

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie



## Uitbreiden pro rata Wet Omzetbelasting?

Naam: Maximiliaan Kortekaas

Studentnummer: 575197

Begeleider: mr. drs. J. Gruson

Tweede beoordelaar: mr. R.N.F Zuidgeest

Datum definitieve versie: 30 oktober 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

Hoofdstuk 1 Inleiding.....	3
1.1 Aanleiding onderzoek.....	3
1.2 Probleemstelling .....	3
Hoofdstuk 2 Het Nederlandse btw-stelsel.....	5
2.1 Totstandkoming Wet Omzetbelasting 1968.....	5
2.2 Werking Wet OB .....	5
2.3 Neutraliteitsbeginsel .....	6
2.4 Deelconclusie.....	7
Hoofdstuk 3 Pro-rata aftrekrecht in Nederland .....	8
3.1 Aftrek van voorbelasting.....	8
3.2 Belaste- versus vrijgestelde prestaties .....	9
3.3 Algemene kosten.....	10
3.4 Pro rata aftrek .....	12
3.4.1 Omzetmethode .....	12
3.4.2. Werkelijk-gebruikmethode .....	12
3.5 Deelconclusie.....	15
Hoofdstuk 4 Pro-rata aftrekrecht in de Btw-richtlijn.....	16
4.1 Btw-richtlijn .....	16
4.2 Royal Bank of Scotland C-488/07 .....	17
4.3 BLC Baumarkt C-511/10 .....	18
4.4 Banco Mais C-183/13.....	19
4.5 Mercedes Benz Italia C-378/15 .....	19
4.6 Deelconclusie.....	20
Hoofdstuk 5 Uitbreiding Nederlandse Btw-stelsel.....	21
5.1. Houdbaarheid Nederlandse pro rata-regels .....	21
5.2. Uitbreiden Nederlandse pro rata .....	23
5.3. Deelconclusie.....	25
Hoofdstuk 6 Conclusie .....	26
Appendix A.....	28
Literatuurlijst.....	31
Jurisprudentielijst:.....	33

## Hoofdstuk 1 Inleiding

### 1.1 Aanleiding onderzoek

Het toepassen van pro rata, het is een onderwerp dat geregeld terug te zien is in de jurisprudentie. Ten tijden van schrijven is dit onderwerp ter sprake gekomen bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden<sup>1</sup>, wat de relevantie doet blijken. Niet alleen in de Gerechtshoven is dit een terugkomend onderwerp, eveneens heeft de Hoge Raad (hierna: HR) en het Hof van Justitie (hierna: HvJ) zich meermaals hierover mogen buigen. Pro rata ziet op de methode van btw-aftrek in het geval een belastingplichtige kosten maakt die zowel zien op belaste- als vrijgestelde activiteiten. In het arrest Van Lanschot Kempen<sup>2</sup> van de HR was de vraag welke methode de bank moest gebruiken om het pro rata te bepalen. Hierbij oordeelde de HR dat het toepassen van de werkelijk-gebruikmethode moet berusten op *objectief en nauwkeurig* vast te stellen gegevens en het toestaan van een methode die puur leidt tot een *nauwkeuriger resultaat* berust op een onjuiste rechtsopvatting.<sup>3</sup> Uit rechtspraak van het HvJ blijkt echter dat een *nauwkeuriger resultaat* al voldoende is.<sup>4</sup> De vraag rijst hier in hoeverre de Nederlandse jurisprudentie in lijn is met de HvJ-jurisprudentie.

### 1.2 Probleemstelling

Lidstaten van de Europese Unie zijn gebonden om zich te houden aan de Btw-richtlijn.<sup>5</sup> De basis van het btw-aftrekrecht in de Btw-richtlijn is geregeld in artikel 168. De verdere regels omtrent pro rata zijn vastgesteld in de artikelen 173 t/m 175. Artikel 173 lid 1 omschrijft dat in het geval van belaste en vrijgestelde prestaties, er slechts btw-aftrek is toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de belaste prestaties. In beginsel wordt dit evenredige bedrag berekend op basis van de artikelen 174 en 175. Hierbij wordt het aftrekbare gedeelte afgeleid uit de omzet. Artikel 173 lid 2 regelt echter ook dat er alternatieve mogelijkheden zijn om het aftrekbare gedeelte te bepalen. Sterker nog, uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat lidstaten het nuttige effect van de alternatieve bepalingen dienen te eerbiedigen in de uitoefening.<sup>6</sup> Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Ettema ziet de aanvullende mogelijkheden als minimumvoorwaarde en beargumenteert dat lidstaten dit strenger kunnen implementeren indien zij dat willen.<sup>7</sup> Dit trek ik echter in twijfel. Hoewel de Btw-richtlijn als minimumvereiste gezien moet worden en nationale wetgeving strenger kan zijn, moet de nationale wetgeving wel in overeenstemming blijven met de btw-beginselen.<sup>8</sup> Het fiscale neutraliteitsbeginsel schrijft onder andere voor dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten in het kader van btw-heffing, hetzelfde moeten worden behandeld.<sup>9</sup> Hoe verhoudt de Nederlandse pro rata zich tegenover dit beginsel?

Dientengevolge roept dit de vraag op, onafhankelijk van de vraag of het neutraliteitsbeginsel geschonden worden, of Nederland de regels omtrent het btw-aftrek in de Btw-richtlijn op een andere manier zou kunnen implementeren teneinde het pro rata aftrekrecht nauwkeuriger te bepalen. Nederland heeft gekozen om, van de bijzondere aftrekmaatregelen van artikel 173 lid 2 Btw-richtlijn, alleen sub c te implementeren. Deze is echter maar deels geïmplementeerd. De richtlijn schrijft voor om de aftrek toe te passen conform werkelijk gebruik of een deel daarvan. In artikel 11 lid 2 uitvoeringsbeschikking omzetbelasting is bepaald dat werkelijk gebruik alleen toegepast wordt wanneer het, als geheel genomen, niet overeenkomt met de omzetmethode. In

---

<sup>1</sup> Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 10 oktober 2023, nr. 22/1797, ECLI:NL:GHARL:2023:8625.

<sup>2</sup> HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1608.

<sup>3</sup> HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1608 r.o. 3.1.2.

<sup>4</sup> HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt) r.o. 26.

<sup>5</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/3.4.2.1.

<sup>6</sup> HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt) r.o. 16.

<sup>7</sup> Conclusie A-G Ettema 9 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1054, r.o. 2.23.

<sup>8</sup> Jeronimus & Vos BTW-bulletin 2018/80.

<sup>9</sup> Jeronimus & Vos BTW-bulletin 2018/80.

gevallen waar het werkelijk gebruik deels voldoet aan de 'objectief en nauwkeurigheidsstoets' is dit dus niet toepasbaar vanwege het feit dat dit moet gelden voor het hele werkelijke gebruik. Dit kwam terug in de rechtspraak in het Kinderdagopvang-arrest van de HR<sup>10</sup>. Een oplossing hiervoor ligt mogelijk in artikel 173 lid 2a en b.

Het bovenstaande in acht genomen, luidt de onderzoeksvraag:

*In hoeverre is het pro rata-aftrekrecht in Nederland in lijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie en op welke manier zou Nederland haar pro rata kunnen aanpassen teneinde meer fiscale neutraliteit te waarborgen?*

Om tot beantwoording van de onderzoeksvraag te komen, worden de volgende deelvragen beantwoord:

- 1 Wat is het doel en de systematiek van de Omzetbelasting?
- 2 Hoe is het pro rata-aftrekrecht in Nederland geregeld?
- 3 Hoe is het pro rata-aftrekrecht verwerkt in de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie?
- 4 Op welke manier zou de Nederlandse pro rata kunnen worden aangepast?

---

<sup>10</sup> HR 31 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

## Hoofdstuk 2 Het Nederlandse btw-stelsel

### 2.1 Totstandkoming Wet Omzetbelasting 1968

In 1934 werd de voorloper van de huidige Wet Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) ingevoerd. Wegens stijgende tekorten tijdens crisisjaren, en hiermee behoefte aan extra inkomsten, was invoering van een omzetbelasting noodzakelijk. Destijds was deze invoering echter temporeel van aard.<sup>11</sup> Later in 1957 is het proces van Europese geharmoniseerde belastingen van start gegaan met het verdrag van Rome. Dit verdrag had, onder andere, als doelstelling om economische vooruitgang van de landen te waarborgen door het minimaliseren van handels- en andere barrières.<sup>12</sup> Uiteindelijk is in 1967 besloten om een btw-stelsel tot stand te brengen dat functioneert alsof de Gemeenschap één land is. Hoewel er een uniform btw-tarief werd vastgesteld, mochten lidstaten een onbepaald aantal aan verlaagde en verhoogde btw-tarieven toepassen. Dit heeft geleid tot de totstandkoming van de Wet OB.

### 2.2 Werking Wet OB

Aan elke belasting ligt een wet ten grondslag, hetzelfde geldt bij de omzetbelasting. De grondwet bepaalt immers dat de belastingen van het Rijk geheven moeten worden krachtens een wet.<sup>13</sup> Dit staat ook wel bekend als het legaliteitsbeginsel. De omzetbelasting ontleent hier de rechtsgrond aan. Verder moet de omzetbelasting, vanwege harmonisatie op Europees niveau, overeenkomen met de meest recente Europese richtlijn. Dit betreft momenteel de Btw-richtlijn. Hoewel een richtlijn verbindend is ten aanzien van het resultaat, is de vorm en de middelen waarmee dat resultaat wordt bereikt – binnen bepaalde grenzen – aan de lidstaten zelf.<sup>14</sup> Dit betekent dat de richtlijn niet letterlijk overeen hoeft te komen met de nationale wet. Dit was anders geweest wanneer sprake was geweest van een verordening. Bij een verordening hebben alle artikelen rechtstreekse werking tot gevolg, zonder enige omzetting in nationaal recht.<sup>15</sup> Desalniettemin kan een belastingplichtige momenteel, indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, zich rechtstreeks beroepen op een voor hem gunstiger uitwerkende richtlijnbevestiging.<sup>16</sup> Een uitzondering hierop is de hoogte van het tarief. De Wet OB kent een algemeen tarief van 21%, het minimale normale of algemene tarief vastgelegd in art. 97 Btw-richtlijn is echter 15%. Al had Nederland een tarief lager dan 15% geïmplementeerd, zou dit in strijd geweest zijn met het EU-recht en zeer waarschijnlijk leiden tot een inbreukprocedure vanuit de Europese Commissie.<sup>17</sup>

De omzetbelasting beoogt om consumptief verbruik te belasten. Waar verbruik normaliter in meerdere schakels voorkomt, vindt consumptief verbruik alleen plaats bij de consument.<sup>18</sup> Kenmerkend voor een consument is dat diegene geen waarde aan een goed zal toevoegen zoals een ondernemer wel zal doen. In de economische literatuur wordt consumptie dan ook doorgaans beschreven als het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van de behoeften van particulieren.<sup>19</sup> Verder zit bij het kopen van een goed de btw al in de prijs verwerkt. De consument hoeft deze btw niet zelf af te dragen aan de Belastingdienst, dit gaat via degene bij wie de consument zijn bestedingen doet. Dit betekent dat sprake is van een indirecte belasting.<sup>20</sup> Hoewel de ondernemer deze afdraagt, drukt deze uiteindelijk op de consument. De ondernemer mag namelijk, in beginsel, de btw die hem in rekening is gebracht aftrekken. De omzetbelasting is daarmee een indirecte verbruiksbelasting die ziet op particuliere consumptie.<sup>21</sup>

---

<sup>11</sup> 'Digitale reis door de geschiedenis van belastingen in Nederland', [www.bdmuseum.nl](http://www.bdmuseum.nl).

<sup>12</sup> Verdrag van Rome 25 maart 1957, [www.EUR-Lex.eu](http://www.EUR-Lex.eu).

<sup>13</sup> Artikel 104 Grondwet.

<sup>14</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/3.4.2.1.

<sup>15</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/3.4.3.1.

<sup>16</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/3.4.2.3.

<sup>17</sup> Infringement procedure, <https://commission.europa.eu>.

<sup>18</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/1.6.

<sup>19</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/1.6.

<sup>20</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/1.6.2.

<sup>21</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/2.1.

Daarnaast is elke wet gebaseerd op rechtsbeginselen. Een rechtsbeginsel is een fundamentele opvatting waarop een wet steunt. Er zijn maar weinig beslissingen waar het HvJ niet refereert aan rechtsbeginselen zoals het neutraliteitsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.<sup>22</sup> In de btw speelt het neutraliteitsbeginsel een aanzienlijke rol.

### 2.3 Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel is, zoals eerder gesteld, een fundamenteel beginsel in de btw. Er zijn verschillende betekenissen die kunnen worden onderscheiden. Dit zijn economische, juridische, interne en externe neutraliteit. Aangezien mijn onderzoek deels afhangt van het neutraliteitsbeginsel is het van belang om het nader te bespreken.

