

Prestaties om niet en prestaties tegen vergoeding



School of Economics and Management

Hoe wordt het aftrekrecht van voorbelasting in de Wet OB 1968 bepaald voor een ondernemer die zowel prestaties tegen vergoeding als om niet verricht?

Bachelor Thesis Fiscale Economie 2017

Naam: S. Rizqy

ANR: 695686

SNR: 1267715

Begeleider: O.J.L.E. Smeets

2e beoordelaar: S.B. Cornielje

Afsluiting: Mei 2017

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	4
Hoofdstuk 1 Inleiding	5
Hoofdstuk 2 Omzetbelasting en Btw-richtlijn	
2.1 Inleiding	6
2.2 Ondernemerschap	6
2.3 Object van de heffing	7
2.4 Maatstaf van heffing en tarieven	7
2.5 Vrijstellingen	8
2.6 Aftrekrecht van voorbelasting	8
2.6.1 Algemeen	8
2.6.2 Niet-economische activiteiten	8
2.6.3 Het toerekenen van kosten aan economische en niet-economische activiteiten	9
2.6.4 Economische en niet-economische activiteiten	9
Hoofdstuk 3 Uitspraken van het Hof van Justitie omtrent recht op aftrek bij economische en niet-economische activiteiten	
3.1 Inleiding	10
3.2 Europese jurisprudentie	10
3.2.1 Inleiding	10
3.2.2 Paardensprong	11
3.2.3 Onlosmakelijke samenhang	11
3.2.3.1 Buiten het toepassingsgebied van de btw	12
3.2.4 Verkoop van een deelneming	13
3.2.5 Combinatie van economisch en niet-economische activiteiten	14
3.2.5.1 Aanwijsbare derde	15
3.3 Tussenconclusie	16

Hoofdstuk 4 Uitspraken van de Hoge Raad omtrent recht op aftrek bij economische en niet-economische activiteiten

4.1 Inleiding	17
4.2 Jurisprudentie voor wetswijziging	17
4.2.1 Inleiding	17
4.2.2 Wederzijdse afhankelijkheid	18
4.2.3 Losstaande activiteiten	19
4.2.4 Het economisch belang	19
4.3 Oorzaak aanpassing Nederlandse wetgeving en gevolg	20
4.4 Tussenconclusie	21

Hoofdstuk 5 Vergelijking

5.1 Inleiding	22
5.2 De vergelijking	22
5.2.1 Sveda	22
5.2.2 Zeehondencentrum	22
5.2.3 Radio uitzendingen	23
5.2.4 Nederlandse rechtspraak met betrekking tot het Sveda arrest	23

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Algemeen	25
6.2 Het Hof van Justitie	25
6.3 De Hoge Raad	26
6.4 Slot	26

Literatuurlijst	27
------------------------	----

Jurisprudentieregister	29
-------------------------------	----

Lijst van gebruikte afkortingen

BNB	Beslissingen in Belastingzaken
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Richtlijn 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG

Hoofdstuk 1

Inleiding

Wij Nederlanders houden van gratis! Een bekend fenomeen waar iedereen mee te maken heeft. Denk bijvoorbeeld aan gratis WIFI in de trein, gratis koffie of thee bij treinuitval of een gratis pen bij deelname aan een klanttevredenheidsonderzoek. De consument denkt hier verder niet over na, maar hier zit veel meer achter dan wij denken.

Voor de omzetbelasting heeft dit namelijk verregaande gevolgen. NS presteert in dit geval belast met recht op aftrek, maar tegelijkertijd presteren ze ook om niet. De vraag is dan of NS in zo een geval geheel recht op aftrek van voorbelasting heeft. In deze thesis gaat het over het recht op aftrek van voorbelasting ingeval een ondernemer zowel prestaties tegen vergoeding als om niet verricht.

Het doel van aftrekrecht van voorbelasting is voorkoming van dubbele belasting. Hierdoor wordt opeenstapeling van btw vermeden en wordt de concurrentiepositie van de ondernemer niet aangetast. De verkoopprijs wordt dan maar eenmaal verhoogd met btw.

Hoofddregel in de omzetbelasting is dat de ondernemer die belast presteert in aanmerking komt voor aftrek van voorbelasting en de ondernemer die onbelast presteert niet. Echter komt het vaak voor dat een ondernemer zowel belast als onbelast presteert. Hoe zit het dan met het recht op aftrek van voorbelasting? In de wet en jurisprudentie zijn er op deze regels een aantal uitzonderingen. Dit wordt verder onderzocht in deze thesis. Daarbij wordt ook gekeken hoe het Hof van Justitie en de Hoge Raad met het vraagstuk omgaan.

De volgende probleemstelling staat centraal:

Hoe wordt het aftrekrecht van voorbelasting in de Wet OB 1968 bepaald voor een ondernemer die zowel prestaties tegen vergoeding als om niet verricht?

Om tot een antwoord te komen voor de genoemde probleemstelling zal allereerst de structuur van de Wet OB doorlopen worden. Er wordt ingezoomd op een aantal stappen die van belang zijn voor het aftrekrecht. De bijbehorende artikelen en arresten worden belicht die van belang zijn. Vervolgens wordt er gekeken naar het Europees rechtspraak inzake het aftrekrecht. Daarna staat de Nederlandse rechtspraak centraal. Tenslotte zal er een antwoord worden gegeven op de onderzoeksvraag op basis van wetgeving, jurisprudentie en literatuur.

Hoofdstuk 2

Omzetbelasting en Btw-richtlijn

2.1 Inleiding

Het rechtskarakter van btw is algemene verbruiksbelasting.¹ Er wordt geprobeerd om goederen en diensten consumptief te treffen. Een andere benaming voor btw is omzetbelasting en dit kwalificeert als een indirecte belasting. Hierbij vallen de belastingdrager en de belastingplichtige niet samen. De consument betaalt btw voor zijn consumptie. De ondernemer is belastingplichtig en draagt de btw af aan de fiscus terwijl de btw uiteindelijk drukt op de consument. De betaalde btw door de consument gaat dus via de ondernemer naar de fiscus.²

In de omzetbelasting kennen we ‘de structuur van de btw’ dat doorlopen wordt om bepaalde kwesties te beantwoorden. De structuur is als volgt: wie (ondernemerschap), wat (belastbare feiten), waar (plaats van prestatie), hoeveel (maatstaf/ tarief), vrijstellingen, verschuldigdheid (persoon van wie belasting wordt geheven), aftrek, wanneer en hoe (wijze van heffing), administratieve verplichtingen en bijzondere regelingen.³ In deze thesis wordt de structuur verder besproken, maar wordt niet bij elk element uitvoerig stilgestaan.

