



**ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM**

**Erasmus School of Economics**

**Masterscriptie Fiscale Economie Indirecte Belastingen**

## ***De financiële btw-kater van voornemens***

Naam student: Aymen Smaal

Studentnummer: 510858

Begeleider: Prof.mr. dr. MMWD Merkx

Tweede beoordelaar: dhr. PCJ Oerlemans

Datum definitieve versie: 6-11-2023

***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

Afkortingslijst.....	5
Hoofdstuk 1 Inleiding.....	6
1.1- Aanleiding onderzoek.....	6
1.2- Probleemstelling en onderzoeksopzet .....	7
1.3- Afbakening .....	10
Hoofdstuk 2- Theoretische kader.....	11
2.1- Inleiding .....	11
2.2- Het doel van de btw.....	12
2.2.1- Het object en subject binnen de btw .....	12
2.2.2- Het neutraliteitsbeginsel .....	12
2.3- Ondernemerschap in het algemeen .....	14
2.3.1.- Definiëring .....	14
2.3.2- Eenieder (ongeacht op welke plaats) .....	15
2.3.3- Zelfstandigheid .....	15
2.3.4- Economische activiteit .....	15
2.3.5- <i>Aanvang ondernemerschap</i> .....	16
2.3.6- Afloop ondernemerschap.....	17
2.4- Aftrekrecht van voorbelasting.....	19
2.4.1- Algemeen.....	19
2.4.2 - Werking van de Unierechtelijke aftrekregeling .....	19
2.4.3- De Nationale wetgeving.....	20
2.5- Het herzieningsmechanisme .....	22
2.5.1- Herzieningsregeling.....	22
2.5.2- De werking van de herzieningsregeling .....	23
2.5.3- Géén herzieningsregeling .....	23
2.6- Deelconclusie .....	25
Hoofdstuk 3- Het drieluik van zaken.....	27
3.1- Inleiding .....	27
3.2.- ITH Comercial Timișoara SRL .....	27
3.2.1- Achtergrond en oordeel .....	27
3.2.2- Analyse van de uitspraak.....	28
3.3- Skellefteå Industrihus AB .....	31
3.3.1-Achtergrond en oordeel .....	31

3.3.2- Analyse van de uitspraak .....	32
3.4- UAB Vittamed technologijos .....	35
3.4.1- Achtergrond .....	35
3.4.2- Analyse van de uitspraak .....	36
3.5- Balgarska Telekomunikatsiona Kompania .....	37
3.6- Deelconclusie .....	39
Hoofdstuk 4- Verdieping van het begrip ‘gebruik’ binnen de btw .....	41
4.1- Algemeen .....	41
4.2- Definitie vs. Interpretatie .....	41
4.3- De definitie van het begrip ‘gebruik’ .....	42
4.3.2- Artikel 168 van de Btw-richtlijn .....	42
4.3.3- BLP .....	43
4.3.4- Midland Bank .....	43
4.3.5- Abbey National .....	44
4.3.6- Cibo Participation .....	44
4.3.7- De bevindingen .....	45
4.4- Interpretatie van het begrip ‘gebruik’ .....	46
4.4.1- De eerste benaderingswijze: kwalitatief versus kwantitatief gebruik .....	46
4.4.2- De tweede benaderingswijze: gebruik, ingebruikneming en verbruik .....	48
4.4.3- De derde benaderingswijze: het voorgenomen gebruik .....	51
4.5- De wil van de ondernemer .....	52
4.6- Deelconclusie .....	53
Hoofdstuk 5- De gevolgen voor bestaande en actieve ondernemers .....	56
5.1- Inleiding .....	56
5.2- Gevolgen bestaande ondernemers .....	56
5.3- Deelconclusie .....	58
Hoofdstuk 6- De nationale wetgeving conform de Btw-richtlijn? .....	59
6.1- Inleiding .....	59
6.2- De Europese regelgeving vs. De Nederlandse regelgeving .....	59
6.3- Stichting Schoonzicht .....	59
6.3.1- Achtergrond en oordeel .....	59
6.3.2- Analyse van de uitspraak .....	60
6.4- De gevolgen van de jurisprudentie op de nationale regelgeving .....	61
6.5- Een wetsaanpassing vereist? .....	63
6.6- Deelconclusie .....	66

<b>Hoofdstuk 7- Conclusie .....</b>	<b>69</b>
<b>7.1- Inleiding .....</b>	<b>69</b>
<b>7.2- De deelvragen.....</b>	<b>70</b>
<b>7.2.1- Eerste deelvraag.....</b>	<b>70</b>
<b>7.2.2- Tweede deelvraag.....</b>	<b>72</b>
<b>7.2.3- Derde deelvraag.....</b>	<b>74</b>
<b>7.2.4- Vierde deelvraag.....</b>	<b>76</b>
<b>7.2.5- Vijfde deelvraag .....</b>	<b>77</b>
<b>7.3- Conclusie .....</b>	<b>78</b>
<b>Literatuurlijst.....</b>	<b>80</b>

## Afkortingslijst

A-G	-	Advocaat-Generaal
Art.	-	Artikel
BTK	-	Balgarska Telekomunikatsiona Kompania
Btw	-	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	-	Richtlijn 2006/112/EG
HR	-	Hoge Raad
HvJ EU	-	Hof van Justitie van de Europese Unie
Skellefteå	-	Skellefteå Indistuhus AB
Vittamed	-	UAB Vittamed Technologijos
Wet OB	-	Wet op de Omzetbelasting 1968

## Hoofdstuk 1 Inleiding

### 1.1- Aanleiding onderzoek

Recente inflatiecijfers tonen aan dat de kosten van levensonderhoud enorm stijgen en dat er weinig vooruitzicht is op verandering op de korte termijn. In augustus 2022 bedroeg de inflatie in Nederland alarmerend 12,0%.<sup>1</sup> Niet alleen Nederland heeft te maken met een hoog inflatieniveau, maar ook de gemiddelde inflatie in de Europese Unie (EU) bedroeg in dezelfde periode 9,1%.<sup>2</sup> Dit geeft een bredere trend van prijsstijgingen en hogere kosten aan binnen de EU. De stijging van de kosten van levensonderhoud wordt vooral aangedreven door de toenemende prijzen van energie, wat door het conflict tussen Rusland en Oekraïne wordt veroorzaakt.<sup>3</sup> Toch zijn het de gewone consumenten die uiteindelijk de last dragen van deze oorlog, doordat ze geconfronteerd worden met aanzienlijk hogere prijzen voor gas en elektriciteit.<sup>4</sup> Dit zal ook onvermijdelijk (financiële) gevolgen hebben voor ondernemers. Voor startende ondernemers kan dit zelfs betekenen dat ze hun beoogde prestaties niet kunnen realiseren. De hoge kosten als gevolg van de inflatie kunnen de groei en het succes van bedrijven belemmeren, vooral voor degenen die net van start gaan.

Voor deze ondernemers is na het INZO-arrest steevast verondersteld dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt toegekend als het voornemen is om belaste prestaties te verrichten vanaf de eerste investeringshandeling, voor zover dit objectief aantoonbaar is.<sup>5</sup> Ook als het initiatief niet van de grond komt en de activiteiten simpelweg niet gerealiseerd worden, is lang verondersteld dat de btw-kosten in zijn geheel in aftrek konden worden gebracht. Dit is tevens geconcludeerd in de arresten *Ghent Coal*<sup>6</sup> en *Breitsohl*<sup>7</sup>. Het is een stimuleringsmaatregel gericht op het bevorderen van beginnend ondernemerschap en innovatie, die zowel gunstig is voor ondernemers in spe als een waarborg vormt voor gelijke behandeling van zowel startende als reeds actieve ondernemers die nieuwe activiteiten willen ontwikkelen.

---

<sup>1</sup> 'Inflatie stijgt naar 12,0 procent in augustus', cbs.nl 6 september 2022.

<sup>2</sup> 'Euro area annual inflation up to 9.1%', eurostat.nl 31 augustus 2022.

<sup>3</sup> 'Dashboard consumentenprijzen', cbs.nl 25 januari 2022.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36, 200, nr.1.

<sup>5</sup> HvJ 14 februari 1985, 268/83 (*Rompelman*), ECLI:EU:C:1985:74, HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, (*INZO*), ECLI:EU:C:1996:67, r.o. 20.

<sup>6</sup> HvJ 15 januari 1998, C-37/95, (*Ghent Coal Terminal NV*), ECLI:EU:C:1998:1.

<sup>7</sup> HvJ 8 juni 2000, C-400/98, (*Breitsohl*), ECLI:EU:C:2000:304.

Echter, blijkt uit de recente beschikking Skellefteå Industrihus AB (hierna: Skellefteå)<sup>8</sup> en de arresten ITH Comercial Timișoara SRL (hierna: ITH) en UAB Vittamed Technologijos (hierna: Vittamed)<sup>9</sup> van het Hof van Justitie Europese Unie (hierna: HvJ EU) dat er onzekerheid bestaat over de werking van de aftrekregeling. Dit blijkt genuanceerder te zijn dan voorheen gedacht. Deze uitspraken hebben geleid tot veel discussies en twijfels. Een veelgehoorde kritiek is dat een aftrekregeling, die bedoeld is om ondernemers te ontlasten van btw-druk, paradoxaalwijs kan leiden tot btw-druk bij ondernemers als zij de voorgenomen belastbare activiteiten niet daadwerkelijk van de grond laten komen. Dit werpt aldus de vraag op of de sympathieke behandeling van startende ondernemers berust op een misverstand. Volgens deze uitspraken moet de oorspronkelijk afgetrokken btw worden herzien bij een wijziging van het gebruik, zoals het stopzetten van de activiteit.

## 1.2- Probleemstelling en onderzoekspzet

De zaak Vittamed werpt tevens belangrijke vragen op betreffende de interpretatie van het begrip 'gebruik' zoals bedoeld in artikel 168 van de Btw-richtlijn en de mate waarin de subjectieve intenties van de betreffende ondernemer (of toekomstige ondernemer) van invloed zijn op de herziening van voorbelasting volgens artikel 185 van de Btw-richtlijn. In dit onderzoek zullen de gevolgen worden besproken voor investeringsuitgaven als ondernemers de voorgenomen belastbare prestaties staken en mogelijk de onderneming liquideren. Daarnaast wordt de houdbaarheid van artikel 15 lid 4 van de Wet omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) getoetst middels de btw-richtlijn. De onderzoeksvraag die behandeld zal worden, luidt derhalve als volgt:

*Zijn de gevolgen van het ITH- arrest, de beschikking Skellefteå en het Vittamed-arrest voor ondernemers die de voorgenomen activiteiten uiteindelijk staken/liquideren in lijn met het neutraliteits- en rechtszekerheidsbeginsel en is artikel 15 lid 4 van de wet op de Omzetbelasting 1968 verenigbaar met het Unierecht?*

Om tot de beantwoording van de onderzoeksvraag te komen, zullen een aantal deelvragen moeten worden beantwoord. De volgende deelvragen worden behandeld in deze scriptie:

---

<sup>8</sup> HvJ 18 mei 2021, C-248/20, (Skellefteå Industrihus AB), ECLI:EU:C:2021:394.

<sup>9</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763.

**1. *Wat is de aanvang en afloop van de belastingplicht en wat houdt het aftrekrecht op voorbelasting in?***

In het tweede hoofdstuk wordt eerst ingegaan op het toetsingskader wat relevant zal zijn voor de beantwoording van de probleemstelling. De probleemstelling zal getoetst worden op het rechtszekerheids- en neutraliteitsbeginsel. Voorts wordt de kwalificatie van ondernemerschap behandeld met speciale aandacht voor de aanvang en afloop van deze status. Verschillende aspecten komen aan bod, waaronder de intentie om belastbare activiteiten uit te voeren en de beëindiging van bedrijfsactiviteiten. Het aftrekrecht op voorbelasting wordt tevens besproken, waarbij het wettelijk kader wordt uiteengezet.

**2. *In welke situaties komt herziening aan de orde en wat betekent dit voor de omvang van het aftrekrecht?***

In het derde hoofdstuk worden de reeks arresten geanalyseerd die relevant zijn voor de probleemstelling. De focus ligt met name op de werking van de aftrekkeregeling en specifiek op het herzieningsmechanisme. Het herzieningsmechanisme heeft als doel om de oorspronkelijk in aftrek gebrachte voorbelasting te corrigeren wanneer deze afwijkt van het aftrekrecht waar de ondernemer recht op heeft.

Het drieluik van zaken begint met het analyseren van de ITH Comercial-zaak, waarbij de ontstaansvoorwaarden, reikwijdte en correcties van het aftrekrecht van voorbelasting centraal zal staan.

Vervolgens wordt de beschikking Skellefteå geanalyseerd. In de literatuur is er veel kritiek geuit op de beschikking. Het HvJ EU oordeelt in deze zaak dat het stopzetten van een bouwproject leidt tot herziening van de btw-aftrek, omdat geen sprake meer is van een voorgenomen belaste verhuur. Deze uitkomst wordt bekritiseerd vanwege de vermeende strijdigheid met het neutraliteitsbeginsel en het wringt met eerdere jurisprudentie van het Hof. Al met al genoeg aanleiding om deze beschikking te analyseren.

Het laatste deel van het drieluik betreft het Vittamed-arrest. In dit hoofdstuk wordt onderzocht welke invloed de wijziging van het gebruik heeft op de omvang van het aftrekrecht.



**3. Hoe wordt het begrip 'gebruik' gedefinieerd in artikel 168 van de Btw-richtlijn en op welke manier heeft het arrest Vittamed invloed op de interpretatie van het begrip 'gebruik' in de Btw-richtlijn?**

Voorts is in de zaak INZO en andere arresten met betrekking tot het aftrekrecht van beginnende ondernemers gesuggereerd dat sprake kan zijn van 'gebruik' bij een beginnende ondernemer, zelfs als er nog geen belaste handelingen plaatsvinden. Het Hof oordeelde dat het aftrekrecht bestaat. Dit oordeel is gebaseerd op artikel 168 van de Btw-richtlijn, waarin het 'gebruik voor belaste handelingen' een vereiste is.<sup>10</sup> In het geval van Vittamed heeft het Hof echter geoordeeld dat Vittamed niet langer van plan is om de goederen en diensten voor belaste handelingen te gebruiken.<sup>11</sup> Dit lijkt dus te wijzen op een vorm van gebruik (anders zou er geen initiële aftrek mogelijk zijn op basis van artikel 168), maar tegelijkertijd ook op niet-gebruik (wat leidt tot de verplichting tot herziening).

Deze paradox roept vragen op over de betekenis van het begrip 'gebruik' en de relatie tussen de aftrek en herzieningsbepalingen. Cornielje en Van Kesteren bespraken drie mogelijke benaderingen van het begrip 'gebruik' die een verklaring kunnen bieden voor de paradoxale uitkomst van het Vittamed-arrest.<sup>12</sup> Er zal worden ingegaan op de implicaties van elke benadering voor de bredere reikwijdte van het arrest. Daarnaast zal ook worden ingegaan op het feit of er meer waarde wordt gehecht aan de wil van de ondernemer of aan de externe marktomstandigheden die het voornemen om belaste activiteiten te verrichten beperken.

**4. Wat zijn de mogelijke gevolgen van het Vittamed-arrest voor de actieve en bestaande ondernemers in Nederland?**

De uitspraak van het HvJ EU in het Vittamed-arrest kan een enorme impact hebben voor bestaande en actieve ondernemers, met name ondernemers die aanzienlijke kapitaalinvesteringen doen, zoals technologie- en farmaceutische bedrijven. In dit hoofdstuk zal ingegaan worden op de mogelijke gevolgen voor bestaande ondernemers en of deze gevolgen in strijd zijn met het neutraliteits- en rechtszekerheidsbeginsel.

---

<sup>10</sup> S.T.M. Beelen, 'Aftrek van voorbelasting als (belaste) omzet ontbreekt', Deventer: Kluwer 2010, p. 59 en , A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

<sup>11</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763.

<sup>12</sup>S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren: 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10.

**5. *Is de Nederlandse wetgeving conform de Btw-richtlijn en is artikel 15 lid 4 van de Wet OB 1968 nog houdbaar?***

In dit hoofdstuk wordt getoetst of de Nederlandse wetgeving conform het Unie-recht is. De systematiek van artikel 15, lid 4 kent geen automatische verplichting tot de herziening als het voorgenomen gebruik definitief wordt gestaakt, zoals in het Vittamed-arrest. In dat geval zal in dit hoofdstuk worden onderzocht of de Nederlandse wetgeving conform het Unierecht is. Hier zal ook het arrest Stichting Schoonzicht aan bod komen.

**1.3- Afbakening**

Deze scriptie richt zich uitsluitend op scenario's waarbij er sprake is van betrouwbare ondernemers en geen risico op fraude of misbruik. In situaties waarin fraude of misbruik voorkomt, kan een lidstaat het recht op btw-af trek beperken. Daarnaast wordt alleen onderzocht naar de gevolgen bij het beëindigen van de activiteit op de reeds genoten btw-af trek. Andere beperkingen van het aftrekrecht, zoals een pre-pro-rata bij niet-economische handelingen of een pro-rata bij vrijgestelde handelingen, zullen niet besproken worden. Daarentegen zal wel worden onderzocht of het beëindigen/ liquideren van economische activiteiten aangemerkt kan worden als een niet-economische handeling. In dit geval is de herzieningsregeling van toepassing.

## Hoofdstuk 2- Theoretische kader

### 2.1- Inleiding

Bij de analyse van verschillende btw-vraagstukken is het van belang om de belastingplicht van een individu of entiteit te bepalen. In de omzetbelasting gaat het immers om de vraag wie draait op voor de btw en wie draagt vervolgens deze verschuldigde belasting af aan de fiscus? In situaties waarin er geen sprake is van belastingplicht, is de waarschijnlijkheid van belastbare transacties gering en is er geen btw-heffing van toepassing.<sup>13</sup>

Daarnaast is het essentieel om op te merken dat het recht op aftrek van voorbelasting enkel wordt toegekend aan de belastingplichtige. Dit houdt in dat alleen ondernemingen die volgens de btw-wetgeving kwalificeren als belastingplichtigen, het recht hebben om de btw over de inkooptransacties in aftrek te brengen met de ontvangen btw over de verrichte (economische) activiteiten.<sup>14</sup> Dit concept dat als onderdeel van de inwendige neutraliteit wordt gezien<sup>15</sup>, zorgt ervoor dat ondernemers ontlast worden van de btw. Deze lasten vallen uiteindelijk op de consumenten.

In dit hoofdstuk zal de Unierechtelijke btw-regelgeving worden beschreven die relevant is voor de probleemstelling. Hierbij zal specifiek worden ingaan op de definitie van belastingplicht, de criteria voor het begin en einde van ondernemerschap, en het wettelijke kader met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan de implementatie van deze Unierechtelijke regelgeving in Nederland en de mogelijke afwijkingen ten opzichte van de Btw-richtlijn. Tot slot wordt het herzieningsmechanisme besproken.

Alvorens zullen enkele fundamentele beginselen beknopt uiteen worden gezet, met als doel dit onderzoek in de passende context te plaatsen.

---

<sup>13</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Fed 2012, blz. 9

<sup>14</sup> K.M. Braun, 'Aftrek van voorbelasting in de btw', WFR 2002/34 blz. 34

<sup>15</sup> HvJ EU 6 september 2012, C-496/11 (*Portugal Telecom*), r.o. 35.

## 2.2- Het doel van de btw

### 2.2.1- Het object en subject binnen de btw

In economische termen verwijst consumptie naar het gebruik van goederen en diensten door individuen om aan hun behoeften te voldoen.<sup>16</sup> De btw is een belastingstelsel dat voornamelijk gericht is op het heffen van een algemene belasting op het consumptieve verbruik van goederen en diensten.<sup>17</sup>

De term 'algemene' zorgt ervoor dat de btw in beginsel over alle goederen en diensten wordt geheven.<sup>18</sup> Het doel van de btw is de particuliere consumptie heffen.<sup>19</sup> Hierdoor rust (logischerwijs) de belastingdruk op de consument, dan wel de eindgebruiker.

Artikel 9 van de Btw-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige het subject van de heffing is<sup>20</sup>, ondanks het feit dat de btw in het algemeen op de particuliere consument drukt.<sup>21</sup> Dit verschil tussen de belastingplichtige en de consument maakt de btw een indirecte belasting.

De aard van de btw impliceert dat de belastingdruk niet op de belastingplichtigen mag rusten. Het btw-systeem is zodanig in elkaar gezet om belastingplichtigen te ontlasten van directe btw-heffing door middel van het recht op aftrek van voorbelasting. Middels dit recht kan de voorbelasting worden verrekend met de verschuldigde belasting.

### 2.2.2- Het neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel is wellicht het belangrijkste principe binnen het btw-stelsel. Vóór 1969 hanteerde Nederland een cumulatieve omzetbelasting, waarbij er in beginsel op elke schakel in de distributieketen btw werd geheven. Dit mondde uit in het feit dat de btw zich kon opstapelen. Met name in langere distributieketen was dit erg ongunstig, want het leidde tot een hogere belastingdruk. Bij de invoering van het geharmoniseerde Europese btw-stelsel was het voornaamste doel het creëren van een gemeenschappelijke markt om zodoende het vrije verkeer van goederen en diensten te bevorderen. Het voorkomen van cumulatieve belastingheffing was een belangrijk onderdeel van deze harmonisatie. Om dit doel te bereiken, is de overstap naar het huidige btw-systeem gemaakt waarbij belasting enkel wordt geheven over de toegevoegde waarde van goederen en diensten. Dit resulteert in een rechtvaardig belastingstelsel en draagt

---

<sup>16</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Fed 2012, blz. 7.

<sup>17</sup> Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting en Artikel 2 lid 1 van de Btw-richtlijn.

<sup>18</sup> HvJ EG 19 maart 1991, nr. C-109/90 (NV Giant), r.o 14.

<sup>19</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Fed 2012, blz. 9.

<sup>20</sup> Artikel 9 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>21</sup> G.J. van Norden, 'Het Concern in de BTW', Deventer, Kluwer, 2007, blz.26.

tevens bij aan het gewenste doel aldus een geïntegreerde interne markt binnen de Europese unie. Sinds de invoering van dit gemeenschappelijk btw-stelsel is het primaire doel het neutraliteitsbeginsel in standhouden. Hierdoor heeft dit beginsel zich ontwikkeld als de leidraad van dit stelsel.<sup>22</sup> Het neutraliteitsbeginsel weerspiegelt het beginsel van gelijkheid in het kader van de btw. Echter, het is belangrijk om op te merken dat de toepassing van dit beginsel beperkt is tot de Btw-richtlijn. Het neutraliteitsbeginsel kan echter niet fungeren als de maatstaf voor de bepalingen van de richtlijn.<sup>23</sup> In het Puffer- arrest maakt het Hof een onderscheid tussen het neutraliteitsbeginsel en het algemene gelijkheidsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel streeft naar gelijke behandelingen tussen belastingplichtigen.

Vervolgens onderzoekt het Hof de desbetreffende zaak aan het algemene gelijkheidsbeginsel. Dit beginsel weigert de toepassing van verschillende regels op gelijke situaties en het toepassen van dezelfde regels op verschillende situaties. Hieruit merkt het Hof op dat niet per se dezelfde regels moeten worden toegepast in situaties waarin belastingplichten en niet-belastingplichten voorkomen, omdat ze simpelweg niet gelijk aan elkaar zijn. Belastingplichtigen verrichten economische activiteiten, terwijl niet-belastingplichten meestal optreden als eindverbruiker. Hieruit constateert het Hof dat de aftrekregeling die van toepassing is op de belastingplichtigen niet in strijd is met het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>24</sup>

Volgens Cornielje, Nellen, Van Doesum en Van Kesteren kan het neutraliteitsbeginsel niet alleen worden waargenomen als het basisprincipe van de btw, maar ook voor het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>25</sup> De auteurs maken een onderscheid tussen het economische aspect en het juridische aspect van dit beginsel. Het economische aspect houdt in dat de btw eerlijk in verhouding moet staan tot de prijs van goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties in de productie- of distributieketen.<sup>26</sup> Het juridische aspect streeft naar het feit de btw-behandeling in vergelijkbare situaties gelijk aan elkaar is.<sup>27</sup> Volgens de auteurs is het neutraliteitsbeginsel wat specifiek in vergelijking met het algemene gelijkheidsbeginsel.

---

<sup>22</sup> Overweging 5 van de considerans van de Eerste Richtlijn.

<sup>23</sup> HvJ 23 april 2009 C-460/07 (Puffer) ECLI:EU:C: 2009:254. Zie ook HvJ 15 november 2012 C-174/11 (Zimmermann) ECLI:EU:C: 2012:716.

<sup>24</sup> HvJ 23 april 2009 C-460/07 (Puffer) ECLI:EU:C: 2009:254.

<sup>25</sup> Van Doesum, Van Kesteren, Cornielje & Nellen 2020, p. 40.

<sup>26</sup> Van Doesum, Van Kesteren, Cornielje & Nellen 2020, p. 40.

<sup>27</sup> Van Doesum, Van Kesteren, Cornielje & Nellen 2020, p. 40.

Het Hof gebruikt doorgaans het neutraliteitsbeginsel als leidraad bij het beantwoorden van prejudiciële vragen. In het kader van dit onderzoek zal zowel het juridische als het economische aspect van neutraliteit van belang zijn.

