶ HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

²⁹⁷ HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).

²⁹⁸ HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*).

²⁹⁹ HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).

³⁰⁰ HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*).

³⁰¹ HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*).

was en de kosten dan niet toe te rekenen waren aan belastbare handelingen en ook niet in de prijs waren opgenomen.

Ook de Hoge Raad heeft zich meermaals uitgesproken over casussen waarbij derde partijen betrokken waren bij de transactie. Het startpunt voor het bepalen van de afnemer door de Hoge Raad is de rechtsbetrekking; degene aan wie de factuur wordt gestuurd is behoudens tegenbewijs de afnemer. Dit tegenbewijs kan worden gevonden in de beschikkingsmacht of het verbruik. De rechtsbetrekking wordt dan ook veel waarde aan gehecht door de Hoge Raad, zo blijkt onder andere uit het outplacementarrest³⁰² en het apothekersarrest³⁰³. Met betrekking tot het verbruik is het niet relevant dat andere partijen gebruik maken van of voordeel hebben bij ingekochte prestaties. Wanneer de prestaties voor bedrijfsdoeleinden benodigd zijn en het voordeel voor de anderen van ondergeschikt belang is, is er nog steeds afnemerschap.³⁰⁴ Ook bij handelen voor rekening en risico voor een andere partij, betekent dit niet dat je zelf niet de afnemer kan zijn. De afnemer moet immers de beschikkingsmacht hebben, dit kan ook zo zijn wanneer je voor rekening en risico van een ander handelt.³⁰⁵ De Hoge Raad lijkt meer waarde te hechten aan de rechtsbetrekking dan het HvJ, maar het verbruik en de beschikkingsmacht wordt niet volledig achterwege gelaten. Verder gaat de Hoge Raad niet in op de omvang van het aftrekrecht, doordat niet wordt getoetst aan een rechtstreeks verband met belaste prestaties.

Op basis van het neutraliteitsbeginsel is het van belang dat omzetbelasting geen last vormt voor de ondernemers, dit gaat om de financiële last en de administratieve last. In het geval aftrek van voorbelasting wordt geweigerd voor kosten die in het bedrijfsbelang worden gemaakt ten aanzien van belaste prestaties, draagt de ondernemer de financiële last hiervoor, wat niet in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Echter is ongelijkheid tussen eindverbruikers ook niet in lijn met het neutraliteitsbeginsel, wat wel voorkomt in het geval er onbelast eindgebruik is. Onbelast eindgebruik kan voorkomen bij om niet verstrekkingen aan potentiële afnemers die geen belaste prestatie afnemen, bij personeel, bij samenwerkende partijen en bij concernrelaties. In veel gevallen is er echter geen sprake van verlies van belastinginkomsten. Dit omdat ofwel de aftrek van voorbelasting wordt geweigerd of de kosten worden uiteindelijk doorberekend in de prijs van belaste prestaties. Het blijft in deze gevallen wel zo dat de belastingdruk bij andere partijen ligt dan de verbruiker. Een eventuele heffing van het eindgebruik kan dit corrigeren. Dit is mogelijk door een actie van de verbruiker aan te

³⁰² HR 25 maart 1998, nr. 33096, ECLI:NL:HR:1998:AA2468 (*Outplacementarrest*).

³⁰³ HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171.

³⁰⁴ Zie in die zin HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725, HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514, HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777 en HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

³⁰⁵ HR 23 november 2007, nr. 38/126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428.

merken als tegenprestatie voor het ontvangen voordeel of door prestatie fictief te belasten. Het is echter wel van belang dat het praktisch uitvoerbaar blijft. Mijns inziens is het daarom niet benodigd om het eindgebruik te heffen wanneer de aftrek wordt geweigerd of wanneer er wel recht op aftrek is maar de kosten in de prijs worden doorberekend, tenzij er sprake is van kunstmatige constructies.

Kort gezegd is er in de jurisprudentie omtrent aftrek van voorbelasting waarbij derde partijen profiteren een aantal situaties te herkennen waarbij er sprake is van onbelast eindgebruik. Dit eindgebruik door derden zou er niet toe moeten leiden dat aftrek bij de ondernemer wordt geweigerd bij de ondernemer, omdat de belasting dan een last vormt voor de ondernemer. Het HvJ en de Hoge Raad zijn in hun jurisprudentie dan ook terughoudend geweest met het weigeren van aftrek, wat mijns inziens correct is. Het eventuele onbelaste eindgebruik bij de derde partij zal immers ook niet worden opgelost door het weigeren van aftrek, omdat dan de belastingdruk nog steeds bij de ondernemer ligt. In het kader van praktische uitvoerbaarheid en rechtszekerheid zou er geen correctie plaats moeten vinden voor onbelast eindgebruik wanneer per saldo geen verlies van belastinginkomsten plaatsvindt.