#### *Economische neutraliteit*

Belastingheffing heeft een versturende functie op de economie. Vanwege verschillen in de elasticiteiten in de vraagcurves van producten zal een uniforme procentuele belasting op alle goederen en diensten altijd de economie verstoren.<sup>23</sup> Het is dus een relatief begrip. Daar waar economische neutraliteit in het algemeen ziet op het zo min mogelijk verstoren van de economie, ziet het binnen de omzetbelasting op het zo min mogelijk verstoren van de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers.<sup>24</sup> Dit wordt mede voorkomen door ondernemers recht op aftrek van voorbelasting te geven. Hierdoor vormt de omzetbelasting geen kostprijsverhogende factor voor een ondernemer. Hoewel de omzetbelasting vrijstellingen (met als gevolg geen heffing van omzetbelasting) en verschillende tarieven kent, zijn deze gebonden aan specifieke goederen en diensten. Het verlaagde tarief op etenswaren geldt voor iedereen, de plaatselijke bakker heeft hier dus geen voordeel op ten opzichte van de supermarkt. Desalniettemin zal het bestaan van vrijstellingen economische keuzes van ondernemers beïnvloeden en daardoor is volledige economische neutraliteit een utopie.<sup>25</sup>

#### *Juridische neutraliteit*

Het concept van gelijke behandeling is een belangrijk concept in het recht, evenals het belastingrecht. Het gelijkheidsbeginsel in het algemeen luidt: "gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen dienen ongelijk te worden behandeld naarmate hun ongelijkheid".<sup>26</sup> Juridische neutraliteit is een bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel.<sup>27</sup> In de omzetbelasting heeft dit tot gevolg dat dezelfde economische verrichtingen op dezelfde wijze in de btw betrokken moeten worden.<sup>28</sup> Dit betekent dat de belastingdruk op dezelfde producten gelijk moet zijn, ongeacht de lengte van de bedrijfskolom.<sup>29</sup> Hiervoor geldt meetbaarheid van de belastingdruk als vereiste, zodat het gelijke gelijk en het ongelijke ongelijk behandeld kan worden.<sup>30</sup> In het verleden kenden verschillende lidstaten een cumulatief cascadesysteem, waarbij de belastingdruk afhankelijk was van het aantal schakels in het productieproces. Dit is een voorbeeld van een stelsel die de juridische neutraliteit niet ten goede kwam door het ontstaan van een verschillende belastingdruk op gelijke goederen.<sup>31</sup>

Voor de juridische neutraliteit is het dus belangrijk dat cumulatie van belastingheffing niet mag optreden in de productie- en distributiefase. De vrijstellingen leiden echter wel tot cumulatie van

---

<sup>22</sup> Beelen 2010, p.184.

<sup>23</sup> Braun 2002, p.17.

<sup>24</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/4.2.2.

<sup>25</sup> Van Doesum 2009/7.4.

<sup>26</sup> Poelmann, Cursus Belastingrecht FBR.4.4.0.A.

<sup>27</sup> Van Doesum 2009/7.4.

<sup>28</sup> Van Doesum 2009/7.4.

<sup>29</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/4.2.3.1.

<sup>30</sup> Braun 2002, p.17.

<sup>31</sup> Van der Paardt 2016/3.2.6.

belastingheffing, vanwege het doorberekenen van niet-aftrekbare btw, waardoor de strikte evenredigheid verloren gaat.<sup>32</sup> Het gevolg is vertroebeling van de juridische neutraliteit.<sup>33</sup>

#### *Interne neutraliteit*

Indien economische- en juridische neutraliteit beiden volledig van kracht zijn binnen het grondgebied van een land, zal aan interne neutraliteit automatisch ook voldaan zijn.<sup>34</sup>

#### *Externe neutraliteit*

Waar het nakomen van interne neutraliteit in de macht van de lidstaat zelf ligt, is dat bij externe neutraliteit niet het geval. Externe neutraliteit ziet op de effecten van belastingheffing bij grensoverschrijdende economische verrichtingen.<sup>35</sup> Wanneer sprake is van verschillende btw-tarieven binnen de lidstaten, kunnen concurrentievervalsingen optreden.<sup>36</sup> In de regel wordt dus niet volledig aan externe neutraliteit voldaan vanwege het verschil in tarieven tussen lidstaten. Dit wrijft met het principe van de interne markt.<sup>37</sup> Indien in het ene land, vanwege het belastingtarief, producten goedkoper kunnen worden aangeboden dan in het andere land resulteert dat in een aparte markt. Daarnaast moeten dezelfde economische verrichtingen op gelijke manier belast worden, ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvinden.<sup>38</sup> Aan deze laatste eis wordt in beginsel wel voldaan vanwege de Btw-richtlijn waaraan iedere lidstaat zich moet houden. Tenslotte moeten bij economische verrichtingen tussen een lidstaat en een niet-EU land de neutraliteit gewaarborgd blijven. Dit betekent dat op een binnenlands geproduceerd product dezelfde belastingdruk moet rusten als een geïmporteerd product.<sup>39</sup>

#### 2.4 Deelconclusie

De omzetbelasting is een indirecte verbruiksbelasting die particuliere consumptie beoogt te belasten. Vanwege het feit dat de omzetbelasting een Europese geharmoniseerde belasting is, moet de omzetbelasting overeenkomen met de Btw-richtlijn. Verder zijn er een aantal beginselen die ten grondslag liggen aan de btw. Met name fiscale neutraliteit is van belang. Fiscale neutraliteit kan opgesplitst worden in vier delen. Economische neutraliteit ziet op het minimaal verstoren van de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers bij belastingheffing. Juridische neutraliteit focust op de gelijke behandeling tussen dezelfde economische verrichtingen, wat moet leiden tot een gelijke belastingdruk op dezelfde producten. Van interne neutraliteit is sprake wanneer economische- en juridische neutraliteit gewaarborgd wordt binnen hetzelfde grondgebied. Tenslotte heeft externe neutraliteit betrekking op het voorkomen van concurrentievervalsingen op internationaal niveau door middel van het gelijk behandelen van dezelfde economische prestaties.

---

<sup>32</sup> Van Hilten, WFR 2009/1328, par 2.

<sup>33</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/4.2.3.2.

<sup>34</sup> Braun 2002/2.3.1.1.

<sup>35</sup> Van der Paardt 2016/3.2.6.

<sup>36</sup> Van Doesum 2009/7.4.

<sup>37</sup> Van Doesum 2009/7.4.

<sup>38</sup> Van Doesum 2009/7.4.

<sup>39</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020/4.2.4.

## Hoofdstuk 3 Pro-rata aftrekrecht in Nederland

### 3.1 Aftrek van voorbelasting

Het begrip van economische neutraliteit schrijft voor dat het economisch handelen van ondernemers niet mag worden beïnvloed door belastingen. In de regel wordt hier in de omzetbelasting aan voldaan door ondernemers recht op aftrek van voorbelasting te geven. Voorbelasting is de aan de ondernemer in rekening gebrachte, of door hen verschuldigde, omzetbelasting. In de Wet OB wordt het aftrekrecht voor het eerst behandeld in artikel 2. Dit artikel bepaalt dat ter zake van leveringen en diensten waarop omzetbelasting verschuldigd is, de ondernemer recht heeft op aftrek van de belasting op de aan hem verrichte leveringen en diensten. Een tweetal criteria komt hier naar voren. Enerzijds moet de ondernemer leveringen of diensten verrichten waarop omzetbelasting is verschuldigd. Anderzijds moet er aan de ondernemer prestaties zijn verricht waarop omzetbelasting in rekening is gebracht.

Wat betreft het eerste criterium is allereerst het ondernemerschap van belang. Indien een subject niet kwalificeert voor het ondernemerschap in de omzetbelasting, is diegene geen omzetbelasting verschuldigd over zijn prestaties. Aftrek van voorbelasting komt in dat geval niet ter sprake. Het begrip ondernemerschap is in de Wet OB ruim gedefinieerd. Zo stelt artikel 7 lid 1 dat ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent kwalificeert als ondernemer. Drie elementen kunnen hier worden onderscheiden:

1. Ieder
2. Bedrijf
3. Zelfstandig

Het begrip "ieder" geeft duidelijk weer hoe ruim de definitie is van het ondernemerschap. Geen onderscheid wordt gemaakt tussen natuurlijke- en rechtspersonen, noch de andere mogelijke samenwerkingsverbanden. Het doel van de omzetbelasting om zo veel mogelijk consumptie te belasten wordt hiermee nagestreefd. Immers, het niet vallen binnen de reikwijdte van de omzetbelasting betekent geen heffing.

Het tweede begrip "bedrijf" is enigszins misleidend. De gedachte van een bedrijf roept namelijk een organisatie van kapitaal en arbeid op. Het gaat hier in feite om een economische activiteit, aldus de Btw-richtlijn.<sup>40</sup> Om dit te kunnen bepalen spelen verschillende factoren mee. Zo zal een hobbyfotograaf die, na 15 jaar foto's maken, één van zijn foto's verkoopt in het spraakgebruik niet snel als ondernemer bestempeld worden terwijl hier wel sprake is van economische activiteit. In de literatuur wordt gesproken van een economische activiteit indien activiteiten worden verricht in ruil voor economische tegenwaarde, ongeacht het oogmerk van de activiteit en deze activiteit duurzaam plaats moet vinden.<sup>41</sup>

Het derde begrip "zelfstandig" sluit personen uit die in loondienst werken of waar, gekeken naar de feitelijke situatie, een dienstbetrekking heerst.

Opgemerkt moet worden dat het ondernemerschap een stuk uitgebreider is dan hier beschreven, echter gaat dit het doel van mijn scriptie te buiten om dat te behandelen.

Na het voldoen aan de vorige drie voorwaarden en daarmee het kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting, zijn de desbetreffende prestaties van belang voor het aftrekrecht. Belastbare prestaties kunnen worden opgedeeld in leveringen en diensten. Nu dit specifieke onderscheid geen gevolgen heeft voor de pro rata, laat ik dit verder onbesproken. Van belang is wel dat deze belastbare goederen en diensten kunnen worden opgedeeld in belaste- en vrijgestelde prestaties. Dit zal worden behandeld in de volgende paragrafen.

---

<sup>40</sup> Art. 9, lid 1 Btw-richtlijn.

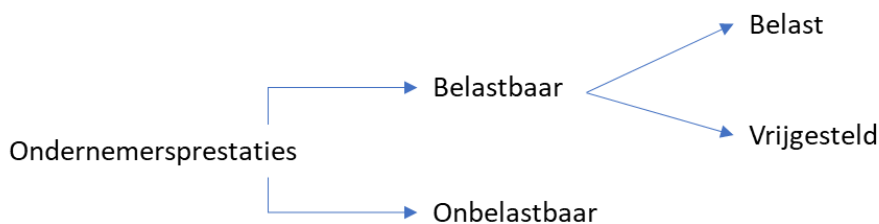
<sup>41</sup> Van Doesum 2009, p.151-156.



Het tweede criterium, betreffende de aftrek van voorbelasting, geeft aan dat omzetbelasting in rekening moet zijn gebracht wil aftrek plaats kunnen vinden. Zonder voorbelasting is er immers geen belasting om af te trekken.

### 3.2 Belaste- versus vrijgestelde prestaties

Nu we bepaald hebben wanneer sprake is van een ondernemer, is de volgende stap het bekijken van de prestaties die de ondernemer levert. Recht op aftrek is immers alleen aan de orde indien de ondernemer ook daadwerkelijk belaste prestaties verricht.<sup>42</sup> In een stadium vóór de belaste prestaties, bevinden zich echter nog een ander soort prestaties, namelijk belastbare prestaties. Belangrijk is om het verschil hiertussen te beschrijven. Belastbaarheid doet zich voor wanneer een prestatie binnen de reikwijdte van de Wet OB valt. De Wet OB kan daarna bepalen dat een prestatie die belast kan worden, is vrijgesteld. Wanneer de Wet OB een bepaald feit niet kan belasten, zal sprake zijn van een onbelastbaar feit. Bijvoorbeeld wanneer een ondernemer een prestatie om niet levert. Zie onderstaand diagram ter illustratie.



In artikel 1 lid 1 Wet OB wordt gesproken van een belastbaar feit in het geval van, onder meer, "leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht". Waarbij de Wet OB alles wat geen levering is, als dienst aanmerkt.<sup>43</sup> In beginsel valt daardoor elke prestatie binnen Nederland die onder bezwarende titel wordt verricht, door een ondernemer, binnen het bereik van de omzetbelasting. Een prestatie wordt onder bezwarende titel verricht wanneer een vergoeding tegenover de prestatie staat. Wederom blijkt hier het grote bereik van de Wet OB. Verder kent artikel 1 ook drie andere belastbare feiten. Het behandelen van deze hebben echter geen toegevoegde waarde voor de onderzoeksvraag en laat ik daarom buiten beschouwing. Indien is vastgesteld dat een belastbaar feit heeft plaatsgevonden, kan dit feit op verschillende manieren belast worden. Zo kent de omzetbelasting het reguliere tarief van 21%, maar is er ook een verlaagd tarief van 9% en een 0% tarief, met recht op aftrek. Uiteraard geldt dat hoe lager het tarief, hoe lager de prijs voor de consument zou moeten zijn. Vandaar dat primaire levensbehoeften, zoals etenswaren, onderworpen zijn aan het verlaagde tarief.

Naast de verschillende tarieven is het ook mogelijk dat een vrijstelling toepassing vindt. Vrijstellingen zijn in het leven geroepen omdat de wetgever bepaalde prestaties niet in de ondernemings sfeer wil hebben.<sup>44</sup> De redenen kunnen verschillen van economische tot politieke aard. Zo voorkomt de financiële vrijstelling omzetbelasting op de krediet sfeer. Door het HvJ is onder andere als reden genoemd: "het verhelpen van moeilijkheden in verband met de vaststelling van de belastbare grondslag".<sup>45</sup> Verder kennen bijvoorbeeld de medische vrijstellingen een algemeen belang, vanwege de wens om de consumentenprijs laag te houden. Op een levering of dienst die aan een vrijstelling is onderworpen wordt namelijk geen omzetbelasting geheven.<sup>46</sup> In principe is dit gunstig voor de consument, deze hoeft immers geen btw te betalen. De keerzijde van het verhaal is dat de ondernemer die de vrijgestelde prestaties levert, ook geen voorbelasting mag aftrekken op kosten die toerekenbaar zijn aan de vrijgestelde prestatie. Deze niet-aftrekbare

<sup>42</sup> Art. 15 lid 1 (slotzin) Wet OB 1968.

<sup>43</sup> Art. 4 lid 1 Wet OB 1968.

<sup>44</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, p.262.

<sup>45</sup> HvJ 22 oktober 2009, Swiss Re, C-242/08, punt 49.

<sup>46</sup> Art. 11 lid 1 Wet OB 1968.

omzetbelasting heeft voor de ondernemer een kostprijsverhogend effect. De ondernemer die zijn voorbelasting niet kan aftrekken zal dit verwerken in de kostprijs en afwentelen op de consument. Dit betekent dat hoewel een vrijstelling resulteert in een lagere prijs, hoogstwaarschijnlijk “verborgen btw” in de eindprijs verwerkt zal zijn. Een mogelijkheid is ook dat de ondernemer hierdoor kosten voor eigen rekening zal nemen wat de economische neutraliteit zal schaden. Desalniettemin zal een vrijstelling resulteren in een lagere prijs ten opzichte van geen vrijstelling.