### **2.2.3- Rechtszekerheidsbeginsel**

Tevens speelt het rechtszekerheidsbeginsel een belangrijke rol binnen de btw. Het beginsel wordt vooral toegepast bij de analyse en de interpretatie van btw-vraagstukken.<sup>28</sup> Het rechtzekerheidsbeginsel biedt vooral ondernemers die grensoverschrijdend opereren de mogelijkheid om zich in een stabiele en voorspelbare fiscale omgeving te bevinden. Het resulteert in het feit dat ondernemers hun rechten en plichten in verschillende EU-lidstaten kunnen begrijpen zonder onnodige administratieve lasten of onduidelijkheden. Dit is namelijk van groot belang aangezien belastingplichtigen compliant moeten zijn en aldus hun verplichtingen moeten nakomen.<sup>29</sup>

In het Europese btw-systeem zorgt dit beginsel ervoor dat de btw-wetgeving duidelijkheid, precisie en voorspelbaarheid wordt verschaft om administratieve of financiële problemen voor ondernemers te voorkomen. Ook vereist dit beginsel dat alle EU-lidstaten de btw-regels op een consistente en uniforme manier moeten toepassen, waardoor onzekerheid en willekeurig handelen in de wetgeving wordt vermeden.<sup>30</sup>

## **2.3- Ondernemerschap in het algemeen**

### **2.3.1.- Definiëring**

De ruime interpretatie van het begrip 'belastingplichtige' in het kader van de btw is van belang om het algemene karakter van de belasting te waarborgen en om ervoor te zorgen dat zoveel mogelijk leveringen van goederen en diensten aan consumenten belast worden.

Om dit doel te bereiken, is aldus het begrip 'belastingplichtige' ruim toegelicht. Artikel 9 van de Btw-richtlijn omschrijft een belastingplichtige als “eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> Bijl 2019, p. 24.

<sup>29</sup> HvJ 21 februari 2006 C-255/02 (*Halifax e.a.*) ECLI:EU:C: 2006:121.

<sup>30</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fiscale Studieresie nr. 6), Deventer: Wolter Kluwer 2017.

<sup>31</sup> Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

Om de bezwarende titel 'btw-ondernemer' te mogen ontvangen en het daarbij horende aftrekrecht van voorbelasting te mogen toepassen, moet echter wel worden voldaan aan vier vereisten. De vereisten zullen hieronder kort worden toegelicht.

### **2.3.2- Eenieder (ongeacht op welke plaats)**

De ruime definitie van een belastingplichtige kenmerkt de omzetbelasting, waarbij eenieder die deelneemt aan het economische verkeer aangemerkt kan worden als een belastingplichtige.<sup>32</sup> De belastingplicht voor de omzetbelasting rekt zich uit van natuurlijke personen tot aan rechtspersonen. Tevens omvat de term "belastingplichtige" samenwerkingsverbanden, zoals maatschappen en vennootschappen onder firma (VOF), evenals personenvennootschappen zoals verenigingen en stichtingen.<sup>33</sup> Zowel de plaats waar een entiteit is gevestigd als de juridische vorm die zij heeft, zijn irrelevant voor de toepassing van de btw-regeling.

### **2.3.3- Zelfstandigheid**

Het tweede vereiste die van belang is voor belastingplichtige is de zelfstandigheidseis. Om aan deze vereiste te voldoen, wordt geacht dat de persoon in kwestie niet in dienstbetrekking is en zich ook niet verkeerd in een ondergeschikte arbeidsverhouding.<sup>34</sup> Als de feiten in beginsel aantonen dat sprake is van zelfstandigheid op grond van artikel 10, dient voorts te worden beoordeeld of de persoon voldoet aan de vereiste voor het zelfstandigheids criterium opgesomd in artikel 9 van de btw-richtlijn. Hierin zal expliciet vermeld worden dat de persoon in zijn eigen naam en voor eigen rekening moet handelen. Het is daarom relevant dat zowel natuurlijke personen als entiteiten het economische risico dragen als gevolg van de verrichte activiteiten.<sup>35</sup>

### **2.3.4- Economische activiteit**

De term 'economische activiteit' wordt specifiek beschreven in de Btw-richtlijn en omvat de totale werkzaamheden die worden uitgevoerd door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.<sup>36</sup> De term vereist onder meer een deelname aan het economische verkeer. Zodoende worden prestaties om niet en prestaties binnen eigen kring buiten de werkingssfeer van de btw gehouden.<sup>37</sup> Het Hof heeft zich uitgesproken in het Hong-Kong arrest dat in situaties waarin een

---

<sup>32</sup> HvJ 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

<sup>33</sup> Tariefcommissie 28 november 1977.

<sup>34</sup> Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 Wet OB, aant. 4.1.1. en Artikel 10 van de Btw-richtlijn.

<sup>35</sup> Handels & Tielemans, BtwBrief 2018/32.

<sup>36</sup> Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>37</sup> R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2013, blz. 34

persoon of entiteit enkel prestaties om niet verricht, deze prestatieverrichter niet kwalificeert als een ondernemer voor de btw maar gelijk wordt gesteld aan een eindverbruiker.<sup>38</sup>

Een ander belangrijk vereiste voor het begrip 'economische activiteit' is dat een vergoeding wordt bedongen bij het verrichten van de prestatie.<sup>39</sup> Er moet een direct verband bestaan tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding.

Daarnaast speelt bij de kwalificatie van een economische activiteit het oogmerk of de uitkomst van een activiteit geen rol.<sup>40</sup> Het objectieve karakter van het btw-stelsel wordt op deze manier gewaarborgd.

Daarnaast verlangt het HvJ EU naar duurzaamheid bij de deelname aan het economisch verkeer. Het verrichten van incidentele activiteiten is niet voldoende om een natuurlijke persoon of entiteit te kwalificeren als ondernemer voor btw-doeleinden. Om te voldoen aan duurzaamheid en de activiteit een structureel karakter omvat, moet sprake zijn van enige continuïteit en regelmaat.<sup>41</sup>

### **2.3.5- Aanvang ondernemerschap**

Het ondernemerschap strekt zich in principe uit tot *alle werkzaamheden* van eenieder die economische activiteit verricht.<sup>42</sup> Dit houdt in dat het ondernemerschap niet pas aanvangt als de eerste opbrengsten uit de eerste prestatie(s) worden gegenereerd en dit mogelijkerewijs resulteert in een btw-heffing, maar al bij de allereerste investerings- of voorbereidingshandeling die de natuurlijke persoon of entiteit verricht.

Economische activiteiten bestaan immers uit verschillende opeenvolgende handelingen. De investerings- of voorbereidingshandelingen zijn een onderdeel van de (beoogde) economische activiteiten. Om deze reden heeft het HvJ EU het volgende geoordeeld "de initiële investeringsuitgaven die worden gedaan ten behoeve van, en ter verwezenlijking van een onderneming, worden aangemerkt als economische activiteit."<sup>43</sup> Het Rompelman-arrest bevestigt hiermee dat met de initiële uitgaven die in het kader van de onderneming worden gedaan, het ondernemerschap aanvangt. Dit resulteert in toepassen van het aftrekrecht op de in rekening gebrachte btw voor de investerings- of voorbereidingshandeling. Het aftrekrecht toepassen in de voorbereidingsfase voorkomt dat ondernemers zich bevinden in een markt waar concurrentienadeel voorkomt, want in het geval dat deze startende ondernemers het

---

<sup>38</sup> HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong-Kong Trade*), BNB 1982/311.

<sup>39</sup> HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271.

<sup>40</sup> Artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>41</sup> HvJ EG 13 juni 2013, zaak C-62/12 (*Galin Kostov*) ECL: EU:C:2013:391

<sup>42</sup> Artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>43</sup> HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (*Rompelman*) ECL: EU:C:1985:315.



aftrekrecht niet kunnen toepassen tijdens de voorbereidende fase, worden zij benadeeld ten opzichte van al reeds gevestigde ondernemingen.<sup>44</sup>

Echter, de belastingplichtige dient met objectieve gegevens te moeten aantonen dat sprake is van een daadwerkelijk voornemen om economische activiteiten uit te oefenen.

Het HvJ EU oordeelt ook dat het aftrekrecht verleend kan worden als de belasting verschuldigd is. Daarnaast acht het Hof dat het toekennen van het recht enkel afhangt van de hoedanigheid waarin de belastingplichtige handelt. Het Hof is van mening dat indien (investeerders)goederen worden aangeschaft voor de economische activiteit, het aftrekrecht ontstaat. Om te bepalen of de aangekochte goederen daadwerkelijk zijn ingekocht om te gebruiken voor de beoogde economische activiteiten, zullen alle omstandigheden in acht moeten worden genomen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan wat de aard van de ingekochte goederen is en het verloop van tijd tussen het aankoopmoment en het gebruiksmoment van de goederen voor de beoogde prestaties.<sup>45</sup>

Al met al ontstaat het recht op aftrek als het ondernemerschap aanvangt. De aanvang van dit ondernemerschap zal in principe ingaan op het moment waarop de goederen (of diensten) worden ingekocht en gebruikt ten behoeve van de economische activiteit. Voor het toepassen van dit recht is de verhouding van gebruik voor de beoogde prestaties niet relevant. De btw kan ook in aftrek worden gebracht als het gebruik gering is, zoals in de voorbereidingsfase.<sup>46</sup>

### **2.3.6- Afloop ondernemerschap**

Ondernemers kunnen zich op een gegeven moment (wellicht al tijdens de voorbereidingsfase) doen realiseren dat het verrichten van beoogde prestaties uiteindelijk een lastig verhaal kan worden. Het Hof heeft zich voor het eerst uitgesproken over een dergelijke situatie in de INZO-zaak.<sup>47</sup> In het arrest heeft de Belgische ondernemer kosten gemaakt voor een rentabiliteitsstudie voor de bouw van een water ontziltingsinstallatie met betrekking tot de commerciële winning van drinkwater uit zeewater. Het HvJ EU constateerde hieruit dat het maken van deze kosten al heeft geresulteerd in de aanvang van de belastingplicht, waardoor deze ondernemer gerechtigd is de btw op de (advies)kosten in mindering te brengen. Het feit dat de ondernemer de beslissing heeft gemaakt om niet over te gaan tot de operationele fase en voorts de entiteit te liquideren, is niet relevant. Het aftrekrecht is immers verleend bij de eerste initiële investeringshandeling, namelijk

---

<sup>44</sup> A.J. van Doesem & H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

<sup>45</sup> HvJ, 11 Juli 1991, C-97/90 (Lennartz), r.o. 20.

<sup>46</sup> HvJ, 11 Juli 1991, C-97/90 (Lennartz), r.o. 8.

<sup>47</sup> HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396.

het inwinnen van de rentabiliteitsstudie. Deze lijn lijkt voortgezet te worden in de arresten Ghent Coal Terminal<sup>48</sup> en het Breitsohl<sup>49</sup>, waarbij het aftrekrecht behouden blijft, ook als de beoogde economische activiteiten niet van de grond komen.

Het Hof concludeert hiermee dat het recht op aftrek niet afhangt van daadwerkelijk verrichte prestaties of toekomstige successen, maar van de intentie en de gemaakte kosten voor de voorbereidingshandelingen. Het is wel van belang dat de kosten verband houden met de beoogde prestaties en aldus gemaakt zijn in het kader van de onderneming. In dat geval is het recht op aftrek van voorbelasting tevens toepasbaar in de situaties waarin de economische activiteiten niet (meer) gerealiseerd worden.

Met andere woorden is het voor de lokale belastingdienst niet mogelijk om het recht dat verkregen is door de goedwillende ondernemer op basis van het voornemen om belaste prestaties te verrichten, met terugwerkende kracht in te trekken.<sup>50</sup> Het is namelijk in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel om de belastingplichtige status op een later moment in te trekken.<sup>51</sup>

Daarnaast is het belangrijk op te merken dat het ondernemerschap nog wel even kan voortduren na het verrichten van de laatste activiteit. Dit is het gevolg van het ruime begrip van 'de ondernemer' in de EU-richtlijn. Dit is het tegenovergestelde van de situatie die eerder is beschreven. In dergelijke gevallen rijst de vraag hoelang het aftrekrecht nog van toepassing is wanneer de ondernemer niet meer voornemens is om belaste prestaties te verrichten. In het Fini H- arrest heeft het Hof geoordeeld dat de voorbelasting op gemaakte kosten in het kader van de onderneming nog altijd aftrekbaar zijn, omdat het overeengekomen (huur)contract nog niet is verlopen. Dit aftrekrecht is aldus ook van toepassing als de economische activiteiten van de onderneming feitelijk zijn gestaakt.<sup>52</sup>

In het licht van recente uitspraken in de zaken ITH, Skellefteå en Vittamed, blijkt dat de situatie toch complexer is dan gedacht. Hier zal verder op in worden gegaan vanaf het volgende hoofdstuk.

---

<sup>48</sup>HvJ 15 januari 1998, C-37/95, (*Ghent Coal Terminal NV*), ECLI:EU:C:1998:1.

<sup>49</sup>HvJ 8 juni 2000, C-400/98, (*Breitsohl*) ECLI:EU:C:2000:304.

<sup>50</sup>S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten', WFR 2022/152.

<sup>51</sup>HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, (*INZO*), ECLI:EU:C:1996:67, r.o. 17.

<sup>52</sup>HvJ 3 maart 2005, C-32/03 (*I/S Fini H*).

## 2.4- Aftrekrecht van voorbelasting

### 2.4.1- Algemeen

Het Unierechtelijke btw-stelsel heeft aldus als doel om belasting te heffen op het verbruik van goederen en diensten door de eindverbruikers. Gezien het feit dat btw op elk niveau van de productie-en distributieketen wordt geheven, betekent dit dat ondernemers die zich in deze ketens bevinden tevens belast worden met de btw.<sup>53</sup> Om deze reden heeft een btw- ondernemer het recht op aftrek van de voorbelasting. Dit recht is van kracht op de btw die op aangekochte goederen en diensten rust, en door de ondernemer wordt gebruikt voor het verrichten van economische activiteiten.<sup>54</sup> Zodoende worden ondernemers in staat gesteld om de btw die zij betalen over de aankoop en investeringen te verrekenen met de btw die zij ontvangen uit de vergoeding van de verrichtte activiteiten. Tevens is het doel van deze regeling de btw geheel ontlasten van de ondernemer die hij verschuldigd is in het kader van zijn economische activiteiten.<sup>55</sup> Op deze manier stimuleert dit mechanische niet alleen het verrichten van economische activiteiten maar bevordert het ook de doelmatigheid binnen een btw-keten. Volgens het HvJ EU is het aftrekrecht van dermate belang dat het 'een fundamenteel en onlosmakelijk onderdeel vormt van het btw-stelsel'.<sup>56</sup> Hierom is het voor lidstaten niet toegestaan om dit recht te beperken<sup>57</sup>, met uitzondering van kanbepalingen.

### 2.4.2 - Werking van de Unierechtelijke aftrekregeling

Het recht op aftrek van voorbelasting wordt gereguleerd door de Btw-richtlijn (artikel 67 tot en met artikel 192) en artikel 15 van de nationale wetgeving. De bepalingen verlenen het recht aan een ondernemer om de btw in aftrek te brengen voor zover de goederen en diensten in gebruik zijn genomen voor belaste prestaties. Het aftrekrecht wordt in hetzelfde aangiftetijdvak waarin de btw in rekening is gebracht.<sup>58</sup> Indien in een bepaald tijdvak de in aftrek gebrachte btw de verschuldigde btw overstijgt dan zal de ondernemer het verschil moeten afdragen, omdat de nationale wetgeving net zoals de Btw-richtlijn een volledige aftrek beogen toe te staan. Het aftrekrecht is wel alleen van toepassing op btw-belaste prestaties. Het recht wordt niet verleend op kosten die verband houden met vrijgestelde prestaties of prestaties die buiten de werkingssfeer van de btw vallen.<sup>59</sup>

---

<sup>53</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Fed 2012, blz. 9.

<sup>54</sup> Artikel 168 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>55</sup> R.N.G. van der Paardt & E.Sparidis, 'Het begrip ondernemer in de omzetbelasting' Deventer.

<sup>56</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Deventer: Fed 2012, blz. 24.

<sup>57</sup> HvJ 21 maart 2000, C-147/98 (*Gabalfri SA e.a.*), ECLI:EU:C:2000:145, r.o. 43.

<sup>58</sup> Artikel 67 t/m 192 Btw-richtlijn 2006/112/EG en Artikel 15 van de Wet OB 1968

<sup>59</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom SA*) ECLI:EU:C:2020:913.

Artikel 173 van de Btw-richtlijn voorziet ondernemers van een pro-rata regeling indien deze ondernemers goederen en diensten voor vrijgestelde én belaste handelingen gebruiken. Deze regeling is de verhouding tussen de verkregen opbrengst uit belaste handelingen en de totaal genererende opbrengst door de belastingplichtige.<sup>60</sup>

Het HvJ EU heeft door middel van verschillende uitspraken<sup>61</sup> duidelijkheid verschaft omtrent het toepassen van het aftrekrecht. Hier vereist het Hof in wezen “een rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen het gebruik van de verworven goederen en diensten en latere belaste of vrijgestelde prestaties.” Het aftrekrecht is namelijk afhankelijk van een rechtstreekse toerekening van de voorbelasting aan belaste of vrijgestelde activiteiten.

Volgens Van Doesum en Van Kesteren moet de rechtstreekse toerekening voldoen aan twee cumulatieve eisen: “er moet een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen de aangekochte goederen en diensten waarop btw drukt en de belaste of vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige. Daarnaast moeten uitgaven voor de aangekochte goederen en diensten waarop btw drukt, opgenomen zijn in de prijs van de belaste of vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige.”<sup>62</sup>

### **2.4.3- De Nationale wetgeving**

De Nederlandse regeling aangaande het recht op aftrek van voorbelasting kent enige afwijking van de Europese bepalingen. Het moment waarop dit recht ontstaat komt grotendeels overeen met de Btw-richtlijn. Echter, treedt een verschil op bij de bepaling van de omvang van dit recht,<sup>63</sup> de ondernemer met een Nederlands btw-identificatienummer moet namelijk een inschatting maken van toekomstige activiteiten. Dit wordt het ‘bestemmingsmoment’ genoemd. De staatssecretaris stelt vast dat de bepaling van de omvang van het aftrekrecht tijdens het bestemmingsmoment met objectieve gegevens moet worden aangetoond.<sup>64</sup>

Als het verwachte gebruik van de ondernemer nog onbekend is tijdens het bestemmingsmoment, moet de ondernemer “een zo nauwkeurig mogelijke schatting maken op grond van objectieve en verifieerbare feiten en omstandigheden” volgens de staatssecretaris.<sup>65</sup> De omvang zal opnieuw

---

<sup>60</sup> Artikel 174 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>61</sup> HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98, BNB 2001/118 (*Midland Bank*), HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, V-N 2001/15.26 (*Abbey National*), HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00, FED 2002/31, (*Cibo Participations*) en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313, (*Kretztechnik*).

<sup>62</sup> A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, ‘De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen’, WFR 2012/885.

<sup>63</sup> Artikel 15 lid 4 van de Wet OB 1968.

<sup>64</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, 2020-167584, Stcrt. 2020, 63000, Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting, par 3.4.1.

<sup>65</sup> HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14, (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*), ECLI:EU:C:2016:417.

moeten worden bepaald in twee gevallen: aan het einde van het boekjaar<sup>66</sup> of als het moment aanbreekt waarop de ondernemer voor het eerst gebruik maakt van de goederen en diensten.<sup>67</sup> Indien het daadwerkelijk gebruik afwijkt van het gebruik dat overeen is gekomen op het bestemmingsmoment, zal de aftrek van voorbelasting moeten worden herzien. Hoewel de Btw-richtlijn geen herzieningsbepaling kent bij het eerste gebruik, kan worden aangenomen dat dit het gevolg is van de ruime interpretatie die lidstaten hebben om nadere regels vast te stellen omtrent herziening.<sup>68</sup>

Een ander onmisbaar verschil is dat de herziening minder snel voorkomt door de Nederlandse invulling. Hiervoor is namelijk een gewijzigd gebruik vereist, terwijl volgens de Btw-richtlijn herziening al kan plaatsvinden als het voornemen om belaste prestaties te verrichten niet langer aanwezig is.

In de Nederlandse uitspraak is een onderscheid gemaakt tussen instandhoudingskosten (kosten om een bedrijfsmiddel in goede staat te houden) en goederen en diensten die wijzigingen aanbrengen van bedrijfsmiddelen. Instandhoudingskosten worden geacht direct in gebruik te worden genomen. Voor andere goederen en diensten wordt het (hernieuwde) eerste gebruik van het desbetreffende bedrijfsmiddel beschouwd als eerste gebruik.<sup>69</sup> Tevens omvat deze categorie goederen en diensten die een ondernemer gebruikt voor de ontwikkeling en het tot stand brengen van nieuwe bedrijfsmiddelen.<sup>70</sup>

Het is vermeldenswaardig dat Nederland de mogelijkheid heeft om de wettelijke regeling te wijzigen en de herzieningsregeling toe te passen op (kostbare) diensten die de kenmerken van investeringsgoederen hebben. Het Ministerie van Financiën heeft hierover in 2017 een internetconsultatie gepubliceerd, voor langere tijd heeft dit niet geleid tot wijziging van de wetgeving.<sup>71</sup> In de voorjaarsnota 2023 is opnieuw gesproken over de mogelijkheid van herziening van btw-aftrek op (kostbare) verbouwingdiensten opnieuw besproken. Er zal naar de uitvoerbaarheid moeten worden gekeken en de mogelijke gevolgen die hieraan zijn verbonden.<sup>72</sup>

---

<sup>66</sup> Art. 12 lid 3 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 spreekt van herziening aan het einde van het boekjaar: "Bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het boekjaar vindt herziening van de aftrek plaats op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens".

<sup>67</sup> Art. 12 lid 2 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 spreekt van herziening op het moment van ingebruikname van de goederen: "De herziening, bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de wet, geschiedt op basis van de gegevens van het belastingtijdvak waarin de ondernemer de goederen of diensten is gaan gebruiken".

<sup>68</sup> HvJ EU 17 september 2020, zaak C-791/18, (*Stichting Schoonzicht*) ECLI:EU:C:2020:731.

<sup>69</sup> HR 4 december 2009, 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109.

<sup>70</sup> HR 7 juni 2019, 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

<sup>71</sup> Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten van 18 mei 2017 (MvF).

<sup>72</sup> Brief van de minister van Financiën, Voorjaarsnota 2023, vergaderjaar 2022–2023, 36 350, nr. 1, p. 226.

## 2.5- Het herzieningsmechanisme

### 2.5.1- Herzieningsregeling

Het initiële aftrekrecht wordt vervolgens herzien indien deze afwijkt van het rechtmatige omvang van dit recht waarop de ondernemer aanspraak op heeft.<sup>73</sup> De herziening van dit recht treedt met name op na de btw-aangifte als een wijzigingen heeft plaatsgevonden in componenten die relevant zijn voor het bepalen van het aftrekbedrag, zoals kortingen of geannuleerde aankopen<sup>74</sup> De herzieningsregeling is ruim van opzet en dekt alle mogelijke situaties waarin ten onrechte aftrek van voorbelasting is toegepast. Het gaat hierbij niet alleen om wijzigingen in het daadwerkelijke gebruik van goederen en diensten, maar bijvoorbeeld ook om onjuist gefactureerde btw.<sup>75</sup> Lidstaten hebben enige bevoegdheid om aanvullende regels voor de herziening vast te stellen.<sup>76</sup>

Het herzieningsmechanisme is een essentieel onderdeel van de aftrekregeling. Het streeft naar nauwkeurigheid van het aftrekrecht en waarborgen van de neutraliteit. Hierdoor komt de aftrek enkel ten goede aan handelingen die onderworpen zijn aan btw in het voorgaande stadium. Het mechanisme beoogt om deze reden een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen het aftrekrechtrecht en het gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen (in een later stadium).<sup>77</sup>

Een herziening van de afgetrokken voorbelasting vindt in ieder geval plaats wanneer de gemaakte kosten daadwerkelijk een andere bestemming krijgen, zoals het gebruik voor btw-vrijgestelde activiteiten. Dit werd onder andere bevestigd in het arrest *Sonaecom*, waarin werd geoordeeld dat als een ondernemer kosten maakt voor het aantrekken van financiering om een deelneming te kopen waarbij belaste managementactiviteiten betrokken zouden zijn, de aftrek van voorbelasting moet worden herzien als de deelneming niet wordt verworven en de aangeworven financiering uiteindelijk wordt gebruikt voor het btw-vrijgesteld verstrekken van krediet aan een andere ondernemer.<sup>78</sup>

---

<sup>73</sup> Artikel 184 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>74</sup> Artikel 185, eerste lid van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>75</sup> Artikel 203 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>76</sup> Artikel 186 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>77</sup> HvJ 9 juli 2020, C-374/19 (*Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*).

<sup>78</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom SA*) ECLI:EU:C:2020:913.

### **2.5.2- De werking van de herzieningsregeling**

Het herzieningsmechanisme is van toepassing op zowel investeringsgoederen als niet-investeringsgoederen en vormt een belangrijk onderdeel bij het aftrekken van de voorbelasting. De investeringsgoederen worden onderverdeeld in twee categorieën: (1) onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen en (2) roerende zaken waarop de ondernemer deze zaken volgens de regels van de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft, zoals de aanschaf van machines, voertuigen, computers of kantoorapparatuur.<sup>79</sup> Echter, geldt er een herzieningsperiode als de oorspronkelijke aftrek herzien wordt ingevolge het daadwerkelijke gebruik van de goederen voor het verrichten van economische activiteiten.<sup>80</sup>

De ondernemer wordt geacht het gebruik van het investeringsgoed jaarlijks te beoordelen en of dit nog altijd overeenkomt met het gebruik voor btw-belaste activiteiten als in het jaar van ingebruikname. De herzieningsperiode voor roerende investeringsgoederen is vier boekjaren na het jaar van ingebruikname. Voor onroerende zaken en daaraan onderworpen rechten is een herzieningsperiode van negen boekjaren geldig.<sup>81</sup>

Kostbare diensten vallen momenteel niet onder de herzieningsregels.<sup>82</sup> Zoals hierboven aangekondigd, is er in de voorjaarsnota 2023 een wijziging voorgesteld met betrekking tot de herzieningsregels.