2.2 Ondernemerschap

De belastingplichtige wordt in de omzetbelasting beschreven als ‘de ondernemer’. In artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968⁴ is een ondernemer een ieder die zelfstandig een beroep of bedrijf (economische activiteit) uitoefent. Een ieder kan zowel een natuurlijke als een rechtspersoon zijn voor de omzetbelasting; er wordt geen onderscheid gemaakt tussen personen die in Nederland wonen of gevestigd zijn en personen in het buitenland. Daarnaast geldt er ook een zelfstandigheidvereiste. Dit is opgenomen in artikel 10 Btw-richtlijn.⁵ Hierbij is het van belang dat er geen sprake is van een gezagsverhouding. Onder economische activiteit wordt verstaan dat er regelmatig tegen vergoeding prestaties verricht worden in het economische verkeer.⁶ Die activiteiten zijn belastbare handelingen en vallen binnen de werkingssfeer van de btw. Iemand die uitsluitend prestaties om niet verricht, is geen ondernemer.⁷

In de Btw-richtlijn wordt gesproken over het begrip ‘belastingplichtige’ en heeft geen andere betekenis dan het begrip ‘ondernemer’ in de Wet OB.⁸ De belastingplichtige is *“een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die*

¹ Artikel 1 Btw-richtlijn

² Van Doesum et al. 2017

³ Van Doesum et al. 2017

⁴ Hierna Wet OB

⁵ Btw-richtlijn 2006/112/EC

⁶ Artikel 9 Btw-richtlijn

⁷ HvJ EU 1 april 1982, C-89/81 (Hong Kong Trade Center), *BNB* 1982/311

⁸ HR 2 mei 1984, nr. 22.153, *BNB* 1984/295

activiteit”.⁹ Hieruit kan opgemaakt worden dat winst behalen of beogen niet noodzakelijk is voor het ondernemerschap.

In veel situaties kan iemand al als ondernemer worden gekwalificeerd voordat diegene de markt betreedt, namelijk indien er een investeringsuitgave wordt verricht met de intentie om een onderneming te starten. De intentie van de ondernemer moet wel blijken uit objectieve feiten en omstandigheden. Dit is bepaald in het Rompelman arrest.¹⁰ Ook kan zich het geval voordoen dat iemand een investeringsuitgave verricht en tevens de intentie aanwezig is om een onderneming te starten, maar die onderneming uiteindelijk niet tot stand komt. Zelfs dan kan die persoon worden aangemerkt als ondernemer. Dit heeft zich voorgedaan in de zaak INZO.¹¹

Ten slotte bepaalt het Fini H arrest¹² dat je ondernemer voor de btw blijft zodra je je onderneming staakt, maar nog handelingen dient te verrichten die voortvloeien uit een overeenkomst. De belastingplicht blijft intact tot de laatste handeling is voltooid en het recht op aftrek blijft van toepassing ondanks dat de investeringen niet meer worden aangeschaft voor belastbare handelingen.

2.3 Object van heffing

Het object van heffing staat omschreven in artikel 1 Wet OB (artikel 2 Btw-richtlijn). De daarin genoemde handelingen zijn aan de btw onderworpen. De omschrijving van leveringen van goederen staat vermeld in artikel 3 Wet OB (artikel 14 Btw-richtlijn). In artikel 4 Wet OB (artikel 24 Btw-richtlijn) staat beschreven wat diensten inhouden. In de kern van de btw gaat het voornamelijk om leveringen van goederen en diensten. In het navolgende worden de overige belastbare feiten buiten beschouwing gelaten.

2.4 Maatstaf van heffing en tarieven

De heffing van btw komt pas aan orde als de prestatie onder ‘bezwarende titel’ wordt verricht. Voor de berekening van de omzetbelasting wordt de subjectieve maatstaf gehanteerd. De subjectieve maatstaf is de vergoeding die partijen onderling hanteren en dus niet de normale waarde (objectieve maatstaf). De achterliggende gedachte hiervan is dat de btw gericht is op consumptiebelasting. De maatstaf dient daarom zo dicht mogelijk bij de consumptieprijs te liggen. Alles wat ontvangen wordt ter zake van de prestatie behoort tot de maatstaf. Ook als een deel bestaat uit natura of als twee partijen ieder een deel betalen, valt het geheel onder de maatstaf.¹³

De tarieven van de omzetbelasting zijn opgenomen in artikel 9 Wet OB. Er zijn drie tarieven: het algemeen tarief van 21 procent, het verlaagd tarief van zes procent, dat geldt voor leveringen en diensten

⁹ Artikel 9 Btw-richtlijn

¹⁰ HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-286/83, (Rompelman), *BNB* 1985/315

¹¹ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO); *V-N* 1996, p.1396

¹² HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-32/03 (Fini H), *V-N* 2005/15.8

¹³ Van Hilten en Van Kesteren, *Omzetbelasting*, 17^{de} druk

die zijn opgenomen in tabel I, en het nultarief dat geldt voor leveringen en diensten die zijn opgenomen in tabel II.

2.5 Vrijstelling

Niet in alle gevallen wordt over belastbare handelingen belasting geheven, een handeling kan vrijgesteld zijn. Een levering van een goed of een dienst kan dus belastbaar of onbelastbaar zijn en als het belastbaar is, kan het eventueel nog in een vrijstelling terechtkomen van de omzetbelasting. De Wet OB kent een aantal vrijstellingen die zijn opgenomen in artikel 11 Wet OB (artikel 131 e.v. Btw-richtlijn). Een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, kwalificeert wel als ondernemer voor de btw, maar is over de vrijgestelde prestatie geen btw verschuldigd omdat de consument geen btw voor de levering van goederen en/of diensten betaalt.¹⁴ Aftrek van voorbelasting geldt slechts indien voor de handeling btw in rekening is gebracht.¹⁵

2.6 Aftrek van voorbelasting

2.6.1 Algemeen

Aftrek van voorbelasting is een cruciaal onderdeel van de omzetbelasting. Hiermee wordt bereikt dat de ondernemer belasting afdraagt over zijn deel van de toegevoegde waarde. De Wet OB en de Btw-richtlijn geven recht op aftrek aan ondernemers die belast prestaties verrichten, dus ook tegen nul procent. Dit is geregeld in artikel 15 Wet OB. Voorbelasting is de btw die anderen aan een ondernemer in rekening brengen. De belangrijkste voorwaarde voor aftrekrecht is ondernemerschap. Dit geldt zowel voor de omzetbelasting als de Btw-richtlijn. Ook is het van belang dat goederen en diensten waarvoor de btw van toepassing is, worden gebruikt voor belaste handelingen. Als laatst moet de btw correct vermeld zijn op een factuur. Slechts dan heeft de ondernemer aftrekrecht.¹⁶

2.6.2 Niet-economische activiteiten

Als iemand om niet presteert, met andere woorden ‘zonder vergoeding’, dan kwalificeert hij niet als ondernemer en heeft dan ook geen recht op aftrek. Dit is bepaald in het Hong Kong Trade Center arrest.¹⁷ Zulke situaties komen in de praktijk vaak voor. Bijvoorbeeld een supermarktmanager die een bos bloemen verstrekt aan een klant ter verontschuldiging of een groenteboer die een tros bananen uitdeelt aan kleine kinderen. In het Commissie/Frankrijk-arrest¹⁸ is bepaald dat indien een belastingplichtige voor een prestatie een symbolische vergoeding ontvangt, hij niet als ondernemer wordt aangemerkt en als gevolg dus geen recht heeft op aftrek.