Het is belangrijk om te vermelden dat de Wet OB de feitelijke situatie volgt, waarbij maar een juiste classificatie mogelijk is. De mogelijkheid bestaat in beginsel niet om een bepaalde prestatie te classificeren als een vrijstelling. Voor een ondernemer is het daarom belangrijk om zeker te zijn van de btw-technische classificatie van zijn prestaties. Indien achteraf blijkt dat al die tijd een vrijstelling van toepassing is geweest zal alle onterecht afgetrokken voorbelasting, die met deze vrijgestelde prestatie in verband stond, hoogstwaarschijnlijk teruggevorderd worden door de Belastingdienst.

### 3.3 Algemene kosten

Artikel 15 van de Wet OB geeft verdere invulling en beperking aan het aftrekrecht. Zo staat het tweede lid van artikel 15 toch aftrek toe op bepaalde vrijgestelde prestaties, terwijl het vijfde lid aftrek uitsluit met betrekking tot horecabestedingen. Ik laat, met uitzondering van het zesde lid, de overige leden onbesproken vanwege de beperkte relevantie voor mijn onderzoek. In het zesde lid wordt gesproken over goederen en diensten die, naast dat ze voor belaste handelingen worden gebruikt, ook voor onbelaste handelingen door de ondernemer gebruikt worden: algemene kosten.

Het spreekt in principe voor zich; een ondernemer die alleen belaste prestaties verricht kan in beginsel alle in rekening gebrachte omzetbelasting aftrekken en een ondernemer die alleen vrijgestelde prestaties verricht is volledig uitgesloten van aftrek. Wat nu als een ondernemer zowel vrijgestelde prestaties als belaste prestaties verricht? De minister is in art. 15 lid 6 toestemming gegeven om hier nadere invulling aan te geven, wat gedaan is in art. 11 t/m 14a van de Uitvoeringsbeschikking Wet OB. De hoofdregel is dat aangeschafte goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, geheel voor aftrek in aanmerking komen.<sup>47</sup> Visa versa geldt ook dat aangeschafte goederen en diensten die uitsluitend gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties, in zijn geheel niet kunnen worden afgetrokken.<sup>48</sup> In beide gevallen spreken we over directe kosten, kosten die direct toerekenbaar zijn aan de belastbare handeling die in een later stadium plaats zal vinden of in een eerder stadium heeft plaatsgevonden. Er zijn echter ook kosten die niet direct toerekenbaar zijn. Deze kosten worden indirecte- of algemene kosten genoemd. Denk hier bijvoorbeeld aan een softwareprogramma die een onderneming gebruikt voor zowel belaste- als vrijgestelde prestaties. Hoe het aftrekrecht op deze algemene kosten plaats vindt, zal in de volgende paragraaf worden besproken. Alvorens is het zaak om te bekijken wanneer sprake is van algemene kosten. Ik merk daarbij op dat hoewel momenteel het pro rata-aftrekrecht in Nederland wordt besproken, arresten van het HvJ de revue passeren aangezien de HR – met betrekking tot algemene kosten – hiermee op een lijn zit.<sup>49</sup> De kanttekening die hierbij geplaatst moet worden is dat het HvJ de volgende criteria niet altijd zo nauw neemt, zoals verderop in mijn scriptie zal blijken bij het arrest Mercedes Benz.

Het onderscheid tussen directe- en algemene kosten is bepalend voor wel, geen of gedeeltelijke aftrek. Dit wordt in jurisprudentie door het HvJ getoetst door middel van de term “rechtstreekse en onmiddellijke samenhang”.<sup>50</sup> De term “onlosmakelijke samenhang” wordt ook gebruikt, zoals

---

<sup>47</sup> Art. 11 lid 1a Uitv. Besch. Wet OB 1968.

<sup>48</sup> Art. 11 lid 1b Uitv. Besch. Wet OB 1968.

<sup>49</sup> Beelen 2010, p.192.

<sup>50</sup> HvJ EU 8 juni 2000, zaak C-98/98 (Midland Bank).

bleek in het Fini H arrest. Hier stond ter discussie of Fini H recht had op aftrek van voorbelasting. Fini H oefende een restaurantactiviteit uit en huurde hiervoor een ruimte. Hoewel Fini H haar restaurantactiviteit opgegeven moment stopte, was zij contractueel verplicht om de ruimte nog een aantal jaar (ongebruikt) te huren. Het HvJ oordeelde hier dat de huurkosten onlosmakelijk verbonden waren met de gehele economische activiteit van de onderneming en daardoor het recht op aftrek bestond.<sup>51</sup> Het "onlosmakelijke" criterium wordt zowel voor directe kosten als voor algemene kosten toegepast, hoewel het kader verschilt. In het geval van directe kosten wordt getoetst in hoeverre rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen ingekochte goederen en diensten en een specifieke belastbare handeling in een later stadium.<sup>52</sup> Bij algemene kosten wordt de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang getoetst tussen de ingekochte goederen en de algehele economische activiteit. Echter wordt al snel aangenomen dat sprake is van algemene kosten wanneer kosten zijn gemaakt door een als zodanig handelende ondernemer in het kader van zijn economische activiteit, waarbij geen sprake is van directe kosten.<sup>53</sup> Hiermee worden algemene kosten ook wel als een "restcategorie" gezien.

Uit jurisprudentie van het HvJ zijn drie criteria af te leiden ter vaststelling van de onlosmakelijke samenhang.<sup>54</sup> Dit zijn:

1. Verdiscontering
2. Finaliteit
3. Causaliteit

Bij verdiscontering worden gemaakte kosten verwerkt in de prijs. Hierbij kan sprake zijn van rekenkundige- en economische verdiscontering. In het geval van rekenkundige verdiscontering is het van belang dat de gemaakte kosten letterlijk verwerkt zijn in de prijs en dus een component in de kostprijs vormen.<sup>55</sup> Economische verdiscontering is minder letterlijk en draait om de vraag of een objectief economisch verband gevonden kan worden tussen de kosten en handelingen in het latere stadium.<sup>56</sup> In het Midland Bank-arrest werden kosten van een advocaat, die ingeschakeld werd vanwege een geschil met de verkoop van een deelneming, niet gezien als directe kosten.<sup>57</sup> Het Hof van Justitie steunde hier op de rekenkundige verdiscontering. De kosten van de advocaat vormden namelijk geen component in de verkoopprijs van de deelneming.

Finaliteit is aan de orde wanneer kosten worden gemaakt met als doel om deze te besteden aan uitgaande belastbare handelingen. Finaliteit kan zich daarbij ook voordoen wanneer kosten worden gemaakt nadat de activiteit heeft plaatsgevonden. Dit deed zich voor bij het huurcontract in het eerdere besproken Fini H-arrest. Ook in het Midland Bank-arrest kwam finaliteit ter sprake. Volgens het HvJ zagen de advocaatkosten echter op de gevolgen van de verkoop (het geschil). Het doel van de advocaat had daarmee geen direct verband met de verkoop zelf en daardoor werd finaliteit niet aanwezig geacht.<sup>58</sup>

De causaliteitseis is strenger van aard en toetst of kosten gemaakt zouden zijn wanneer een handeling niet plaats gevonden zou hebben. Deze eis komt vooral ter sprake indien kosten worden gemaakt nadat de activiteit heeft plaatsgevonden.

---

<sup>51</sup> HvJ EU 3 maart 2005, zaak C-32/03, (Fini H), r.o. 23.

<sup>52</sup> Cornielje, WFR 2019/54, par. 3.

<sup>53</sup> Cornielje, WFR 2019/54, par. 3.

<sup>54</sup> Van Doesem & van Kesteren, WFR 2012/885, par. 3.

<sup>55</sup> Van Doesem & van Kesteren, WFR 2012/885, par. 3.

<sup>56</sup> Cornielje, WFR 2019/54, par. 4.

<sup>57</sup> HvJ EU 8 juni 2000, zaak C-98/98 (Midland Bank).

<sup>58</sup> HvJ EU 8 juni 2000, zaak C-98/98, . (Midland Bank), r. o. 33.

Nu is behandeld wat het verschil is tussen directe en algemene kosten, en hoe dit onderscheid plaats vindt, is het tijd om dieper te duiken in de verschillende methoden ter bepaling van de hoogte van het aftrekrecht op algemene kosten.

### 3.4 Pro rata aftrek

#### *3.4.1 Omzetmethode*

De hoofdregel voor het bepalen van de mate van aftrek op algemene kosten is gegeven in art. 11 lid c van de Uitvoeringsbeschikking van de wet OB. Hier wordt het uitgangspunt gegeven waarbij voor aftrek in aanmerking komt het gedeelte van de voorbelasting, dat in dezelfde verhouding staat als dat van de belaste omzet ten opzichte van het totaal van de belaste en vrijgestelde omzet. In andere woorden, aftrek is slechts mogelijk voor het bedrag aan btw dat evenredig is aan de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Hier volgt een voorbeeld. Een ondernemer verricht zowel belaste- als vrijgestelde prestaties. De omzetverhoudingen zijn 90 000 euro respectievelijk 10 000 euro. De ondernemer schaft een nieuwe computer aan waarbij 300 euro aan btw zit inbegrepen, die hij gebruikt voor de belaste- en vrijgestelde prestaties. Op basis van de omzetverhoudingen betekent dit dat hij  $90\,000 / 100\,000 = 90\%$  aan voorbelasting terug mag vragen. Dit betekent dat deze ondernemer op basis van de omzetmethode op zijn computer  $0.9 \times 300 = 270$  euro aan btw terug kan vragen. De term omzetmethode is enigszins verwarrend omdat het de omzet exclusief btw betreft. Het feit dat omzet belast is verhoogt immers de uiteindelijke prijs van het product en zal daardoor de breuk positief beïnvloeden (een hoger aftrekpercentage). Naast de pro rata bestaat er ook een pre pro rata. Waar pro rata ziet op belaste en vrijgestelde omzet is de pre pro rata van toepassing wanneer een belastingplichtige kosten maakt voor zowel economische, belastbare activiteiten, als niet-economische, niet-belastbare activiteiten.<sup>59</sup> Niet-belastbare activiteiten hebben betrekking op activiteiten buiten het bereik van een belastingplichtig handelen<sup>60</sup>, oftewel handelingen die buiten de reikwijdte van de Wet OB vallen. Deze scriptie focust echter specifiek op de pro rata .

#### *3.4.2. Werkelijk-gebruikmethode*

Naast de omzetmethode biedt de Uitvoeringsbeschikking ook een andere mogelijkheid. Art. 11 lid 2 bepaalt dat indien het werkelijk gebruik, als geheel genomen, niet overeenkomt met de verhouding op basis van de omzetmethode, aftrek plaats kan vinden op basis van het werkelijke gebruik. Dit kan gebaseerd zijn op financiële gegevens (zoals relevante opbrengsten of marges) of  $m^2$  of  $m^3$  gebruik.<sup>61</sup> Hier valt meteen op dat dit alternatief vrij strikt is, aangezien het werkelijk gebruik *in zijn geheel* niet overeen mag komen met de omzetmethode. In de jurisprudentie is het toepassen van het werkelijk gebruik dan ook vaak aan de orde gekomen en verder uitgebreid. Een eis die herhaaldelijk door de HR wordt gegeven vóór het toepassen van werkelijk gebruik, is dat deze methode moet rusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.<sup>62</sup> In het Sportzaal-arrest van de HR stond het aftrekrecht van een gemeente die exploitant was van een sportzaal ter discussie. De sportzaal werd enerzijds om niet ter beschikking gesteld aan basisscholen voor gymles (niet-economische prestatie) en anderzijds tegen vergoeding ter beschikking aan onder andere sportverenigingen (belaste prestatie). Hoewel hier het toepassen van de pre pro rata ter discussie stond is de uitleg van de HR over het toepassen van werkelijk gebruik evenmin relevant voor de pro rata. In de pre pro rata is het toepassen van de omzetmethode per definitie niet mogelijk vanwege het ontbreken van omzet voor de niet-economische handelingen (het om niet ter beschikking stellen). Het toepassen van de omzetmethode zal daarom een teller geven die (bijna) gelijk is aan de noemer en een vertekend beeld veroorzaken. Vandaar dat de gemeente hier koos voor het toepassen van het werkelijke gebruik. Dit deed zij op basis van de verhouding tussen

---

<sup>59</sup> Cornielje en van Kesteren, TFO 2020/166.1, par. 1.

<sup>60</sup> Cornielje en van Kesteren, TFO 2020/166.1, par. 1.

<sup>61</sup> Besluit Omzetbelasting, aftrek van voorbelasting, 1 januari 2023, par. 3.3.4.3.

<sup>62</sup> HR 10 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:22, conclusie r.o. 4.43 & HR 3 februari 2006 ECLI:NL:HR:2006:AV0823.

het aantal uren dat de sportzaal werd gebruikt voor belaste handelingen en de totale gebruiksuren. De gemeente stelde verder dat het aantal uren dat de sportzaal niet gebruikt werd, aangemerkt moest worden als belaste uren omdat deze uren bestemd waren voor belast gebruik.<sup>63</sup> De HR ging echter mee met het oordeel van het Hof<sup>64</sup> dat het meenemen van de niet-gebruikte uren als belaste uren niet objectief weergeeft welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteiten.<sup>65</sup>

Ditzelfde criterium werd ook getoetst door de HR in het arrest Van Lanschot. Een bank had pro rata naar werkelijk gebruik toegepast aan de hand van een bedrijfseconomische analyse van de rentabiliteit per product.<sup>66</sup> Hierbij had zij de kosten door middel van drie periodiek bepaalde verdeelsleutels gealloceerd aan diverse productgroepen. Deze verdeelsleutels waren bepaald op basis van tijdregistratie, daadwerkelijke productafname en evenredige verdeling. Dat daarbij gebruik is gemaakt van aannames en veronderstelling maakt niet uit omdat het gaat om een *nauwkeuriger* resultaat, niet het meest nauwkeurige resultaat, aldus het Hof.<sup>67</sup> De HR besliste daarentegen anders en stelde een strengere eis op: wel degelijk moet sprake zijn van *objectief en nauwkeurig* vast te stellen gegevens.<sup>68</sup> Nauwkeuriger betekent dus niet dat het daadwerkelijk nauwkeurig is. Daarnaast stelde de HR dat, wil er plaats zijn voor het toepassen van werkelijk gebruik, voor alle door de ondernemer gemengd gebruikte goederen diensten gezamenlijk het werkelijk gebruik wordt vastgesteld middels dezelfde representatieve sleutel.<sup>69</sup> Gezamenlijk verwijst hier naar de term “als geheel genomen”, zoals beschreven in artikel 11, lid 2, van de Uitvoeringsbeschikking.