De herziening wordt berekend als een percentage van de afgetrokken btw, 1/5 voor roerende investeringsgoederen en 1/10 voor onroerende zaken.<sup>83</sup> Deze herziening wordt berekend aan de hand van de verzamelde informatie van het gehele boekjaar. Als het werkelijke gebruik van de investeringsgoederen afwijkt van het oorspronkelijke gebruik, zou dit kunnen betekenen dat een terugbetaling plaatsvindt aan de ondernemer van de te veel afgetrokken btw of een aanvullende teruggaaf wordt verleend.

### **2.5.3- Géén herzieningsregeling**

Het kan voorkomen dat het voornemen van een ondernemer om belastbare prestaties te verrichten uiteindelijk geen doorgang kent, waardoor het gebruik van de aangeschafte goederen en/of diensten niet plaatsvindt.

---

<sup>79</sup> Artikel 15 lid 6 van de Wet OB jo. Artikel 13 en 13a van de Uitvoerings Beschikking.

<sup>80</sup> M. van der Wulp, *'Herbezinning op herziening'*, BTWBrief 2014/87.

<sup>81</sup> P.I.M. Cramer en R. Franke: *'De aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen; van het sluiten van deuren en openen van toegangspoorten'*, WFR 2021/103.

<sup>82</sup> M.M.W.D. Merckx en N.P. Arzini, *'Langer herzien op kostbare diensten?'*, MBB 2021/45.

<sup>83</sup> Artikel 13 en 13a Uitv. Besch. OB.

Het arrest Ryanair<sup>84</sup> bevestigt een ruimere interpretatie van het recht op aftrek van voorbelasting in een dergelijke situatie. Het HvJ EU oordeelde dat de ondernemer gerechtigd is om de volledige voorbelasting op adviesdiensten in het kader van een overnamebod integraal in aftrek te brengen, zelfs als de geplande managementprestaties uiteindelijk niet worden uitgevoerd. Deze interpretatie is gebaseerd op het feit dat de advieskosten hun oorsprong vinden in de geplande economische activiteit. Anders geformuleerd, indien kosten worden gemaakt wegens een beoogde acquisitie en het doel is de performance van het overgenomen bedrijf te verbeteren dan is het mogelijk om de kosten in aftrek te brengen, ongeacht of de beoogde acquisitie daadwerkelijk wordt gerealiseerd.<sup>85</sup> Het arrest legt de nadruk op de economische intentie en het directe verband tussen de kosten en de geplande activiteit. Om het aftrekrecht toe te passen is aldus niet alleen het uiteindelijke resultaat van belang, maar ook de intentie. Hierdoor is het mogelijk voor ondernemers om bij niet-doorgegane aandelentransacties nog altijd het recht op aftrek toe te passen.

Dit ruimere perspectief op het aftrekrecht zal ondernemers aanzetten om bepaalde investeringen te kunnen doen en zakelijke plannen te ontwikkelen, zonder dat ze worden ontmoedigd door de onzekere uitkomst van toekomstige activiteiten.

Op grond van het Ryanair- arrest en het eerdergenoemde arrest INZO heeft de staatssecretaris bevestigd dat het oorspronkelijke recht op aftrek van voorbelasting in Nederland behouden blijft, ook als beoogde prestaties niet plaatsvinden. Dit geldt als ondernemers aannemelijk kunnen maken dat zij voornemens waren om belaste handelingen te verrichten en de aanschafkosten voor de goederen en diensten (direct) verband houden met de beoogde belaste handelingen.

In overeenstemming met de jurisprudentie<sup>86</sup> en interpretatie van de staatssecretaris wordt tevens bevestigd dat het aftrekrecht gehandhaafd kan blijven, zelfs als de geplande belaste handelingen niet worden uitgevoerd of als de goederen en diensten niet worden gebruikt om belaste handelingen te verrichten. Het is hier van belang om aan te tonen dat de reden van het niet uitvoeren van dit voornemen 'buiten de wil van de ondernemer' valt.<sup>87</sup>

In principe gelden dezelfde regels voor investeringsgoederen, waarvan het aftrekrecht jaarlijks moet worden herzien. De staatssecretaris benadrukt echter dat dergelijke goederen meestal worden verkocht of uit het ondernemingsvermogen wordt gehaald als gevolg van het niet tot stand

---

<sup>84</sup> HvJ EU 17 oktober 2018, nr. C-249/17, (*Ryanair*) ECLI: EU:C:2018:834.

<sup>85</sup> S.B. Cornielje, '*Een goedkope vlucht naar een mooie bestemming: Ryanair*', NTFR 2018/39.

<sup>86</sup> HvJ 15 januari 1998, C-37/95, (*Ghent Coal Terminal NV*), ECLI:EU:C:1998:1.

<sup>87</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, 2020-167584, Staatssecretaris. 2020, 63000, Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting, par 3.4.5.



komen van belaste prestaties. In dergelijke gevallen vindt een btw-heffing plaats bij de goederenlevering. Als de levering vrijgesteld is en binnen de herzieningstermijn valt, zal het oorspronkelijke aftrekrecht moeten worden herzien.

Tot slot bepaalt artikel 15, lid 7 van de Wet OB 1968 dat herziening niet plaatsvindt in geval van diefstal, vernietiging of verloren goederen. Het herzien van deze goederen wordt niet wenselijk geacht door de Nederlandse wetgever.<sup>88</sup>

## **2.6- Deelconclusie**

De omzetbelasting is een algemene belasting die ontworpen is om belasting te heffen op het consumptieve gebruik van zowel goederen als diensten. Binnen het btw-stelsel wordt naar gelijke behandeling van belastingplichtigen gestreefd. Het doel van dit stelsel is de geïntegreerde interne markt binnen de EU te bevorderen door onder andere cumulatieve belastingheffing te voorkomen. Het rechtszekerheidsbeginsel biedt ondernemers rechtszekerheid door toezicht te zien op een duidelijk en voorzienbaar btw-stelsel. Tevens horen de btw-regels consistent en uniform toegepast te worden.

Het begrip 'belastingplichtige' is in de btw-wetgeving ruim gedefinieerd, zodoende wordt het algemene karakter van de belasting gewaarborgd, namelijk het zoveel mogelijk leveringen van goederen en het verlenen van diensten in de heffing betrekken. Om te kwalificeren als belastingplichtige en het recht op aftrek van voorbelasting toe te mogen passen, moet aan bepaalde voorwaarde worden voldaan: (1) iedereen die deelneemt aan het economische verkeer kan als belastingplichtige worden aangemerkt, ongeacht nationaliteit of juridische vorm; (2) de persoon moet zelfstandig handelen en het economische risico dragen; (3) de activiteit moet een economische activiteit zijn, waarbij prestaties tegen vergoeding worden verricht. Uit het Rompelman-arrest komt naar voren dat het ondernemerschap begint bij de eerste investerings- of voorbereidingshandeling. Ook indien er nog geen belaste prestaties worden verricht, blijft de kwalificering voor het ondernemerschap in stand.

Daarnaast blijft het aftrekrecht behouden, zelfs als de beoogde activiteiten niet gerealiseerd worden. De gemaakte kosten kunnen alleen in aftrek worden gebracht als de kosten verband houden met de (beoogde) economische activiteiten en de kosten dus gemaakt zijn in het belang van de onderneming. Het toepassen van het recht levert btw-ondernemers het voordeel op dat

---

<sup>88</sup> Kamerstukken II 2006/07, 30 804, 3, p. 65.

de btw die drukt op aankopen en investeringen in aftrek kan worden gebracht, dit stimuleert de economische activiteit. Het recht geldt alleen voor btw-belaste activiteiten en niet voor vrijgestelde prestaties. Nederlandse regels verschillen op bepaalde punten van EU-richtlijnen, zoals bij de herzieningsregels.

## **Hoofdstuk 3- Het drieluik van zaken**

### **3.1- Inleiding**

Het drieluik van arresten behandelt de discussie rondom het aftrekrecht bij de beëindiging van het voornemen. Het eerste deel van het drieluik is het ITH-arrest dat uitgesproken werd in november 2020. Een paar maanden later heeft het HvJ EU een beslissing genomen in de zaak Skellefteå, waarbij de uitspraak in de vorm van een beschikking werd gegeven. Het HvJ EU was van mening dat het antwoord op de gestelde prejudiciële vraag reeds kon worden afgeleid uit het eerdere ITH-arrest.

Het derde en laatste deel van dit drieluik is het Vittamed-arrest, waarin het HvJ EU in oktober 2022 een beslissing heeft genomen. Deze uitspraak heeft, net als de vorige arresten, voor veel aandacht en discussie geleid.

Om de impact van deze drie zaken volledig te begrijpen, zal in eerste instantie elk arrest grondig worden geanalyseerd en vervolgens vergeleken worden met eerdere uitspraak. Naast het verdiepen in de zaken ITH, Skellefteå en Vittamed, is er één zaak die tevens opvalt en niet over het hoofd gezien mag worden: de zaak Balgarska Telekomunikatsiona Kompania (hierna: de BTK-zaak). In het kort zal duidelijk worden toegelicht waarom deze zaak tevens in dit rijtje hoort. Tot slot wordt de Nederlandse invalshoek besproken.

### **3.2.- ITH Comercial Timișoara SRL**

#### **3.2.1- Achtergrond en oordeel**

Het aannemersbedrijf ITH dat gevestigd is in Roemenië voert investeringsprojecten uit. Deze projecten houden de aankoop van onroerende goederen in, waarbij een overeenkomst wordt gesloten met externe partijen. Na het sluiten en ondertekenen van de contracten gaan de werkzaamheden aan meerdere gebouwen van start. ITH verwierf in 2006 een perceel grond en diverse oude gebouwen van een liftproducent. Het aannemersbedrijf heeft deze aankoop gedaan met als doel een project te realiseren waarbij een kantoortoren en een winkelcentrum gebouwd zouden worden, met de intentie om deze later te verhuren aan dezelfde partij. Dit wordt als een sale-and-leaseback overeenkomst aangemerkt. Om dit te bereiken, heeft ITH in 2007 stappen ondernomen om vergunningen te verkrijgen voor zowel de sloop van de bestaande gebouwen als voor de bouw van de kantoortoren en winkelcentra.

De kosten die werden gemaakt voor de uitgevoerde werkzaamheden werden geregistreerd als 'lopende investering' en ITH heeft de voorbelasting op deze kosten afgetrokken. Uiteindelijk

werden beide projecten opgeschort doordat de externe partij zich in financiële nood bevond en de bouwprojecten (logischerwijs) niet kon veroorloven. In 2015 zijn de investeringen als verlies afgeboekt. De Roemeense fiscus was van mening dat ITH ten onrechte het aftrekrecht heeft toegepast en heeft om deze reden een naheffingsaanslag opgelegd. Volgens de fiscus was ITH zich namelijk vanaf het begin van het project bewust van factoren die de voltooiing van het project konden verhinderen. Uiteindelijk heeft ITH de risico's geaccepteerd en besloten om af te wijken van het voorgeschreven bestemmingsplan.

Uiteindelijk heeft een Roemeense rechter prejudiciële vragen voorgelegd aan het Hof om verduidelijking te krijgen over het recht op aftrek op goederen en diensten die oorspronkelijk bedoeld waren voor een bepaald initiatief/project, maar waarvan het gebruik herzien moet worden omdat het initiatief/project gestaakt is.

Het HvJ EU beantwoordt de prejudiciële vragen als volgt: indien de belanghebbende de goederen of diensten behoudt die oorspronkelijk bedoeld waren voor belaste activiteiten, maar het geplande project niet doorgaat vanwege de onvoorziene omstandigheden buiten de wil van de belanghebbende, vindt er geen herziening plaats. Herziening van het aftrekrecht vindt enkel plaats als de belanghebbende het besluit neemt om de goederen of diensten alsnog te gebruiken, maar dan voor vrijgestelde activiteiten of niet-economische activiteiten.<sup>89</sup>

### **3.2.2- Analyse van de uitspraak**

Het HvJ EU hanteert een stappenplan bij de beoordeling van dit recht. Het Hof houdt zowel rekening met het moment van verschuldigdheid van de aftrekbare belasting als het voorgenomen of daadwerkelijk gebruik van de goederen of diensten om de omvang van dit recht te bepalen.

In dit arrest bevestigt het HvJ EU tevens eerder gewezen arresten. Allereerst het INZO-arrest waarbij aldus het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat op het moment een ondernemer de intentie heeft om bepaalde goederen of diensten aan te schaffen voor belaste handelingen.<sup>90</sup> Daarnaast erkent het Hof dat het aftrekrecht kan worden herzien in bepaalde situaties, zoals in situaties waarbij de ondernemer niet langer voornemens is om de ingekochte goederen of diensten te gebruiken voor belaste handeling. Daarnaast zal ook een herziening kunnen plaatsvinden indien de ingekochte goederen of diensten daadwerkelijk worden gebruikt voor btw

---

<sup>89</sup> HvJ 12 november 2020, C-734/19, (*ITH Comercial Timișoara SRL*), ECLI:EU:C:2020:919, r.o. 46.

<sup>90</sup> HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, (*INZO*), ECLI:EU:C:1996:67.

vrijgestelde handelingen, dit is overeenstemmend met de gewezen uitspraak in het Sonaecom-arrest.<sup>91</sup>

### **3.2.2.1- Het ontstaan van het recht op aftrek**

Het HvJ EU concludeert dat het btw-aftrekrecht kan behouden blijven als zich externe omstandigheden hebben voorgedaan en dit tevens buiten de wil van de ondernemer heeft plaatsgevonden, waardoor het voornemen om belaste prestaties te verrichten geen doorgang meer kent.<sup>92</sup> In casu had ITH een contractuele overeenkomst gesloten met een derde partij. Deze partij bevond zich na de financiële crisis van 2008 in financiële noodzaak. Hierdoor kon ITH geen gebruik maken van de aangeschafte goederen en ingekochte diensten. Het recht op aftrek van voorbelasting blijft bestaan voor deze goederen en diensten, die uiteindelijk bedoeld zijn voor gebruik van een economische activiteit.

Daarnaast voegt het HvJ EU een ander element toe aan de uitspraak. Indien externe omstandigheden moeten worden aangetoond die mogelijkerwijs het voornemen belemmeren, is het in beginsel niet relevant dat de ondernemer de koers van het bestemmingsplan heeft gewijzigd en risico's die te onderkennen waren heeft geaccepteerd, waardoor de kans groter zou zijn dat de voorgenomen activiteiten geen doorgang zouden hebben. Zodoende zal een ondernemer niet snel in discussies terecht komen met de fiscus over de vraag of investeringen wel of niet gedaan hadden moeten worden, waardoor het eenvoudiger is om tot de situatie 'buiten de wil van de ondernemer' te komen.<sup>93</sup>

### **3.2.2.2- De omvang van het aftrekrecht**

Het btw-aftrekrecht staat nog niet definitief vast. De lidstaten kunnen namelijk de volgende handelingen gelijkstellen met een levering van goederen onder bezwarende titel<sup>94</sup>: Als een ondernemer de ingekochte goederen of diensten niet daadwerkelijk gebruikt voor belaste doeleinden en ook geen intentie heeft om ze in de toekomst wel voor zakelijke doeleinden te gebruiken, kan dit leiden tot een herziening van de btw.<sup>95</sup> De verwachting is namelijk dat de ondernemer de inkoop onder zich houdt in privésferen, omdat de intentie niet aanwezig is om de inkoop in de economische sferen te betrekken. Het exact bepalen wanneer een voornemen daadwerkelijk is beëindigd, is niet eenvoudig. Naar mijn mening zal om deze reden de nadruk moeten liggen op het overwegen van een herziening als een wijziging heeft plaatsgevonden in

---

<sup>91</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom SA*) ECLI:EU:C:2020:913.

<sup>92</sup> HvJ 15 januari 1998, C-37/95, (*Ghent Coal Terminal NV*), ECLI:EU:C:1998:1.

<sup>93</sup> HvJ 12 november 2020, C-734/19 (*ITH Comercial Timișoara SRL*), m.n.t M.M.W.D. Merckx.

<sup>94</sup> Artikel 18b van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>95</sup> Artikel 184 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

de werkelijke (economische) activiteit. Als de oorspronkelijke intentie was om economische activiteiten uit te voeren, maar deze activiteiten uiteindelijk vrijgesteld zijn of helemaal niet als economische activiteiten worden beschouwd, dan moet er een herziening plaatsvinden met betrekking tot de gebruikte goederen en diensten.<sup>96</sup>

In het INZO-arrest is het Hof met twee argumenten naar voren gekomen om de rechtsregel bij te staan. Het eerste argument benadrukt de relevantie van het rechtszekerheidsbeginsel, dat weerstand biedt tegen het ontnemen van een eerder verleend recht op aftrek. Van der Wulp ondersteunt dit standpunt van het Hof, omreden dat het recht op aftrek van voorbelasting al is ontstaan op het moment dat de btw verschuldigd is.<sup>97</sup> Hierbij wordt geacht dat het toekennen van dit recht een beoordeling van het voorgenomen gebruik voor belaste handelingen vereist.<sup>98</sup> Daarnaast is Van der Wulp van mening dat een andere interpretatie van het Hof in strijd zou zijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Dit had namelijk geleid tot de situatie dat de btw-behandeling verschillend zou zijn tussen startende ondernemers en bestaande en actieve ondernemers bij identieke handelingen. Wel constateert Bomer uit het Ghent Coal-arrest dat de nadruk meer wordt gelegd op het rechtszekerheidsbeginsel dan het neutraliteitsbeginsel.<sup>99</sup>

Mijns inziens lijkt het INZO-arrest achteraf minder baanbrekender dan aanvankelijk was gedacht. Het aftrekrecht op voorbelasting lijkt na de uitspraak van het HvJ EU iets genuanceerder te liggen dan voorheen werd aangenomen. In het specifieke arrest INZO lijkt er inderdaad weinig ruimte te zijn geweest voor het toepassen van de herzieningsregels. Het HvJ EU heeft in dat arrest vastgesteld dat de btw niet kan blijven drukken op de ondernemer als de beoogde belastbare prestaties niet worden gerealiseerd. Echter, vanwege de specifieke omstandigheden van het geval, zoals het feit dat de ondernemer zijn bedrijf al had geliquideerd, was er mogelijk weinig gelegenheid voor het Hof om zich verder uit te spreken over de omvang van het aftrekrecht.

---

<sup>96</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom SA*) ECLI:EU:C:2020:913.

<sup>97</sup> Artikel 167 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>98</sup> M. van der Wulp, 'Aftrek van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', BTWBrief 2022/84.

<sup>99</sup> A. Bomer, 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW : als uitgelegd door het Hof van Justitie EU', *Doctoral Thesis, Maastricht University*.

### **3.3- Skellefteå Industrihus AB**

#### **3.3.1-Achtergrond en oordeel**

Hoewel het HvJ EU in Skellefteå de kwestie als een acte éclairé aanmerkt en zijn oordeel in de vorm van een beschikking heeft gegeven, levert deze zaak verschillende discussies op. De zaak betreft een Zweedse ondernemer die een architect inhuint om een kantoorpand op haar eigen terrein te bewerkstelligen. De ondernemer heeft het voornemen om dit pand uiteindelijk belast te verhuren en aldus gebruik te maken van de Zweedse optieregeling.

Skellefteå verkreeg zowel de bouwvergunning als de toestemming om de regeling voor optionele btw toe te passen bij de bouw van het pand. Ze trok voorbelasting af op haar inkopen, voornamelijk de ontwerpdiensten van de architect. Nadat een potentiële huurder zich terugtrok, bleek uit een herbeoordeling dat het project niet winstgevend was. Skellefteå besloot om die reden het project stop te zetten, waarmee ook de btw-geopteerde regeling voor haar eindigde.

Een paar maanden later had Skellefteå alle eerder afgetrokken voorbelasting die zij had gebruikt tijdens de periode van de optieregeling terugbetaald aan de Zweedse fiscus. Echter, Skellefteå verzocht drie jaar later om alsnog de aftrek van deze voorbelasting toe te staan, omdat zij van mening was dat de verplichting tot terugbetaling niet in lijn is met de Btw-richtlijn. Dit verzoek is afgeslagen door de belastingautoriteiten, omdat de belastingplicht van Skellefteå werd beëindigd voordat daadwerkelijke belastbare prestaties werden verricht.

De Zweedse rechter heeft vervolgens het HvJ EU prejudiciële vragen gesteld. Het Hof heeft uiteindelijk moeten beoordelen of de Btw-richtlijn de nationale wettelijke regeling in de weg staat waarin bepaald is dat een vastgoedeigenaar die gebruik heeft gemaakt van de optieregeling en aldus het aftrekrecht heeft toegepast voor het kantoorpand dat bedoeld is voor verhuur, verplicht is om het volledige bedrag van deze belasting onmiddellijk terug te betalen, eventueel vermeerderd met rente, wanneer het beoogde project niet meer van de grond komt. Het Hof heeft het volgende geoordeeld: “ een vastgoedeigenaar die bij de bouw van een voor verhuur bestemd pand gebruik heeft gemaakt van de regeling voor optionele toepassing van btw en de voorbelasting over verwervingen voor dit vastgoedproject heeft afgetrokken, is niet verplicht om het hele bedrag van deze belasting onmiddellijk terug te betalen, eventueel vermeerderd met rente, omdat het voorgenomen project dat recht op aftrek gaf, niet tot enige belastbare activiteit

heeft geleid, maar de richtlijn staat de nationale regeling niet in de weg, waarin is bepaald dat in een dergelijke situatie de aftrek van voorbelasting herzien moet worden.”<sup>100</sup>

### 3.3.2- Analyse van de uitspraak

De nuance die in het ITH-arrest is geïntroduceerd is in deze zaak opnieuw bekrachtigd. Volgens de nuance behoudt de ondernemer het aftrekrecht dat door het voornemen is ontstaan. Hoewel het recht op aftrek behouden blijft, kan de omvang van de aftrek echter worden gecorrigeerd tot nul als de beoogde prestaties niet van de grond komen.<sup>101</sup> Mijs inziens is het mogelijk dat deze benadering iets te ruim wordt geïnterpreteerd, waardoor in principe een herziening van het aftrekrecht kan plaatsvinden wanneer een initiatief niet heeft geleid tot een economische activiteit. Het lijkt erop alsof het wordt aangemerkt als een wijziging in het voornemen. Een wijziging in het voornemen, is niet iets nieuws, het leidt namelijk tot beperking in de omvang van het aftrekrecht. Dit principe werd bevestigd in het Sonaecom- arrest, waarin werd vastgesteld dat als het voornemen was om belastbare prestaties te verrichten, maar in werkelijkheid vrijgestelde prestaties worden verricht, de omvang van het aftrekrecht kan worden beperkt.<sup>102</sup> Als aldus iedere keer een gepland initiatief niet haalbaar is en gelijk wordt gesteld aan een ‘wijziging’ in het voornemen dan zou het grote gevolgen kunnen hebben voor ondernemers, omdat het aftrekrecht op voorbelasting herzien zal moeten worden. Dit zal mogelijk invloed kunnen hebben op het betreden van een markt door ondernemers in spe, waardoor eigenlijk de systematiek van aftrek en herziening minder aantrekkelijk lijkt te zijn dan voorheen werd gedacht.<sup>103</sup>

Daarentegen is een belangrijk verschil tussen de Skellefteå-zaak en de ITH-zaak waar het Hof naar haar mening verwijst. Het Roemeense aannemersbedrijf heeft namelijk nog altijd het voornemen om belastbare prestaties te verrichten, ondanks het feit dat de beoogde activiteiten, buiten de wil van de ondernemer, (vooralsnog) definitief zijn gestaakt. Dit is verschillend met de Zweedse Skellefteå die überhaupt de intentie niet meer heeft om in een later stadium belastbare prestaties te verrichten. Hier lijkt het ITH-arrest in overeenstemming te zijn met eerdere jurisprudentie waarin wordt vastgesteld dat herziening pas mogelijk is als daadwerkelijk een ander gebruik van de goederen of diensten plaatsvindt. Hieruit wordt herleid dat het niet-realiseren van het voornemen wellicht niet wordt aangemerkt als een "wijziging".

---

<sup>100</sup> HvJ 18 mei 2021, C-248/20 (Skellefteå Industrihus AB) r.o. 51.

<sup>101</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, ‘Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen’, BtwBrief 2023/8.

<sup>102</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom SA) ECLI:EU:C:2020:913.

<sup>103</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, ‘Vittamed: breken met gebruiken’, MBB 2023/10.



Dit kan worden ondersteund door eerdere jurisprudentie. In het *Breitsohl*-arrest<sup>104</sup> was het vrij duidelijk dat de voorgenomen belastbare activiteiten in deze zaak niet zouden plaatsvinden, echter bleef het recht op aftrek bestaan. Volgens het HvJ EU kan theoretisch gezien in de toekomst nog een herziening plaatsvinden, maar naar mijn mening zou dit alleen het geval zijn geweest als de goederen of diensten daadwerkelijk voor andere doeleinden, zoals vrijgestelde handelingen, worden gebruikt. Als het HvJ EU in de zaak *Skellefteå* het niet doorgaan van een economische activiteit een reden vindt om de herzieningsregeling toe te passen dan zou de uitspraak in strijd zijn met het eerder gewezen oordeel in dit arrest.

Cornielje en Van Kesteren brengen ook het *Fini H*-arrest<sup>105</sup> als tegenargument naar voren, waarin wordt bevestigd dat de btw op huurkosten nog steeds aftrekbaar is, zelfs na het beëindigen van de economische activiteit. Hieruit kan worden afgeleid dat ondanks het feit kosten worden gemaakt terwijl het voornemen ontbreekt om economische activiteiten te verrichten, het aftrekrecht behouden blijft en de omvang ervan niet wordt beperkt.<sup>106</sup>

Echter, er is ook behoorlijk wat kritiek geuit in de literatuur geuit op het oordeel van het HvJ EU in de beschikking.<sup>107</sup> Lamensch is van mening dat het oordeel niet verenigbaar is met de uitspraken in de zaken *INZO* en *Ryanair*. Het Hof had duidelijker kunnen maken dat het recht op aftrek van voorbelasting niet mag worden herzien wanneer een ondernemer oorspronkelijk van plan was de aangekochte goederen en diensten te gebruiken voor belaste activiteiten, maar later dit niet besluit te doen. Het herzieningsmechanisme mag dit rechtmatig verkregen voordeel niet in gevaar brengen, en dit kan niet worden gerechtvaardigd op basis van de bestaande uitspraak.