¹⁴ Artikel 12 Wet OB

¹⁵ Artikel 15 Wet OB

¹⁶ Norden 2017

¹⁷ HvJ EU 1 april 1982, C-89/81, (Hong Kong Trade Center), *BNB* 1982/311

¹⁸ HvJ EG 21 september 1988, C-50/87, (Commissie/Frankrijk), *BNB* 1994/306

2.6.3 Het toerekenen van kosten aan economische en niet-economische activiteiten

Het toerekenen van kosten aan economische en niet-economische activiteiten kun je in twee categorieën onderscheiden, namelijk directe en algemene kosten. Normaliter zijn kosten die gemaakt zijn voor niet-economische activiteiten niet aftrekbaar, maar aftrek van belasting is mogelijk indien de kosten direct worden doorberekend aan een derde. Dit is wel onder de voorwaarde dat de doorberekening zich bevindt in de btw-sfeer. Alleen dan geldt er volledig recht op aftrek van voorbelasting.¹⁹ Indien er sprake is van een vrijstelling, geldt voor de outputactiviteiten geen volledige aftrekrecht. Als er in principe sprake is van directe kosten maar de outputactiviteiten verschillend (zowel belast als vrijgesteld) zijn, dan wordt er voor de gemengde kosten een specifieke pro rata-regeling toegepast.²⁰ Wanneer de kosten niet te verrekenen zijn in de prijzen van één of meer activiteiten die in de btw-heffing vallen, zijn het geen directe kosten. Wellicht vallen zij onder algemene kosten. Ingeval deze kosten een onlosmakelijk verband hebben met een gedeelte van de economische activiteiten, kan er alsnog volledige aftrek worden genoten.²¹

2.6.4 Economische en niet-economische activiteiten

Een ondernemer kan zowel prestaties tegen vergoeding verrichten als om niet. Een dergelijke situatie doet zich voor in het arrest Sveda²². In deze zaak gaat het om een ondernemer die een ontdekkingspad had aangelegd dat bezoekers gratis konden betreden. De vraag hier is of hij de kosten daarvan in aftrek mag brengen omdat het pad leidt naar een plaats waar wel prestaties tegen vergoeding kunnen worden verricht.

Hoe het zit met recht op aftrek van voorbelasting voor goederen en diensten die niet direct ten dienste van een economische activiteit worden gebruikt, is niet duidelijk in zowel de Wet OB en de Btw-richtlijn. Dit staat verder centraal in de volgende hoofdstukken van deze thesis.

¹⁹ Willemsen, *TFO* 2017/149.1

²⁰ Artikel 15 lid 6 Wet OB, Artikel 173 t/m 175 Btw-richtlijn

²¹ Van Kesteren, *WFR* 2008/308

²² HvJ EU 22 oktober 2015, nr. C-126/14, (Sveda), *BNB* 2016/135

Hoofdstuk 3 Uitspraken van het Hof van Justitie omtrent recht op aftrek bij economische en niet-economische activiteiten

3.1 Inleiding

Terugkomend op het voorbeeld van NS in de inleiding. Indien NS uitsluitend economische handelingen verricht, is er recht op aftrek.²³ Verricht NS slechts niet-economische activiteiten, dan vervalt het recht op aftrek.²⁴ In de praktijk is van beide situaties op zichzelf geen sprake. Net als vele andere ondernemingen oefent NS zowel economische als niet-economische activiteiten uit. In dit hoofdstuk wordt aan de hand van uitspraken van het Hof van Justitie deze kwestie onderzocht.

3.2 Europese jurisprudentie

3.2.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is naar voren gekomen dat een ondernemer de btw die hij moet betalen bij inkoop van goederen en diensten kan aftrekken van de btw die hij verschuldigd is over zijn omzet. Volgens de Btw-richtlijn zal aan een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting toe te kennen zijn, indien de afgenomen prestatie ‘wordt gebruikt’²⁵ voor belaste handelingen²⁶. ‘Wordt gebruikt’ brengt mee in btw-procedures dat de gemaakte kosten voor aankoop van goederen en diensten in een eerder stadium rechtstreeks en onmiddellijk moet samenhangen met één of meer prestaties in een later stadium waarvoor aftrekrecht van voorbelasting bestaat (directe kosten) dan wel met de algehele economische activiteit (algemene kosten).²⁷ Wat aftrekbaarheid van btw betreft, buigt het Hof van Justitie EU zich niet over de vraag bij de handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw blijven, maar of ze binnen of buiten de context van de belastingplicht zijn verricht. Cruciaal is dat aangetoond kan worden dat de gemaakte kosten “rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen” met de algehele economische activiteit.²⁸ Onder algehele economische activiteit verstaan we de totaliteit van handelingen van de belastingplichtige. Nu is de vraag: Hoe wordt de onlosmakelijke samenhang door het Hof van Justitie vastgesteld? Volgens Van Doesum en Van Kesteren kan er uit de arresten van het HvJ geconcludeerd worden dat er drie criteria zijn voor het vaststellen van onlosmakelijke samenhang.

²³ Artikel 168 Btw-richtlijn

²⁴ HvJ EU 1 april 1982, C-89/81, (Hong Kong Trade Center), *BNB* 1982/311

²⁵ Artikel 168 Btw-richtlijn

²⁶ Soltysik, *WFR* 2016/58

²⁷ Van Doesum & Van Kesteren, *WFR* 2012/885

²⁸ Van Doesum & Van Kesteren, *WFR* 2011/1456

Deze zijn als volgt:

- 1) Verdiscontering: Kosten zijn verwerkt in de prijs van de belastbare handelingen.
- 2) Finaliteit: Gemaakte kosten met het oog op belastbare handelingen.
- 3) Causaliteit: Kosten vloeien voort uit belastbare handelingen.

Daarnaast stellen ze vast dat bovenstaande criteria niet gebonden zijn aan volgorde en bovendien niet altijd gebruikt worden.²⁹ In onderstaande arresten zijn belangrijke bepalingen uitgewerkt wat betreft het aftrekrecht van voorbelasting.

3.2.2 Paardensprong

De Btw-richtlijn en de Wet OB geven geen instructies over het aftrekrecht voor goederen en diensten die worden gebruikt voor onbelastbare handelingen. Dat zijn handelingen die buiten het bereik van de btw blijven. Ingeval er kosten gemaakt worden voor onbelastbare handelingen maakt het HvJ een ‘paardensprong’.³⁰ Dit houdt in dat er nagegaan wordt of er een onlosmakelijk verband kan worden gevonden tussen de kosten en de algehele economische activiteit. Geen verband resulteert in geen recht op aftrek. Indien er wel een verband aanwezig is, bestaat er in beginsel recht op pro-rata aftrek. Geldt er voor slechts een deel van de kosten een verband, dan bestaat er alleen voor dat deel recht op aftrek.³¹ Dit wordt in Nederland ook wel de pre-pro-rata aftrek genoemd.