Het “als geheel genomen” vereiste vóór toepassen van het werkelijke gebruik is verder ter sprake gekomen in het Kinderopvang-arrest van de HR. Een Fiscale Eenheid A had een ICT-programma laten ontwikkelen waarbij zij het aftrekpercentage, op basis van werkelijk gebruik, had vastgesteld op 63%. Verder had de Fiscale Eenheid het aftrekpercentage voor de overige goederen en diensten die haar in rekening zijn gebracht, op basis van de omzetmethode, vastgesteld op 2%. De Hoge Raad oordeelde hier dat werkelijk gebruik alleen kon worden toegepast wanneer de omzetmethode in zijn geheel strijdig is met de werkelijkheid<sup>70</sup>, zelfs wanneer het deels toepassen van werkelijk gebruik een nauwkeuriger resultaat zou opleveren<sup>71</sup>.

Hoewel de HR hier de term “nauwkeuriger” gebruikt, waarvan op basis van het Van Lanschot-arrest duidelijk is dat dat niet voldoende is, meen ik dat de HR hier niet bedoeld heeft aan te geven dat het werkelijk gebruik niet beruste op “objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens”. Het ging in dit arrest puur over het toepassen van de omzetmethode en het werkelijk gebruik tegelijk. Het is dan ook enigszins opmerkelijk te noemen dat een belasting waar neutraliteit zo veel mogelijk gewaarborgd moet worden, niet toe staat om aftrek te bepalen op een manier waardoor neutraliteit zo veel mogelijk gewaarborgd blijft. Het niet toestaan van een mix tussen de omzetmethode en de werkelijk-gebruikmethode geeft de ondernemer in het Kinderopvang-arrest op een deel van zijn algemene kosten – de algemene kosten gemaakt voor het ICT-programma – geen aftrekrecht, terwijl dat deel wel ziet op belaste prestaties. Dit wringt enerzijds met economische neutraliteit omdat de ondernemer die zich alleen bezighoudt met het ICT-programma, en dus alleen belaste prestaties levert, een relatief groter aftrekrecht heeft ten opzichte van de ondernemer in het Kinderopvang-arrest. Dit is nadelig voor de

---

<sup>63</sup> Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 12 december 2017, nr. 17/00563, ECLI:NL:GHARL:2017:10872, r.o. 4.3.

<sup>64</sup> HR 10 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:22, r.o. 2.3.1.

<sup>65</sup> HR 10 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:22, r.o. 2.4.3.

<sup>66</sup> HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1608, r.o. 2.1.6.

<sup>67</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, nr. 18/00313, ECLI:NL:GHSHE:2020:1066, r.o. 4.8.

<sup>68</sup> HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1608, r.o. 3.1.2.

<sup>69</sup> HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1608, 3.2 – 3.2.1.

<sup>70</sup> HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.3.

<sup>71</sup> HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.4.

concurrentieverhoudingen. Anderzijds leidt het tot mogelijke verdere vertroebeling van de juridische neutraliteit vanwege de niet-aftrekbare btw en daarmee in verband houdende kostprijsverhogende effecten.

Op de regel dat werkelijk gebruik niet afzonderlijk in aanmerking genomen kan worden, bestaat een uitzondering voor onroerende zaken en roerende zaken waarop kan worden afgeschreven.<sup>72</sup> Deze kunnen overeenkomstig artikel 13 lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking namelijk wel afzonderlijk in aanmerking genomen voor de herziening van belastingaftrek. Herziening doet zich voor wanneer het gebruik van een goed of dienst veranderd ten opzichte van het gebruik op het moment van aftrek.<sup>73</sup> Dit is echter pas aan de orde in het jaar ná ingebruikname<sup>74</sup>, waardoor de regels van artikel 11 Uitvoeringsbeschikking op het moment van aankoop gelden<sup>75</sup>. Dit betekent dat de aftrek in beginsel wordt berekend op basis van de omzetsmethode, tenzij voor het afzonderlijke goed het werkelijk gebruik in zijn geheel genomen afwijkt.<sup>76</sup> In een arrest van de HR 09/01485<sup>77</sup> uit januari 2014 was dit aan de orde met betrekking tot een onroerende zaak, en dan specifiek of op deze onroerende zaak deels de omzetsmethode en deels werkelijk gebruik kon worden toegepast. In deze casus had belanghebbende voor het deel dat direct toerekenbaar was aan of belaste of vrijgestelde prestaties aftrek berekend op basis van werkelijk gebruik. Het gedeelte voor gemengd gebruik had de belanghebbende echter berekend op basis van de omzetsmethode. De HR besliste hier dat ook voor een afzonderlijk goed werkelijk gebruik alleen kan worden toegepast wanneer het werkelijk gebruik in zijn geheel niet overeen kwam met de omzetsmethode.<sup>78</sup> Echter geeft de HR ook aan dat wanneer een onroerende zaak in aparte, voor zelfstandig gebruikte, onderdelen kan worden onderscheiden, deze zelfstandige gedeelten afzonderlijk in de beoordeling kunnen worden betrokken.<sup>79</sup> Dit geldt ook voor een zelfstandig gedeelte dat ziet op gemengd gebruik.<sup>80</sup> Hierdoor lijkt de HR voor een onroerende zaak de mengmethode toe te staan<sup>81</sup>, mits het gaat om zelfstandige ruimtes. Deze zienswijze wordt daarentegen niet overal benoemd, waardoor ook wordt geconcludeerd dat de mengmethode geen toepassing vindt<sup>82</sup>.

Bovenstaande komt in ieder geval er op neer dat het *als geheel genomen* criterium alleen geldt voor de goederen en diensten die niet afzonderlijk in aanmerking kunnen worden genomen.<sup>83</sup> Desondanks blijft het kunnen toepassen van de werkelijk-gebruiksmethode erg lastig, aangezien nagenoeg nooit één objectieve en nauwkeurig vast te stellen variabele bestaat die het gebruik van alle gemengde goederen weerspiegelt<sup>84</sup>, de voorwaarde volgend uit het Van Lanschot-arrest.

---

<sup>72</sup> Art. 13 lid 1 Uitv. Besch. Omzetbelasting 1968.

<sup>73</sup> Art. 15 lid 4 Wet OB 1968.

<sup>74</sup> Artikel 13 lid 2, lid 3, Uitv. Besch. Omzetbelasting 1968.

<sup>75</sup> Conclusie A-G van Hilten 17 juni 2010, 09/01485, r.o. 7.6.

<sup>76</sup> Conclusie A-G van Hilten 17 juni 2010, 09/01485, r.o. 7.6.

<sup>77</sup> HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9.

<sup>78</sup> HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9. r.o. 3.5.

<sup>79</sup> HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9. r.o. 3.4.2.

<sup>80</sup> HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9. r.o. 3.4.3.

<sup>81</sup> Wolf 2015/7.3.3.

<sup>82</sup> Willemsen, TFO 2017/149.1, par 3.2.2.

<sup>83</sup> Willemsen, TFO 2017/149.1, par 3.2.2.

<sup>84</sup> Willemsen, TFO 2017/149.1, par 3.2.2.

### 3.5 Deelconclusie

Het pro rata aftrekrecht is aan de orde wanneer een ondernemer vrijgestelde- en belaste prestaties levert en kosten maakt die geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met de belastbare of vrijgestelde prestaties maar tegelijkertijd wel economisch zijn. Dit kan getoetst worden aan de hand van het verdisconterings-, finaliteits- of causaliteitscriterium. Wanneer dit is vastgesteld, is het mogelijk om het pro rata aftrekrecht aan de hand van twee manieren te bepalen. Bij de hoofdregel wordt dit aan de hand van de verhoudingen tussen belaste- en totale omzet bepaald. Indien het werkelijk gebruik verschilt ten opzichte van de omzetverhoudingen, kan het werkelijk gebruik worden toegepast. Op basis van jurisprudentie is dit alleen mogelijk wanneer het werkelijk gebruik objectief en nauwkeurig vastgesteld kan worden, middels dezelfde representatieve sleutel. Tegelijkertijd geldt dat de werkelijk-gebruiksmethode als geheel genomen moet afwijken van de omzetmethode. Een uitzondering hierop zijn onroerende zaken en roerende zaken waarop kan worden afgeschreven, deze worden afzonderlijk in aanmerking genomen. Vanwege het als geheel genomen vereiste bestaat in beginsel geen mogelijkheid tot een mix tussen de omzetmethode en de werkelijk-gebruiksmethode, dit botst met economische- en juridische neutraliteit.

## Hoofdstuk 4 Pro-rata aftrekrecht in de Btw-richtlijn

### 4.1 Btw-richtlijn

Zoals beschreven in paragraaf 2.1, ging de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap gepaard met de invoering van een geharmoniseerd btw-stelsel, geldend voor alle aangesloten landen. In de loop der jaren is dit btw-stelsel meerdere malen aangepast.<sup>85</sup> Logisch, aangezien de tijden steeds veranderen en nieuwe fenomenen zich voordoen; zo zorgde de komst van het internet voor het ontstaan van elektronische diensten en weer nieuwe regels.<sup>86</sup> De meest recente Europese omzetbelasting richtlijn betreft de richtlijn 2006/112/EG, ook wel de Btw-richtlijn genoemd. Daar waar beoogd wordt om met deze richtlijn, en tevens de eerdere richtlijnen, in alle lidstaten de btw-regelgeving zo uniform mogelijk van toepassing te laten zijn, is dit niet altijd het geval. Zo staat de Btw-richtlijn afwijkingmogelijkheden toe, bijvoorbeeld aan landen die op 1 januari 1978 al lid waren van de Gemeenschap. Hierdoor mogen bepaalde landen prestaties die op basis van de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld, toch belasten en visa versa. De Wet OB heeft bijvoorbeeld een vrijstelling voor de diensten van lijkbezorgers, een vrijstelling die de Btw-richtlijn niet kent.<sup>87</sup>

Verder kent de Btw-richtlijn ook zogenaamde keuzemogelijkheden. Dit is regelgeving waarbij lidstaten zelf kunnen bepalen of ze het wel of niet toepassen. De wijze waarop het pro rata aftrekrecht in de Btw-richtlijn is geregeld, kenmerkt zich ook door deze keuzemogelijkheden, ook wel kan-bepalingen genoemd. Wel is in de Btw-richtlijn, net zoals in de Nederlandse wetgeving, een standaardmethode gegeven om het aftrekrecht te bepalen in het geval van algemene kosten. Als basis geldt hier dat een belastingplichtige gerechtigd is tot aftrek, evenredig aan het deel dat ziet op de belaste prestaties.<sup>88</sup> De methode die hier in beginsel mee in overeenstemming is, is de eerder ter sprake gekomen "omzetmethode".<sup>89</sup> Het percentage dat hier uit volgt wordt op jaarbasis vastgesteld en mag afgerond worden op de hogere eenheid.<sup>90</sup> Dezelfde bepalingen gelden ook voor de Wet OB<sup>91</sup>, met uitzondering dat pro rata per aangiftetijdvak wordt berekend<sup>92</sup>. Tot dusver amper verschillen tussen het pro rata aftrekrecht in de Wet OB en de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn bepaalt daarnaast dat de volgende maatregelen genomen kunnen worden:

- a. Toestaan om voor iedere sector binnen de bedrijfsuitoefening een apart aftrekrecht te bepalen, indien voor ieder van deze aparte sectoren een bedrijfsuitvoering wordt gevoerd – hierna aangeduid als de sectormethode.
- b. De hier boven beschreven methode te verplichten.
- c. Toestaan of verplichten om het aftrekrecht, of een deel van het aftrekrecht, te bepalen conform het werkelijk gebruik – aangeduid als de werkelijk-gebruikmethode.
- d. Toestaan of verplichten de aftrek toe te passen voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat – hierna aangeduid als evenredige aftrek.
- e. Bepalen dat, indien de niet-aftrekbare btw insignificant is, hiermee geen rekening wordt gehouden.

Op basis van de toelichting behorende bij het wetsartikel in de Zesde richtlijn – waarbij het wetsartikel ongewijzigd is gebleven in de Btw-richtlijn – valt af te leiden dat deze methoden gelden als aanvullingen en niet als alternatief voor de omzetmethode.<sup>93</sup> Dit betekent dat deze aanvullende

---

<sup>85</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, par 3.3.2.

<sup>86</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, par 3.3.3.1.

<sup>87</sup> Van Hilten & van Kesteren 2020, par 3.3.3.2.

<sup>88</sup> Art. 173 lid 1 Btw-richtlijn.

<sup>89</sup> Art. 174 lid 1 Btw-richtlijn.

<sup>90</sup> Art. 175 lid 1 Btw-richtlijn.

<sup>91</sup> Besluit Omzetbelasting, aftrek van voorbelasting, 1 januari 2023, par. 3.3.4.2.