Van der Wulp deelt daarentegen deze kritiek niet. Hij stelt vast dat het *INZO*-arrest en het *Ryanair*-arrest met name betrekking hebben op het ontstane aftrekrecht en niet op de herziening van dit recht, zoals tevens terecht wordt overwogen in de beschikking en het *Vittamed*-arrest. Het Hof heeft in de *INZO*-zaak aldus duidelijk gemaakt dat het ontnemen van het recht op aftrek met terugwerkende kracht niet is toegestaan, ook indien de beoogde belaste handelingen uiteindelijk niet meer gerealiseerd worden. Dit oordeel heeft het HvJ EU in het *Ryanair*-arrest bevestigd,

---

<sup>104</sup> HvJ 8 juni 2000, C-400/98, (*Breitsohl*) ECLI:EU:C:2000:304.

<sup>105</sup> HvJ 3 maart 2005, C-32/03 (I/S *Fini H*).

<sup>106</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, '*Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen*', *BtwBrief* 2023/8.

<sup>107</sup> M. Lamensch, '*Order in Skellefteå Industrihus AB: A Reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsohl Jurisprudence?*', *EC Tax Review* 2022/3, p. 158-16.

hoewel het rechtzekerheidsbeginsel dat essentieel was in de INZO-zaak minder sterk naar voren kwam in de Ryanair-zaak.<sup>108</sup>

Daarnaast onderschrijft Van der Wulp de opvatting van Lamensch opnieuw niet, waarbij zij stelt dat Skellefteå-beschikking een koerswijziging vertegenwoordigt ten opzichte van de arresten Ghent Coal Terminal, Schloßstrasse en Breitsohl.<sup>109</sup> Uit de uitspraken in de zaken Ghent Coal Terminal, Schloßstrasse en Breitsohl blijkt dat het aftrekrecht op btw niet met terugwerkende kracht wordt ontnomen. Tegelijkertijd laten deze uitspraken zien dat het afzien van de voorgenomen belaste handelingen vanwege externe omstandigheden aanleiding kan geven tot herziening. Van der Wulp is van mening dat de herziening niet beperkt is tot alleen deze specifieke situatie, ondanks het feit dat beide arresten zich focussen op situaties waarin het niet-gebruik voor de voorgenomen belaste handelingen resulteerde in het gebruik voor vrijgestelde prestaties. Hier staan aldus Lamensch en Van der Wulp recht tegenover elkaar.<sup>110</sup>

Ten slotte presenteren Sparidis en Middelburg een alternatieve benadering. Zij zijn van mening dat als een belastingplichtige voor de btw-optie kiest en de eerder toegepaste optie later komt te vervallen vanwege een gewijzigd gebruik, verhuurders en verkopers een beroep kunnen doen op de Btw-richtlijn om te betogen dat de genoten btw-aftrek behouden blijft voor prestaties die reeds zijn verricht aan de huurder respectievelijk koper. In dit geval wordt een beroep gedaan op artikel 167 van de Btw-richtlijn.

Aan de hand van de Skellefteå-beschikking kan de conclusie worden getrokken dat als er een verandering in het gebruik van de onroerende zaak plaatsvindt door de koper, dit niet zou moeten resulteren in een herziening van de btw voor de verkoper. Indien aldus een wijziging heeft plaatsgevonden na de levering, zal het btw-gevolgen hebben voor de koper voor zover dit feitelijk gebruik afwijkt van de originele bestemming.<sup>111</sup>

---

<sup>108</sup> M.D.J. van der Wulp, 'Aftrek van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2022/84, p. 6.

<sup>109</sup> M. Lamensch, 'Order in Skellefteå Industrihus AB: A Reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsohl Jurisprudence?', *EC Tax Review* 2022/3, p. 158-162.

<sup>110</sup> M.D.J. van der Wulp, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2023/8.

<sup>111</sup> E. Sparidis, D.B. Middelburg en C. Noorlander 'Speelruimte lidstaten begrensd bij vormgeving optieregeling btw-belaste levering en verhuur', *BtwBrief* 2021/66.

### **3.4- UAB Vittamed technologijos**

#### **3.4.1- Achtergrond**

Een in Litouwen gevestigd bedrijf, genaamd Vittamed houdt zich bezig met technisch wetenschappelijk onderzoek en de toepassing van dit onderzoek in de praktijk. Sinds maart 2012 verrichtte Vittamed geen belastbare prestaties. In de kalenderjaren 2012 en 2013 heeft Vittamed echter wel allerlei goederen ingekocht en diensten afgenomen voor de vervaardiging van zowel immateriële als materiele investeringsgoederen in de vorm van respectievelijk licenties en prototypes van apparaten. Het voornemen was om deze investeringsgoederen te gebruiken voor belastbare prestaties in een later stadium. Vittamed heeft om deze reden het aftrekrecht toegepast op de voorbelasting die nauw samenhangt met de ingekochte goederen en afgenomen diensten.

Tevergeefs, is de beoogde belaste activiteit nooit gerealiseerd vanwege de afwezigheid van potentiële inkomsten. Als gevolg hiervan heeft Vittamed in 2015 besloten om de activiteiten te beëindigen. Bij de laatste btw-aangifte als ondernemer heeft Vittamed de btw niet herzien.

In deze zaak staat de vraag centraal of Vittamed de eerder afgetrokken voorbelasting met betrekking tot de aankoop van goederen en diensten voor de productie van investeringsgoederen had moeten herzien. Deze vraag komt voort uit het feit dat de vervaardigde investeringsgoederen uiteindelijk niet zijn gebruikt voor belastbare economische activiteiten van Vittamed, en het is ook duidelijk dat ze nooit zullen worden gebruikt omdat het bedrijf is geliquideerd.

Het oordeel van het Hof is dat Vittamed gehouden is de aftrek van de voorbelasting te herzien voor de ingekochte goederen en diensten om investeringsgoederen te produceren, ondanks het feit dat deze investeringsgoederen uiteindelijk niet zijn gebruikt voor belaste economische activiteiten. Daarnaast is het voornemen ook daadwerkelijk beëindigd nu de enige aandeelhouder van Vittamed besloten heeft het bedrijf te liquideren en het verzoek heeft ingediend bij de Litouwse belastingdienst om te de-registeren van de btw.

Het besluit van de aandeelhouder om Vittamed in liquidatie te plaatsen en af te zien van de geplande belastbare economische activiteit door de aanhoudende verliezen, het ontbreken van bestellingen en twijfels over de winstgevendheid, heeft volgens het HvJ EU geen invloed op de verplichting van de belastingplichtige om de aftrek te herzien. Het enige relevante criterium is dat

Vittamed geen voornemen meer heeft om de vervaardigde investeringsgoederen te gebruiken voor belastbare prestaties.<sup>112</sup>

### 3.4.2- Analyse van de uitspraak

Het Hof heeft in het Vittamed-arrest voortgezet op zijn eerdere gewezen uitspraken in de zaken ITH en Skellefteå. Daarin maakt het een onderscheid tussen het ontstaan en de omvang van het recht in gevallen het voornemen niet van de grond komt.<sup>113</sup> Dit is voor het eerst geïntroduceerd in het ITH-arrest. Vervolgens bevestigt in de beschikking bevestigt en verder op een gedetailleerde wijze uitgewerkt in het Vittamed-arrest. Uit het oordeel van het HvJ EU volgt namelijk dat het recht op aftrek blijft bestaan, maar de herzieningsregeling wel van toepassing is indien (1) vastgesteld wordt dat de belastingplichtige de ingekochte goederen en afgenomen diensten die de basis vormen van de vervaardigde investeringsgoederen niet daadwerkelijk heeft gebruikt voor de voorgenomen economische activiteiten en (2) de belastingplichtige haar activiteiten beëindigt door liquidatie.<sup>114</sup>

De meest gunstige uitleg van de uitspraak is zolang de btw-ondernemer de intentie heeft om goederen en diensten te gebruiken voor activiteiten die in een later stadium worden verricht, en dit voornemen niet heeft opgegeven, hoeft er geen herziening plaats te vinden.

Als de intentie niet langer aanwezig is, lijkt er sprake te zijn van een 'wijziging' die tot een herziening leidt, zoals beschreven in artikel 185 van de Btw-richtlijn. Dit standpunt is ook naar voren gebracht door Cornielje en Van Kesteren in hun column, waarin zij het volgende vermelden:

*Het lijkt er evenwel op dat art. 168 jo. art. 184-185 Btw-richtlijn ertoe dwingen dat het voorgenomen gebruik voor belaste prestaties wordt gevolgd door een daadwerkelijk gebruik voor belaste prestaties en dat, wanneer dat daadwerkelijk gebruik er niet van komt, er sprake is van een 'wijziging' in de zin van art. 185 Btw-richtlijn.*<sup>115</sup>

Verder is het belangrijk om op te merken dat het gewezen oordeel in het ITH-arrest inzake een ondernemer die buiten zijn wil, noodgedwongen is een einde te moeten maken aan het project

---

<sup>112</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (Vittamed technologijos UAB) , ECLI:EU:C:2022:763.

<sup>113</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, r.o. 45.

<sup>114</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', BtwBrief 2023/8.

<sup>115</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', BtwBrief 2023/8.

en de herziening dan niet aan de orde is, bevestigd is in het *Vittamed*-arrest.<sup>116</sup> In deze wordt ook benadrukt dat wanneer er geen intentie meer is om belastbare prestaties te verrichten vanwege een gebrek aan potentiële inkomsten en het gevolg de daaropvolgende liquidatie van het bedrijf is, deze externe omstandigheden niet worden meegewogen bij een mogelijke herziening. De kern van de zaak is dat de ondernemer zelf uiteindelijk de intentie beëindigt.<sup>117</sup> Zolang de potentie er nog is, zoals in de ITH-zaak om alsnog in een later stadium economische activiteiten te verrichten, kunnen de externe omstandigheden wel worden meegewogen, en is de herzieningsregeling niet van toepassing.<sup>118</sup>

### 3.5- Balgarska Telekomunikatsiona Kompania

De BTK-zaak betreft een Bulgaars telecomonderneming en zij verrichten logischerwijs telecomdiensten aan hun klanten. In het kader van deze dienstverlening schaffen zij apparatuur aan, waaronder telefoons. Het is weleens voorgekomen dat de telefoons te lang zijn blijven liggen in de voorraad, niet zijn gebruikt of simpelweg niet kunnen worden gebruikt, omreden dat er nieuwe modellen beschikbaar zijn. Zodoende worden deze goederen door de Bulgaarse telecombedrijf, in administratieve zin, afgedankt en niet meer opgenomen in de balans van BTK. Het afdanken van de goederen gebeurde op twee manieren: ofwel werden de goederen daadwerkelijk vernietigd, of ze werden doorverkocht aan een derde partij.

De verwijzende rechter heeft twee prejudiciële vragen gesteld. De eerste vraag omvatte de btw-behandeling bij afgedankte goederen. De tweede vraag ging in op het feit of het afdanken van goederen een wijziging vormt in overeenstemming met artikel 185 van de Btw-richtlijn. Dit zou betekenen dat een herziening moet plaatsvinden op de btw die op de aangekochte goederen heeft gedrukt.

Is er daarnaast een verschil in behandeling tussen het vernietigen (afdanken) van de goederen en het doorverkopen ervan?

Het gaat aldus om de uitleg van artikel 185. Hier is het volgende opgenomen:

---

<sup>116</sup> K.E. Oudshoorn, 'Vittamed, een herziening van de herzieningsregels?', BtwBrief 2023/26.

<sup>117</sup> HvJ 12 november 2020, C-734/19 (ITH Comercial Timișoara SRL) & HvJ, 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal).

<sup>118</sup> De verwijzende rechter had in dit kader in de *Vittamed*-zaak verwezen naar de rechtspraak in de volgende arresten: HvJ 15 januari 1998, C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1 (*Ghent Coal Terminal NV*), HvJ, 28 Februari 2018, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134 (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*) en HvJ EU 17 oktober 2018, nr. C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834 (*Ryanair*).

*Lid 1. “De herziening vindt met name plaats indien zich na de Btw-aangiften **wijzigingen** hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.”*

*Lid 2. “In afwijking van lid 1 vindt **geen herziening** plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, **in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal**, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.”<sup>119</sup>*

Het HvJ EU maakt een duidelijk onderscheid tussen de situatie waarbij de goederen daadwerkelijk worden vernietigd door BTK óf wordt verkocht aan derden. Van de laatste situatie oordeelt het Hof dat géén sprake is van een wijziging in de elementen, ondanks het feit dat de goederen zijn afgedankt en niet meer worden meegenomen in de balans van de onderneming. De reden is de verkoop van de goederen aan derden wat aangemerkt wordt als een belaste prestatie en hierdoor wordt het recht op aftrek behouden, sterker nog artikel 185 komt niet in beeld. Een interessantere vraag is wat de btw-gevolgen zullen zijn voor de afgedankte goederen die BTK zelf vernietigt. Het Hof oordeelde dat deze situatie onder de reikwijdte van lid 2 van artikel 185 valt. Hierdoor worden de herzieningsregels niet toegepast, omdat de situatie onder het begrip ‘verlies of vernietiging’ valt. Hierbij voegt het Hof toe dat een onderscheid niet nodig is. Het maakt in zo’n situatie niet uit of de goederen zijn vernietigd tegen de wil van de ondernemer, doordat brand uitbreekt in het bedrijfspand of doordat de ondernemer zelf de goederen vernietigt, omdat het in objectievere zin geen economisch nut meer heeft voor de beoogde belastbare prestaties.<sup>120</sup>

Naar mijn mening is het prettig voor een ondernemer dat geen herziening van toepassing zal zijn op afgedankte goederen. Wat ik persoonlijk wel opvallend vind, is dat het Hof daarbij voegt dat de bedoeling van lid 2 eigenlijk is geweest voor ondernemers die geconfronteerd worden met diefstal, verlies of vernietiging en daarmee aldus een economische verlies leidt en niet nog geconfronteerd moet worden met de fiscale tegenvaller, waarbij de herziening dan aan orde is. In die zin resulteert een vrijwillige vernietiging niet in een economisch tegenvaller, omdat het een bewuste keuze is van de ondernemer in het kader van de bedrijfsuitvoering, dus mijns inziens opmerkelijk dat hier geen fiscale gevolgen aan zijn verbonden.

---

<sup>119</sup> Artikel 185 lid 1 en 2 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>120</sup> HvJ EU 4 mei 2023, C-127/22 (*Balgarska Telekomunikatsiona Kompania*).

### 3.6- Deelconclusie

In het ITH- arrest heeft het Hof bevestigd dat een ondernemer recht op aftrek van voorbelasting heeft wanneer hij van plan is de betreffende inkoop voor belaste handelingen te gebruiken. De omvang van het recht op aftrek kan echter worden herzien als de ondernemer niet langer van plan is de inkopen voor belaste handelingen te gebruiken of als de inkopen daadwerkelijk voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt. Deze nuance, die nieuw is ten opzichte van eerdere uitspraak zoals het arrest INZO, maakt het mogelijk dat het herzieningsmechanisme sneller en ruimer wordt toegepast, zelfs dus in situaties waarin de voorgenomen activiteiten niet van de grond komen.

Het recht op aftrek van voorbelasting blijft echter behouden als externe omstandigheden buiten de wil van de ondernemer uiteindelijk de reden zijn waarom de goederen en diensten niet worden gebruikt voor economische activiteiten. Het is belangrijk op te merken dat zelfs als externe omstandigheden de overhand nemen, de intentie van de ondernemer om de goederen of diensten voor belaste handelingen te gebruiken, aanwezig moet blijven.

In de zaak Skellefteå bevestigt het HvJ EU dat het oorspronkelijke recht op aftrek van voorbelasting niet kan worden ontnomen. Het Hof maakt echter wel een onderscheid tussen het ontstaan van dit recht en de omvang ervan, zoals eerder geïntroduceerd in het ITH-arrest. Daarbij stelt het dat iedere keer dat een ondernemer geplande activiteiten moet stopzetten, omdat ze niet haalbaar blijken te zijn, dit kan leiden tot herziening van de aftrek van voorbelasting.

Mijns inziens heeft het Hof het dictum niet duidelijk genoeg geformuleerd. Het besluit waarbij de herzieningsregeling altijd van toepassing is in situaties waarbij de oorspronkelijke intentie afwijkt van de daadwerkelijke economische activiteiten, stelt daarmee het echte voordeel dat verkregen zou moeten door het aftrekrecht bloot. Bovendien kan dit niet worden gerechtvaardigd op basis van bestaande uitspraak en zal het tevens kunnen leiden tot ongelijke btw-druk tussen bestaande ondernemers en ondernemers in spe.

Het drieliuk van zaken wordt afgesloten met het meest recente arrest, Vittamed. Voor het eerst geeft het HvJ EU een invulling aan de nuance tussen het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting en de omvang ervan in situaties waarin de voorgenomen belaste handelingen niet plaatsvinden. Herziening van de aftrek vindt plaats wanneer de ondernemer niet langer van plan is om belaste activiteiten uit te voeren. In dit specifieke arrest was dit te zien doordat de aandeelhouder verzocht om de vennootschap te liquideren en uit te schrijven als ondernemer. Het HvJ EU hield geen rekening met externe omstandigheden, zoals oplopende verliezen, het

uitblijven van bestellingen en twijfels over de winstgevendheid van de voorgenomen activiteit. Het lijkt erop dat als de aandeelhouder of het bestuur zelf beslist om de onderneming te beëindigen, ditgeen het doorslaggevende is.

Kort samengevat, indien een onderneming vrijwillig besluit tot het liquideren van de onderneming, zal dit ten alle tijden betekenen dat de ondernemer het voornemen om belaste prestaties te verrichten, verliest. Het is hier van belang dat aldus de aandeelhouder of het bestuur zelf de beslissing neemt om de onderneming te staken. Het is dan ook niet mogelijk om de liquidatie te scharen onder 'een liquidatie buiten de wil van de ondernemer'.



## Hoofdstuk 4- Verdieping van het begrip ‘gebruik’ binnen de btw

### 4.1- Algemeen

Het bepalen van het recht op aftrek voor belastingplichtige is afhankelijk van hoe het begrip 'gebruik' is gedefinieerd in artikel 168 van de Btw-richtlijn, en op welke wijze dit begrip wordt geïnterpreteerd in het licht van het Vittamed-arrest. In dit hoofdstuk wordt een onderscheid gemaakt tussen de definitie van het begrip, onderbouwd door de Midland Bank-doctrine en de interpretatie van dit begrip, ondersteund door de standpunten van Cornielje en Van Kesteren.

### 4.2- Definitie vs. Interpretatie

De kwestie omtrent het aftrekrecht van voorbelasting bij startende ondernemers heeft aanleiding gegeven tot reflectie in zaken als INZO en andere vergelijkbare uitspraken van het HvJ EU<sup>121</sup>. Deze arresten suggereerden reeds dat sprake kan zijn van 'gebruik' indien de beginnende ondernemer goederen en/of diensten aanschafte, zelfs voordat de belaste handelingen zijn verricht. De aanleiding van deze suggestie is te vinden in de INZO-zaak. Het recht op aftrek wordt namelijk gerechtvaardigd op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn. Er is echter wel een voorwaarde aan verbonden: de aangeschafte goederen of diensten moeten feitelijk 'gebruikt' worden voor belaste doeleinden. Hier zal in de navolgende paragraaf op worden ingegaan.

In het Vittamed- arrest heeft het Hof aldus geconcludeerd dat als gevolg van het stopzetten van de activiteiten, Vittamed 'niet langer voornemens is' om de goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen.<sup>122</sup> Dit creëert volgens van Kesteren en Cornielje een situatie waarin zowel een vorm van gebruik lijkt te bestaan (anders zou initiële aftrek volgens artikel 168 van de Btw-richtlijn niet zijn toegestaan), als een vorm van niet-gebruik (anders zou het oordeel dat Vittamed niet langer van plan is om de goederen en diensten in te zetten voor belaste handelingen niet resulteren in een verplichte herziening). Deze tegenstrijdigheid brengt onduidelijkheid met zich mee over wat precies wordt bedoeld met 'gebruik'. Daarnaast werpt het vragen op over hoe de relatie tussen aftrek en herzieningsregels wordt begrepen.

In het vervolg zal om deze reden worden ingegaan op drie mogelijke benaderingen van het begrip 'gebruik', die een verklaring kunnen bieden voor deze tegenstrijdige uitkomst van het Vittamed-

---

<sup>121</sup> HvJ 14 februari 1985, 268/83 (*Rompelman*), ECLI:EU:C:1985:74; HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal*), ECLI:EU:C:1998:1 en HvJ 8 juni 2000, C-400/98, (*Breitsohl*), ECLI:EU:C:2000:304.

<sup>122</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (*Vittamed technologijos UAB*), r.o. 42.

arrest.<sup>123</sup> Hier zal verder op ingegaan worden met implicaties van iedere benadering. Bovendien wordt betoogd welke benadering naar alle waarschijnlijkheid het meest overtuigend is.

### **4.3- De definitie van het begrip 'gebruik'**

#### **4.3.1- Gebruik vs. Verbruik**

Twee termen die in de btw veelvuldig door elkaar worden gebruikt zijn "gebruiken" en "verbruiken". Echter, in de praktijk hebben ze een verschillende betekenis. Het doel van de omzetbelasting is om btw te heffen over het consumptief verbruik. Bij goederenlevering of dienstverlening moet het gebruik van de afnemer worden vastgesteld om het recht op aftrek te verkrijgen.<sup>124</sup> Het gebruik kan van korte of lange duur, incidenteel of aanhoudend zijn en eindigen of opnieuw beginnen. Het verbruik van een goed of dienst door een afnemer duidt aan dat het goed of de dienst is 'opgemaakt'. Hierdoor komt er een einde aan het gebruik en kan het niet opnieuw beginnen.

Het begrip 'verbruiken' komt niet vaak voor in de Europese en de Nederlandse btw-wetgeving en jurisprudentie. Beelen vindt het opvallend om dat dit begrip regelmatig wordt gebruikt in de fiscale literatuur.<sup>125</sup>

#### **4.3.2- Artikel 168 van de Btw-richtlijn**

De Btw-richtlijn legt bepaalde vereisten vast in artikel 168 om het aftrekrecht van voorbelasting te kunnen toepassen. Het eerste vereiste is dat de natuurlijke persoon of entiteit aan de specifieke voorwaarden voldoet die in artikel 9 lid 1 zijn opgesomd om te kwalificeren als belastingplichtige en aldus deze richtlijn te kunnen toepassen.<sup>126</sup> Het tweede vereiste is dat de belastingplichtige aangemerkt wordt als de afnemer van de goederenlevering of dienstverlening.<sup>127</sup> Het derde en laatste vereiste dat opgesomd staat in artikel 168, is dat de ingekochte prestaties aangewend worden voor belaste prestaties van de ondernemer. In verschillende arresten heeft het HvJ EU het begrip 'gebruikt voor (belaste handelingen)' geprobeerd uit te werken en te verklaren. Het arrest waarin dit voor het eerst door het Hof werd toegelicht is in het BLP-arrest<sup>128</sup>. Vervolgens heeft het Hof nadere invullingen gegeven aan het aftrekrecht. A-G Overgaauw heeft in zijn

---

<sup>123</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, *Vittamed: breken met gebruiken*, MBB 2023/10.

<sup>124</sup> Van Hilten en Van Kesteren, t.a.p. blz. 9.

<sup>125</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt, FM nr. 134.

<sup>126</sup> Artikel 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>127</sup> Artikel 2 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>128</sup> HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (*BLP Group*).

conclusie verwezen naar de leer die door het Hof is ontwikkeld en dit staat sindsdien bekend als de 'Midland Bank- doctrine'.<sup>129</sup> De doctrine is gebaseerd op de uitspraken in de zaken Midland Bank<sup>130</sup>, Abbey National<sup>131</sup> en Cibo<sup>132</sup>.

#### **4.3.3- BLP**

In de BLP-zaak gaat het om een ondernemer die uitsluitend belaste activiteiten uitoefent. Eenmaal toen de onderneming in financiële nood verkeerde, verkocht BLP de aandelen in haar deelneming om de schulden af te lossen. Het geschil betrof de vraag of de afgetrokken btw-kosten op de advies- en accountantsdiensten die verband houden met de verkoop van de deelneming, toegestaan is. Het Hof gaf aldus voor het eerst invulling aan het begrip 'gebruik voor' en stelt als volgt: “een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen”.<sup>133</sup> Echter, de ingekochte diensten houden verband met de vervreemding van aandelen. Deze transactie is als een vrijgestelde prestatie aangemerkt. Hierom waren de btw-kosten niet aftrekbaar.

#### **4.3.4- Midland Bank**

Midland Bank heeft gemengde prestaties, waarbij de ondernemer zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht. De entiteit verkocht een deelneming aan een Amerikaanse afnemer, wat leidde tot een geschil. Midland Bank heeft de volledige btw op de honoraria die aan het advocatenkantoor werden betaald, in aftrek gebracht. Ze betoogde dat deze kosten verband hielden met belaste activiteiten, waarvoor ze volledig recht had op btw-aftrek. Het Hof verwees naar de BLP-zaak, waarin werd vastgesteld dat er een “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet zijn tussen de diensten en de belaste handelingen.” Daarnaast stelt het Hof EU in deze zaak dat de gemaakte kosten een component moeten vormen van de kostprijs voor latere activiteiten die uiteindelijk recht geven op btw-aftrek.

Kort samengevat kan het volgende worden geconstateerd uit het Midland Bank-arrest, wat de basis vormt voor de doctrine: als er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen kosten en de belaste output, bestaat meestal het recht op btw-aftrek niet. Indien er echter zo'n verband is met de gehele bedrijfsactiviteit, worden de kosten aangemerkt als algemene

---

<sup>129</sup> Paragraaf 2.7 in de bijlage bij de conclusie van A-G Overgaauw van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, V-N 2007/25.29.