3.2.3 Onlosmakelijke samenhang

Midland Bank³² verrichtte kosten ten bate van handelingen binnen de werkingssfeer van de btw. Het ging zowel om vrijgestelde als belaste prestaties. De kosten ontstonden doordat de bank een deelneming verkocht aan een Amerikaanse afnemer. Gevolg van de verkoop was dat er een geschil ontstond met de afnemer. De bank schakelde hiervoor een advocaat in en bracht de remuneratie hiervan in aftrek. Het HvJ stelde dat de kosten een onderdeel moesten zijn van de prijs van belaste handelingen die zich in een later stadium gaan voordoen, waarbij gebruikt wordt gemaakt van die goederen en diensten.³³ Doordat dit een voorafgaande handeling betrof, was het niet mogelijk om de kosten te verdisconteren in de prijs van die handeling. Hierdoor is tussen de advocaatkosten en de belaste handeling geen ‘rechtstreekse en onmiddellijke samenhang’. Het basisprincipe is dat er geen recht op aftrek van voorbelasting is, indien er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de gemaakte kosten en de belaste handeling. Tevens kan er sprake zijn van een onlosmakelijke samenhang tussen de gemaakte kosten en de gehele bedrijfsactiviteit. De kosten dienen als algemene kosten beschouwd te worden en dit geeft recht op pro-rata aftrek. Het HvJ was van mening dat hiervan sprake is en de kosten

²⁹ Van Doesum & Van Kesteren 2012

³⁰ Van Doesum & Van Kesteren 2012

³¹ HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, (Securenta), *V-N* 2008/14.20

³² HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-98/98, (Midland Bank plc), *BNB* 2001/118

³³ HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group Plc), *FED* 1995/495, r.o. 19

als algemene kosten beschouwd moeten worden, omdat ze betrekking hebben op de algehele dienstverlening van de bank. Er is dus een verband met de algehele bedrijfsactiviteit en daardoor ontstaat het recht op pro-rata aftrek³⁴ voor de advocaatkosten. Ten gevolge van dit arrest noemde Advocaat-Generaal Overgaauw de ontwikkelde leer de ‘Midland Bank-doctrine’.³⁵ In de arresten Abbey National³⁶ en Cibo Participations SA³⁷ borduurde het HvJ voort op deze Midland-doctrine. Desalniettemin gaan beide arresten over handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen. De vraag is of het HvJ nogmaals met de algehele economische activiteit een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang present acht.

3.2.3.1 Buiten het toepassingsgebied van de btw

Abbey National verricht assurantieactiviteiten in het Verenigd Koninkrijk. Daarnaast hield het bedrijf zich bezig met volledig belaste verkoop van rechten op onroerende zaken. Enige tijd later werden deze rechten verkocht. Deze overhandiging werd gekenmerkt als overgang van een algemeenheid van goederen. Deze handeling is niet onderworpen aan de btw-heffing³⁸ en is dus geen belaste handeling. Aan het verdisconteringsvereiste werd hier dus niet aan voldaan. Door deze overdracht heeft de belastingplichtige geen onderneming meer voor de btw. Om die reden bestaat er geen onlosmakelijke samenhang met de belaste handelingen in een later stadium. De ontwikkelde leer voor recht op aftrek in de Midland Bank arrest werd hier door het HvJ naar voren gebracht. Hierbij werd geoordeeld dat deze kosten verknocht zijn met de algehele economische bedrijfsactiviteit van Abbey National vóórafgaand aan de overdracht. De kosten worden aangemerkt als algemene kosten waardoor er pro-rata aftrek³⁹ bestaat.

In opvolging van de zaak Abbey National kwam het arrest Cibo Participations SA (hierna: Cibo). Cibo is een holdingmaatschappij en heeft in gespecialiseerde ondernemingen in de rijwielbranche belangrijke deelnames. De hoofdvraag was of Cibo recht had op aftrek van voorbelasting voor kosten die toerekenbaar waren aan de verwerving van een deelneming in een dochtermaatschappij. Dit valt namelijk buiten het toepassingsgebied van de btw. Het HvJ verwijst voor zijn afwegingen wederom naar de arresten Midland en Abbey National voor de onlosmakelijke samenhang. Tot de slotsom komt het HvJ uit op dat de kosten (nogmaals) aanschouwd worden als algemene kosten en een element vormen van de bedrijfsactiviteiten van Cibo. Er is dus een direct en onmiddellijk verband tussen de algemene kosten en de volledige bedrijfsactiviteit.⁴⁰

³⁴ Artikel 173 Btw-richtlijn

³⁵ Conclusie A-G Overgaauw van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, *V-N* 2007/25.29

³⁶ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc), *V-N* 2001-15.26

³⁷ HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA) *V-N* 2001/55.78

³⁸ Artikel 37d Wet OB

³⁹ Artikel 173 Btw-richtlijn

⁴⁰ Bijl & Van Kesteren 2006

3.2.4 Verkoop van een deelneming

De omstandigheid dat een ondernemer handelingen verricht voor een andere belastingplichtige die deze voor een vrijgestelde handeling gebruikt, om immers belaste behandelingen uit te oefenen deed zich voor in het BLP-arrest.⁴¹ Het ging over een Engelse fabrikant die op dat moment in zwaar weer verkeerde. Om er bovenop te komen, verkocht BLP aandelen in een andere onderneming. De fabrikant deed dit om de schuldenlast in te perken en zo zijn hoofdactiviteiten (belaste prestaties) voort te zetten. De verkoop van aandelen was vrijgesteld van de btw. Ondanks de hoofdactiviteiten heeft het HvJ beslist dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat wanneer een belastingplichtige voor een andere belastingplichtige diensten verricht, die vervolgens worden gebruikt voor een vrijgestelde handeling. Dit geldt ook in het geval waarin het doel gelegen is in het uiteindelijk verrichten van een belaste handeling.

In de zaak Kretztechnik⁴² werd met gebruikmaking van uitgifte van aandelen en beursintroductie het kapitaal van de onderneming verhoogd. Ten dienste van deze handelingen werden kosten gemaakt. Een toepasselijke grondslag voor de btw werkingssfeer ontbreekt hier. Het HvJ beredeneerde dat deze kosten zijn gemaakt om het kapitaal van de onderneming uit naam van haar algemene bedrijfsactiviteit te pantseren. Derhalve bestaat er door de onderneming gemaakte kosten recht op gedeeltelijk aftrek van btw voor de diverse diensten die Kretztechnik in verband met de emissie heeft laten verrichten.⁴³ Anders dan het BLP-arrest, omdat de handeling buiten de btw heffing valt, is te zien dat de kosten geen onmiddellijk verband hebben met belaste of vrijgestelde handelingen.⁴⁴

AB SKF⁴⁵ is een houdstermaatschappij van een concern en moeit zich met het beheer van haar dochters. AB SFK wil een dochter geheel afzetten in verband met een reorganisatie en als gevolg daarvan worden alle aandelen verkocht. Om dit soepel te laten verlopen, heeft de holding derden ingeschakeld en moeten zij btw betalen. In het arrest heeft het HvJ duidelijkheid geschept hoe het zit met aftrekrecht van btw op kosten die met de verkoop van een deelneming samenhangen. Er werd vastgesteld dat verkoop van een deelneming een vrijgestelde activiteit is indien het wordt verricht door een moeiende houdstermaatschappij, zoals AB SKF. En zoals eerder vermeld vervalt het aftrekrecht indien een vrijgestelde activiteit van toepassing is. Echter werd er in dit arrest een uitzondering gemaakt, namelijk dat er toch aftrekrecht van voorbelasting kan zijn ook al betreft het een vrijgestelde activiteit. Hierbij is het van belang dat er aan de gestelde voorwaarde wordt voldaan. Die voorwaarde houdt in dat kosten die gerelateerd zijn aan de verkoop van de aandelen dienen te zijn opgenomen in de prijs van de

⁴¹ HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94, (BLP Group Plc), *FED* 1995/495

⁴² HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, (Kretztechnik), *BNB* 2005/313

⁴³ HvJ EU 26 mei 2005, nr. C-465/03, (Kretztechnik), *BNB* 2005/313, r.o. 36 t/m 38

⁴⁴ Soltysik 2016

⁴⁵ HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08, (AB SKF), *BNB* 2010/251

prestaties die de ondernemer uitvoert. Kort samengevat is de voorbelasting op kosten wegens verkoop van een deelneming aftrekbaar als dit algemene kosten zijn en dus niet zijn verdisconteerd in de prijs van de aandelen. Ingeval er zowel sprake is van belaste als vrijgestelde activiteiten, dan geldt de pro-rata aftrek.