<sup>92</sup> Art. 12 lid 1 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>93</sup> K.M. Braun 2002, p.273.



methoden alleen ter sprake komen in het geval de omzetmethode niet de werkelijkheid vertegenwoordigt, tevens bevestigd door de HR.<sup>94</sup> Dat deze aanvullende methoden in de vorm van kan-bepalingen zijn gegoten, komt de externe neutraliteit niet ten goede. De keuzevrijheid levert immers verschillen op tussen verschillende lidstaten. Het dilemma waar lidstaten voor stonden bij het implementeren van de aanvullende methoden was de keuze tussen eenvoud en rechtvaardigheid.<sup>95</sup> Zo is het splitsen naar werkelijk gebruik administratief lastig en arbeidsintensief<sup>96</sup>, maar wel de meest wenselijke met oog op economische- en juridische neutraliteit<sup>97</sup>. Het beïnvloedt mijns inziens namelijk niet de concurrentie – ondernemers met alleen belaste prestaties hebben geen voordeel ten opzichte van ondernemers met belaste en vrijgestelde prestaties – en geeft recht op het juiste bedrag van aftrek waarmee cumulatie wordt voorkomen. Werkelijk gebruik is daarmee rechtvaardig te noemen.<sup>98</sup> De omzetmethode daarnaast zal altijd objectief meetbaar zijn en geen ruimte voor discussie opleveren.<sup>99</sup> Het forfaitaire karakter kan echter strijd met de werkelijkheid opleveren.<sup>100</sup> De sectormethode wordt door van der Wulp als het midden bestempeld: het is rechtvaardiger dan de omzetmethode en eenvoudiger dan de gebruiksmethode.<sup>101</sup>

Naast dat de Nederlandse wetgever in de Wet OB geen gebruik heeft gemaakt van de sectormethode, is het toestaan van een deel van het aftrekrecht naar werkelijk gebruik ook niet geïmplementeerd. Aan de hand van jurisprudentie van het HvJ zal ik een verder beeld schetsen omtrent de wijze waarop de keuzemogelijkheden uit de Btw-richtlijn – met betrekking tot pro rata – worden toegepast in verschillende EU-lidstaten en tot welke confrontaties dit heeft geleid. De onderstaande arresten heb ik gekozen omdat deze in mijn ogen de meeste relevantie hebben voor mijn onderzoek. Alle arresten hebben betrekking op de wijze waarop verschillende aanvullende methoden door verschillende lidstaten zijn geïmplementeerd wat relevant is voor mijn onderzoeksvraag. Dat neemt niet weg dat andere arresten ook relevant zijn voor pro rata in het algemeen. Zo wordt in het arrest Volkswagen Financial Services C-153/17 nadere invulling gegeven over de aftrek van algemene kosten.<sup>102</sup> Mijn onderzoek focust zich echter vooral op de wijze waarop de verschillende aanvullende methoden worden toegepast of toegepast moeten worden en derhalve is dit arrest niet relevant. Verder geeft het arrest Morgan Stanley C-165/17 nadere invulling op de vraag hoe de aftrek van algemene kosten plaats vindt op algemene kosten die zien op activiteiten in het buitenland.<sup>103</sup> Dit betreft mijns inziens een hele specifieke situatie, namelijk op algemene kosten die gemaakt zijn ten behoeve van een buitenlandse vaste inrichting, terwijl mijn onderzoeksvraag meer van algemene strekking is. Hierdoor acht ik wederom dit arrest als minder relevant.

#### 4.2 Royal Bank of Scotland C-488/07<sup>104</sup>

In het arrest Royal Bank of Scotland stond de vraag centraal of lidstaten die een van de hierboven beschreven speciale methodes toepassen, verplicht zijn om deze af te ronden naar de hogere eenheid. Het geschil was van toepassing op de Royal Bank of Scotland (hierna: RBS), die een groep vennootschappen vertegenwoordigt met als voornaamste activiteit de verstrekking van bank- en andere financiële diensten. In het kader van haar bedrijfsactiviteit verrichtte zij zowel belaste- als vrijgestelde prestaties. Op basis van een eerder gesloten overeenkomst tussen RBS en de Schotse fiscale instantie was RBS bevoegd om per bedrijfssector een speciale methode toe te passen ter

---

<sup>94</sup> HR 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263, r.o. 3.4.

<sup>95</sup> K.M. Braun, p. 380.

<sup>96</sup> K.M. Braun, p. 380.

<sup>97</sup> Van der Wulp 2021/8.3.2.3.

<sup>98</sup> Van der Wulp 2021/8.3.2.3.

<sup>99</sup> Van der Wulp 2021/8.3.2.3.

<sup>100</sup> K.M. Braun, p. 380.

<sup>101</sup> Van der Wulp 2021/8.3.2.3.

<sup>102</sup> HvJ EU 18 oktober 2018 C-153/17 (Volkswagen Financial Services) r.o. 26.

<sup>103</sup> HvJ EU 24 januari 2019 C-156/17 (Morgan Stanley) r.o. 22.

<sup>104</sup> HvJ EU 18 december 2008 C-488/07 (Royal Bank of Scotland).

bepaling van het aftrekrecht. In het geval de speciale methode voorschreef dat de voorbelasting op basis van een percentage – dus vergelijkbaar met de omzetmethode – kon worden berekend, moest dit percentage tot op twee cijfers achter de komma naar boven worden afgerond. RBS was van mening dat deze bepaling in strijd was met de afrondingsregel. Deze schrijft voor dat het aftrekbare gedeelte, uitgedrukt in een percentage, op de hogere eenheid wordt afgerond. RBS pleitte daarom dat haar aftrekpercentage afgerond moest worden naar het hele hogere getal. Daarnaast stelde RBS, op basis van de considerans van de richtlijn, dat pro rata in elke lidstaat op dezelfde wijze moet worden berekend. RBS is echter in het ongelijke gesteld: de afrondingsregel vindt alleen toepassing op de omzetmethode, aldus het HvJ.<sup>105</sup> Volgens het HvJ steunt dit op het doel van de aanvullende methoden, aangezien deze lidstaten ertoe in staat stelt tot nauwkeurigere resultaten te komen door rekening te houden met specifieke kenmerken van de activiteiten van belastingplichtigen. De lidstaten om reden van vereenvoudiging verplichten volgens deze – minder nauwkeurige – methode af te ronden, staat haaks op de doelstelling van de afwijkingen.<sup>106</sup> Verder stelt het HvJ dat de considerans niet ertoe strekt de aftrekmethode in de lidstaten exact hetzelfde te laten zijn, wat blijkt uit de verschillende methodes die toegepast kunnen worden.

Volgens Van Norden en van Vollenhoven gaat de vergelijking van het HvJ mank.<sup>107</sup> Zij stellen dat de nauwkeurigheid van de aanvullende aftrekmethode verband houdt met de in de berekening te betrekken feiten, niet met de afrondingsmethode. Los daar van ben ik van mening dat het HvJ duidelijk het nut van de aanvullende methoden onderschrijft en dat het erkent dat de omzetmethode relatief onnauwkeurig kan zijn. Hierdoor kan mijns inziens gesteld worden dat lidstaten die nauwkeurigheid nastreven, zich dan ook niet moeten beperken tot alleen de omzetmethode.

#### 4.3 BLC Baumarkt C-511/10<sup>108</sup>

Gedurende 2003 en 2004 heeft BLC Baumarkt (hiernamaals: BLC), een Duitse vennootschap, een gebouw vervaardigd met woningen en bedrijfsruimten. Na oplevering is het gebouw deels belast en deels vrijgesteld verhuurd. In de btw-aangifte van 2004 heeft BLC het aftrekpercentage gerelateerd aan het gebouw berekend op basis van de omzetmethode. Het Duitse recht bepaalde destijds dat wanneer een ondernemer een goed deels vrijgesteld en belast gebruikt, de aftrekmethode via een objectieve manier kan worden vastgesteld. Het aftrekpercentage bepalen op basis van de omzetmethode was alleen toegestaan indien geen andere economische toerekening mogelijk zou zijn. BLC was daarentegen van mening dat wanneer een lidstaat als primaire methode een andere methode voorschrijft dan de omzetmethode, dit in strijd is met de richtlijn. Het is vrij evident dat de omzetmethode als uitgangspositie wordt genomen in de Btw-richtlijn, maar onduidelijk of lidstaten kunnen afwijken van deze uitgangspositie. Gelet op het doel van aftrek, moeten lidstaten de aftrek van voorbelasting zo nauwkeurig mogelijk maken door toe te zien op de toegekende voorrechten, aldus het HvJ.<sup>109</sup> Derhalve is het in overeenstemming met de richtlijn wanneer lidstaten een andere methode of verdeelsleutel toepassen dan de omzetmethode, mits gewaarborgd blijft dat de aftrek van voorbelasting nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van de omzetverhouding.<sup>110</sup> Desondanks moeten lidstaten in ieder geval het nuttige effect van de omzetmethode eerbiedigen.<sup>111</sup>

Uit dit arrest blijkt dat de lidstaten een zekere bewegingsvrijheid hebben zolang de nauwkeurigheid van aftrek daarmee is gediend.<sup>112</sup> Hoewel in dit arrest wordt gesteld dat de lidstaten de aftrek zo nauwkeurig mogelijk moeten maken, merkt van der Wulp op dat in het

---

<sup>105</sup> HvJ EU 18 december 2008 C-488/07 r.o. 21 (Royal Bank of Scotland).

<sup>106</sup> HvJ EU 18 december 2008 C-488/07 r.o. 24 (Royal Bank of Scotland).

<sup>107</sup> Van Norden en van Vollenhoven, BtwBrief 2009/6.

<sup>108</sup> HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt).

<sup>109</sup> HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt) r.o. 23.

<sup>110</sup> HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt) r.o. 26.

<sup>111</sup> HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt) r.o. 16.

<sup>112</sup> Van Kesteren en Cornielje, WFR 2015/1077, par 4.

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft-arrest<sup>113</sup> van het HvJ is vermeld dat de gekozen splitsingsmethode niet per sé de meest nauwkeurige moet zijn. A-G Mengozzi heldert in zijn conclusie dan ook op dat het niet draait om een zo nauwkeurig mogelijk resultaat maar om een nauwkeuriger resultaat.<sup>114</sup> In dat licht lees ik desalniettemin dat de door het HvJ geformuleerde rechtsoverweging in BLC Baumarkt lidstaten toe moet laten zien op de toegekende voorrechten om tot een nauwkeuriger aftrekrecht te komen.

#### 4.4 Banco Mais C-183/13<sup>115</sup>

Banco Mais (hiernamaals: Banco), een Portugese bank, verricht naast normale financiële activiteiten ook leaseactiviteiten in de automobielsector. Bij de uitoefening van deze activiteiten verricht Banco activiteiten die uitsluitend bestemd waren voor belast- en vrijgesteld gebruik, alsmede gemengd gebruik. Voor deze laatste categorie goederen had Banco de omzetmethode toegepast. De Btw-richtlijn was in de Portugese wetgeving als volgt geïmplementeerd. Naast dat het mogelijk was voor belastingplichtigen om de omzetmethode toe te passen, was het voor de Portugese Belastingdienst mogelijk om aftrek overeenkomstig werkelijk gebruik te verplichten. In de door Banco toegepaste omzetmethode werd in de teller, naast de vergoedingen voor haar financiële activiteiten, de volledige omzet uit leaseactiviteiten meegerekend. De Portugese Belastingdienst was echter van mening dat Banco hierdoor het recht op aftrek aanzienlijk had vertekend. Ten aanzien van de diensten van Banco met betrekking tot leaseactiviteiten, zien de kosten gerelateerd aan gemengd gebruik, zoals gebouwen en elektriciteit, meestal op financiering en het beheer van contracten die de leasegever afsluit met zijn afnemers. Voor de terbeschikkingstelling van voertuigen zijn deze gemengde kosten meestal niet noodzakelijk, aldus het HvJ.<sup>116</sup> Dit terwijl de vergoedingen voor de lease, voor het overgrote deel bestaan uit de terbeschikkingstelling van voertuigen. Dit heeft tot gevolg dat het meenemen van het deel van de leasegelden die dienen als vergoeding voor de terbeschikkingstelling van de voertuigen, zorgen voor een minder nauwkeurig pro rata dan met de voorgestelde methode van de Portugese Belastingdienst. Het HvJ achtte het derhalve in strijd met de Btw-richtlijn om de volledige omzet in de omzetmethode mee te nemen.<sup>117</sup> Het neutraliteitsbeginsel vereist immers dat het deel van de kosten voor gemengd gebruik, objectief weergeeft welk deel werkelijk toe rekenen is aan de verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat.<sup>118</sup> Zodoende werd de werkelijk-gebruiksmethode van de Portugese Belastingdienst goedgekeurd, hoewel dit feitelijk de omzetmethode met een gecorrigeerde omzet voorstelde.

De belangrijkste conclusie lijkt te zijn dat toepassing van de werkelijk-gebruiksmethode niet noodzakelijkerwijs een andere basis vereist dan de omzetverhoudingen.<sup>119</sup> Dit betekent dus dat de toegepaste verdeelsleutel bij werkelijk gebruik in feite een gecorrigeerde omzetmethode kan zijn. Dit wordt toegestaan om een zo objectief mogelijk weergave te verkrijgen teneinde een nauwkeuriger resultaat te bereiken.<sup>120</sup>

#### 4.5 Mercedes Benz Italia C-378/15<sup>121</sup>

Mercedes Benz Italia (hiernamaals: Mercedes) had in haar btw-aangifte de ontvangen rentes op leningen uitgesloten van de noemer van de breuk, in de veronderstelling dat het verstrekken van leningen van bijkomstige aard waren. Overeenkomstig de Btw-richtlijn, bepaalde het nationaal recht dat activiteiten die geen deel uitmaken van de hoofdactiviteit, of bijkomstig zijn aan

---

<sup>113</sup> HvJ EU 9 juni 2016 C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft) r.o. 33.

<sup>114</sup> Conclusie A-G Mengozzi 25 november 2015 C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft) r.o. 90.

<sup>115</sup> HvJ EU 10 juli 2014 C-183/13 (Banco Mais).

<sup>116</sup> HvJ EU 10 juli 2014 C-183/13 (Banco Mais) r.o. 33.

<sup>117</sup> HvJ EU 10 juli 2014 C-183/13 (Banco Mais) r.o. 35.

<sup>118</sup> HvJ EU 10 juli 2014 C-183/13 (Banco Mais) r.o. 31.

<sup>119</sup> Van Kesteren en Cornielje, WFR 2015/1077, par. 3.

<sup>120</sup> Van Kesteren en Cornielje, WFR 2015/1077, par. 3.