<sup>130</sup> HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank*).

<sup>131</sup> HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National*).

<sup>132</sup> HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (*Cibo Participations SA*).

kosten en kan het aftrekrecht naar rato worden toegepast. Het Hof gaat ervan uit dat deze algemene kosten dan doorgaans in de kostprijs van het product worden opgenomen.<sup>134</sup>

#### **4.3.5- Abbey National**

Abbey National<sup>135</sup> was actief in de vastgoedmarkt, waarbij de verkoop en levering van onroerende goederen het businessmodel was. De ondernemer verrichte belaste activiteiten, echter was de strijdvraag of btw-kosten die betrekking hadden op de overdracht van een onderneming. Het Hof heeft in eerdere gewezen arresten vastgesteld dat er een sterk verband zou moeten zijn tussen de gemaakte kosten en de belaste prestaties, waardoor het aftrekrecht toegepast kan worden. Echter, in de Britse regelgeving wordt de overdracht van een onderneming niet beschouwd als een belaste prestatie, waardoor het directe verband tussen de gemaakte kosten en belaste prestaties ontbrak. Om die reden kon door Abbey National slechts gedeeltelijk btw in aftrek worden genomen, gezien de gemaakte kosten in het belang stonden voor de algehele bedrijfsactiviteit en als algemene kosten kwalificeerde.

#### **4.3.6- Cibo Participation**

Cibo Participation<sup>136</sup> is een tussenholding met belangen in gespecialiseerde ondernemingen in de fietssector. De tussenholding bracht de btw in mindering op diensten die door derden waren verleend in het kader van de verworven aandelen in de dochterondernemingen. Deze diensten omvatten onder andere due diligence-onderzoeken, bemiddeling bij prijsonderhandelingen voor de aandelen en juridische- en fiscale diensten. Cibo was van mening dat ze in het beheer van de dochteronderneming moeide met daartegenover een prestatievergoeding, waardoor zij de verwervingskosten als algemene kosten classificeerde en het aftrekrecht erop konden toepassen. De Franse fiscus deelde deze opvatting niet. Zij was van mening dat Cibo niet aangemerkt kon worden als een actieve holding, waardoor het ondernemerschap in de btw ontbrak en om deze reden geen aftrekrecht kon toepassen. Het Hof oordeelde echter als volgt:

[r.o. 32]            *“Vastgesteld moet worden, dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de diverse door een holding gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De door de holding betaalde btw over de uitgaven voor die*

---

<sup>134</sup> HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank*), r.o. 19.

<sup>135</sup> HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National*).

<sup>136</sup> HvJ EU, 27 september 2001, C-16/00 (*Cibo Participations SA*).

*diensten drukt namelijk niet rechtstreeks op de diverse bestanddelen van de prijs van zijn handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Die uitgaven maken geen deel uit van de kosten van in een later stadium verrichte handelingen waarbij genoemde diensten worden gebruikt.”*

[r.o. 33] *“De kosten van die diensten maken daarentegen deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige, en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Er is derhalve in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige.”*

#### **4.3.7- De bevindingen**

Het begrip ‘gebruik’ wordt middels de Midland Bank-doctrine gedefinieerd. Het gebruik van aangekochte goederen/diensten vindt plaats als er een rechtstreekse en onmiddellijk samenhang bestaat tussen deze zaken en de belaste prestaties. Daarnaast suggereert het Hof dat indien de aanschafkosten van de ingekochte goederen/diensten opgenomen zijn in de kostprijs voor de belaste handelingen (waar tevens het recht op aftrek bestaat) dit aangemerkt kan worden als een indicatie dat de goederen/diensten daadwerkelijk zijn gebruikt. Tot nu toe lijkt het begrip ‘gebruik’ mijns inziens vrij helder te zijn gedefinieerd.

Echter, het Hof suggereert in zaken zoals INZO dat tevens sprake kan zijn van ‘gebruik’ op startende ondernemers als er nog geen belaste handelingen hebben plaatsgevonden. Hierbij is ook tevens het recht op aftrek toegestaan, zoals bepaald in artikel 168 van de Btw-richtlijn. Het vereiste voor het genieten van de btw-aftrek is het ‘gebruik’ voor belaste handelingen.<sup>137</sup> In de Vittamed-zaak heeft het Hof geoordeeld dat de ondernemer niet meer voornemens is de goederen en diensten te gebruiken voor belaste doeleinden.<sup>138</sup> Dit impliceert dat dit tevens een vorm van gebruik is ( anders zou er geen initiële aftrek mogelijk zijn op basis van artikel 168), maar ook lijkt dit te wijzen op niet-gebruik, hetgeen dat leidt tot de herziening.

---

<sup>137</sup> S.T.M. Beelen, ‘Aftrek van voorbelasting als (belaste) omzet ontbreekt’, Deventer: Kluwer 2010, p. 59 en , A.J. van Doesum en H.W.M.

<sup>138</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), r.o.42

Er is aldus sprake van tegenstrijdigheid in de definitie en interpretatie over het begrip 'gebruik' dat verband houdt met de aftrek- en herzieningsbepaling. In de navolgende paragrafen wordt besproken waarom het Vittamed-arrest tot een paradoxale uitkomst heeft geleid.<sup>139</sup>

#### **4.4- Interpretatie van het begrip 'gebruik'**

Het Vittamed-arrest heeft aldus geleid tot verwarring en onduidelijkheid omtrent de definitie en interpretatie van het begrip 'gebruik'. Deze paragraaf zal zich richten op het Vittamed-arrest en drie mogelijke benaderingen van het begrip 'gebruik' die kunnen helpen verklaren waarom dit arrest tot tegenstrijdige uitkomsten heeft geleid.

##### **4.4.1- De eerste benaderingswijze: kwalitatief versus kwantitatief gebruik**

Het eerste perspectief dat Van Kesteren en Cornielje in hun argumentatie naar voren brengen, is gebaseerd op het onderscheid tussen twee aspecten van het aftrekrecht. Enerzijds het formele aspect, waarbij wordt vastgesteld of een individu voldoet aan de voorwaarden om als ondernemer te worden beschouwd binnen het btw-stelsel.<sup>140</sup> Dit komt in feite neer op het recht om btw in aftrek te brengen. Anderzijds, het praktische aspect van het daadwerkelijke uitoefenen van dit aftrekrecht. Hierbij komt de omvang van de btw-aftrek ter sprake. Dit hangt af van de specifieke activiteiten die door de belastingplichtige worden uitgevoerd.

Het toegekende aftrekrecht in de INZO-zaak zou niet meer dan een kwalitatief karakter hebben, omdat de ondernemer voldoet aan de voorwaarden van een belastingplichtige in het btw-stelsel. In tegenstelling tot de situatie in de INZO-zaak, omvat het toegepaste aftrekrecht in het Vittamed-arrest wel degelijk een kwantitatief element. In deze zaak wordt de omvang van het aftrekrecht op de daadwerkelijke belastbare output geconcretiseerd.<sup>141</sup>

Hoewel deze uitleg van het Vittamed-arrest op het eerste gezicht zeker aantrekkelijk lijkt om aan te nemen, deel ik de mening van Cornielje en Van Kesteren dat deze interpretatie niet afdoende is om volledig overtuigd te zijn. Zoals in het voorgaande hoofdstuk is beschreven, is de omvang van het aftrekrecht pas van belang indien de ondernemer in zijn hoedanigheid handelt als belastingplichtige en de eerste initiële investering heeft uitvoert waarop btw drukt.<sup>142</sup>

Deze aanvankelijke investering zorgt ervoor dat de bedrijvigheid van de ondernemer aangemerkt wordt als een economische activiteit waarbij aldus het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat. Echter, het blijft niet alleen bij de kwalitatieve interpretatie van het begrip gebruik. Dit is op te

---

<sup>139</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10.

<sup>140</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10.

<sup>141</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), m.n.t F.J. Neelen.

<sup>142</sup> HvJ 14 februari 1985, 268/83 (*Rompelman*) en HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*).

merken in het besluit van het Hof waarbij het ongedwongen de overgang maakt van een kwalitatief naar een kwantitatief aftrekrecht. Hieruit volgt uiteindelijk dat Ryanair recht had op een volledig integraal aftrekrecht:

[r.o. 31] “In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de litigieuze diensten zijn geleverd aan Ryanair terwijl deze voornemens was door middel van de geplande verwerving van aandelen van de doelvennootschap een economische activiteit uit te oefenen die bestaat in het leveren van btw-plichtige managementdiensten aan de overgenomen vennootschap. *Ryanair heeft derhalve gehandeld als belastingplichtige op het tijdstip waarop zij de uitgaven voor de litigieuze diensten heeft gedaan. Zodoende heeft Ryanair er dus in beginsel recht op de voorbelasting over deze diensten onmiddellijk af te trekken, zelfs als deze economische activiteit, die tot belaste handelingen had moeten leiden, uiteindelijk niet van de grond is gekomen en dus niet tot dergelijke handelingen heeft geleid. Met betrekking tot de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en meer in het bijzonder de omvang van dat recht, moeten de kosten die zijn opgekomen met het oog op de verwerving van de aandelen van de doelvennootschap worden toegerekend aan deze economische activiteit die bestond in het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. In zoverre vertonen deze uitgaven een rechtstreeks en onmiddellijk verband met het geheel van deze economische activiteit en maken zij dus deel uit van de algemene kosten ervan. Daaruit volgt dat voor de btw erover recht op integrale aftrek bestaat.”<sup>143</sup>*

Ondanks het feit dat het Hof de kosten van de litigieuze diensten categoriseert als algemene kosten, concludeert het toch dat de volledige aftrek gerechtvaardigd is. Het Hof heeft dezelfde aanpak gehanteerd als in de zaak *Abbey National* (namelijk, de kosten worden beschouwd als

---

<sup>143</sup> HvJ EU 17 oktober 2018, nr. C-249/17, (*Ryanair*) ECLI: EU:C:2018:834.

algemene kosten maar het is mogelijk om deze kosten toe te wijzen aan een afgebakend deel van die algemene kosten).<sup>144</sup>

Door het Ryanair-arrest is het lastig vol te houden dat het aftrekrecht van ondernemers in spe die nog geen belastbare activiteiten hebben uitgevoerd, enkel aanspraak maken op een abstract aftrekrecht. Dit komt tevens niet overeen met de aard van artikel 184 en 185 van de Btw-richtlijn, die betrekking hebben op de correctie van de reeds afgetrokken btw.<sup>145</sup> De veronderstelling is namelijk dat de omvang van het aftrekrecht al eerder moet zijn vastgesteld, omdat anders een correctie weinig zinvol zal zijn. Anders geformuleerd, het is onwaarschijnlijk dat bij het toekennen van het initieel recht, de omvang van dit recht niet simultaan wordt vastgesteld, maar pas op het moment dat de herziening eventueel noodzakelijk wordt. De herziening kan pas relevant worden als het aftrekrecht geconcretiseerd is.

Mijns inziens wordt het complex wanneer het Ryanair-arrest vergeleken wordt met het Vittamed-arrest, omdat het Hof in beide gevallen met dezelfde vraagstukken op verschillende wijze omgaat.<sup>146</sup> In het Ryanair-arrest lijkt het tegenstrijdig dat het aftrekrecht voor een mislukte activiteit volgens artikel 168 van de Btw-richtlijn als 'volledig' van omvang wordt aangemerkt, maar vervolgens op grond van artikel 185 van de Btw-richtlijn geconcludeerd wordt dat de juiste omvang 'nihil' is. Dit staat aldus recht tegenover de situatie in de Vittamed-zaak, waarbij de geannuleerde activiteiten in zijn geheel gecorrigeerd moeten worden. Hieruit kan geconstateerd worden dat de eerste benaderingswijze, waarin de kwalitatieve en kwantitatieve invulling van het begrip 'gebruik' wordt ingezet, het Vittamed-arrest niet verklaard.<sup>147</sup>

#### **4.4.2- De tweede benaderingswijze: gebruik, ingebruikneming en verbruik**

In het Vittamed-arrest is het initieel aftrekrecht op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn ontstaan, omdat er aanvankelijk de intentie was om de gemaakte kosten te gebruiken voor belaste handelingen. Uiteindelijk heeft dit echter niet geleid tot belastbare prestaties, omreden de ondernemer niet langer voornemens meer is. Deze tegenstrijdige vaststelling roept allerlei vragen op ter verduidelijking bij Nellen en Lamensch. Speelt het *tijdstip* waarop de goederen en diensten

---

<sup>144</sup> HvJ 22 februari 2001 (Abbey National I).

<sup>145</sup> Artikel 184 en 185 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>146</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, m.n.t G. Sparidis.

<sup>147</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10.



geacht (worden) te zijn gebruikt een rol bij de herzieningsmogelijkheid? En is het daarnaast van belang of een goed of dienst al dan niet volledig is verbruikt?<sup>148149</sup>

Zowel Cornielje en Van Kesteren<sup>150</sup> hebben in hun betoog een alternatieve zienswijze onderzocht met betrekking tot het begrip 'gebruik'. Hierbij wordt het begrip opgedeeld in twee aspecten van 'gebruik' en 'verbruik', waarbij het concept van "ingebruikneming" wordt ingezet om deze twee aspecten van elkaar te scheiden. In dit verband kan het begrip 'gebruik' worden geïnterpreteerd als de economische relatie tussen de gemaakte kosten en de economische activiteit. Een startende ondernemer heeft het voornemen om de gemaakte kosten volledig te laten benutten voor belaste prestaties. Het gevolg hiervan is dat het initieel recht met een bepaalde omvang wordt toegekend aan de ondernemer.<sup>151</sup> Het recht omvat meer dan alleen een kwalitatief karakter, maar is uiteraard nog niet gekoppeld aan de feitelijke belastbare output.

Het begrip 'ingebruikneming' impliceert het tijdstip waarin de als zodanig handelende belastingplichtige de ingekochte goederen en diensten daadwerkelijk en feitelijk in gebruik heeft genomen. Er moet echter een kleine nuance naar voren worden gebracht, met name binnen de Nederlandse aanpak. Hier wordt namelijk ervan uit gegaan dat diensten direct worden aangewend, terwijl voor investeringsgoederen een bepaald moment van feitelijk ingebruikname wordt vastgesteld. 'Verbruik' houdt in dat een goed of dienst feitelijk is aangewend en in gebruik is genomen, en daardoor volledig is ingezet voor een specifieke belastbare prestatie of voor het geheel van belastbare handelingen. Op dat punt is het goed of de dienst feitelijk 'opgebruikt'<sup>152</sup>. Lamensch heeft weldegelijk beargumenteerd dat in het INZO-arrest voornamelijk ging om het begrip 'gebruik' en in het geding van Vittamed met name om het verbruik van goederen en diensten.<sup>153</sup> Echter, resteert nog wel de vraag of het toepassen van de herzieningsregels afhankelijk is van gebruik, ingebruikneming of verbruik.

Vittamed gebruikte goederen en diensten voor het vervaardigen van zowel materiele (prototypes) als immateriële (licenties) investeringsgoederen. Het voornemen was dat met de investeringsgoederen belaste activiteiten in een later stadium werden verricht. Het is in dit

---

<sup>148</sup> F.J.G. Nellen: 'Herziening van btw bij besluit tot liquidatie van onderneming', FED 2022/120

<sup>149</sup> M. Lamensch, 'Order in Skellefteå Industrihus AB: A Reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsohl Jurisprudence?', *EC Tax Review* 2022/3, p. 158-16.

<sup>150</sup> Zie ook: M.D.J. van der Wulp, 'Aftrek van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2022/84.

<sup>151</sup> Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>152</sup> Zie ook M.D.J. van der Wulp, 'Aftrek van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2022/84.

<sup>153</sup> M. Lamensch, 'European Union - ECJ Decisions in the Skellefteå Industrihus AB and Vittamed Cases: A Severe Blow to the Neutrality of the VAT System', *EC Tax Review* 2022/31.

verband wellicht niet onbegrijpelijk om ten aanzien van goederen en diensten die zijn aangeschaft voor het verrichten van economische activiteiten te vereisen dat zij de facto een bijdrage leveren aan het verrichten van economische handelingen die in beginsel moeten leiden tot concrete belastbare handelingen. Daarnaast is het vanzelfsprekend om per kostensoort na te gaan of de aangeschafte goederen resulteren tot concrete belastbare handelingen.

Onderhoudskosten zijn een voorbeeld van kosten die verband houden met investeringsgoederen en doorgaans onmiddellijk na aanschaf worden gebruikt. Deze kosten worden in wezen beschouwd als 'verbruikskosten'. Indien het (investerings)goed waarop deze onderhoudsdiensten zijn toegepast, wordt onttrokken, zijn de onderhoudskosten vaak al grotendeels benut.<sup>154</sup> In het Fischer/Brandenstein-arrest<sup>155</sup> houdt het HvJ EU er echter ook rekening mee dat deze onderhoudsdiensten nog niet helemaal zijn gebruikt op het moment van de onttrekking. Het benadrukt dat er in dat geval een correctie moet worden gemaakt voor het deel van de onderhoudskosten dat nog niet is verbruikt.

Mijns inziens is het vanzelfsprekend als de goederen en diensten voor de vervaardiging van de investeringsgoederen dezelfde behandelingswijze krijgen als de onderhoudskosten, omreden dat het gebruik onmiddellijk heeft plaatsgevonden om zodoende de prototypes te ontwikkelen. Het lijkt erop alsof aldus de aangeschafte goederen en diensten volledig zijn verbruikt, voordat het voornemen uiteindelijk door de ondernemer is beëindigd.

Door deze samenhang kan mogelijk worden aangenomen dat het uitgevoerde rentabiliteitsonderzoek en de litigieuze diensten in respectievelijk de zaken INZO en Ryanair daadwerkelijk zijn gebruikt om de beoogde belastbare prestaties te kunnen verrichten.<sup>156</sup>

Het is echter onzeker of het Hof inderdaad deze nuance hanteert bij de interpretatie van het concept 'gebruik', vooral gezien het Vittamed-arrest. De focus lijkt te verschuiven naar het daadwerkelijke (fysieke) gebruik voor belaste handelingen in een later stadium. Het is dan nog maar de vraag of het zinvol is om op dit zeer gedetailleerde niveau te bepalen welke goederen en diensten herzien moeten worden en welke buiten beschouwing moeten worden gelaten.

---

<sup>154</sup> HR 24 augustus 1994, nr. 29.414, *BNB* 1995/43.

<sup>155</sup> HvJ 17 mei 2001, gevoegde zaken C-322/99 en 323/99 (*Fischer/Brandenstein*).

<sup>156</sup> M.D.J. van der Wulp, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2023/8.

#### **4.4.3- De derde benaderingswijze: het voorgenomen gebruik**

De laatste benaderingswijze om het concept 'gebruik' in het Vittamed-arrest wellicht op een correcte manier te interpreteren, is door de nadruk te leggen op het voornemen van de ondernemer om in een later stadium economische activiteiten uit te voeren.<sup>157</sup> Het Hof concludeerde aldus in het Rompelman-arrest dat de allereerste investeringshandeling al het startpunt kan vormen voor het ondernemerschap in de btw, voor zover de ondernemer in spe het voornemen met objectieve gegevens kan aantonen. Een bevinding in het Vittamed-arrest is dat geen beperking van het aftrekrecht kan zijn of sprake van de herziening, als maar in de tussentijd het voornemen niet wordt afgebroken. De zaak TETS Haskovo<sup>158</sup> bevestigt deze bevinding in het Vittamed-arrest. In deze zaak was een tijdelijke stop ingesteld bij het moderniseren van thermische centrale, echter werd het recht op aftrek gehandhaafd en is geen correctie van pas gekomen. De reden hiervoor is dat de belanghebbende met ondersteunde gegevens duidelijk kon aantonen dat daadwerkelijk in de toekomst btw-belaste prestaties zouden worden verricht. De herziening heeft immers plaatsgevonden bij Vittamed, omdat zij niet meer voornemens waren de goederen en diensten te gebruiken voor (toekomstige) btw-belaste prestaties. Hieruit lijkt het erop dat de intentie van de belastingplichtige het doorslaggevende is voor het tot stand laten komen van het aftrekrecht en uiteindelijk de omvang van dit recht. Als het voornemen om economische activiteiten wordt beëindigd en de aankondiging onherroepelijk is, zal het resulteren in een herziening.

Echter, ik ben van mening dat Lamensch een belangrijk punt benadrukt in vergelijking met het Fini H-arrest<sup>159</sup>, waarbij de economische activiteit is stopgezet en de ondernemer niet meer voornemens was om in de toekomst nog beoogde prestaties te verrichten, maar wel het aftrekrecht behoudt vanwege een niet-opzegbeding in de huurovereenkomst. Ook hier behandelt het Hof beide situaties anders. Bij de ene ondernemer vindt geen herziening plaats op de omvang van het recht ondanks het feit dat er geen voornemen is, terwijl in het Vittamed-arrest het Hof duidelijk is geweest, indien het voornemen ontbreekt, vindt een herziening plaats op het genoten aftrekrecht.

Het daadwerkelijk gebruik wordt alleen relevant als het evident wordt dat het voornemen niet wordt nagekomen. Cornielje en Van Kesteren<sup>160</sup> beweren dat dit enkel zich voor doet in twee

---

<sup>157</sup> F.J.G Nellen 'Herziening van btw bij besluit tot liquidatie van onderneming', FED 2022/120.

<sup>158</sup> HvJ 18 oktober 2012, C-234/11 (*TETS Haskovo*), ECLI:EU:C:2012:644.

<sup>159</sup> M. Lamensch, 'European Union - ECJ Decisions in the Skellefteå Industrihus AB and Vittamed Cases: A Severe Blow to the Neutrality of the VAT System', EC Tax Review 2022/31.

<sup>160</sup> Zie ook: K.E. Oudshoorn, 'Vittamed, een herziening van de herzieningsregels?', BtwBrief 2023/26.

situaties: 'in de eerste plaats als kosten zijn gemaakt met het oog op een belaste handeling maar de kosten uiteindelijk toch voor een vrijgestelde of niet-economische handeling worden aangewend en in de tweede plaats als het geheel en definitief onmogelijk is (geworden) om het voornemen nog uit te voeren.' Het laatstgenoemde is aan de orde als de vennootschap definitief is geliquideerd. Indien beide scenario's niet van toepassing zijn dan wordt geacht dat het oorspronkelijk voornemen behouden blijft en dat dit voornemen bepalend is voor aftrek en herziening van de ondernemer.

Deze interpretatie is naar mijn mening het meest redelijke om het Vittamed-arrest en de eerdere uitspraken op te lossen. Het recht op aftrek ontstaat op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn als gevolg van het ontstane voornemen en het niet-gebruik resulteert tot een herziening als het voornemen definitief wegvalt.

Dit roept echter de vraag op of de behandelingswijze zal verschillen indien het beëindigen van een voornemen een vrijwillige keuze is om de activiteiten stop te zetten, zoals bij een liquidatie, of dat het een gevolg is van omstandigheden buiten de macht van de ondernemer. Dit zal besproken worden in de volgende paragraaf.

#### **4.5- De wil van de ondernemer**

Verschillende externe factoren, zoals aanhoudende verliezen, gebrek aan potentiële afnemers en twijfels over de winstgevendheid blijken de redenen achteraf te zijn waarom het gebruik van goederen en diensten voor belaste prestaties definitief behouden bleef voor Vittamed. Het Hof oordeelde dat

*“ Het feit dat de vereffening van de belastingplichtige en bijgevolg het afzien van de voorgenomen belaste economische activiteit mogelijkerwijs kunnen worden gerechtvaardigd door redenen die als omstandigheden buiten zijn wil kunnen worden beschouwd, heeft geen invloed op de verplichting van de belastingplichtige om de btw-aftrek te herzien,”<sup>161</sup>*

Daarnaast oordeelt het Hof verder dat de beoordeling van de rechtvaardiging achter de keuze van de belastingplichtige om af te zien van de voorgenomen economische activiteit, niet aan de belastingdienst is besteed.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, r.o. 57.

<sup>162</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, r.o. 58 en het aldaar aangehaalde arrest HvJ 12 november 2020, C-734/19 (*ITH Comercial Timișoara*), ECLI:EU:C:2020:919.

Op basis van deze jurisprudentie stelde de verwijzende rechter dat het verkregen aftrekrecht op btw behouden blijft en dat herziening niet aan de orde komt indien de goederen en/of diensten buiten de wil van de ondernemer niet gebruikt kunnen worden voor de beoogde prestaties. Naar mijn mening is dit volkomen terecht, anders zou het in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel als het Hof, na de eerdere jurisprudentie, nu een ander weg was ingeslagen.

Echter, deze regel blijft gelden als het beschreven geval in het tweede deel van artikel 185, lid 2 van de Btw-richtlijn zich niet voordoet. Het lijkt aldus erop dat de interpretatie van deze regel na de eerdere genoemde arresten anders moet worden begrepen dan voorheen is gedacht. Een goed of dienst dat niet is gebruikt door belastingplichtigen, wegens omstandigheden buiten zijn wil om, lijkt geen betekenis meer te hebben. De reden hiervoor is dat de beoordeling van de economische activiteit moet plaatsvinden zonder enige rekening te houden met het oogmerk en resultaat. Dit geldt tevens voor het beëindigen van de activiteit.<sup>163</sup> Indien de ondernemer aldus een bewuste keuze maakt om de beoogde prestaties niet meer te realiseren door mogelijke externe factoren, zal herziening plaatsvinden.<sup>164</sup>

#### **4.6- Deelconclusie**

BLP is het eerste arrest van de Midland Bank- doctrine, waarbij het HvJ EU het begrip ‘gebruik’ nader probeert te verklaren: “een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen”. Bovendien heeft het Hof in het Midland Bank- arrest verklaard dat de gemaakte kosten een onderdeel moeten zijn van de kostprijs voor latere prestaties die uiteindelijk recht geven op aftrek van btw. Als er een directe en onmiddellijke samenhang is tussen de kosten en een belaste handeling, worden deze kosten aangemerkt als directe kosten. Als er echter een directe en onmiddellijke samenhang is met de algehele bedrijfsactiviteit, worden deze kosten beschouwd als algemene kosten. In het geval van algemene kosten dient de btw pro rata te worden afgetrokken. Naar mijn mening is het begrip tot nu toe vrij duidelijk gedefinieerd.