3.2.5 Combinatie van economische en niet-economische activiteiten

Ten slotte de zaak Sveda.⁴⁶ Hier ging het over een belastingplichtige die voor het aanleggen van een gratis te betreden ontdekkingspad kosten (deels afkomstig van een subsidie) heeft gemaakt ter zake van een voorbereidende activiteit ‘met het oog op’ toekomstige ondernemerschap. De aanleg van het ontdekkingspad moest worden beschouwd als een middel om klanten aan te trekken naar een locatie waar de belastingplichtige van plan was goederenleveringen en/of diensten te verrichten aan die klanten tegen vergoeding, aldus de onderbouwing van de belastingplichtige. In bepaalde gevallen is het denkbaar dat er volledig aftrekrecht bestaat voor prestaties om niet. Wederkerige afhankelijkheid is zo een kwestie waarbij prestaties om niet en belaste prestaties een entiteit vormen. In casu kan ook gesproken worden van een entiteit, omdat het gratis pad toegang tot de economische activiteiten geeft. In tegenstelling tot de zaak Kretztechnik moesten de kosten die betrekking hadden op de niet-belastbare handelingen onderdeel uitmaken van de algemene kosten en opgenomen zijn in de prijs van de belaste handelingen om aftrekrecht te bewerkstelligen. Voor Sveda was het al welletjes dat het gratis toegankelijke pad de handelingen tegen vergoeding faciliteren. Het pad werd gedeeltelijk (voor 90%) gefinancierd met subsidie. Het maakt in dit geval niet uit dat het gesubsidieerde deel niet volledig verwerkt wordt door het resultaat uit de belaste prestaties. Hiermee introduceert het HvJ een nieuwe dimensie in het aftrekrecht van de btw.⁴⁷ Voor het aftrekrecht is het van belang dat de niet-economische activiteiten de economische activiteiten mogelijk maken. De manier waarop het gefinancierd is, is niet belangrijk.

Kuwait Petroleum⁴⁸ is een petroleum verwerkende maatschappij en exploiteert “Q8-motorbrandstof” met behulp van een aantal tankstations. In dit arrest ging het over een promotiecampagne die het bedrijf uitvoerde. Klanten ontvingen voor ieder aankoop van twaalf liter brandstof een Q8-zegel. De klant was vrij om deel te nemen aan de campagne. Tevens bleef de brandstofprijs constant, ongeacht het accepteren of weigeren van de zegels. Indien een klant voldoende zegels had gespaard, kon hij deze inwisselen tegen goederen die aangeboden werden in een catalogus. De deelnemende tankstations betaalden Kuwait tijdens de campagne een extra bedrag per liter vermeerderd met de btw. Kuwait was van mening dat de kosten van deze goederen verdisconteert waren in de benzineprijs en dat de goederen dus niet zonder tegenprestatie werden verstrekt. Het HvJ vindt dat de verkoop van brandstof en de

⁴⁶ HvJ EU 22 oktober 2015, C-126/14, (Sveda), *BNB* 2016/135

⁴⁷ Soltysik, *WFR* 2016/58

⁴⁸ HvJ EG 27 april 1999, C-48/97, Kuwait Petroleum, *V-N* 1999/27.15

verstrekkingen van goederen tegen zegels twee verschillende handelingen vormen. Daarbij maakt het voor de benzineprijs niet uit of er wordt deelgenomen aan de campagne of niet. Indirect betalen de klanten en de tankstations hiervoor. In het arrest antwoordt het HvJ of het verstrekken van de goederen een fictieve levering bedraagt op grond van artikel 16 Btw-richtlijn. Er wordt geconcludeerd dat er in de besproken situatie sprake is van een fictieve levering wanneer de goederen die Kuwait verstrekt *niet* van geringe waarde zijn. Het verstrekken van zegels aan klanten door Kuwait die vervolgens inwisselbaar zijn tegen goederen is een fictieve levering, op voorwaarde dat het een goed betreft dat een geringe waarde heeft.

3.2.5.1 Aanwijsbare derde

De Iberdrola⁴⁹ zaak gaat over een eigenaar die het voornemen heeft om een vakantiecomplex te bouwen op zijn terrein. Het doel van het vakantiecomplex is uiteindelijk om dit belast te gaan verhuren. Voor de realisatie van dit project is het van belang dat de bestaande gemeentelijke pompstation voor afvalwater gerepareerd wordt. Als dit niet gedaan wordt, is het niet mogelijk om het afvalwater door het complex te implementeren. Iberdrola heeft hiervoor een overeenkomst afgesloten met de gemeente om de gemeentelijke afvalwaterinfrastructuur voor haar rekening te nemen. Het geschil in deze zaak ging over het feit dat Iberdrola de btw op de kosten voor deze sanering in aftrek heeft gebracht. *“A-G HvJ EU Kokott concludeert dat Iberdrola de btw niet in aftrek kan brengen. Volgens de A-G is namelijk sprake van diensten die onmiddellijk ten behoeve van een derde (de gemeente) voor diens eigen doeleinden (het gemeentelijke afvalwaterbeheer) om niet worden verricht. Dat Iberdrola de diensten ook om bedrijfsredenen laat verrichten, acht de A-G dan niet meer van belang. Volgens de A-G volstaat een louter causaal verband tussen ontvangen prestaties en economische prestaties aan de outputzijde namelijk niet voor de aftrek van voorbelasting.”*⁵⁰

Aan de hand van artikel 168 Btw-richtlijn kan dus afgeleid worden dat de A-G van mening is dat niet het motief, maar de utilisatie van de ontvangen goederen en diensten doorslaggevend is voor het aftrekrecht. De vraag die bij het HvJ wordt neergelegd omvat de onduidelijkheid over het recht op aftrek van voorbelasting op kosten die een belastingplichtige ten nutte van het bedrijfsbelang maakt, maar linea recta ten goede komt aan een aanwijsbare derde.

⁴⁹ HvJ EG 6 april 2017, C-132/16, Iberdrola, V-N 2017/19.9

⁵⁰ HvJ EG 6 april 2017, C-132/16, Iberdrola, V-N 2017/19.9

3.3 Tussenconclusie

Voor het aftrekrecht van voorbelasting is het allereerst van belang of de handelingen uit de hoedanigheid als belastingplichtige worden uitgeoefend. Indien daaraan is voldaan is het verder van belang dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de gemaakte kosten voor aankoop van goederen en diensten in een eerder stadium dan wel één of meer prestaties in een later stadium waarvoor aftrekrecht van voorbelasting bestaat. Ingeval er zich kosten voordoen bij goederen en diensten die gebruikt worden voor onbelastbare handelingen, maakt het Hof van Justitie EU een ‘paardensprong’. Dit houdt in dat er nagegaan wordt of er een onlosmakelijk verband kan worden gevonden tussen de kosten en de algehele economische activiteit.⁵¹ Het recht op aftrek wordt vastgesteld op basis van de (pre-)pro-rata verdeelsleutel. Daarbij komt kijken dat de gemaakte kosten opgenomen moeten worden in de prijs van de uitgevoerde belaste handelingen.⁵²

Bij activiteiten die deels gesubsidieerd zijn en die niet volledig worden berekend in de vergoedingen van belaste prestaties, kan er toch volledig recht op aftrek genoten worden. Dit kan alleen onder bepaalde omstandigheden, zoals bij de wederkerige afhankelijkheid. De handelingen worden dan als één gehele belaste prestatie gezien.