Jurisprudentielijst

- HvJ EG 5 februari 1963, nr. C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (*Van Gend en Loos*).
- HvJ EG 15 juli 1964, nr. C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (*Costa*).
- HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81, ECLI:EU:C:1982:121 (*Hong Kong Trade*).
- HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe Rekencentrum*).
- HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).
- HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (*Mohr*).
- HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80, ECLI:EU:C:1981:38 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*).
- HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300 (*Midland Bank*).
- HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*).
- HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128 (*Fini H*).
- HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05, ECLI:EU:C:2007:87 (*Investrand*).
- HvJ 26 juni 2007, nr. C-284/04, ECLI:EU:C:2007:381 (*T-Mobile Austria*).
- HvJ 12 februari 2009, nr. C-515/07, ECLI:EU:2009:88 (*Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*).
- HvJ 6 oktober 2009, nr. C-267/08, ECLI:EU:C:2009:619 (*SPÖ Kärnten*).
- HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*).
- HvJ 3 mei 2012, nr. C-520/10, ECLI:EU:C:2012:264 (*Lebara*).
- HvJ 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (*Fuchs*).
- HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*).
- HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Becker*).
- HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, ECLI:EU:C:2013:526 (*PPG Holdings*).
- HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).
- HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*).
- HvJ 12 mei 2016, nr. C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).
- HvJ 15 september 2016, nr. C-518/14, ECLI:EU:2016:691 (*Senatex*).
- HvJ 14 september 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).
- HvJ 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412 (*Vega International*).
- HvJ 13 juni 2019, nr. C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*).
- HvJ 1 oktober 2020, nr. C-405/19, ECLI:EU:C:2020:785 (*Vos Aannemingen*).
- HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*).
- HvJ 16 juni 2022, nr. C-596/20, ECLI:EU:C:2022:474 (*DuoDecad*).
- HvJ 8 september 2022, nr. C-98/21, ECLI:EU:C:2022:645 (*W GmbH*).

Conclusie A-G 20 juni 2022, ECLI:NL:PHR:2022:578.

Conclusie A-G Léger 19 september 2002, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2002:515 (*Auto Lease Holland*).

Conclusie A-G Kokott 6 april 2017, nr. C-132/16, ECLI:EU:C:2017:283.

HR 24 september 1980, nr. 20/060, ECLI:NL:HR:1990:AW9888 (*Rijkswaterstaat*).

HR 5 januari 1983, nr. 20/808, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

HR 1 april 1987, nr. 23/732, ECLI:NL:HR:1987:AW7715 (*IJ-veren arrest*).

HR 25 maart 1998, nr. 33096, ECLI:NL:HR:1998:AA2468 (*Outplacementarrest*).

HR 14 maart 2001, nr. 36257, ECLI:NL:HR:2001:AB0514.

HR 11 februari 2005, nr. 38022, ECLI:NL:PHR:2005:AQ0284

HR 23 november 2007, nr. 38/126, ECLI:NL:HR:2007:BB8428.

HR 2 december 2011, nr. 43813, ECLI:NL:HR:BU6535.

HR 1 mei 2015, nr. 13/06112, ECLI:NL:HR:2015:1171 (*Apothekersarrest*).

HR 2 december 2016, nr. 15/03158, ECLI:NL:HR:2016:2725 (*Gemeente Nijkerk*).

HR 13 november 2020, nr. 18/04901, ECLI:NL:HR:2020:1777.

HR 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

Hof Amsterdam 7 november 2013, nr. 12/01168, ECLI:NL:GHAMS:2013:3910.

Literatuurlijst

Boeken

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

B.G.A. Heijnen, *Niet-betaling in de btw. Over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw (Fiscale Monografieën nr. 152) (diss. Rotterdam)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017.

Artikelen

N.P. Arzini en S.J. Carrière, *Nodige nuance noodzakelijkheid*, BtwBrief 2017/74.

J.P.W.H.T. Becks en N.P. Arzini, *Afnemer? Kiest u maar!*, WFR 2016/199.

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

K. Hommen en N. Wenting, *Einduitspraak in de PPG-procedure: lange wedstrijd, mooi resultaat?!*, BTW-bulletin 2016/67.

M.M.W.D. Merckx, *Afnemer in de btw: wie is het?*, WFR 2012/1011.

M.M.W.D. Merckx, annotatie bij HvJ 16 september 2020, nr. C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712 (*Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*), FED 2020/153.

M.M.W.D. Merckx, *Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht*, WFR 2016/33.

Redactie V-N, annotatie bij HvJ 16 februari 2012, nr. C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97 (*Eon Aset*), V-N 2012/17.18.

Redactie V-N, annotatie bij HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409 (*Paul Newey*), V-N 2013/48.16.

M.W.C. Soltysik, *Sveda: Een nieuwe dimensie in het aftrekrecht van BTW*, WFR 2016/58.

J. Stam, *Iberdrola-arrest: noodzakelijk of niet?* (Verhandeling Europese Fiscale Studies).

J.J.P. Swinkels, annotatie bij HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, ECLI:EU:C:2003:72 (*Auto Lease Holland*), BNB 2003/171.

J.J.P. Swinkels, annotatie bij HvJ 22 oktober 2015, nr. C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712 (*Sveda*), BNB 2016/135.

F. van Veen en M. van Wetten-Rompelman, *Becker: 'rechtstreekse en onmiddellijke samenhang' tóch verder ingevuld*, BtwBrief 2013/115.

M.D.J. van der Wulp, *Wie is de afnemer in de btw?*, BtwBrief 2013/112.

Mr. J. Zutt en drs. O.L. Mobach, *Geen btw bij terbeschikkingstelling tankkaarten?*, BTW-bulletin 2019/46.