Echter, het Vittamed-arrest heeft veel discussies in gang gebracht omtrent de interpretatie van het begrip ‘gebruik’. Hierover hebben Cornielje en Van Kesteren in een literatuuronderzoek een interpretatieroute uitgestippeld om deze aanzienlijke en opmerkelijke zaak te verklaren met name met het oog op de uitspraak van het Hof in het arrest INZO.

---

<sup>163</sup> F.J. Nellen, aantekening bij HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, *FED* 2022/120 die erop wijst dat het ingewikkeld kan zijn te achterhalen waarom een pand bijvoorbeeld leeg is komen te staan.

<sup>164</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (*Vittamed technologijos UAB*), ECLI:EU:C:2022:763.

Allereerst zijn Cornielje en Van Kesteren ingegaan op de interpretatie waarin is voortgebouwd op de hoedanigheidsvraag in de INZO-zaak en op de omvang van aftrekrecht. Hoewel de uitleg van het Vittamed-arrest op het eerste gezicht aantrekkelijk lijkt, ben ik het eens met Cornielje en Van Kesteren dat deze interpretatie niet voldoende is om volledig overtuigd te zijn. Het wordt te complex wanneer het Ryanair-arrest wordt vergeleken met het Vittamed-arrest, omdat het Hof in beide gevallen op verschillende manieren omgaat met dezelfde vraagstukken. Dit leidt tot tegenstrijdige conclusies en maakt de interpretatie van het begrip 'gebruik' in het Vittamed-arrest onduidelijk. Ook kan het Vittamed-arrest de kwalitatieve- en kwantitatieve invulling van het begrip 'gebruik' niet verklaren.

Vervolgens is de tweede interpretatiemogelijkheid besproken over het precieze tijdstip waarop het 'gebruik' begint en eindigt. De auteurs hebben het desbetreffende begrip opgedeeld in twee delen, namelijk 'gebruik' en 'verbruik', waarbij het begrip 'ingebruikneming' de twee begrippen onderscheidt.

Onderhoudskosten en kosten voor de vervaardiging van investeringsgoederen worden beide beschouwd als verbruikskosten. Onderhoudskosten worden direct na aanschaf gebruikt, terwijl de goederen en diensten voor de vervaardiging van investeringsgoederen worden gebruikt om prototypes te ontwikkelen. Beide kosten worden volledig benut voordat het voornemen om ze te gebruiken wordt beëindigd. Daarom is het logisch, naar mijn mening, om ze op dezelfde manier te behandelen en te beschouwen als volledig verbruikt voordat het investeringsgoed wordt onttrokken.

Het is mogelijk dat het uitgevoerde rentabiliteitsonderzoek en de litigieuze diensten in de zaken INZO en Ryanair daadwerkelijk zijn gebruikt om de beoogde belastbare prestaties te verrichten. Echter, het is onzeker of het Hof inderdaad deze nuance hanteert bij de interpretatie van het concept 'gebruik', gezien het Vittamed-arrest. Het idee dat 'gebruik' eigenlijk een doorlopende activiteit is met gevolgen voor herziening, lijkt echter niet overtuigend en biedt niet voldoende duidelijkheid.

De laatst besproken interpretatiemogelijkheid legt de nadruk op "het voornemen van de belastingplichtige dat dit in alle stappen van de interpretatie van het begrip 'gebruik' centraal staat, en dat daadwerkelijk gebruik alleen relevant is als het afwijkt van dit voornemen." Deze interpretatie, met het voornemen aldus centraal, maakt het mogelijk om zowel INZO als Vittamed samenhangend te verklaren. Mijns inziens is deze interpretatie de meest redelijke wijze om het Vittamed-arrest en eerdere uitspraak op te lossen. Het aftrekrecht ontstaat op grond van artikel

168 van de Btw-richtlijn door het ontstane voornemen, en het niet-gebruik leidt tot een herziening als het voornemen definitief wegvalt. Dit roept de vraag op of de behandeling zal verschillen als het beëindigen van een voornemen een vrijwillige keuze is om de activiteiten te stoppen, zoals bij een liquidatie, of als het een gevolg is van omstandigheden buiten de macht van de ondernemer.

Derhalve staat de geobjectiveerde wil van de ondernemer in spe centraal. Echter, het lijkt erop dat omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige geen rol van betekenis meer spelen als de belastingplichtige daadwerkelijk besluit zijn activiteiten te beëindigen en de aangeschafte goederen en diensten niet heeft gebruikt. Gevolg hiervan is het toepassen van de herziening regels.

## **Hoofdstuk 5- De gevolgen voor bestaande en actieve ondernemers**

### **5.1- Inleiding**

De uitspraak van het Hof in de Vittamed-zaak is verrassend en staat in schril contrast met de INZO-zaak. Gedurende vele jaren hebben ondernemers kunnen profiteren van de initiële btw-aftrek, zelfs wanneer de belaste prestaties uiteindelijk niet van de grond zijn gekomen. Uit het oordeel in de Vittamed-zaak blijkt aldus dat het genoten recht op aftrek moet worden herzien voor investeringsgoederen waarvoor het recht op aftrek is ontstaan, maar die niet hebben geleid tot de beoogde prestaties. Ook moet op basis van objectieve gegevens worden verwacht dat deze goederen niet nog voor andere activiteiten zullen worden gebruikt. Dit kan enorme impact hebben op ondernemers die aanzienlijke kapitaalinvesteringen doen, zoals technologie- en farmaceutische bedrijven en startups. Het hoofdstuk gaat in op de mogelijke gevolgen voor bestaande ondernemers naar aanleiding van het Vittamed-arrest en of dit in strijd is met het neutraliteits- en rechtszekerheidsbeginsel.

### **5.2- Gevolgen bestaande ondernemers**

Gelet op de redenering in het Vittamed-arrest, dient een belangrijke vraag zich aan: is deze redenering alleen van toepassing op startende ondernemers die hun eerste investeringen doen en hun beoogde activiteiten moeten annuleren, of geldt dit ook voor actieve ondernemers die investeren om hun bedrijfsactiviteiten uit te breiden?

Veronderstel dat Phillips, het technologiebedrijf dat al vijftig verschillende technologische producten op de markt heeft, kosten maakt voor de ontwikkeling voor een nieuw product. Tijdens de beoordeling van dit nieuwe product is vastgesteld dat dit product niet voldoet naar de veiligheidsnormen en tevens enkele tekortkomingen kent. Dit resulteert in het besluit van Philips om de ontwikkelingsplannen van dit product te beëindigen. Naar aanleiding van het Vittamed-arrest, ontstaat de vraag ook hier de herzieningsregels van toepassing zijn op de ontwikkelingskosten. De ontwikkelingskosten bestaan uit kosten voor zowel materiële als immateriële investeringsgoederen. Het staken van de ontwikkelingsfase houdt in dat de gemaakte kosten niet meer gebruikt kunnen worden voor beoogde prestaties. Deze redenering die overeenkomstig is met het Vittamed-arrest, leidt tot mogelijkerwijs herziening van de ontwikkelingskosten.<sup>165</sup> Echter, tevens kan betoogd worden of de gemaakte kosten niet een

---

<sup>165</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, m.n.t G. Sparidis.



onderdeel vormen voor de algehele bedrijfsactiviteit van Philips en zodoende als algemene kosten worden beschouwd.<sup>166</sup>

De eerste uitkomst, waarbij de btw op de ontwikkelingskosten van investeringsgoederen wordt herzien, is naar mijn mening niet redelijk genoeg. Het risico in het speelveld is in beide gevallen gelijk, echter worden ondernemers die niet-succesvol zijn, opgezadeld met bijkomende kosten. Ondernemers die wél succesvol zijn kunnen de btw-kosten in aftrek brengen. Dit vormt een inbreuk op zowel het neutraliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel tracht een gelijke behandeling tussen belastingplichtigen.<sup>167</sup> Echter, een onderscheid in behandeling wordt gemaakt tussen belastingplichtigen in de zaak *Vittamed*, hetgeen in strijd is met dit rechtsbeginsel.<sup>168</sup> De uitkomst is tevens niet in lijn met het rechtzekerheidsbeginsel. Ondernemers die ontwikkelingskosten maken voor een nieuw product bevinden zich wellicht in een instabiele en onvoorspelbare fiscale omgeving. Het kan voorkomen dat deze ontwikkelingskosten niet aangemerkt kunnen worden voor de aftrek, gezien het feit dat het voornemen is beëindigd vanwege het niet voldoen aan veiligheidsnormen. Dit is mijns inziens een aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel. Op deze manier bevindt een ondernemer zich in zekere mate in onzekerheid, met name als behoorlijke investeringsuitgaven moeten worden gedaan.

De tweede optie, waarbij de overweging wordt gemaakt om ontwikkelingskosten aan te merken als algemene bedrijfskosten, is tevens niet bevredigend.<sup>169</sup> Hoewel deze overweging geen inbreuk maakt op het neutraliteitsbeginsel op het niveau van Phillips, omdat het (beperkt) aftrekrecht wordt behouden voor succesvolle technologische ondernemers, is het in strijd als het wordt vergeleken met startende ondernemers die zijn/haar eerst Tech-product op de markt proberen te krijgen en uiteindelijk het besluit moet nemen om het voornemen te beëindigen of zelfs de onderneming te liquideren. Dit geldt tevens voor het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien het gebrek aan zekerheid bij het toepassen van het aftrekrecht voor alle ondernemers, ongeacht hun succesniveau, leidt tot een inconsistente en onvoorspelbare behandeling van ondernemers.

---

<sup>166</sup> De *Midland Bank*- doctrine, zie Paragraaf 2.7 in de bijlage bij de conclusie van A-G Overgaauw van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, V-N 2007/25.29.

<sup>167</sup> HvJ 23 april 2009 C-460/07 (Puffer) ECLI:EU:C: 2009:254.

<sup>168</sup> M. Lamensch, 'European Union - ECJ Decisions in the Skellefteå Industrihus AB and Vittamed Cases: A Severe Blow to the Neutrality of the VAT System', *EC Tax Review* 2022/31, issue 3.

<sup>169</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, '*Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten*', *WFR* 2022/152.

In het voorbeeld zal er mijns inziens geen sprake zijn van een andere aanwending van de researchkosten, omdat deze reeds kosten reeds zijn gemaakt en het researchonderzoek is verbruikt. Het is denkbaar dat de gemaakte kosten verdisconteerd worden in andere projecten, maar zolang Phillips niet in zijn geheel wordt opgedoekt, zal er geen definitieve verbreking zijn van het voornemen om de gemaakte kosten aan te wenden voor de economische activiteit en in dat geval zal geen sprake zijn van herziening.

### **5.3- Deelconclusie**

In dit hoofdstuk is onderzocht wat de impact is van de uitspraak van het Hof op bestaande en actieve ondernemers en of dit in lijn is met zowel het neutraliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel.

De uitkomst in het voorbeeld waarbij de btw moest worden herzien op de ontwikkelingskosten van de investeringsgoederen, schendt mijns inziens het neutraliteitsbeginsel omdat enkel niet-succesvolle ondernemers opgezaaid raken met additionele kosten. De succesvolle ondernemers die hoeven de btw niet te herzien. Daarnaast vormt het tevens een inbreuk op de rechtszekerheid van een ondernemer. Zij maken kapitaalinvesteringen met de veronderstelling dat de btw-kosten henzelf niet belast, echter is geen sprake van een stabiele en voorspelbare fiscale omgeving. Het niet voldoen aan veiligheidsnormen kan betekenen dat een enorm bedrag aan btw dat verbonden is aan het investeringsbedrag moet worden herzien.

De overweging waarbij wordt vastgesteld dat de ontwikkelingskosten een integraal onderdeel vormen van de algehele bedrijfsactiviteit voldoet tevens niet aan de beginselen. Een startende ondernemer die zijn voornemen staakt en mogelijk de onderneming moet liquideren, zal moeite kunnen hebben om de gemaakte ontwikkelingskosten te alloceren als algemene kosten. Dit in tegenstelling tot een bestaande en gevestigde ondernemer of entiteit, die deze kosten wel als algemene kosten kan classificeren en de ontwikkelingskosten naar pro rata kan aftrekken. Hierdoor ontstaat een ongelijke behandeling van ondernemers, ondanks dat ze dezelfde risico's nemen. Daarnaast acht ik dat indien de herziening van de omvang gebaseerd is op het succesniveau van ondernemers dit in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel.

## Hoofdstuk 6- De nationale wetgeving conform de Btw-richtlijn?

### 6.1- Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de Nederlandse wetgeving getoetst aan de Btw-richtlijn. Uit hoofdstuk 2 kan geconstateerd worden dat de Nederlandse implementatie slechts op één punt afwijkt van de Btw-richtlijn. Artikel 15, lid 4 van de Wet OB stelt vast dat het daadwerkelijke gebruik alleen relevant wordt als dit gebruik afwijkt van het beoogde gebruik. In dit geval moet op basis van dit artikel een herziening plaatsvinden, dit komt overeen met de Btw-richtlijn. Echter, indien het voorgenomen gebruik niet meer wordt nagekomen en definitief wordt gestaakt, zoals het zich heeft voorgedaan in het Vittamed-arrest, is er binnen de systematiek van artikel 15, lid 4 Wet OB geen automatische verplichting tot de herziening. In dat geval zal in dit hoofdstuk worden achterhaald of de Nederlandse implementatie conform het Unierecht is.

### 6.2- De Europese regelgeving vs. De Nederlandse regelgeving

Het voornaamste doel van de Btw-richtlijn is aldus een zo nauw en direct verband leggen tussen het gebruik van zowel goederen als diensten en het genoten recht op aftrek. Om de nauwkeurigheid van dit aftrekrecht te waarborgen en te vergroten, zijn de herzieningsregels van toepassing. Echter, volgens Oudshoorn is de Nederlandse wetgeving minder ruim dan het Europese recht, waarin is bepaald dat de herziening enkel plaats vindt op het moment een wijziging zich voordoet in de omstandigheden.<sup>170</sup> Het Hof heeft zich in de verleden tijd reeds gebogen over het vraagstuk of de herzieningsregels op de juiste manier zijn geïmplementeerd in de nationale regelgeving en heeft hier een uitspraak over gedaan in de zaak Stichting Schoonzicht.<sup>171</sup>

### 6.3- Stichting Schoonzicht

#### 6.3.1-Achtergrond en oordeel

Stichting Schoonzicht<sup>172</sup> is een gevestigde entiteit in Amsterdam en heeft een appartementencomplex, bestaande uit zeven wooneenheden, laten bouwen op eigen grond. De bouwwerkzaamheden van het complex waren van start gegaan begin 2013 en een jaar later werd het complex opgeleverd. Het voornemen was om het appartementencomplex voor belaste doeleinden te gebruiken, waardoor Stichting Schoonzicht de volledige btw op de leveringen van het complex in aftrek bracht. Feitelijk heeft de stichting vier van de zeven appartementen vrijgesteld van btw verhuurd, terwijl de overige appartementen niet in gebruik zijn genomen.

---

<sup>170</sup> K.E. Oudshoorn, 'Vittamed, een herziening van de herzieningsregels?', BtwBrief 2023/26.

<sup>171</sup> HvJ, 17 september 2020, nr. C-791/18 (*Stichting Schoonzicht*).

<sup>172</sup> HvJ, 17 september 2020, nr. C-791/18 (*Stichting Schoonzicht*).

Doordat de vrijstelling is toegepast, is Stichting Schoonzicht verplicht om de afgetrokken btw te herzien volgens artikel 15, lid 4 Wet OB.

De Stichting nam echter het standpunt in dat de herziening van het aftrekrecht in één keer na de ingebruikname, niet conform artikel 187 van de Btw-richtlijn was. De HR heeft de kwestie voorgelegd aan het HvJ EU.

Het HvJ EU oordeelde uiteindelijk dat de Btw-richtlijn<sup>173</sup> geen belemmering vormt voor de nationale regeling met betrekking tot de herziening van btw op investeringsgoederen. De regeling staat toe om de herziening over meerdere jaren te kunnen verspreiden. Daarnaast is het ook mogelijk dat in het jaar van ingebruikname, wat tevens het eerste jaar van de herzieningsregeling is,<sup>174</sup> het totale bedrag van de btw-aftrek in één keer wordt herzien. Dit is alleen het geval als bij de ingebruikname blijkt dat de oorspronkelijke aftrek afwijkt van de aftrek die de belastingplichtige zou moeten toepassen op basis van het daadwerkelijke gebruik van het goed. De herziening van het aftrekrecht vindt enkel plaats bij een wijziging in het gebruik nadat de goederen al reeds zijn gebruikt.<sup>175176</sup>

Hieruit kan geconcludeerd worden dat zich twee verschillende typen herziening voordoen. Op de eerste plaats de herziening zoals bepaald in artikel 15 lid 4 Wet OB. Het toetsingsmoment hier is het moment dat de goederen in gebruik worden genomen. Ten tweede de herzieningsregels voor de investeringsgoederen, waarbij het toetsingsmoment, het moment nadat de goederen in gebruik zijn genomen.<sup>177</sup>

### **6.3.2-Analyse van de uitspraak**

Merkx beschrijft de situatie na de uitspraak in het Stichting Schoonzicht-arrest als een opluchting voor het ministerie van Financiën, gezien het feit het Hof een goedkeuring heeft verleend voor het moment van ingebruikname. Samenvattend oordeelde het Hof dat als een EU-lidstaat ervoor kiest om de herziening voor investeringsgoederen te laten plaats vinden op het moment van de eerste ingebruikname, de herziening onder de artikelen 184 t/m 186 van de Btw-richtlijn wordt geschaard en niet onder de partiële herziening die onder artikel 187 van de Btw-richtlijn valt.<sup>178</sup> De overweging die het Hof hierin maakt, heeft uiteraard betrekking tot het neutraliteitsbeginsel. Het herzieningsmechanisme is in het leven geroepen om de nauwkeurigheid van het btw-

---

<sup>173</sup> Artikelen 184 en 187 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>174</sup> HvJ 17 september 2020, nr. C-791/18 (*Stichting Schoonzicht*) r.o. 48

<sup>175</sup> HvJ 18 mei 2021, C-248/20 (*Skellefteå Industrihus AB*) r.o. 57 en HvJ 17 september 2020, nr. C-791/18 (*Stichting Schoonzicht*) r.o. 47

<sup>176</sup> Artikel 187 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG.

<sup>177</sup> Artikel 13 Uitvoeringsbeschikking wet op Omzetbelasting 1968.

<sup>178</sup> HvJ 17 september 2020, nr. C-791/18 (*Stichting Schoonzicht*), m.n.t M.M.W.D. Merx.

aftrekrecht te waarborgen en tevens de fiscale neutraliteit te handhaven. Lidstaten moeten bij het implementeren en ontwikkelen van de regels rekening houden met dit beginsel. In dit kader is de Nederlandse wetgeving conform de Btw-richtlijn, om reden dat de regeling in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Aldus is de oorspronkelijke btw-af trek niet strijdig met de btw-richtlijn als deze in één keer wordt herzien.<sup>179</sup>

Merkx uit echter kritiek op de uitspraak van het Hof vanwege het gebrek aan consistentie, een punt waar ik enigszins mee kan ingaan. Nederland maakt gebruik van de volgende volzin die de Europese lidstaten de bevoegdheid geeft om aldus de btw in zijn geheel in aftrek te brengen: *‘De lidstaten kunnen evenwel de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.’*<sup>180</sup> Indien een lidstaat deze bevoegdheid niet benut en opneemt in de nationale wetgeving, is het voor de belastingplichtige niet geoorloofd om de btw ineens te herzien, maar zal de btw partieel moeten worden herzien gedurende geldende herzieningsperiode in de betreffende lidstaat. Hieruit constateert Merkx dat de verschillen in de herzieningsregeling, mede door de kanbepalingen, groter worden. Daarnaast is deze uitspraak moeilijk verenigbaar met de uitspraak van het Hof in het arrest Uudenkaupungin Kaupunki.<sup>181</sup> In het arrest pleit het Hof dat herzieningsregels van de aftrek op dezelfde wijze moeten worden toegepast in de EU-lidstaten en dat afwijkingen slechts toegestaan zijn als dit nadrukkelijk is opgenomen in de richtlijn.

Hoe het ook zij, heeft het HvJ de Nederlandse staat voor even verzekerd in de zaak dat de herzieningsregeling conform de Btw-richtlijn is. Echter, het Vittamed-arrest heeft het lawaai en discussies opnieuw aangewakkerd. Het goedkeuren van het toetsingsmoment betekent niet automatisch dat het aan alle eisen voldoet van de Btw-richtlijn. In de navolgende paragraaf wordt duidelijk waarom het Vittamed-arrest voor wat aanzienlijke opschudding heeft gezorgd binnen de nationale btw-regelgeving.

#### **6.4- De gevolgen van de jurisprudentie op de nationale regelgeving**

---

<sup>179</sup> HvJ 17 september 2020, nr. C-791/18 (*Stichting Schoonzicht*), m.n.t D.B. Bijl.

<sup>180</sup> Artikel 187 lid 1, eerste volzin van de Btw-richtlijn 2006/112/EG

<sup>181</sup> HvJ 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki), ECLI:EU:C:2006:214, r.o. 27

De nationale wetgeving biedt een mogelijk sterke verdedigingspositie aan de ondernemer, met name tegen uitspraken in de Skellefteå-beschikking en het Vittamed-arrest.

Naar mijn mening toont de Nederlandse wetgeving feitelijk aan dat de herzieningsregeling een strikt element omvat, wat echter gunstig uitpakt voor (startende) ondernemers. Zoals bovenvermeld, vloeit de herrekening van dit aftrekrecht voort uit artikel 15, lid 4 van de Wet OB. De essentie van deze herziening geschiedt enkel bij een daadwerkelijke verandering in het gebruik van de investeringsgoederen tegenover de voorgenomen bestemming. Deze herziening is in overeenstemming met zowel de Btw-richtlijn als de jurisprudentie. Een passend voorbeeld is te vinden in de Sonaecom-procedure waar het Hof aftrek toestaat voor btw op adviesdiensten aangaande een (mislukte) overname. De aftrek wordt echter herzien voor de btw op kosten voor financiering van de overname voor zover het opgehaalde kapitaal na de mislukte overname wordt gebruikt voor vrijgestelde of niet-economische activiteiten.<sup>182</sup>

Indien het voorgenomen gebruik van goederen niet wordt gerealiseerd en het voornemen tevens wordt gestaakt, zoals het zich heeft voorgedaan in het Vittamed-arrest, biedt de Nederlandse systematiek geen aanknopng voor dergelijke herziening. In het geval van het Vittamed-arrest bevestigt het HvJ EU dat het begrip ‘gebruik’ in zijn geheel niet van toepassing is. Hieruit kan worden afgeleid dat het vereiste simpelweg niet kan worden vervuld, aangezien er geen gebruik is om te wijzigen, waardoor het erop lijkt dat artikel 15 lid 4 Wet OB bescherming lijkt te bieden aan Nederlandse (startende) ondernemers.

Een passend voorbeeld zijn de afgenomen architect diensten uit de Skellefteå- zaak om een pand te bouwen. Hier is uiteindelijk vanaf gezien, omdat het pand niet meer werd gebouwd. Er is hierdoor niet voldaan aan de vereisten voor de herziening opgesomd in de nationale wetgeving, omdat er geen verandering heeft plaatsgevonden in het daadwerkelijke gebruik van de diensten. De reden is simpelweg dat de diensten niet zijn gebruikt. Op zichzelf lijkt het aldus te passen dat krachtens de nationale wetgeving de btw-kosten op goederen en diensten niet hoeven te worden herzien.

Dit biedt ondernemers een voordeel, omdat het hen in staat stelt om het aftrekrecht te behouden in situaties waarbij beoogde gebruik van de investeringsgoederen geen doorgang kent. Hetgeen goed past bij het rechtzekerheidsbeginsel. De bedrijfsactiviteiten en de financiële planning

---

<sup>182</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom SA*) ECLI:EU:C:2020:913.

worden met meer zekerheid uitgevoerd, zonder onnodige fiscale complicaties (zoals het terug moeten betalen van de afgetrokken btw, omdat een product niet van de grond komt om de reden dat er niet wordt voldaan aan de veiligheidsnormen). Daarnaast resulteert het volgens Van der Wulp in een wenselijker resultaat gezien de inwendige fiscale neutraliteit, omdat de btw-druk van ondernemers aanzienlijk lager zal zijn dan door het gegeven uit van het HvJ EU aan de Btw-richtlijn.<sup>183</sup>

Echter, de (externe) neutraliteit impliceert dat een identieke handeling op gelijk wijze behandeld zal moeten worden, zonder onderscheid te maken op basis van de lidstaat waarin deze ondernemer en handeling plaatsvindt.<sup>184</sup> Zodoende kan hieruit worden afgeleid dat in zekere mate wel wordt voldaan aan het rechtszekerheidsbeginsel, maar het neutraliteitsbeginsel niet wordt nageleefd vanwege de verstoring van concurrentie op de Europese markt.

Met deze reeks aan uitspraken kan langzamerhand worden gesteld in hoeverre artikel 15 lid 4 Wet OB in die zin in overeenstemming is met de Btw-richtlijn en of de uitspraak in Stichting Schoonzicht nog relevant is? Dit zal in de navolgende paragraaf voorbijkomen.