Andersom gezien houden gemaakte kosten voor niet belastbare activiteiten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met belaste activiteiten in een later stadium. De gemaakte kosten kunnen slechts onderdeel zijn van de algemene kosten van de belaste activiteiten en zo toch nog van aftrekrecht genieten. Uit het Kretztechnik arrest volgt dat de emissie van aandelen een vrijgestelde handeling is en buiten de heffing van de btw blijft. Afgezien daarvan is de opgekomen voorbelasting aftrekbaar, omdat de uitgifte van aandelen deel uit maken van de algemene kosten en daarmee van de kostprijs van de belaste handelingen, doordat haar algehele economische bedrijfsactiviteit wordt versterkt door de emissie.

⁵¹ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc), V-N 2001-15.26

⁵² HvJ EG 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF), BNB 2010/251

Hoofdstuk 4 Uitspraken van de Hoge Raad omtrent recht op aftrek bij economische en niet-economische activiteiten

4.1 Inleiding

Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting indien de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Uit het vorige hoofdstuk is naar voren gekomen dat het HvJ het reëel acht om recht op aftrek te krijgen voor prestaties om niet. Dit kan zich voordoen indien de prestaties om niet en tegen vergoeding nauw met elkaar samenhangen en dat er van een scheiding geen sprake kan zijn. In de Wet OB kennen we artikel 15 voor het aftrekrecht van voorbelasting. Onder de oude, tot 1 januari 2007 geldende, artikel 15 Wet OB had een ondernemer aftrekrecht “voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebezigd in het kader van zijn onderneming”. Indien echter de ingekochte goederen en diensten werden gebruikt voor vrijgestelde handelingen, verviel het recht op aftrek. De Wet OB stond aftrek van niet-economische activiteiten toe. Het nationale recht kende dus minder strengere voorwaarden dan de Europese regelgeving. De Nederlandse wetgever heeft het artikel per 1 januari 2007 aangepast aan de Btw-richtlijn (destijds Zesde Richtlijn) om het aftrekrecht te reduceren; een ondernemer kan alleen recht op aftrek hebben indien de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. De voorwaarde ‘wordt gebezigd in het kader van zijn onderneming’ is vervangen door ‘worden gebruikt voor belaste handelingen’.⁵³ Hiermee wordt bereikt dat het niet meer mogelijk is om recht op aftrek van voorbelasting toe te staan voor handelingen die wel in het kader van de onderneming worden verricht, maar buiten de btw-heffing vallen.

4.2 Jurisprudentie voor wetswijziging

4.2.1 Inleiding

Het Hof heeft in het Hong Kong Trade arrest (besproken in hoofdstuk 2) het recht verklaard dat je niet als ondernemer kan worden aangemerkt indien je regelmatig, evenwel uitsluitend om niet, diensten verricht aan andere ondernemers.⁵⁴ Geen ondernemerschap betekent geen aftrekrecht van voorbelasting. Het kan ook zijn dat iemand die prestaties tegen vergoeding verricht en dus ondernemer is, tevens gratis prestaties verricht. Ingeval aan de twee volgende voorwaarden worden voldaan kunnen die laatste prestaties worden verricht in de hoedanigheid als ondernemer⁵⁵:

- 1) De gratis prestaties dienen te geschieden in het economisch verkeer (economisch belang), én
- 2) De gratis prestaties dienen te worden geëxploiteerd binnen het organisatorische kader van de onderneming

⁵³ Bijl & Van Kesteren 2006

⁵⁴ HvJ EU 1 april 1982, C-89/81, (Hong Kong Trade Center), *BNB* 1982/311

⁵⁵ Norden 2017

In de volgende arresten wordt gekeken hoe de HR toetst of de niet-economische activiteiten in aanmerking komen voor het aftrekrecht.

4.2.2 Wederzijdse afhankelijkheid

In het arrest IJ-veren I⁵⁶ ging het over het gemeentelijk vervoersbedrijf in Amsterdam dat bussen, metro's, trams en de IJ-veren (veerpont) beheerde. Voor de veerpont werd geen vergoeding gevraagd, voor het overige daarentegen wel. Het geschil in deze zaak ging over wat de belanghebbende bepleitte en de inspecteur ontkende. Dat was of het gemeentevervoerbedrijf als ondernemer in de zin van artikel 7 Wet OB kan worden beschouwd met betrekking tot het aanbieden van de veerdiensten. De inspecteur beriep zich op het Hong Kong-arrest en het Hof Amsterdam sloot zich hierbij aan. Dit resulteerde in het IJ-veren II arrest.⁵⁷ De gemeente ging in cassatie bij de HR en bereikte hiermee succes. Het bedrijf verricht naast de veerdiensten ook andere diensten tegen vergoeding. Door de overige diensten treedt de gemeente op in het economisch verkeer. Een voormalige eis was dat de goederen en diensten door de ondernemer verricht werden in het kader van de onderneming om voor aftrekrecht van voorbelasting in aanmerking te komen.⁵⁸ De veerdiensten zijn onderdeel van een groter geheel, namelijk de vervoersdiensten tezamen. De conclusie van de HR was dat de veerdiensten deel moesten nemen aan het economische verkeer en dat deze binnen het kader van de ondernemingen worden verricht.

Uit het Radio Omroep I arrest⁵⁹ kwam naar voren dat de onderlinge samenhang tussen economische en niet-economische activiteiten van belang kan zijn voor het aftrekrecht. De zaak ging over een stichting die als lokale omroep de radio uitzendingen verzorgde. Aanvankelijk werden deze kosten voor de volle honderd procent gedekt door de reclameopbrengsten en daar tegenover hebben de reclames er voordeel van als de radioprogramma's in trek zijn. Kort samengevat was de situatie als volgt; de economische activiteiten (reclamezendtijd ter beschikking stellen tegen vergoeding) dekken de kosten van de niet-economische activiteiten (gratis radio uitzendingen). De HR besloot dat er sprake is van volledig recht op aftrek doordat de radio uitzendingen in een verhouding van wederzijdse afhankelijkheid samenhangen met de reclameactiviteiten. Ze dienen daarom als één geheel te worden aangemerkt.⁶⁰ Er kwam ook nog een Radio Omroep II arrest.⁶¹ Deze lokale omroep verrichtte activiteiten omtrent radio- en televisie-uitzendingen die werden gefinancierd door subsidies. Net als in het Radio Omroep I arrest verkocht de lokale omroep ook zendtijd voor het maken van reclame. Het verschil in deze zaak was dat de radio- en televisie-uitzendingen niet afhankelijk waren van de belaste activiteiten en het dus niet als

⁵⁶ HR 15 april 1978, nr. 18 474, (IJ-veren I), *BNB* 1987/169

⁵⁷ HR 1 april 1987, nr. 23 732, (IJ-veren II), *BNB* 1987/186

⁵⁸ Artikel 15 Wet OB (oud)