<sup>121</sup> HvJ EU 14 december 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia).

belastbare handelingen, uitgesloten worden in de noemer bij de omzetsmethode. De Italiaanse Belastingdienst vorderde daarentegen 1 755 882 euro na, aangezien de rente op de leningen 71,64 procent van de omzet van Mercedes vormde en derhalve ten onrechte uitgesloten in de noemer van de omzetsmethode vanwege de aanzienlijke omvang. De wijze waarop Italië de Btw-richtlijn heeft geïmplementeerd, betrof de in 4.1 besproken aanvullende maatregel "d" en stond in dit arrest ter discussie bij het HvJ. Volgens de Italiaanse wet moest met deze maatregel het recht van aftrek bepaald worden overeenkomstig de omzetsmethode en gold deze methode voor alle verworven goederen en diensten, in plaats van alleen verworven goederen en diensten ten aanzien van gemengd gebruik. Mercedes was van mening dat het toepassen van de omzetsmethode alleen zou moeten zien op verworven goederen en diensten met betrekking tot gemengd gebruik en dat de Italiaanse wetgever de Btw-richtlijn hierdoor verkeerd had geïmplementeerd. Hoewel het HvJ opmerkt dat het toepassen van pro rata alleen aan de orde is in het geval van gemengd gebruik, wordt uiteindelijk geconcludeerd dat het de bedoeling van de wetgever is geweest om deze maatregel van toepassing te laten zijn op alle verworven goederen en diensten.<sup>122</sup> Hierbij wordt als reden aangedragen dat deze maatregel geacht wordt af te wijken van de standaardregel. Tenslotte wordt de samenstelling van de omzet als relevante factor bestempeld, hoewel het niet doorslaggevend hoeft te zijn. Het is van mede belang of de activiteit het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van de onderneming vormt.<sup>123</sup>

A-G Saugmandsgaard Øe komt daarentegen tot een andere conclusie. De A-G is van mening dat de invulling van de regeling door de Italiaanse wetgever niet verenigbaar is met de Btw-richtlijn.<sup>124</sup> Volgens de A-G is de desbetreffende aftrekregeling enkel van toepassing op de gevallen waarin goederen en diensten gebruikt worden voor gemengd gebruik. Beargumenteerd wordt dat afwijkingen over het algemeen geen ruimere werkingssfeer hebben dan de algemene regel waarvan zij worden geacht af te wijken.<sup>125</sup> Verder ziet de A-G de afwijkende maatregel als een mogelijkheid om af te wijken van de omzetsmethode an sich. De geboden afwijkingen dienen om andere berekeningsmethodes toe te passen dan de omzetsmethode, wat volgens de A-G gestaafd wordt door de rechtspraak van het HvJ.

Ik steun de zienswijze van de A-G met betrekking tot het werkingssfeer vraagstuk. Zoals de A-G terecht opmerkt, is het gek dat een afwijking op de hoofdregel een grotere werkingssfeer heeft dan de hoofdregel zelf. Het is daarnaast vreemd dat het HvJ een berekeningsmethode toestaat die niet is gebaseerd op de daadwerkelijke bestemming van de verworven goederen en diensten en daarmee verdiscontering/finaliteit/causaliteit achterwege laat.

#### 4.6 Deelconclusie

De Btw-richtlijn kent lidstaten verschillende maatregelen toe die ze kunnen implementeren om het aftrekrecht in het geval van gemengde kosten te bepalen. Deze methoden gelden als aanvulling en dus komen ze alleen ter sprake indien de hoofdregel niet de werkelijkheid vertegenwoordigt, aldus de toelichting in de Btw-richtlijn. Op basis van jurisprudentie blijkt dat lidstaten een grote vrijheid genieten met de invulling van deze aanvullende maatregelen. De aanvullende maatregelen dienen om het aftrekrecht nauwkeuriger te bepalen door rekening te kunnen houden met specifieke kenmerken van de belastingplichtige. Tegelijkertijd moeten lidstaten toezien op de toegekende maatregelen om deze nauwkeurigere aftrek mogelijk te maken. Hoewel de considerans voorschrijft dat de berekening van pro rata in alle lidstaten overeenkomstig moet geschieden, betekent dat niet dat geëist wordt dat de pro rata in elke lidstaat op dezelfde manier moet worden berekend. Het is verder van belang dat de gekozen methode door de belastingplichtige objectief is.

---

<sup>122</sup> HvJ EU 14 December 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia) r.o. 38.

<sup>123</sup> HvJ EU 14 December 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia) r.o. 48.

<sup>124</sup> Conclusie A-G Saugmandsgaard Øe 29 juni 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia) punt 71.

<sup>125</sup> Conclusie A-G Saugmandsgaard Øe 29 juni 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia) punt. 46.

## Hoofdstuk 5 Uitbreiding Nederlandse Btw-stelsel

In de voorgaande hoofdstukken is beschreven hoe het pro rata aftrekrecht in Nederland en de Btw-richtlijn is geregeld. Op basis van deze informatie zal in dit hoofdstuk nader worden ingegaan op de vraag of de Nederlandse pro rata houdbaar is, gegeven de jurisprudentie van het HvJ. Los van de houdbaarheid, zal gekeken worden of het zinvol is om de Nederlandse pro rata-wetgeving aan te passen en op welke manier.

### 5.1. Houdbaarheid Nederlandse pro rata-regels

De Wet OB biedt belastingplichtigen de mogelijkheid om het aftrekrecht op basis van de omzetmethode of werkelijk-gebruikmethode te bepalen. Het is duidelijk dat de manier waarop dit door de Nederlandse wetgever is geïmplementeerd, met de aanvullende methoden in de Btw-richtlijn in acht nemende, niet de meest nauwkeurige aftrek verzekerd. Los van de vraag of aftrek zo nauwkeurig mogelijk moet zijn, zal in verschillende situaties de werkelijkheid niet overeenkomen met de door de omzetmethode geschetste werkelijkheid. Tegelijkertijd zal het door een belastingplichtige niet mogelijk zijn om het aftrekrecht te baseren op werkelijk gebruik, wegens de eis dat het alleen toegepast kan worden wanneer het *als geheel genomen* niet overeenkomt met de omzetmethode. Een dergelijke formele toepassing leidt volgens Dijkstra en Duinker tot een concurrentieverstorende situatie.<sup>126</sup> Ik ben het met hen eens dat dit leidt tot concurrentieverstoring, meer specifiek dat hiermee geen volledige economische neutraliteit wordt nagestreefd. Namelijk, in de situatie dat twee ondernemers actief zijn in dezelfde belaste sector terwijl een van de ondernemers ook actief is in een vrijgestelde sector, is het gevolg dat de ondernemer die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht, een concurrentienadeel (of voordeel) ondervindt vanwege het gerechtigd zijn tot te weinig (of teveel) voorbelasting ten opzichte van de ondernemer die alleen de belaste prestatie verricht. De vraag is wellicht hoe groot dit effect daadwerkelijk is, maar feit blijft dat de ene ondernemer een voordeel heeft ten opzichte van de andere ondernemer. A-G Ettema stelt echter dat het geen strijd levert met het beginsel van fiscale neutraliteit aangezien de regeling gelijkelijk van toepassing is op alle ondernemers.<sup>127</sup> Hoewel de A-G hier meer in het algemeen de fiscale neutraliteit noemt, ben ik het daar dus niet mee eens. Het is inderdaad zo dat deze regeling van toepassing is op alle ondernemers maar het zit hem mijns inziens juist in het gevolg van de regeling, zoals hierboven duidelijk gemaakt. De juridische neutraliteit zal daardoor ook verder kunnen vertroebelen, vanwege het prijsverhogende effect van het niet volledig kunnen aftrekken van de voorbelasting, waar de ondernemer met een nauwkeurigere methode wel recht op zou hebben

Naast dat de Nederlandse pro rata-wetgeving naar mijn mening niet volledig in lijn is met economische- en juridische neutraliteit, kan afgevraagd worden in hoeverre dit het geval is tussen de Nederlandse jurisprudentie en die van het HvJ. Waar de HR in het arrest Van Lanschot, voor toepassing van de aanvullende methode, eist dat sprake moet zijn van een nauwkeurig resultaat, acht het HvJ in het arrest Royal Bank of Scotland een nauwkeuriger resultaat al voldoende. De uitleg van de HR maakt toepassing van de werkelijk gebruik moeilijker dan wat in overeenstemming zou zijn met het doel van de werkelijk-gebruikmethode.<sup>128</sup> Ook Merckx en Verbaan zien dat het HvJ een ruimere toepassing volgt van het werkelijk gebruik.<sup>129</sup> Hierdoor lijkt de HR een hogere lat te leggen dan het HvJ.<sup>130</sup> Daarnaast blijkt uit het HvJ-arrest BLC Baumarkt dat de lidstaten toe moeten zien op de toegekende voorrechten en daarmee een nauwkeurigere aftrek mogelijk moeten maken. Door het niet volledig toepassen van de aanvullende methoden, en het daarmee niet toe te zien op de toegekende voorrechten, eerbiedigt de Nederlandse wetgever

---

<sup>126</sup> Dijkstra en Duinker, BTW-bulletin 2014/32, par. 3.

<sup>127</sup> Conclusie A-G Ettema 31 juli 2020, 19/04081, r.o. 2.46.

<sup>128</sup> Reiniers en Weeber, BTW-bulletin 2018/51, par. 3.

<sup>129</sup> Merckx en Verbaan, WFR 2018/70, par. 4.

<sup>130</sup> Van der Wulp, WFR 2020/155, par. 3.3.

niet het beoogde doel van de Btw-richtlijn door geen rekening te houden met de specifieke kenmerken van een belastingplichtige.

Het vereiste van de HR omtrent dezelfde verdeelsleutel ten aanzien van alle gemengde kosten, zoals beschreven in hoofdstuk 3.4,2 is mijns inziens wederom zwaar. Willemsen stelt terecht dat het weinig voor zal komen dat één variabele alle gemengde kosten weerspiegelt. De opmerking van Dijkstra en Duinker omtrent de “onwerkbare situatie” van het werkelijk gebruik is mijns inziens dan ook terecht.<sup>131</sup>

Verder zou ook beargumenteerd kunnen worden dat de wijze waarop werkelijk gebruik is geïmplementeerd in de Wet OB onjuist is. De wijze waarop het geformuleerd is in de Btw-richtlijn is als volgt: “de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan”. Allereerst kan aangedragen worden dat de bepaling in zijn geheel overgenomen zou moeten worden in plaats van voor een deel.<sup>132</sup> Dit zou betekenen dat de tweede “of” niet slaat op de lidstaat, maar op de belastingplichtige. Zodoende kan de belastingplichtige bepalen wat het meest in overeenstemming is met fiscale neutraliteit en tegelijkertijd praktisch. Ten tweede kan betoogd worden dat het “als geheel genomen” vereiste in de Wet OB niet in overeenstemming is met het corresponderende eerste gedeelte van de Btw-richtlijn. Nu de staatssecretaris<sup>133</sup> en de HR heeft bevestigd dat een combinatie van de werkelijk-gebruiksmethode en de omzetsmethode niet mogelijk is, moet de geïmplementeerde versie in de Wet OB wel slaan op het eerste gedeelte van de Btw-richtlijn. Dit gedeelte, “de aftrek toe passen volgens het gebruik van de goederen en diensten”, wijst mijns inziens op het kunnen toepassen van meerdere aftrekpercentages conform het werkelijke gebruik van verschillende goederen en diensten. Dit volgt enerzijds uit de grammaticale uitlegging en anderzijds uit het feit dat het tweede gedeelte van de bepaling in de richtlijn het slechts mogelijk maakt voor een deel. Hieruit volgt impliciet dat er voor verschillende goederen en diensten een verschillend werkelijk gebruik kan worden vastgesteld. Immers, als werkelijk gebruik slechts voor een deel van de goederen en diensten kan worden toegepast, zijn andere goederen en diensten aanwezig waarop aftrek niet plaats zal vinden op basis van werkelijk gebruik. In een hypothetische situatie zou voor het “andere deel” ook een werkelijk gebruik moeten kunnen worden vastgesteld indien daar gegevens voor beschikbaar zijn, hoewel dit wellicht hetzelfde resultaat zal geven als de omzetsmethode. Desalniettemin betekent dit dat per goed of dienst gekeken kan worden naar het werkelijk gebruik en niet dat sprake is van een, in zijn geheel genomen, werkelijk gebruik ten aanzien van alle goederen en diensten. De situatie die zich voor kan doen is dat het “in zijn geheel genomen werkelijk gebruik” gelijk kan zijn aan het aftrekrecht op basis van de omzetsmethode, terwijl het werkelijk gebruik afzonderlijk verschilt. Hieronder volgt een voorbeeld.

Een groot bedrijf verricht bemiddeling inzake krediet (vrijgesteld) en verhuurt auto’s (belast). De omzetten voor beide activiteiten bedragen bedragen 50 miljoen euro. Voor beide activiteiten gebruikt het bedrijf een firewall en ICT-programma voor vraag en aanbod waarvoor beiden jaarlijks opnieuw een licentie moet worden afgesloten. De jaarlijkse input-btw op de firewall is 500 000 euro, terwijl op het ICT-programma 1 500 000 euro aan btw op de inkoopprijs zit inbegrepen. Hoewel beide producten worden gebruikt bij alle twee de bedrijfsactiviteiten, verschilt het werkelijk gebruik per bedrijfsactiviteit. Door middel van objectieve maatstaven kan op deze algemene kosten het werkelijk gebruik nauwkeurig worden berekend. Het daaruit volgende percentage voor de firewall en het ICT-programma is 30% respectievelijk 70%, wat resulteert in een als geheel genomen werkelijk gebruik van 50%. Tegelijkertijd is het aftrekrecht op basis van de omzetsmethode 50% (50 miljoen / 100 miljoen). Overeenkomstig de omzetsmethode is het bedrijf gerechtigd tot aftrek ten hoogte van  $2\,000\,000 \times 0.5 = 1\,000\,000$  euro. Indien de afzonderlijk bepaalde werkelijk gebruik percentages zouden worden gebruikt, komt dit

---

<sup>131</sup> Dijkstra en Duinker, BTW-bulletin 2014/32, par. 3.

<sup>132</sup> Arzini, BtwBrief 2014/101.

<sup>133</sup> Besluit Omzetbelasting, aftrek van voorbelasting, 1 januari 2023, par. 3.3.4.3.

neer op: 150 000 euro (30% van 500 000) respectievelijk 1 050 000 euro (70% van 1 500 000) = 1 200 000 euro. Het verschil tussen het toepassen van de werkelijk-gebruiksmethode en de omzetmethode bedraagt hier 200 000 euro.