## 6.5- Een wetsaanpassing vereist?

Wanneer het voornemen definitief geen gestand kan worden gedaan in de zin van de Vittamed-zaak arrest bestaat er binnen de systematiek van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 geen automatisme dat tot herziening dwingt. Gesteld zou kunnen worden dat Nederland daar een aanpassing zou moeten doen en dat het tot die tijd een voordeel is waar Nederlandse belastingplichtigen zich in hun voordeel op kunnen beroepen.<sup>185</sup> Desalniettemin wijst de literatuur<sup>186</sup> erop dat het zeer onwaarschijnlijk is dat deze situatie zich voor zal doen. Een definitieve stopzetting van de gehele economische activiteit moet zich voordoen zonder dat er enige belastbare opbrengst aan de outputzijde wordt gegenereerd.<sup>187</sup> Dit lijkt zeer onwaarschijnlijk, omdat bij de verkoop van activa in principe economische activiteiten worden verricht en om deze reden het aftrekrecht wordt behouden. Het Hof bevestigt dit in de Vittamed-zaak dat een vereffening van de boedel in een

---

<sup>183</sup> M.D.J. van der Wulp, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2023/8.

<sup>184</sup> HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03 (*Banca Popolare di Cremona*), V-N 2006/52.20, r.o. 20 en 23 en HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*), V-N 2008/41.23, r.o. 28.

<sup>185</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren: 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10.

<sup>186</sup> Zie o.a.: S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren: 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10, K.E. Oudshoorn, 'Vittamed, een herziening van de herzieningsregels?', *BtwBrief* 2023/26, HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, m.n.t G. Sparidis en F.J.G. Nellen: 'Herziening van btw bij besluit tot liquidatie van onderneming', FED 2022/120.

<sup>187</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, m.n.t Redactie Vakstudie-Nieuws.

belastbare prestatie resulteert.<sup>188</sup> Als er sprake is van een btw-belaste verkoop van de boedel dan is herziening van de btw niet nodig, omdat aldus een economische activiteit wordt verricht.<sup>189</sup> Echter, in de Vittamed-zaak heeft geen vereffening plaatsgevonden, hetgeen mogelijkwijs tot een herziening heeft geleid.<sup>190</sup>

Ook artikel 18 van de Btw-richtlijn (indien geïmplementeerd door de EU-lidstaten) kan leiden tot een heffing. De lidstaten kunnen “het houden van vermogensbestanddelen bij de bedrijfsbeëindiging gelijkstellen aan een levering van goederen onder bezwarende titel als het gebruik van goederen of diensten voor zakelijke doeleinden niet objectief aantoonbaar is”. Daarnaast ontbreekt de intentie om het vermogensbestanddelen voor zakelijke doeleinden te gebruiken in een later stadium, wat uiteindelijk tot het privégebruik door de ondernemer kan leiden.<sup>191</sup>

Als de bovengenoemde situaties zich niet voordoen, zullen de herzieningsregels van toepassing zijn. Echter, de Nederlandse wet voorziet nog niet in de mogelijkheid om te herzien.<sup>192</sup> Mijns inziens kan om deze reden de gevolgen van het Vittamed-arrest beperkt zijn voor Nederlandse ondernemers (in spe) en is het niet nodig om een wetsaanpassing door te voeren. Dit arrest impliceert het belang van het hebben van een voornemen om economische activiteiten uit te voeren. Zodoende is het mogelijk om het aftrekrecht te benutten op het in rekening gebrachte btw-bedrag.<sup>193</sup>

Ik ben redelijk overtuigd van het feit dat artikel 15 lid 4 Wet OB in lijn is met de Btw-richtlijn en dat ook de uitspraak in Stichting Schoonzicht nog steeds relevant is. Het artikel biedt in de eerste plaats bescherming aan (startende) ondernemers, waardoor wordt voldaan aan het neutraliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Daarnaast oordeelde het HvJ EU vrij recentelijk in het arrest Stichting Schoonzaak dat de Btw-richtlijn aldus geen belemmering vormt voor de nationale herzieningsregeling met betrekking tot de herziening van btw op investeringsgoederen. De regeling staat toe om de herziening over meerdere jaren te verspreiden. Dit biedt ondernemers meer flexibiliteit aan. Bovendien lijkt de nationale herzieningsregeling te voldoen aan het neutraliteitsbeginsel. Naar aanleiding van Vittamed-arrest kan geconstateerd worden dat de striktere uitleg in de nationale regelgeving zelfs meer neutraliteit kan bieden aan (startende)

---

<sup>188</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, r.o.50.

<sup>189</sup> K.E. Oudshoorn, ‘Vittamed, een herziening van de herzieningsregels?’, BtwBrief 2023/26.

<sup>190</sup> HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, r.o.53.

<sup>191</sup> Artikel 18 van de Btw-richtlijn.

<sup>192</sup> S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren: ‘Vittamed: breken met gebruiken’, MBB 2023/10.

<sup>193</sup> M.D.J. van der Wulp, ‘Aftrek van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen’, BtwBrief 2022/84.



ondernemers, terwijl de rechtszekerheid van ondernemers door artikel 15 lid 4 Wet OB juist behouden blijft. Al met al, het arrest Stichting Schoonzicht blijft zeker relevant, aangezien het een essentiële basis biedt voor de nationale herzieningsregeling. Deze regeling wijkt af van de btw-richtlijn, maar lijkt toch te voldoen aan de vereisten, en de uitspraak in deze zaak blijft daarmee van belang.

Voor buitenlandse ondernemingen, zoals de Tech bedrijven, startups en farmaceutische bedrijven die aanzienlijke investeringen doen, kan de verplichting tot terugbetaling van btw ontstaan wanneer de investeringsprojecten niet van de grond komen. Dit geldt met name als de nationale wetgeving in de lidstaat waar ze zijn gevestigd, even ruim is geformuleerd als de Europese richtlijn. Alhoewel Het HvJ EU de herzieningsverplichting heeft aangescherpt in de arresten en beschikkingen, worden tevens oplossingen aangeboden om de herzieningsregels te omzeilen.

Het belastbaar gebruik in de eindfase van een onderneming wordt bijvoorbeeld niet meteen uitgesloten door de Europese rechter. Dit wordt duidelijk geïllustreerd in de zaak *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava*<sup>194</sup>, waarin het Hof het volgende uitdrukkelijk stelt: 'het in gang zetten van een faillissementsprocedure op zichzelf niet impliceert dat de economische aard van de activiteiten verloren gaat en dat belastbare transacties niet meer kunnen plaatsvinden.'<sup>195</sup> Met andere woorden: het voornemen behouden om de investeringsgoederen op een later stadium te gebruiken voor belastbare activiteiten waarvoor het recht op aftrek bestaat, voorkomt herziening. Bovendien is het mogelijk dat de vereffening zelf leidt tot belastbare transacties, zoals bijvoorbeeld het verkopen van activa om de schulden van de belastingplichtige af te lossen, zoals eerder in dit verband genoemd. Door de verkoop van de activa komt artikel 185 van de Btw-richtlijn niet in beeld.

Artikel 185 van de Btw-richtlijn juncto artikel 15 lid 6 Wet OB, biedt tevens een mogelijkheid om de herziening van de genoten aftrek te omzeilen, vooral wanneer de intentie om de goederen voor economische activiteiten te gebruiken uiteindelijk wordt beëindigd. In een dergelijke situatie kan de vernietiging van de investeringsgoederen worden overwogen om de herziening te voorkomen. Hier is het belangrijk dat de goederen daadwerkelijk zijn vernietigd en dit moet dan ook met objectieve gegevens worden aangetoond, om eventuele twijfels over een mogelijk

---

<sup>194</sup> HvJ 3 juni 2021, C-182/2, (*Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava*).

<sup>195</sup> F.J.G Nellen: 'Herziening van btw bij besluit tot liquidatie van onderneming', FED 2022/120.

toekomstig consumptief gebruik uit te sluiten. In de BTK-zaak gaat het Hof in op het feit dat de vernietiging van goederen buiten de wil van de ondernemer kan plaatsvinden, bijvoorbeeld onvoorziene omstandigheden als gevolg. Daarnaast kan de vernietiging van goederen ook vastgesteld worden als de ondernemer er zelf voor kiest om de goederen te vernietigen, omdat de goederen 'geen economisch nut' meer hebben voor beoogde economische activiteit. Hieruit kan geconstateerd worden dat de herziening niet alleen voorkomt bij specifieke omstandigheden, maar toegepast kan worden in verschillende situaties.<sup>196</sup>

Naar mijn mening bieden deze uitwegen meer rechtszekerheid aan ondernemers. De opties dienen net als een soort vangnet voor ondernemers indien de oorspronkelijke intentie om goederen voor belastbare prestaties te gebruiken, veranderd. Hierdoor wordt voorkomen dat de ondernemers in een positie komen waar ze de btw terug moeten betalen aan de belastingdienst. Dit versterkt de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Daarnaast ben ik ook van mening dat deze oplossingen de externe neutraliteit bevorderen. Het is niet langer beperkt tot Nederlandse ondernemers met een sterke positie (doordat de nationale wetgeving niet ruim als het Unierecht is geformuleerd), maar biedt teven buitenlandse ondernemers de mogelijkheid om op vergelijkbare wijze de btw-herziening tegen te gaan. Ook ontstaat er meer gelijkheid tussen bestaande en actieve ondernemers en ondernemers in spe, wat tot een gelijk spelveld resulteert.

## **6.6- Deelconclusie**

In dit hoofdstuk is ingegaan op de Nederlandse wetgeving en of deze conform de Btw-richtlijn is. Het hoofddoel van de Btw-richtlijn is het (directe) verband tussen het gebruik van goederen en diensten en het aftrekrecht op de btw vaststellen. Om dit recht te waarborgen, zijn de herzieningsregels in het leven geroepen. Het Hof heeft eerder de implementatie van deze regels in de nationale wetgeving beoordeeld in de zaak Stichting Schoonzicht. De Nederlandse wetgeving is conform de Btw-richtlijn, omdat deze in lijn is met het neutraliteitsbeginsel. Het Hof heeft hiermee vastgesteld dat een herziening op investeringsgoederen ook ineens kan plaatsvinden

Merks uit kritiek op de uitspraak van het Hof, wat ik deels kan begrijpen vanwege het gebrek aan consistentie. De uitspraak in Stichting Schoonzicht lijkt moeilijk verenigbaar te zijn met het

---

<sup>196</sup> HvJ EU 4 mei 2023, C-127/22 (*Balgarska Telekomunikatsiona Kompania*).

standpunt van het HvJ EU in de zaak Uudenkaupungin Kaupunki. Dit arrest impliceert dat de herzieningsregels voor aftrek op dezelfde manier moeten worden toegepast in alle EU-lidstaten, met uitzondering van kanbepalingen.

Het Hof heeft de Nederlandse staat tijdelijk gerustgesteld door te bevestigen dat de herzieningsbepaling overeenkomt met de richtlijn. Echter, het goedkeuren van het toetsingsmoment betekent niet automatisch dat de regeling aan alle eisen van de Btw-richtlijn voldoet. Het Vittamed-arrest heeft opnieuw geleid tot veel vragen en discussies, en de vraag is of hierdoor moet worden nagedacht over mogelijke aanpassingen in de Nederlandse wetgeving.

De nationale wetgeving biedt een sterke verdedigingspositie aan ondernemers tegen uitspraken zoals die in de Skellefteå-beschikking en het Vittamed-arrest. Volgens de Nederlandse wet kan een ondernemer het recht inschatten op het bestemmingsmoment, gebaseerd op objectieve gegevens. Herziening van de aftrek is pas mogelijk wanneer er daadwerkelijk een verandering in het gebruik van het goed heeft plaatsgevonden. De uitspraken en beschikking lijken niet in lijn te zijn met de Nederlandse wetgeving, omdat er niet is voldaan aan de vereisten voor herziening volgens de nationale wetgeving wanneer de goederen en diensten niet daadwerkelijk worden gebruikt. Dit biedt voordeel en bescherming aan ondernemers, maar het is nog maar de vraag of dit volledig overeenkomt met het Unierecht gezien eerdere uitspraken.

De nationale wetgeving maakt het voor ondernemers mogelijk om het aftrekrecht te behouden, hetgeen in lijn is met het rechtszekerheidsbeginsel. Het biedt meer zekerheid in de bedrijfsactiviteiten als in de financiële planning. Het probleem is echter dat de externe neutraliteit wordt geschonden, omdat identieke handelingen op dezelfde manier zouden moeten worden behandeld, ongeacht de lidstaat. Nederland heeft een minder ruime herzieningsregeling geïmplementeerd, wat betekent dat start-ups minder snel aan herziening toekomen, terwijl dit in andere EU-lidstaten wel ruimer is geformuleerd en zij dus sneller aan de herziening komen. Hierdoor ontstaat een oneerlijke concurrentie op de Europese markt.

Er zijn echter genoeg manieren om herziening te vermijden. Het is namelijk zeer onwaarschijnlijk dat bij het beëindigen van een voornemen of het vereffenen van een onderneming geen belastbare transactie aan de outputzijde plaatsvindt. De verkoop van activa om de kosten of schulden te compenseren, leidt tot het doorverkopen van de investeringsgoederen, wat herziening overbodig maakt. Bovendien maakt artikel 18 van de Btw-richtlijn bij een correcte implementatie, herziening ook overbodig. Dit houdt eigenlijk in dat bepaalde methodes de

herziening omzeilen bij het vereffenen van de onderneming of het definitief staken van een voornemen. Om deze reden is mijns inziens een wetswijziging niet noodzakelijk.

Daarnaast is het houden van een voornemen genoeg om de herziening van het genoten aftrekrecht te vermijden. In de zaak *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava* heeft het Europese Hof duidelijk gesteld dat het starten van een faillissementsprocedure op zichzelf niet betekent dat belastbaar gebruik meteen wordt uitgesloten. Dit betekent dat belastbare transacties nog steeds kunnen plaatsvinden als de intentie blijft bestaan om investeringsgoederen later te gebruiken voor activiteiten waarvoor aftrekrecht geldt.

Tot slot kan de vernietiging van de (afgedankte) investeringsgoederen tevens worden overwogen, het is hierbij echter belangrijk dat duidelijk wordt aangetoond dat de goederen daadwerkelijk zijn vernietigd om toekomstig consumptief gebruik uit te sluiten. In het BTK-arrest heeft het Hof toegelicht dat de vernietiging van goederen zowel kan plaatsvinden als dit buiten de wil van de ondernemer gebeurt (bijvoorbeeld door onvoorziene omstandigheden of schade) als wanneer de ondernemer ervoor kiest om de goederen te vernietigen omdat ze geen economisch nut meer hebben voor de beoogde economische activiteit. Dit bevestigt dat herziening voorkomen kan worden in verschillende situaties.

## Hoofdstuk 7- Conclusie

### 7.1- Inleiding

Recente inflatiecijfers wijzen op een aanzienlijke stijging in de kosten van levensonderhoud. De hoge kosten en prijsstijgingen als gevolg van de inflatie belemmeren mogelijk het succes en de groei van ondernemingen, met name startende ondernemers en start-ups. Voor beginnende ondernemers was tot voor kort de veronderstelling dat het recht op aftrek van voorbelasting de hoge kosten deels kan compenseren, indien met objectieve gegevens kan worden aangetoond dat de ondernemer vanaf de eerste initiële investeringshandeling het voornemen heeft om belaste prestaties te verrichten (in een later stadium). Ook indien de beoogde prestaties niet gerealiseerd worden, was het aftrekrecht dan nog altijd van toepassing. Dit was een stimuleringsmaatregel voor beginnende ondernemers en ondernemers die zich bezighouden met innovatieve ontwikkelingen te bemoedigen.

Echter, recente uitspraken van het Hof in de zaken ITH, Skellefteå en Vittamed hebben voor wat twijfels en discussies gezorgd met betrekking tot de werking van het aftrekrecht. Het lijkt wat complexer dan voorheen gedacht. Veel van de kritiek die hierover wordt geuit heeft betrekking op het feit dat het aftrekrecht de ondernemers moet onlasten van btw-kosten, echter leidt de uitspraak van het Hof tot btw-lasten voor startende of innovatieve ondernemers als ondernemers hun voorgenomen belastbare activiteiten niet van de grond krijgen.

In dit onderzoek zijn de gevolgen besproken voor ondernemers die allerlei kosten hebben gemaakt in de voorbereidingsfase om uiteindelijk tot de conclusie te komen dat de voorgenomen belastbare prestaties onrealiseerbaar zijn en dit zelfs kan leiden tot het liquideren van de entiteit. Daarnaast is onderzocht of artikel 15 lid 4 van de Wet OB overeenkomt met de btw-richtlijn en de gewezen arresten. De onderzoeksvraag luidt dan ook als volgt:

*Zijn de gevolgen van het ITH- arrest, de beschikking Skellefteå en het Vittamed-arrest voor ondernemers die de voorgenomen activiteiten uiteindelijk staken/liquideren in lijn met het neutraliteits- en rechtszekerheidsbeginsel en is artikel 15 lid 4 van de wet op de Omzetbelasting 1968 verenigbaar met het Unierecht?*

## 7.2- De deelvragen

### 7.2.1- Eerste deelvraag

In het eerste deel van het onderzoek is het toetsingskader behandeld, waarbij de probleemstelling getoetst is middels het neutraliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. Vervolgens is er gekeken naar de behandeling van de kwalificatie van het ondernemerschap. De focus lag voornamelijk op het aanvang en afloop van deze status. Tot slot is het wettelijke kader van het aftrekrecht op voorbelasting aan bod gekomen.

Binnen het btw-stelsel wordt een algemene belasting geheven op het (consumptieve) gebruik van goederen en diensten. Binnen dit btw-stelsel is het neutraliteitsbeginsel het belangrijkste principe, waarbij wordt gestreefd naar een gelijke behandeling tussen de belastingplichtigen. Dit beginsel heeft verder als doel de bevordering van de geïntegreerde interne markt binnen de EU, en dit doel kan onder andere bereikt worden door de cumulatieve belastingheffing te voorkomen. Het rechtszekerheidsbeginsel heeft ook een belangrijke rol in de btw. Het biedt ondernemers rechtszekerheid door toezicht te houden op een duidelijk en voorspelbaar btw-stelsel. Ook ziet het beginsel toe op een consistente en uniforme toepassing van btw-regels.

De wetgeving kent een ruime definitie van het begrip 'belastingplichtige', waardoor het algemene doel van de belasting gewaarborgd kan worden, namelijk: zoveel mogelijk goederenlevering en dienstverlening belasten met de btw. Om te kwalificeren als belastingplichtige voor btw-doeleinden, zullen de volgende voorwaarden moeten worden nagekomen: (1) het deelnemen aan het economische verkeer en dit zou in principe van toepassing kunnen zijn op iedereen, ongeacht nationaliteit of de juridische vorm van een entiteit; (2) het zelfstandig handelen en het dragen van economische risico's ; en (3) een economische activiteit moet zich voordoen, waarbij een vergoeding wordt bedongen. De aanvang van deze status begint bij de eerste initiële investerings- of voorbereidingshandeling door de ondernemer met het oog op de onderneming. Zelfs als de beoogde prestaties in een later stadium worden gerealiseerd, gaat de status in bij de eerste handeling. Dit besliste het HvJ EU in het Rompelman-arrest.

Bij de kwalificatie als belastingplichtige voor btw-doeleinden wordt het aftrekrecht verleend. Btw-ondernemers ervaren een voordeel doordat ze de btw die op de aankopen en investering rust, in aftrek kunnen brengen. De gemaakte kosten kunnen alleen in aftrek worden gebracht als de kosten verband houden met de (beoogde) economische activiteiten en binnen het kader van de onderneming worden gemaakt. Dit stimuleert de economische activiteit van de onderneming. Het recht wordt enkel verleend voor btw-belaste prestaties, voor vrijgestelde prestaties en prestaties die buiten de werkingssfeer vallen, geldt het aftrekrecht op voorbelasting niet.

Het is daarnaast mogelijk dat ondernemers tijdens de voorbereidingsfase onderkennen dat het bewerkstelligen van het voornemen een lastig verhaal wordt, terwijl de voorbelasting op de aangeschafte goederen en/ of diensten al in aftrek zijn gebracht. Het Hof heeft zich hierover voor de eerste keer uitgesproken in de INZO-zaak. De beslissing van het Hof berustte op het feit dat de gemaakte kosten van de rentabiliteitsstudie al reeds het ondernemerschap in gang heeft gezet, waardoor de btw-kosten terecht in aftrek zijn gebracht. De keuze van de ondernemer om het initiatief niet voor te zetten en de entiteit te liquideren, verandert de situatie niet. Hierdoor lijkt het erop alsof het btw-aftrekrecht behouden blijft, zelfs dus in gevallen waarbij de beoogde prestaties uiteindelijk geen doorgang kennen. Deze lijn is voortgezet in de zaken Ghent Coal Terminal en Breitsohl.

De Nederlandse wetgeving betreffende het aftrekrecht en de herziening verschilt op enkele punten van de Europese Btw-richtlijn. Het moment waarop het aftrekrecht ontstaat, komt overeen met de Europese regelgeving, maar er is een verschil in de bepaling van de omvang. Ondernemers met een Nederlands Btw-identificatienummer moeten een inschatting maken van toekomstige prestaties. Tijdens dit 'bestemmingsmoment' wordt de omvang van dit recht vooraf vastgesteld. Het is van belang dat ondernemers met objectieve gegevens hun inschatting kunnen aantonen.

De omvang van het aftrekrecht moet aan het einde van het boekjaar opnieuw worden bepaald of indien de ondernemer voor het eerst gebruikmaakt van de goederen en diensten. Als het daadwerkelijke gebruik afwijkt van het bestemmingsmoment, moet de aftrek van voorbelasting worden herzien.

Voor de herziening geldt dat deze minder snel voorkomt door de strikte formulering in de Nederlandse wetgeving. De herziening is enkel toepasselijk bij een wijziging van gebruik, terwijl de Btw-richtlijn herziening ook toestaat wanneer de ondernemer niet meer voornemens is om (belaste) economische activiteiten te verrichten. Dit is het resultaat van het feit dat lidstaten bevoegd zijn regels op te stellen omtrent de herzieningsregels.

### **7.2.2- Tweede deelvraag**

In het tweede deel van dit onderzoek is een analyse uitgevoerd van de relevante arresten met betrekking tot de probleemstelling. De analyse richt zich met name op situaties waarin herziening van toepassing is en welke impact dit heeft op de omvang van het aftrekrecht.

Het drieluik van zaken begon met de analyse van de ITH Comercial-zaak, waarbij de ontstaansvoorwaarden, reikwijdte en correcties van het aftrekrecht centraal stonden.

In de ITH-zaak bevestigde het Hof dat ondernemers die voornemens zijn belastbare prestaties te verrichten, het aftrekrecht kunnen toepassen op zowel goederen als diensten die zij hebben aangeschaft voor de uitvoering van de beoogde prestaties. Er kan echter een herziening plaatsvinden van de omvang van dit recht als aangeschafte goederen en diensten uiteindelijk voor vrijgestelde prestaties zijn ingezet of als de ondernemer niet meer voornemens is om de inkopen te gebruiken voor belaste activiteiten. Deze nuance in dit arrest biedt een bredere toepassing van het herzieningsmechanisme in tegenstelling tot de INZO-zaak.

Echter, het aannemersbedrijf ITH behield het recht op aftrek, omdat de reden waarom ITH de goederen en diensten niet heeft ingezet voor economische activiteiten, buiten haar wil was. Wanneer externe omstandigheden het voornemen zodanig belemmeren, blijft het aftrekrecht staan. Een kanttekening is wel dat zelfs als de externe omstandigheden een rol spelen in het operationele gedeelte van de onderneming, de onderneming nog altijd voornemens moet zijn om de goederen en diensten te gebruiken voor uiteindelijke prestaties.

Achteraf lijkt het INZO-arrest minder baanbrekend te zijn dan aanvankelijk gedacht. Het HvJ EU heeft na deze uitspraak een genuanceerder beeld geschetst van het aftrekrecht op voorbelasting. Daarnaast ben ik van mening dat in het INZO-arrest er weinig ruimte was om de herzieningsregels toe te passen, de onderneming was al geliquideerd wat het Hof mogelijk beperkte gelegenheid bood om dieper in te gaan op de omvang van het aftrekrecht.

In de Skellefteå- beschikking heeft het Hof bevestigd dat het initiële aftrekrecht niet mag worden ontnomen, het zou namelijk in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Het Hof maakt echter een onderscheid tussen het ontstaan van dit recht en de omvang ervan, zoals eerder geïntroduceerd in de ITH-zaak. Het HvJ EU is van mening dat een herziening op de omvang van het aftrekrecht elke keer van toepassing kan zijn als een ondernemer de geplande activiteiten niet daadwerkelijk kan realiseren.

Mijns inziens had het Hof het dictum duidelijk moeten formuleren. Het feit dat de herzieningsregeling altijd van toepassing is in situaties waarbij het voornemen afwijkt van de



daadwerkelijke economische activiteit, brengt het werkelijk voordeel van het recht op aftrek in gevaar. Dit komt over als een wijziging in het voornemen. Een wijziging in het voornemen resulteert in een beperking van de omvang van dit recht. Dit uitgangspunt werd bevestigd in de Sonaecom-zaak. Het lijkt ook niet in lijn te zijn met eerder gewezen arresten en kan het leiden tot ongelijke btw-druk tussen bestaande ondernemers en beginnende ondernemers.

Daarentegen is een belangrijk verschil tussen de beschikking Skellefteå en het ITH-arrest, namelijk het voornemen. Het aannemersbedrijf ITH was wel nog altijd voornemens om belaste prestaties te verrichten, echter moest de ondernemer de operationele activiteiten (voorlopig) stopzetten vanwege externe omstandigheden. Dit verschilt met Skellefteå, waar de intentie om economische activiteiten te verrichten überhaupt is beëindigd. Het Hof lijkt dus te bedoelen dat de herziening van de aftrek van voorbelasting pas plaatsvindt wanneer het initiële voornemen om belastbare activiteiten uit te voeren niet langer bestaat.