⁵⁹ HR 25 januari 1995, nr. 29 652, (Radio omroep I), *BNB* 1995/216

⁶⁰ HR, 25-01-1995, nr. 29652: Radio uitzendingen arrest

⁶¹ HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, (Radio Omroep II), *BNB* 1996/391

één geheel aan te merken was.⁶² Er kleeft overigens geen economisch belang aan de niet-economische activiteiten en deze bevinden zich niet in het economisch verkeer.⁶³ Vastgesteld is dat indien de niet-economische activiteiten inkomstenafhankelijk samenhangen met de economische activiteiten, de eerstgenoemde activiteiten met een daarmee gemoeid economisch belang worden verricht. Dan bevinden zij zich in het economische verkeer met het daaraan gebonden recht op aftrek van voorbelasting. In de noot van Van Hilten lijkt het IJ-veren II arrest te zijn achtergehaald door het Radio Omroep II arrest.⁶⁴

4.2.3 Losstaande activiteiten

In het Zeehondencrèche arrest⁶⁵ staat de kwestie afhankelijkheid tussen economische en niet-economische activiteiten wederom centraal. De stichting verzorgt zeehonden die zijn aangespoeld. De eigenaar van die stichting ging binnen dit bedrijf, naast de zeehondencrèche, een souvenirwinkel beginnen. Alleen in de winkel vonden belaste prestaties plaats. Een deel van die opbrengsten waren bestemd voor het financieren van de crèche. Op basis van de uitspraken van de HR blijkt dat er geen wederkerige samenhang bestaat tussen economische en niet-economische activiteiten ingeval de activiteiten maar deels financieel gebonden aan elkaar zijn.

4.2.4 Het economisch belang

Het Brits Toeristenbureau⁶⁶ houdt zich voornamelijk bezig met het leveren van gratis toeristische informatie en met het organiseren van gratis evenementen. Daarnaast levert het bureau ook drukwerken tegen vergoeding. De HR heeft in dit arrest het volgende begrip geïntroduceerd: ‘ter wille van daarmee gemoeide economische belangen’. Kort gezegd nemen prestaties om niet deel aan het economisch verkeer indien er sprake is van een economisch belang. Het bureau heeft volledig recht op aftrek. In deze zaak kan gesproken worden van eigen belang, maar daarnaast ook van algemeen belang. Toeristische belangen van de overheid en bedrijven hebben namelijk ook profijt van een goedlopend toeristenbureau.⁶⁷ Naast het eigen economisch belang telt ook het economisch belang van derden voor de vraag of prestaties om niet in het economische verkeer plaatsvinden.⁶⁸

Voor het begrip ‘ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen’ bestaat naast het Brits Toeristenbureau arrest ook het Stichting Muische Vorming-arrest.⁶⁹ De belanghebbende in deze zaak is een stichting die prestaties onder bezwarende titel en tevens projecten gratis ten uitvoer brengt. Dit

⁶² HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, (Radio Omroep II), *BNB* 1996/391, r.o. 5.2

⁶³ HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, (Radio Omroep II), *BNB* 1996/391, r.o. 3.2

⁶⁴ HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, Radio omroep II), *BNB* 1996/391 met noot van Van Hilten

⁶⁵ HR 15 december 1999, nr. 34 958, (Zeehondencrèche), *BNB* 2000/128

⁶⁶ HR 17 februari 1988, nr. 24 275, (Brits Toeristenbureau), *BNB* 1988/147

⁶⁷ HR 17 februari 1988, nr. 24 275, (Brits Toeristenbureau), *BNB* 1988/147, r.o. 5.4

⁶⁸ S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer: Kluwer 2010, p. 241

⁶⁹ HR 4 juni 1988, nr. 25 104, (Stichting Muische Vorming), *BNB* 1989/245

wordt mogelijk gemaakt door de subsidies die de gemeente verstrekt. Het belang was hier de muzikale vorming van jongeren die betrokken waren bij het project. Dit zou eerder een cultureel belang zijn dan een economisch belang. De HR oordeelde dat er geen sprake was van prestaties om niet die verricht zijn in het economische verkeer. Dit resulteerde in geen recht op aftrek van voorbelasting. In tegenstelling tot het Brits Toeristenbureau werd de stichting deels als ondernemer en deels als niet-ondernemer aangemerkt.

In het arrest Cultuur Filosofische Bibliotheek⁷⁰ beheerde de BV een bibliotheek en gaf in het huidige jaar vier boeken uit tegen een kleine vergoeding. Hiervoor is de belanghebbende ondernemer en verwachtte daardoor volledig recht op aftrek te hebben. Daarnaast heeft het publiek gratis toegang tot de bibliotheek. Het uitlenen van de boeken tegen een symbolische vergoeding is volgens het Hof een prestatie om niet.⁷¹ De HR oordeelde dat de gratis toegang tot de bibliotheek, het in bruikleen geven van de collectie en uitgifte van de collectie niet worden verricht gelet op enig economische belang. Deze activiteiten worden dus niet uitgevoerd in het economische verkeer. Een soortgelijke situatie deed zich voor in het Brits Toeristenbureau-arrest. In beide gevallen was er sprake van enkele economische activiteiten en merendeels niet-economische activiteiten. Het verschil was dat in deze zaak de niet-economische activiteiten niet werden verricht in het kader van de onderneming en bij het Toeristenbureau wel. Het onderscheid was voornamelijk dat het verzamelen van boeken geen bijdrage leverde aan het economisch belang. Daartegenover leverde het gratis verstrekken van informatie aan toeristen wel een bijdrage aan derden, zoals de overheid en bedrijven.

De conclusie die getrokken kan worden naar aanleiding van bovengenoemde arresten is dat niet-economische activiteiten gepaard dienen te gaan met een gemoeid economisch belang om zo deel te nemen in het economisch verkeer. Het maakt niet uit of het belang voor derden of voor de belastingplichtige zelf geldt.

4.3 Oorzaak aanpassing Nederlandse wetgeving en gevolg

Door de wetwijziging van artikel 15 Wet OB is er vanaf 1 januari 2007 het nodige veranderd in de omzetbelasting. Het Happy Family arrest⁷² was hier de oorzaak van.⁷³ De leveringen van harddrugs zijn strikt illegaal. Het HvJ oordeelde dat dit geen economische activiteit is en het dus niet belast is met btw. In het arrest genoten ze desondanks wel van aftrekrecht. Dit leidde soms tot een verstoord evenwicht

⁷⁰ HR 16 juni 1993, nr. 28 619, (Cultuur Filosofische Bibliotheek), *BNB* 1993/256

⁷¹ HR 16 juni 1993, nr. 28 619, (Cultuur Filosofische Bibliotheek), *BNB* 1993/256, r.o. 3.2.3

⁷² HvJ EU 5 juli 1988, C-289/86, (Happy Family), *BNB* 1988/303, *FED* 1988/496

⁷³ Bijl & Van Kesteren 2006

tussen verschuldigde btw en de btw teruggaven. Met ingang van 2007 kunnen coffeeshops niet meer van volledige aftrekrecht genieten.⁷⁴

Per 1 januari 2007 heeft een ondernemer voor zijn ingekochte goederen en diensten, mits hij ze gebruikt voor belaste handelingen, recht op aftrek van btw. Dit betekent dat aftrekrecht van voorbelasting niet meer mogelijk is voor onbelaste prestaties, ookal worden ze verricht in het kader van de onderneming.