Dit voorbeeld weergeeft dat het “als geheel genomen” criterium leidt tot een vertekend beeld ten opzichte van het afzonderlijke werkelijke gebruik van de goederen en diensten. Het benaderen van werkelijk gebruik op basis van dit criterium is mijns inziens dan ook niet in overeenstemming met de gerelateerde bepaling in de Btw-richtlijn. Een vergelijking met het corresponderende Belgische btw-recht ondersteunt deze gedachte. De wijze waarop artikel 173 lid 2c daar is geïmplementeerd, ten aanzien van algemene kosten, is op basis van “bijzondere verhoudingsgetallen” waarvan expliciet is vermeld dat daar meerdere van kunnen zijn.<sup>134</sup> De bijzondere verhoudingsgetallen refereren naar het aftrekbare deel, uitgedrukt in procenten, op basis van werkelijk gebruik.

Hoewel voorgaande neigt naar een confrontatie tussen de Nederlandse pro rata en het beoogde pro rata van de Btw-richtlijn, blijkt uit de arresten van het HvJ ook de vrijheid die lidstaten genieten met betrekking tot de regelgeving omtrent pro rata. Illustratief is het arrest van Mercedes Benz Italia, waar het HvJ direct toerekenbare kosten – die in beginsel niet onder de werkingssfeer van pro rata vallen – met behulp van de omzetmethode toegerekend laat worden. Dit terwijl direct toerekenbare kosten ten alle tijden aftrekbaar zouden moeten zijn. Schrijnend is dat, in de bovenstaande behandelde arresten van het HvJ, geen enkele wijze waarop de lidstaten pro rata-wetgeving geïmplementeerd hebben is afgekeurd. De aanvullende methoden zijn tenslotte facultatief. Al had de richtlijngever een grotere mate van neutraliteit voor ogen gehad, waren deze methoden wel verplicht gesteld.<sup>135</sup> Om deze reden kan niet gesteld worden dat het Nederlandse pro rata, inclusief jurisprudentie, in strijd is met de Btw-richtlijn en jurisprudentie van het HvJ. Dit wordt bevestigd door A-G Ettema. De A-G stelt enerzijds dat de beperking van het toepassen van werkelijk gebruik op alle goederen en diensten in overeenstemming is met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd.<sup>136</sup> Anderzijds stelt de A-G dat de HR een strengere toets mag hanteren dan het HvJ.<sup>137</sup> Voorgaande betekent mijns inziens echter niet impliciet dat de Nederlandse pro rata-regelgeving dan ook op een lijn zit met die van de Btw-richtlijn en jurisprudentie van het HvJ. Vanwege het “als geheel genomen” criterium en de nauwkeurigheidstoets van de HR is het Nederlandse pro rata strenger van aard.

## 5.2. Uitbreiden Nederlandse pro rata

Op basis van voorgaande is het uitbreiden van het Nederlandse pro rata, teneinde tot een nauwkeuriger aftrekrecht te komen met een hogere mate van economische en juridische neutraliteit, mijns inziens een nuttige toevoeging. De twee mogelijkheden die de Btw-richtlijn biedt zijn of het uitbreiden van het werkelijk gebruik of het invoeren van sector pro rata. Beiden zijn een nuttige toevoeging vanwege het tot stand komen van een hogere neutraliteit. Het uitbreiden van werkelijk gebruik naar waar een combinatie tussen werkelijk gebruik en de omzetmethode mogelijk is, is een toevoeging die het huidige systeem – in termen van uitvoerbaarheid – weinig wijzigt. In het huidige stelsel kan immers al afzonderlijk van beide systemen gebruik gemaakt worden. Daarnaast lijkt de HR een combinatie van beide al toe te staan bij goederen die afzonderlijk in aanmerking genomen kunnen worden en zelfstandige onderdelen bevatten, zoals blijkt uit het arrest van de HR uit 2014 besproken in hoofdstuk 3.4.2. Waarom dit dan ook niet toestaan op goederen of diensten die niet onder deze regels vallen maar wel afzonderlijk in aanmerking genomen kunnen worden en zelfstandig zijn? Gegeven dat in meerdere

---

<sup>134</sup> Art 18bis lid 2 sub 3 Btw, Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>135</sup> Willemsen, TFO 2017/149.1, par 4.

<sup>136</sup> Conclusie A-G Ettema 31 juli 2020, 19/04081, r.o. 2.46.

<sup>137</sup> Conclusie A-G Ettema 9 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1054, r.o. 2.23.

landen de combinatie van de werkelijk-gebruikmethode en de omzetmethode gebruik wordt gemaakt<sup>138</sup>, behoeft het verder weinig betoog.

Tegelijkertijd moet niet worden vergeten dat, zoals beschreven in HvJ-arrest BLC Baumarkt, de omzetmethode eerbiedigt moet worden aangezien het in veel gevallen de verhouding belast/vrijgesteld goed weerspiegelt. Het invoeren van sector pro rata zou daarom een zeer nuttige toevoeging zijn die het uitwijken naar werkelijk gebruik minder vaak nodig zou moeten maken en discussies omtrent objectiviteit en nauwkeurigheid moet vermijden. Gegeven dat de sectormethode per definitie een nauwkeurigere uitkomst biedt, lijkt het voeren van een afzonderlijke boekhouding een afdoende voorwaarde voor deze keuze.<sup>139</sup> De gepaarde complexiteit van afzonderlijke boekhouding maakt het mijns inziens niet reëel om deze methode te verplichten, maar wel beschikbaar te stellen voor partijen die hier toe in staat zijn.

Een land dat, naast implementatie van de omzetmethode, de sectormethode verplicht heeft gesteld is Frankrijk.<sup>140</sup> Discussies die zich bij de sectormethode voor lijken te doen zijn of de sectormethode wel of niet van toepassing is. Zo valt op de Franse belastingwebsite, met officiële opmerkingen<sup>141</sup>, te lezen dat sprake is van de sectormethode wanneer een bedrijf meerdere activiteiten uitoefent met elk afzonderlijk personeel, ruimte en verschillend materieel.<sup>142</sup> Hieruit volgt dat bijvoorbeeld een vastgoedondernemer met een verhuurd pand, waarbij sommige huurinkomsten zijn onderworpen aan belaste activiteiten en andere aan vrijgestelde activiteiten, beschouwd worden als een enkele activiteit. Verder zijn in de Franse wet omzetbelasting meerdere sectoren benoemd die ten alle tijden als apart moeten worden beschouwd.<sup>143</sup> Alles kan verder wel worden voldaan in één aangifte, zolang voor de samenvoeging de aftrekrechten per sector zijn berekend.<sup>144</sup> Omdat de scheiding tussen wel of geen sectormethode binnen de Franse methode enigszins complex kan klinken, stel ik voor dat de sectormethode in de Wet OB niet verplicht zal worden gesteld. In het geval van een verplichte toepassing moet sprake zijn van een hele strikte – en dus goed gedefinieerde – scheidslijn. Dit om te voorkomen dat sectoren die een aparte administratie en pro rata moeten bijhouden dit niet doen en daarmee dus de regels overtreden. Door het niet verplicht te stellen in de Wet OB zal deze scheidslijn, vanwege de facultatieve aard, minder strak hoeven zijn. Het zal immers de keuze van de belastingplichtige zijn om deze methode te gebruiken.

De maatstaven gebruikt in de Franse wetgeving zijn desalniettemin wel bruikbaar zodat de sectormethode kan worden toegepast door belastingplichtigen die daadwerkelijk meerdere sectoren exploiteren en enige vorm van misbruik kan worden voorkomen. Wellicht dat voortgebordurd kan worden op het arrest van de HR uit 2014, besproken in 3.4.2, waarin de HR voor het in aanmerking nemen van afzonderlijke onderdelen een bepaalde zelfstandigheid vereist. Samen met de maatstaven van de Franse wetgeving, zoals reeds genoemd, zou een wettekst die toegevoegd zou kunnen worden aan art. 11 in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting als volgt kunnen luiden:

---

<sup>138</sup> Zie art. 46 lid 2 Wetboek van de Btw (België), en de Nationale Regeling in het arrest Banco Mais (Portugal).

<sup>139</sup> Van Kesteren & Cornielje, WFR 2015/1077, par 6.3.

<sup>140</sup> Article 209 I, Code général des impôts, annexe II. Zie Appendix A voor onofficiële vertaling.

<sup>141</sup> Deze is bron de gedigitaliseerde verspreidingsdrager van de gehele fiscale doctrine die bindend is voor de belastingplichtige tegenover de administratie, op grond van artikel L.80 A van de LPF, zie appendix A.

<sup>142</sup> TVA - Droits à déduction - Secteurs distincts d'activité, [bofip.impots.gouv.fr](http://bofip.impots.gouv.fr). Zie Appendix A voor onofficiële vertaling

<sup>143</sup> Article 209 I, Code général des impôts, annexe II.

<sup>144</sup> TVA - Droits à déduction - Secteurs distincts d'activité, [bofip.impots.gouv.fr](http://bofip.impots.gouv.fr), par D1. Zie Appendix A voor onofficiële vertaling.



“Indien een belastingplichtige meerdere sectoren in zijn bedrijfsuitvoering onderscheidt, en tevens een aparte administratie hiervan voert, kan een belastingplichtige de aftrek in het eerste lid, onderdeel c, toepassen per afzonderlijke bedrijfssector. Elke sector omvat tenminste afzonderlijk zelfstandig personeel met afzonderlijke investeringen.”

### 5.3. Deelconclusie

In dit hoofdstuk bekijk ik in hoeverre de Nederlandse pro rata en de Nederlandse jurisprudentie in lijn is met de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ. Hierbij stel ik dat de Nederlandse jurisprudentie ten aanzien van werkelijk gebruik een zwaarder criterium hanteert dan het HvJ en dat dit criterium wellicht verkeerd geïmplementeerd kan zijn. Vanwege de vrijheid die het HvJ in verschillende arresten aan lidstaten biedt lijkt dit zwaardere criterium Nederlandse criterium daarentegen niet strijdig met het HvJ. Desondanks lijkt de Nederlandse werkelijk-gebruikmethode vanwege de *als geheel genomen en zelfde verdeelsleutel ten aanzien van alle gemengde kosten* criteria te streng. Ik betoog daarnaast het negatieve gevolg van het Nederlandse pro rata op de economische- en juridische neutraliteit. Verder bespreek ik hoe de Wet OB zou kunnen worden uitgebreid door middel van het aanpassen van de werkelijk-gebruikmethode en de introductie van de sectormethode. Hierbij wordt een vergelijking gemaakt met het Franse- en Belgische belastingrecht.

## Hoofdstuk 6 Conclusie

In deze scriptie stond de manier van aftrek van voorbelasting ten aanzien van kosten gerelateerd aan zowel belaste- als vrijgestelde prestaties centraal. Hierbij is de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

*"In hoeverre is het pro rata-aftrekrecht in Nederland in lijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie en op welke manier zou Nederland haar pro rata kunnen aanpassen teneinde meer fiscale neutraliteit te waarborgen?"*

Ter beantwoording van deze vraag is allereerst het begrip fiscale neutraliteit behandeld. Verschillende betekenissen konden hieraan worden onderscheiden, voornamelijk de economische- en juridische neutraliteit zijn in mijn onderzoek verder aan de orde geweest. Economische neutraliteit ziet op het minimaal verstoren van de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Juridische neutraliteit focust op de gelijke behandeling tussen dezelfde economische verrichtingen, wat moet leiden tot een gelijke belastingdruk op dezelfde producten.

Vervolgens is de systematiek van de Wet OB nader besproken, specifiek ten aanzien van algemene kosten. Deze doen zich voor wanneer een belastingplichtige kosten maakt gerelateerd aan vrijgestelde- en belaste prestaties die geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met de belastbare of vrijgestelde prestaties maar tegelijkertijd wel economisch zijn. Met als gevolg dat de belastingplichtige een pro rata moet vaststellen. Uit arresten van het HvJ volgen drie criteria teneinde algemene kosten te kunnen vaststellen:

1. Verdiscontering
2. Finaliteit
3. Causaliteit

Hierna is de wijze van aftrek op deze algemene kosten in de Wet OB aan de orde gekomen, samen met relevante jurisprudentie. Hieruit volgt dat kan worden afgeweken van de omzetmethode indien het werkelijk gebruik met objectief en nauwkeurige gegevens, middels dezelfde representatieve sleutel, voor alle algemene kosten kan worden vastgesteld. Onroerende zaken en roerende zaken waarop kan worden afgeschreven kunnen echter wel afzonderlijk in aanmerking worden genomen. Hierop lijkt de HR, indien sprake is van zelfstandige onderdelen, op hetzelfde goed wel een mengmethode toe te staan.

Daaropvolgend zijn de aanvullende methoden in de Btw-richtlijn en gerelateerde jurisprudentie van het HvJ bekeken. De aanvullende methoden, mits geïmplementeerd, komen alleen ter sprake wanneer de hoofdregel in strijd is met de werkelijkheid en dienen teneinde een objectief nauwkeuriger aftrekrecht te bepalen door rekening te houden met specifieke kenmerken van de belastingplichtige.

Tenslotte is de houdbaarheid van het Nederlandse pro rata ter discussie gesteld en zijn er voorstellen gedaan tot uitbreiding van de Wet OB. Het Nederlandse pro rata lijkt niet in strijd te zijn met de Btw-richtlijn vanwege de relatief grote vrijheid die het HvJ biedt aan lidstaten omtrent de implementatie van de aanvullende methoden. Desondanks is de toets voor toepassing van de Nederlandse werkelijk-gebruikmethode, vanwege het als geheel genomen criterium in samenhang met dezelfde verdeelsleutel, dermate zwaar van aard dat gesteld kan worden dat het Nederlandse pro rata niet op een lijn zit met die van het HvJ.

Teneinde meer fiscale neutraliteit te waarborgen zou mijns inziens de werkelijk-gebruikmethode in de Wet OB kunnen worden uitgebreid door het toestaan van een mix tussen de omzet- en werkelijk-gebruikmethode. Een andere mogelijkheid is het invoeren van de sectormethode wat

uitwijken naar werkelijk gebruik zou moeten verminderen. Deze regeling, die toegevoegd kan worden aan artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking, zou als volgt geformuleerd kunnen worden:

“Indien een belastingplichtige meerdere sectoren in zijn bedrijfsuitvoering onderscheidt, en tevens een aparte administratie hiervan voert, kan een belastingplichtige de aftrek in het eerste lid, onderdeel c, toepassen per afzonderlijke bedrijfssector. Elke sector omvat tenminste afzonderlijk zelfstandig personeel met afzonderlijke investeringen.”