Echter, Cornielje en Van Kesteren wijzen terecht op het Fini H-arrest, waarin het de ondernemer wordt toegestaan om de btw op huurkosten in aftrek te brengen, zelfs nadat de economische activiteiten zijn beëindigd en aldus de ondernemer niet meer voornemens is en hierdoor lijkt het erop dat doordat het HvJ EU het oordeel in de vorm van een beschikking heeft gegeven, dit voor veel onduidelijkheid en discussies leidt.

Het meest recente arrest Vittamed sluit het drieluik van zaken af. Naar mijn mening heeft het Hof voor het eerst een duidelijke invulling gegeven over het moment wanneer het aftrekrecht ontstaat en hoe vervolgens de omvang van het recht moeten worden vastgelegd in situaties waarin geplande initiatieven om belaste prestaties te verrichten uiteindelijk niet doorgaan. De herziening treedt op als de ondernemer niet meer voornemens is om de belaste prestaties te verrichten.

In het geval van Vittamed verzocht de aandeelhouder de entiteit te liquideren en vervolgens de onderneming uit te schrijven als belastingplichtige voor btw-doeleinden, vanwege externe omstandigheden zoals oplopende verliezen en twijfels over de winstgevendheid. Het HvJ EU heeft echter geen rekening gehouden met de externe omstandigheden omreden dat de beslissing om de economische activiteiten te beëindigen en de onderneming te staken door de aandeelhouder zelf werd genomen, wat zwaarder weegt en uiteindelijk dus tot een herziening leidt. Indien de ondernemer nog voornemens was om in dit toekomst de prestaties uit te oefenen, maar voorlopig wel de activiteiten moeten staken buiten haar wil om dan was er geen reden om de omvang van het aftrekrecht opnieuw vast te leggen.

Het Vittamed-arrest bevestigt dat als ondernemers vrijwillig besluiten om de onderneming te liquideren (ook vanwege externe factoren), dit altijd betekent dat de intentie om belastbare handelingen te verrichten verloren gaat. Het verliezen van het voornemen resulteert in de herziening. Het lijkt er namelijk op dat als de intentie niet langer aanwezig is, er sprake is van een 'wijziging'. Dit heeft als gevolg dat de herziening plaatsvindt, zoals bepaald staat in artikel 185 van de Btw-richtlijn.

Daarnaast is het ook mogelijk dat voorraadgoederen worden afgeschreven bij goed draaiende ondernemers, doordat deze goederen simpelweg niet worden gebruikt. Het afdanken van goederen kan op twee manieren: ofwel ze worden daadwerkelijk vernietigd, of ze worden doorverkocht aan derden. Als goederen worden doorverkocht aan derden, behoudt de onderneming het recht op aftrek. Daarnaast komt men überhaupt niet aan de herzieningsbepaling.

Een interessante vraag is wat de gevolgen zijn als de onderneming zelf de goederen vernietigt. In dit geval oordeelde het Hof in de BTK-zaak dat dit onder artikel 185, lid 2 van de Btw-richtlijn valt. Dit betekent dat de herzieningsregels niet gelden, omdat het als 'verlies of vernietiging' wordt beschouwd. Het maakt niet uit of de vernietiging plaatsvindt tegen de wil van de ondernemer, zoals door brand, of doordat de ondernemer bewust de goederen vernietigt omdat ze geen economisch nut meer hebben voor belaste doeleinden.

### **7.2.3- Derde deelvraag**

De derde deelvraag van dit onderzoek onderzoekt de definitie van het begrip 'gebruik' en hoe dit is opgenomen in artikel 168 van de Btw-richtlijn en welk invloed het Vittamed-arrest heeft op de interpretatie van dit begrip.

Het begrip 'gebruik' wordt verduidelijkt aan de hand van de Midland Bank- doctrine. De eerste uitspraak van deze doctrine is de BLP-zaak, die "een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" tussen deze relevante goederen en diensten en de belastbare prestaties vereist. Daarnaast merkt het Hof op dat de gemaakte kosten een onderdeel moeten vormen van de kostprijs van toekomstige prestaties. Indien sprake is van "een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" dan worden de kosten van deze gebruikte goederen aangemerkt als directe kosten. Als de samenhang aanwezig is met de algehele bedrijfsactiviteit, worden deze kosten aangemerkt als de algemene kosten en is de pro-rata regeling van toepassing. Mijns inziens is het begrip tot nu toe helder verduidelijkt door de Midland Bank-doctrine.

Echter, het Vittamed-arrest heeft veel discussies in gang gebracht omtrent de interpretatie van het begrip 'gebruik'. In het literatuuronderzoek hebben Cornielje en Van Kesteren een interpretatieroute uitgestippeld om de merkwaardige uitspraak van het Hof te verklaren met name met het oog op de INZO-zaak.

Allereerst zijn de auteurs ingegaan op de meest verleidelijke interpretatie waarin is voortgebouwd op de hoedanigheidsvraag in de INZO-zaak en vervolgens is ingegaan op de omvang van de ontstane aftrerecht. Echter, de kwalitatieve en kwantitatieve invulling van het begrip 'gebruik' kon het Vittamed-arrest niet verklaren door de vergelijkbare situaties in eerdere jurisprudentie, zoals het Ryanair-arrest dat uiteindelijk in een andere uitkomst resulteerde.

Vervolgens is de tweede interpretatiemogelijkheid besproken over het precieze tijdstip waarop het 'gebruik' begint en eindigt. Cornielje en Van Kesteren hebben het begrip opgesplitst in twee delen, namelijk 'gebruik' en 'verbruik'. Het begrip 'ingebruikneming' onderscheidt deze twee begrippen. De uitgevoerde rentabiliteitsonderzoek en de litigieuze diensten in de zaken INZO en Ryanair zijn mogelijk daadwerkelijk gebruikt om de beoogde belastbare prestaties te verrichten. Echter, het is onduidelijk of het Hof dezelfde nuance toepast in het Vittamed-arrest. Het idee dat 'gebruik' eigenlijk een doorlopende activiteit is met gevolgen voor herziening, lijkt echter niet overtuigend en biedt niet voldoende duidelijkheid.

De laatst besproken interpretatiemogelijkheid legt de nadruk op "het voornemen" van de belastingplichtige. Dit voornemen staat centraal in alle stappen van de interpretatie van het begrip 'gebruik', en daadwerkelijk gebruik is alleen relevant als het afwijkt van dit voornemen. Deze interpretatie, waarbij het voornemen centraal staat, maakt het mogelijk om zowel INZO als Vittamed samenhangend te verklaren.

Derhalve staat de geobjectiveerde wil van de beginnende ondernemer centraal. Echter, het lijkt erop dat omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige geen rol van betekenis meer spelen als de belastingplichtige daadwerkelijk besluit zijn activiteiten te beëindigen en de aangeschafte goederen en diensten niet heeft gebruikt. Gevolg hiervan is aldus het toepassen van de herzieningsregels.

#### **7.2.4- Vierde deelvraag**

De vierde deelvraag van dit onderzoek heeft betrekking op de impact van de uitspraak van het Hof op bestaande en actieve ondernemers en of dit in lijn is met zowel het neutraliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel.

In dit hoofdstuk was het volgende verondersteld: Phillips maakt kosten voor de ontwikkeling van een nieuw product. Tijdens testfase wordt geconcludeerd dat het product niet voldoet aan de veiligheidsnormen. Dit leidt ertoe dat Philips de beslissing maakt om de ontwikkelingsplannen te beëindigen. Naar aanleiding van de Vittamed-zaak ontstaat de vraag of ook herziening moet plaatsvinden op de ontwikkelingskosten.

Mijns inziens schendt de uitkomst waarbij de btw moet worden herzien op de ontwikkelingskosten van de investeringsgoederen het neutraliteitsbeginsel. Er wordt namelijk een onderscheid gemaakt tussen niet-succesvolle en succesvolle ondernemers. Niet-succesvolle krijgen te maken met extra btw-kosten, terwijl juist het aftrekrecht op de eerste plaats bedoeld was om de btw-ondernemers te ontlasten. De succesvolle ondernemers hoeven de btw niet te herzien. Ook ben ik van mening dat het in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel. Deze soort ondernemers maken vaak kapitaalinvesteringen met de gedachte dat het aftrekrecht hen ontlast van deze btw-kosten, maar het lijkt erop dat er totaal geen sprake is van een stabiele en voorspelbare fiscale omgeving. Het niet voldoen aan veiligheidsnormen kan resulteren in een aanzienlijk btw-bedrag dat herzien moet worden, vooral omdat het vaak gaat om aanzienlijke kosten tijdens kapitaalinvesteringen.

De tweede uitkomst waarbij wordt bepleit dat de ontwikkelingskosten een integraal onderdeel vormen van de algehele bedrijfsactiviteit, voldoet mijns inziens tevens niet aan het toetsingskader. Voor een beginnende ondernemer die niet langer de intentie heeft en de entiteit liquideert, is het lastig om de ontwikkelingskosten te scharen onder het kopje 'algemene kosten'. Dit in tegenstelling tot een bestaande en gevestigde ondernemer die deze kosten wel als algemene kosten kan alloceren en de ontwikkelingskosten naar pro rata kan aftrekken. Dit resulteert in een ongelijke behandeling van ondernemers, ondanks dat zij beide dezelfde risico's dragen. Bovendien ben ik van mening dat als de herziening van de omvang het recht afhangt van het succesniveau van ondernemers dit het rechtszekerheidsbeginsel schendt.

### **7.2.5- Vijfde deelvraag**

In de vijfde en laatste deelvraag van deze scriptie is onderzocht of de Nederlandse wetgeving conform de Btw-richtlijn is. Het Hof heeft zich in 2020 in de zaak Stichting Schoonzicht al over deze kwestie gebogen, waarbij werd beoordeeld dat de implementatie van de herzieningsregels door de Nederlandse wetgever correct is. Deze conclusie is gebaseerd op het feit dat de herzieningsbepaling in de Nederlandse wetgeving voldoet aan het neutraliteitsbeginsel, waardoor het HvJ in dit arrest heeft ingestemd met het feit dat de herziening van investeringsgoederen zowel direct als gespreid over meerdere jaren kan plaatsvinden.

Merkx heeft terecht kritiek geuit op het gewezen arrest vanwege het gebrek aan consistentie. De uitspraak van het Hof in Stichting Schoonzicht- arrest lijkt namelijk niet verenigbaar met de gegeven standpunten in het arrest Uudenkaupungin Kaupunki. Dit laatste arrest benadrukt dat herzieningsregels omtrent de omvang van het aftrekrecht door alle EU-lidstaten uniform moeten worden toegepast (uiteraard wel de kan-bepalingen links gelaten).

De goedkeuring van het Hof in de Stichting Schoonzicht zaak heeft de Nederlandse wetgever enige geruststelling geboden. Echter, deze geruststelling was niet voor lang, want het Vittamed-arrest heeft opnieuw tot veel vragen en discussies geleid. Sterker nog, dit resulteerde in verschillende vragen of een aanpassing vereist is in de Nederlandse wetgeving.

De Nederlandse wetgeving beschermt ondernemers sterk tegen uitspraken zoals in de Skellefteå-beschikking en het Vittamed-arrest. De Nederlandse wet hanteert namelijk een strikte implementatie van de herzieningsregeling. In deze wetgeving is herziening enkel mogelijk wanneer een wijziging heeft plaatsgevonden in het gebruik van ingekochte goederen en diensten. Hierdoor lijkt de Nederlandse wetgeving in strijd te zijn met het arrest en de beschikking, omdat bij het beëindigen van een voornemen geen herziening plaatsvindt. Dit biedt Nederlandse ondernemers een aanzienlijk voordeel. Daarnaast wordt door de nationale wetgeving voldaan aan het rechtszekerheidsbeginsel doordat het aftrekrecht behouden blijft, ook als de geplande initiatieven uiteindelijk niet meer worden gerealiseerd. Ook biedt het meer zekerheid in de bedrijfsactiviteiten en financiële planning.

Echter, ontstaat wel oneerlijke concurrentie omdat de externe neutraliteit wordt geschonden. Identieke handelingen moeten op identieke wijze worden behandeld, ongeacht lidstaat. Nederlandse ondernemers komen simpelweg minder snel toe aan herziening in vergelijking met ondernemers die gevestigd zijn in een ander EU-lidstaat. Daarentegen is het vermijden van herziening ook mogelijk voor deze ondernemers, omdat bij het vereffenen van een onderneming sporadisch belastbare transacties aan de outputzijde ontbreken. Met de verkoop van de boedel

aan derde partijen kunnen de kosten of schulden worden gedekt en zal de ondernemer belaste prestaties verrichten, wat aldus de herziening doet omzeilen. Ook artikel 18 van de Btw-richtlijn maakt de herziening overbodig.

Daarnaast volstaat het behouden van het voornemen om herziening van het aftrekrecht te vermijden, zoals bevestigd in de zaak *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava*. Het starten van een faillissementsprocedure betekent niet meteen dat de economische activiteiten worden beëindigd en dat er geen sprake meer is van gebruik. Zolang de intentie bestaat om deze investeringsgoederen te gebruiken voor toekomstige belaste activiteiten, blijft het recht behouden.

Tot slot kan de vernietiging van de afgedankte investeringsgoederen worden overwogen. Er moet wel met objectieve gegevens kunnen worden aangetoond dat deze goederen feitelijk zijn vernietigd om mogelijk toekomstig gebruik/ verbruik uit te sluiten. Het vernietigen van investeringsgoederen voorkomt dat de herzieningsregels worden toegepast, zoals vastgesteld is in de BTK-zaak en artikel 185 lid 2 van de Btw-richtlijn.

Dit bevestigt dat herziening voorkomen kan worden in verschillende situaties. Daarom ben ik van mening dat een wijziging in de Nationale wet met betrekking tot de herzieningsregels niet nodig is.

### **7.3- Conclusie**

Als alle bovenstaande informatie in overweging wordt genomen, is het antwoord op de onderzoeksvraag als volgt: er is een nuance geïntroduceerd in de uitspraken en beschikking waarbij onderscheid wordt gemaakt bij het ontstaan van het aftrekrecht en de omvang van dit recht. De herzieningsregels richten zich met name op de omvang van het recht. Het aftrekrecht zelf wordt niet ontnomen, omdat dit in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel. Uit het drieluik van zaken kan geconstateerd worden dat een herziening al plaatsvindt als startende ondernemers uit eigen beweging het voornemen beëindigd om belaste handelingen te verrichten en de investeringsgoederen aldus niet meer worden gebruikt voor toekomstige belaste doeleinden, zelfs als dit het resultaat is vanwege externe factoren. Het verliezen van het voornemen resulteert in de herziening. Het lijkt er namelijk op dat als de intentie niet langer aanwezig is, er sprake is van een 'wijziging' die tot de herziening leidt, zoals beschreven in artikel 185 van de Btw-richtlijn.

De uitkomst waarbij de btw moet worden herzien op de (ontwikkelings)kosten van investeringsgoederen lijkt naar mijn mening in strijd met het neutraliteitsbeginsel. Dit komt doordat alleen ondernemers die de beoogde economische activiteit niet kunnen verwezenlijken en vervolgens het voornemen beëindigen, worden geconfronteerd met extra kosten. Succesvolle ondernemers die hun voorgenomen activiteiten wel kunnen realiseren, hoeven de btw niet te herzien. Het risico in het speelveld is in beide gevallen gelijk, echter worden ondernemers die niet-succesvol zijn, opgezaald met bijkomende kosten.

Bovendien schendt de uitkomst van deze uitspraken ook de rechtszekerheid van ondernemers. Ondernemers kunnen investeringen doen met de veronderstelling dat de btw-kosten voor hen niet belastend zullen zijn. Echter, de fiscale omgeving blijkt niet stabiel en voorspelbaar te zijn. Het niet voldoen aan bijvoorbeeld veiligheidsnormen kan leiden tot de herziening van een aanzienlijk btw-bedrag dat gekoppeld is aan de investeringskosten.

Daarentegen, als een ondernemer gedwongen wordt om de operationele activiteiten van zijn onderneming tijdelijk stop te zetten, maar het voornemen blijft bestaan om belaste prestaties te leveren, zijn de herzieningsregels niet van toepassing.

Voor Nederlandse ondernemers zijn de gevolgen beperkt van het drieluik van arresten, aangezien herziening alleen plaatsvindt als er wijzigingen optreden in het gebruik ten opzichte van het bestemmingsmoment. De implementatie is strikt geformuleerd in de Nederlandse wetgeving, maar de herzieningsbepaling voldoet wel aan het neutraliteitsbeginsel.

Bovendien zijn er voor ondernemers die gevestigd zijn in andere EU-lidstaten met ruimere formulering genoeg manieren om herziening te vermijden, waardoor de externe neutraliteit niet in het geding komt en daarom is artikel 15, lid 4 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 verenigbaar met het Unierecht. Om deze reden is een wetsaanpassing onnodig in de Nederlandse wetgeving.

## Literatuurlijst

### Boeken

#### **Bijl, Van Hilten & Vliet, 2001**

D.B. Bijl, M.E. van Hilten, en D.G. Vliet 'De belastingplichtige en de Europese BTW', Kluwer, Deventer, 2001

#### **Beelen, 2010**

S.T.M. Beelen, '*Aftrek van voorbelasting als (belaste) omzet ontbreekt*', Deventer: Kluwer 2010.

#### **Van der Paardt & Sparidis, 2013**

R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, '*Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*', Deventer, Kluwer, 2013.

#### **Van Hilten & Van Kesteren, 2017**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting (Fiscale Studieresie nr. 6)*, Deventer: Wolter Kluwer 2017.

#### **Van Norden, 2007**

G.J. Norden, '*Het concern in de BTW*', Kluwer, Deventer 2007

### Artikelen

#### **Braun, WFR 2002/34**

K.M. Braun, 'Aftrek van voorbelasting in de btw', WFR 2002/34 blz. 34

#### **Bomer, 2012**

A. Bomer, '*De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW: als uitgelegd door het Hof van Justitie EU*', *Doctoral Thesis, Maastricht University*.

#### **Chin-Oldenziel, WFR 2016/44.**

M. Chin-Oldenziel, 'Holdings en BTW: ondernemerschap, aftrekrecht en fiscale eenheid', WFR 2016/44.

#### **Cnosse, WFR 2000/6385**

S.Cnosse, 'Hoe kan consumptie worden belast?', WFR 2000/6385



### **Cornielje, NTFR 2018**

S.B. Cornielje, 'Een goedkope vlucht naar een mooie bestemming: Ryanair', NTFR 2018/39.

### **Cornielje & Van Kesteren, WFR 2022/152**

S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten', WFR 2022/152.

### **Cornielje & Van Kesteren , BtwBrief 2023/8**

S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', BtwBrief 2023/8.

### **Cornielje & Van Kesteren, MBB 2023/10**

S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren: 'Vittamed: breken met gebruiken', MBB 2023/10.

### **Cramer & Frankie , WFR 2021/103**

P.I.M. Cramer en R. Franke: 'De aftrek van voorbelasting bij investeringsgoederen; van het sluiten van deuren en openen van toegangspoorten', WFR 2021/103.

### **Handels & Tielemans, BtwBrief 2018/32**

M. Handels & P. Tielemans, 'Wie is btw-ondernemer', BtwBrief 2018/32.

### **Lamensch, EC Tax Review 2022/3**

M. Lamensch, 'Order in Skellefteå Industrihus AB: A Reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsohl Jurisprudence?', *EC Tax Review* 2022/3, p. 158-16

### **Lamensch, EC Tax Review 2022/31**

M. Lamensch, 'European Union - ECJ Decisions in the Skellefteå Industrihus AB and Vittamed Cases: A Severe Blow to the Neutrality of the VAT System', *EC Tax Review* 2022/31

### **Merkx & Arzini , MBB 2021/45**

M.M.W.D. Merckx en N.P. Arzini, 'Langer herzien op kostbare diensten?', MBB 2021/45

### **Nellen, FED 2022/120**

F.J.G Nellen: 'Herziening van btw bij besluit tot liquidatie van onderneming', FED 2022/120

### **Sparidis & Middelburg , BtwBrief 2021/66**

E. Sparidis, D.B. Middelburg en C. Noorlander 'Speelruimte lidstaten begrensd bij vormgeving optieregeling btw-belaste levering en verhuur', BtwBrief 2021/66.

### **Oudshoorn, *BtwBrief 2023/26***

K.E. Oudshoorn , '*Vittamed, een herziening van de herzieningsregels?*', BtwBrief 2023/26.

### **Van Doesum & Van Kesteren, *WFR2012/22***

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

### **Van Doesum & Van Kesteren, *WFR 2011/1465***

A.J. van Doesum, & H.W.M vanKesteren, '*Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming*', WFR 2011/1465.

### **Van Doesum, Van Kesteren, Cornielje & Nellen, 2020**

A.J. van Doesum, Van Kesteren, S.B. Cornielje & F.J.G. Nellen, '*The Fundamentals of EU VAT law*', Fiscal Institute Tilburg

### **Van der Wulp, *BtwBrief 2014/87***

M. van der Wulp, '*Herbezinning op herziening*', BTWBrief 2014/87

### **Van der Wulp, *BtwBrief 2022/84***

M. van der Wulp, '*Aftrek van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen*', BtwBrief 2022/84

### **Europese jurisprudentie**

TC 28 november 1977, nr. 11.177 O'68, (*Loonslagers*), BNB 1978/89.

HvJ EG 10 april 1982, C-89/81 (Hong Kong Trade Development Council), ECLI:EU:C:192:121.

HvJ 14 februari 1985, C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

HvJ EG 19 maart 1991, nr. C-109/90 (NV Giant), ECLI:EU:C:1991:126

HvJ, 11 Juli 1991, C-97/90 (Lennartz), ECLI:EU:C:1991:315

HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), ECLI:EU:C:1984:80

HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), ECLI:EU:C:1995:107

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, (INZO), ECLI:EU:C:1996:67.

HvJ 15 januari 1998, C-37/95, (Ghent Coal Terminal NV), ECLI:EU:C:1998:1

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

HvJ 21 maart 2000, C-147/98 (GabalfriSA SA e.a.), ECLI:EU:C:2000:145.

HvJ 8 juni 2000, C-400/98, (Breitsohl), ECLI:EU:C:2000:304.

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

HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98, (Abbey National), ECLI:EU:C:2001:110.

HvJ 17 mei 2001, gevoegde zaken C-322/99 en 323/99 (Fischer/Brandenstein), ECLI:EU:C:2001:180.

HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations) ECLI:EU:C:2001:495.

HvJ 3 maart 2005, C-32/03 (I/S Fini H), ECLI:EU:C:2005:128.

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

HvJ 21 februari 2006 C-255/02 (Halifax e.a.), ECLI:EU:C: 2006:121

HvJ 30 mHvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV*), aart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki), ECLI:EU:C:2006:214

V-N 2008/41.23

HvJ 23 april 2009 C-460/07 (Puffer) ECLI:EU:C: 2009:254.

HvJ EU 6 september 2012, C-496/11, (Portugal Telecom), ECLI :EU:C:2012:557.

HvJ 18 oktober 2012, C-234/11 (TETS Haskovo), ECLI:EU:C:2012:644.

HvJ 15 november 2012 C-174/11 (Zimmermann) ECLI:EU:C: 2012:716.

HvJ EG 13 juni 2013, zaak C-62/12, (Galina Kostov). ECLI:EU:C:2013:391.

HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14, (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417.

HvJ, 28 Februari 2018, C-672/16, (Imofloresmira – Investimentos Imobiliários) , ECLI:EU:C:2018:134.

HvJ EU 17 oktober 2018, nr. C-249/17, (Ryanair), ECLI :EU:C:2018:834.

HvJ 9 juli 2020, C-374/19 (Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler), ECLI:EU:C:2020:546.

HvJ EU 17 september 2020, zaak C-791/18, (Stichting Schoonzicht) ECLI:EU:C:2020:731, m.n.t M.M.W.D. Merx & D.B. Bijl.

HvJ 12 november 2020, C-734/19, (ITH Comercial Timișoara SRL), ECLI:EU:C:2020:919, m.n.t M.M.W.D. Merx.

HvJ 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom SA) ECLI:EU:C:2020:913.

HvJ 18 mei 2021, C-248/20, (Skellefteå Industrihus AB), ECLI:EU:C:2021:394.

HvJ 3 juni 2021, C-182/2, (Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava), ECLI:EU:C:2021:442.

HvJ 6 oktober 2022, C-293/21, (Vittamed technologijos UAB), ECLI:EU:C:2022:763, m.n.t F.J. Neelen, G. Sparidis & Redactie Vakstudie-Nieuws.

HvJ EU 4 mei 2023, C-127/22 (Balgarska Telekomunikatsiona Kompania). ECLI:EU:C:2023:381.

### **Nationale jurisprudentie**

HR 24 augustus 1994, nr. 29.414, *BNB* 1995/43

HR 4 december 2009, 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109.

HR 7 juni 2019, 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863

### **Wetten**

Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting

Btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Wet op de Omzetbelasting 1968

Uitvoeringsbesluit bij Wet op de Omzetbelasting 1968

### **Parlementaire stukken**

Kamerstukken II 2001/2002, 28 015, nr.3.

Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3.

Kamerstukken II 2022/23, 36, 200, nr.1

### **Overige parlementaire stukken**

Brief van de minister van Financiën, Voorjaarsnota 2023, vergaderjaar 2022–2023, 36 350, nr. 1, p. 226.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020, 2020-167584, Stcrt. 2020, 63000, Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting.

Uitbreiding btw-herzieningsregels voor kostbare diensten van 18 mei 2017 (MvF), [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl)

### **Internetbronnen**

#### **Centraal Bureau voor de Statistiek 2022**

Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Dashboard consumentenprijzen', 25 januari 2022.

#### **Centraal Bureau voor de Statistiek 2022**

Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Inflatie stijgt naar 12,0 procent in augustus', 6 september 2022.

#### **Eurostat 2022**

Eurostat, 'Euro area annual inflation up to 9.1%', 31 augustus 2022.