## Appendix A

### Onofficiële vertaling: Article 209 I, Code général des impôts, annexe II. :

Transacties die buiten het toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde vallen en belastbare transacties moeten afzonderlijk worden geboekt voor de toepassing van het recht op aftrek.

Hetzelfde geldt voor bedrijfssectoren die niet onder dezelfde regelingen vallen met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde.

Bedrijfssectoren worden als volgt gevormd:

1° Elk onroerend goed of complex van onroerende goederen of een deel daarvan waarvan de levering aan zichzelf belastbaar is overeenkomstig lid II van artikel 278 sexies van de Algemene Belastingwet of waarin werkzaamheden voor verbetering, verbouwing of herinrichting van woningen waarvan de leveringen aan zichzelf belastbaar zijn overeenkomstig 1° van lid 3 van I van artikel 257 van dezelfde wet, worden uitgevoerd;

2° Onroerende goederen, complexen van onroerende goederen of delen daarvan waarvan de verhuur belastbaar is overeenkomstig 2° van artikel 260 van de Algemene Belastingwet;

3° De diensten vermeld in artikel 260 A van de Algemene Belastingwet;

4° Voor non-profitorganisaties aangewezen in de a van 1° van 7 van artikel 261 van de Algemene Belastingwet:

a. Het geheel van hun activiteiten die niet onderworpen zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde en de verkopen die zij aan hun leden doen voor meer dan 10% van hun totale inkomsten;

b. Elk liefdadigheids- of steunevenement dat zij organiseren en waarvan de opbrengst belastbaar is voor de belasting over de toegevoegde waarde;

5° Elke verkavelings- of ontwikkelingsactiviteit uitgevoerd door lokale overheden of hun verenigingen.

II. - Investeringsgoederen die recht geven op aftrek worden geboekt in de boekhouding van de onderneming voor hun aankoop prijs of kostprijs verminderd met de aftrek waarop zij recht geven, indien nodig gecorrigeerd overeenkomstig de bepalingen van artikel 207.

### Onofficiële vertaling werking impots.gouv.fr.

<https://www.impots.gouv.fr/particulier/questions/quelle-difference-y-t-il-entre-le-code-general-des-impots-et-le-bulletin>

Het Officiële Bulletin van de Publieke Financiën (BOFiP) is daarentegen een unieke documentatiebron voor gebruikers. Sinds 12 september 2012 fungeert deze bron als de gedigitaliseerde verspreidingsdrager van de volledige fiscale doctrine die door de belastingplichtige tegenover de administratie kan worden ingeroepen, op grond van artikel L.80 A van de LPF, en vervangt deze de officiële belastingbulletins (BOI), de basisadministratieve documentatie (DB), de besluiten met betrekking tot verzoeken om voorafgaande beslissingen, ministeriële antwoorden en commentaren op eerdere belangrijke jurisprudentiebeslissingen. Er is een concordantietabel beschikbaar voor oude instructies die zijn overgebracht sinds 12 september 2012. BOFiP kan worden geraadpleegd op [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

Ten eerste wordt het systeem van afzonderlijke sectoren alleen toegepast in geval van meerdere activiteiten door dezelfde belastingplichtige.

Om te bepalen of er sprake is van meerdere activiteiten, houdt de jurisprudentie van de Raad van State doorgaans rekening met een reeks criteria die zowel betrekking hebben op de economische aard van elke activiteit als, vooral, op het gebruik van verschillende middelen (afzonderlijke investeringen en personeel) en op het voeren van aparte boekhouding, enzovoort.

Bijvoorbeeld is er geen sprake van meerdere activiteiten wanneer een onderneming uitsluitend bankactiviteiten uitoefent met niet-toegewezen personeel en materiële middelen, zelfs als deze activiteit zowel belastbare financiële transacties (wettelijk of op optiebasis) als niet-belastbare transacties omvat. Aan de andere kant is er sprake van meerdere activiteiten wanneer een onderneming gelijktijdig industriële activiteiten en financiële activiteiten uitvoert en elk van hen toewijst aan apart personeel, locaties en materieel.

---

Niettemin heeft de Raad van State geoordeeld dat wanneer financiële transacties uitgevoerd door een onderneming onlosmakelijk verbonden zijn met haar belastbare activiteit, ze niet kunnen leiden tot de vorming van een aparte bedrijfssector. In dit specifieke geval werd overwogen dat de verschillende financiële opbrengsten (rente op Amerikaanse schatkistobligaties, rente op lopende rekeningen, opbrengsten uit renteswapovereenkomsten) ontvangen door een onderneming die actief is in de verhuur, het beheer en de exploitatie van onroerend goed voor eigen rekening en voor rekening van derden, in het kader van een financiële constructie tussen twee groepen ondernemingen voor de uitvoering van een vastgoedtransactie, nauw verweven waren met de belastbare economische activiteit van de onderneming en een onmisbaar, direct en permanent onderdeel daarvan vormden (Raad van State, beslissing van 21 oktober 2011, nr. 315469, ECLI:FR:CESSR:2011:315469.20111021).

De Raad van State heeft ook geoordeeld dat diensten voor accommodatie, toezicht en zorg verleend in een kliniek die wordt geëxploiteerd door een arts als één enkele activiteit worden beschouwd, zelfs met betrekking tot patiënten die een consultatie ontvangen zonder te worden opgenomen (Raad van State, beslissing van 7 maart 1979, nr. 07544).

---

Het feit dat belastbare en niet-belastbare activiteiten in dezelfde activiteit coëxisteren rechtvaardigt op zichzelf niet de oprichting van afzonderlijke bedrijfssectoren. Zo moet een verhuurd onroerend goed worden beschouwd als behorend tot een enkele activiteit van vastgoedverhuurder, zelfs als sommige huurgelden aan btw zijn onderworpen en andere zijn vrijgesteld.

Op dezelfde manier vormen de verbranding van huishoudelijk afval en de verkoop van aanverwante producten (dampen, nevenproducten) door een intergemeentelijke vereniging die een afvalverbrandingsinstallatie exploiteert, een enkele activiteit, aangezien deze activiteiten worden uitgevoerd met gemeenschappelijke faciliteiten (gebouwen, ovens, enz.) en met hetzelfde personeel. Daarom hoeven ze niet te worden opgesplitst in afzonderlijke bedrijfssectoren.

---

Ten tweede, nadat de verscheidenheid aan activiteiten is vastgesteld, moet worden bepaald of elke activiteit niet onder dezelfde bepalingen valt met betrekking tot de btw:

Als alle activiteiten van de belastingplichtige uitsluitend transacties omvatten die recht geven op aftrek, hoeft het systeem van afzonderlijke bedrijfssectoren niet te worden toegepast.

Als daarentegen een of meerdere activiteiten, geheel of gedeeltelijk, transacties omvatten die geen recht geven op aftrek (vrijgestelde transacties), is het systeem van afzonderlijke bedrijfssectoren automatisch van toepassing.

---

Mensen die meerdere activiteiten uitoefenen, hoeven in principe geen omzetverklaring voor elk van hun bedrijfssectoren op te stellen. Ze moeten één enkele verklaring indienen waarin de gegevens voor elke bedrijfssector zijn samengevoegd.

Deze verklaring vat de bruto BTW samen die betrekking heeft op de omzet afkomstig van alle activiteiten van het bedrijf, evenals het totaal van de aftrekrechten, voor alle sectoren samen.

Vóór de samenvoeging op de enkele verklaring moeten de aftrekrechten voor elke sector worden berekend op basis van eventuele specifieke beperkingen die van toepassing kunnen zijn op elk van deze sectoren.

Bij de controle van deze verklaringen, met name bij de behandeling van verzoeken om teruggave van niet-aftrekbare BTW-tegoeden, moeten bedrijven in staat zijn om aan de autoriteiten de omvang van de aftrekrechten zoals vermeld in hun verklaring te rechtvaardigen.

Op dezelfde manier moeten lokale overheden en hun verenigingen in het kader van de behandeling van verzoeken om toewijzing van het Fonds voor Compensatie van BTW (FCTVA) kunnen rechtvaardigen bij de prefectuurdiensten dat de BTW op werkelijke investeringskosten die in aanmerking komen voor het FCTVA niet via fiscale weg is terugbetaald of verrekend.

Belastingplichtigen kunnen ook bij hun maandelijkse of driemaandelijkse BTW-aangifte bijlageformulier nr. 3310-ter-SD (CERFA nr. 10203) toevoegen, dat beschikbaar is op [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr). Dit document, waarvan de indiening niet verplicht is, vergemakkelijkt de berekening van de aftrekrechten per sector, rekening houdend met specifieke beperkingen voor elke sector.

Dit declaratiesysteem is echter niet van toepassing op bepaalde transacties die onder verschillende belastingregimes vallen.

Aan de andere kant moeten belastingplichtigen die zijn samengesteld in overeenstemming met artikel 256 C van het CGI (Algemene Belastingwet) een bijlage indienen waarin de transacties van elke sector worden vastgelegd, zoals voorgeschreven in artikel 41-0 bis van bijlage IV bij het CGI. Deze declaratieverplichting wordt nader toegelicht in het BOI-TVA-AU-50.

## Literatuurlijst

### **Arzini, BtwBrief 2014/101**

N.P. Arzini 'Biedt het arrest Banco Mais mogelijkheden toch de mengmethode toe te passen?' *BtwBrief* 2014/101.

### **Beelen 2010**

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

### **Braun 2002**

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

### **Cornielje, WFR 2019/54**

S.B. Cornielje 'Het identificeren van directe kosten in de btw' *Weekblad Fiscaal Recht* 2019/54.

### **Cornielje en van Kesteren, TFO 2020/166.1**

S.B. Cornielje & H.W.M. van Kesteren 'Een breuk forceren: Het vaststellen en toepassen van de pre-pro rata in de btw' *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2020/166.1.

### **Dijkstra en Duinker, BTW-bulletin 2014/32**

K. Dijkstra & I. Duinker 'Omzet of werkelijk gebruik voor de pro-rataverdeling van 'gemengde' btw?' *BTW-bulletin* 2014/32.

### **Van Doesum 2009**

A.J. van Doesum *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer 2009.

### **Van Doesem & van Kesteren, WFR 2012/885**

A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen' *Weekblad Fiscaal Recht* 2012/885.

### **Van Hilten, WFR 2009/1328**

M.E. van Hilten 'Vrijstellingen: hoe eng is strikt?' *Weekblad Fiscaal Recht* 2009/1328.

### **Van Hilten & van Kesteren 2020**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020.

### **Jeronimus & Vos BTW-bulletin 2018/80**

R. Jeronimus & R. Vos 'Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw' *BTW-bulletin* 2018/80.

### **Van Kesteren en Cornielje, WFR 2015/1077**

H.W.M. van Kesteren & S.B. Cornielje 'Evenredige aftrek in de BTW: een voorstel voor uitbreiding van de Nederlandse regeling' *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/1077.

### **Merkx en Verbaan, WFR 2018/70**

M.M.W.D. Merkx & J. Verbaan 'Het werkelijk gebruik ook werkelijk gebruiken (waarvoor het is bedoeld)' *Weekblad Fiscaal Recht* 2018/70.

### **Van Norden en van Vollenhoven, BtwBrief 2009/6**

G.J. van Norden & J. van Vollenhoven 'Berekeningsmethoden voor het pro rata' *BtwBrief* 2009/6.

### **Van der Paardt 2016**

R.N.G. van der Paardt *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2016.

**Poelmann, Cursus Belastingrecht FBR.4.4.0.A**

E. Poelmann 'Cursus Belastingrecht Fiscaal bestuursrecht', *Navigator* 2023/4.4.0.A.

**Reiniers en Weeber, BTW-bulletin 2018/51**

I.H.T Reiniers & F.Y. Weeber 'Rijksbijdragen en aftrekrecht hogeschool; wat hebben we geleerd?' *BTW-bulletin* 2018/51.

**Willemsen, TFO 2017/149.1**

B. Willemsen 'Het gambiet van het recht op aftrek van voorbelasting' *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2017/149.1.

**Wolf 2015**

R.A. Wolf *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2016.

**Van der Wulp, WFR 2020/155**

M.D.J. van der Wulp 'Eén Bossche zwaluw maakt nog geen zomer' *Weekblad Fiscaal Recht* 2020/155.

**Van der Wulp 2021**

M.D.J. van der Wulp *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer 2021.



## **Jurisprudentielijst:**

### **Hof van Justitie**

HvJ EU 8 juni 2000, zaak C-98/98 (Midland Bank).

HvJ EU 3 maart 2005, zaak C-32/03, (Fini H).

HvJ EU 18 december 2008 C-488/07 (Royal Bank of Scotland)

HvJ 22 oktober 2009, zaak C-242/08 (Swiss Re).

HvJ EU 8 November 2012 C-511/10 (BLC Baumarkt).

HvJ EU 10 Juli 2014 C-183/13 (Banco Mais).

Conclusie A-G Mengozzi 25 november 2015 C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft).

HvJ EU 9 Juni 2016 C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft).

Conclusie A-G Saugmandsgaard Øe 29 juni 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia).

HvJ EU 14 December 2016 C-378/15 (Mercedes Benz Italia).

HvJ EU 18 oktober 2018 C-153/17 (Volkswagen Financial Services).

HvJ EU 24 januari 2019 C-156/17 (Morgan Stanley).

### **Hoge Raad**

HR 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263.

HR 3 februari 2006 ECLI:NL:HR:2006:AV0823.

Conclusie A-G van Hilten 17 juni 2010, ECLI:NL:HR:2011:BN0646.

HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9.

HR 10 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:22

HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645

HR 31 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

Conclusie A-G Ettema 9 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1054.

HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1608.

## **Gerechtshof**

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 12 december 2017, nr. 17/00563,  
ECLI:NL:GHARL:2017:10872.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 27 maart 2020, nr. 18/00313, ECLI:NL:GHSHE:2020:1066.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 10 oktober 2023, nr. 22/1797, ECLI:NL:GHARL:2023:8625.