4.4 Tussenconclusie

In het Nederlandse recht wordt niet gekeken naar de kosten die worden gemaakt, maar ligt de focus op de activiteiten die buiten de btw-heffing vallen. Naar aanleiding van de uitspraken van de HR kan vastgesteld worden dat de btw op gemaakte kosten voor deze niet-economische activiteiten in aanmerking komen voor (pre-pro-rata)aftrek, indien:

- Deze activiteiten in het economisch verkeer plaatsvinden en economische belangen dienen, dit kan ook een derden belang zijn, of;
- Deze activiteiten een onlosmakelijke samenhang/wederkerige afhankelijkheid hebben met economische activiteiten van de ondernemer, zodat zij één geheel vormen.

⁷⁴ Bijl & Van Kesteren 2006

Hoofdstuk 5 Vergelijking

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staan drie arresten centraal die al eerder aan bod zijn gekomen, namelijk het arrest Sveda, het Zeehondencentrumarrest en het Radio uitzendingen arrest. De onduidelijkheid over recht op aftrek voor een ondernemer die zowel prestaties om niet als tegen vergoeding verricht, is vaak naar voren gekomen in de praktijk. Niet alleen in Europa zijn er vele procedures gevoerd, ook in Nederland is het een bekend fenomeen. De conclusies van de HvJ en de HR inzake de genoemde arresten worden behandeld en vergeleken met elkaar.

5.2 De vergelijking

5.2.1 Sveda

In het Sveda arrest ging het over een ondernemer die een gratis toegankelijk ontdekkingspad had aangelegd dat het publiek kon betreden. Het pad werd voor 90% bekostigd door een subsidie van het ministerie van Landbouw en de rest was voor rekening van Sveda. De vraag hier was of de ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting die hij heeft voldaan voor het aanleggen van het pad dat rechtstreeks bedoeld is voor gratis gebruik door het publiek, maar tegelijkertijd kan worden gezien als middel om bezoekers aan te trekken naar de plaats waar hij voornemens heeft belaste handelingen te verrichten. Het HvJ oordeelt dat indien er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de uitgaven die in een eerder stadium hebben plaatsgevonden met één of meer belaste verrichtingen die zich later gaan voordoen òf met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige, er recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Aan de hand van objectieve gegevens is het aan de verwijzende rechterlijke instantie om dit te beoordelen. In dit geval is vastgesteld dat de aanlegkosten economisch gezien beschouwd dienen te worden als onderdeel van de kostprijs van de btw-belaste handelingen. Tot slot heeft de subsidiëring van 90 procent geen effect op de hoogte van de aftrek.⁷⁵

5.2.2 Zeehondencrèche

Het zeehondencentrum bestaat uit een souvenirwinkel, een informatiecentrum en een crèche waar aangespoelde zeehonden worden verzorgd. Alleen in de winkel vonden belaste prestaties plaats. De eigenaar van de stichting bekostigt haar crècheactiviteiten deels uit de opbrengsten van de souvenirwinkel, reclamediensten en bijdragen van derden. De HR concludeert dat de crècheactiviteiten en de activiteiten omtrent het informatiecentrum niet in het economisch verkeer worden verricht. De economische (souvenirwinkel, reclameactiviteiten) en de niet-economische (crècheactiviteiten en informatiecentrum) activiteiten zijn niet onderling van elkaar afhankelijk, dat zij als één geheel moeten

⁷⁵ Redactie BTW-PLAZA 2015

worden beschouwd, aangezien de activiteiten maar deels financieel gebonden zijn aan elkaar. De voorbelasting toerekenbaar aan de laatstgenoemde activiteiten zijn dus niet aftrekbaar.

5.2.3 Radio uitzendingen

In deze zaak gaat het over een stichting die als lokale omroep de radio-uitzendingen verzorgt en deze financiert uit reclameopbrengsten. De HR was van mening dat er sprake was van volledig recht op aftrek doordat de radio-uitzendingen in een verhouding van wederzijdse afhankelijkheid samenhangen met de reclameactiviteiten. De reden hiervoor was dat de uitzendingen financieel volkomen gedekt werden door de reclameopbrengsten. Ook telde het mee dat het succes van de reclamediensten afhankelijk was van de kwaliteit van de uitzendingen.

5.2.4 Nederlandse rechtspraak met betrekking tot het Sveda arrest

Naar aanleiding van het Sveda arrest kan geconcludeerd worden dat niet-belastbare handelingen voor de aftrek van btw kunnen worden meegetrokken indien de (voorgenomen) belaste handelingen door de eerstgenoemde handelingen mogelijk worden gemaakt. In beide arresten wordt een deel van de investeringen bekostigt door subsidies. In Sveda gaat het om een percentage van 90 procent. Ik acht het niet uitgesloten dat indien het pad volkomen werd bekostigt door subsidie, er toch nog volledig aftrek van voorbelasting zou bestaan. Los van het financieel aspect zorgt het ontdekkingspad dat de belastbare handelingen mogelijk worden gemaakt.

Als het Sveda arrest naast het oordeel van de HR wordt gelegd inzake het Zeehondencrèche arrest, zou het tot een andere uitspraak hebben geleid. De kosten voor de crècheactiviteiten en het informatiecentrum zijn niet aftrekbaar, omdat ze niet zozeer wederzijds afhankelijk zijn van de reclameactiviteiten. Ze hoeven niet als één geheel worden beschouwd. Als de situatie nogmaals onder de loep wordt genomen, kun je afleiden dat de reclameactiviteiten juist bestaan door de crèche en het informatiecentrum. Als die er niet waren, had er ook geen reclame gemaakt kunnen worden. Net als bij Sveda maken hier de niet-belastbare handelingen de handelingen tegen vergoeding mogelijk. Daarnaast zorgen de gratis toegankelijke crèche en informatiecentrum dat de bezoekers ook de souvenirwinkel kunnen betreden waar de handelingen tegen vergoeding worden verricht.

Waar het verschil ligt in beide arresten is dat bij Sveda de handelingen tegen vergoeding de hoofdactiviteiten vormen en bij de Zeehondencrèche de handelingen om niet voorop staan. Er is echter geen aanleiding te vinden in jurisprudentie dat voor de toepassing van het Sveda-arrest de activiteiten grotendeels uit economische activiteiten moeten bestaan.

Evenals de Zeehondencrèche arrest, is er in de radio-uitzendingenarrest sprake van handelingen om niet die belaste prestaties mogelijk maken. Door de reclameboodschappen tussen de uitzendingen door is het mogelijk om de radio-uitzendingen uit te voeren. Naar mijn mening neemt de complexiteit in het

Sveda arrest toe. Daar ging het over een gedeeltelijk financiering van 90 procent door subsidies. Ook al zouden de uitzendingen maar gedeeltelijk gefinancierd worden uit de reclameopbrengsten, zou alsnog naar aanleiding van Sveda bepleit kunnen worden dat er volledig aftrekrecht moet worden toegekend. De mate van financiering doet niet af aan het feit dat de radio-uitzendingen noodzakelijk zijn om tijdens die uitzendingen reclamediensten te exploiteren.

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Algemeen

Aftrek van voorbelasting is een cruciaal onderdeel van de omzetbelasting. Hiermee wordt bereikt dat de ondernemer belasting afdraagt over zijn deel van de toegevoegde waarde. Voorbelasting is de btw die anderen aan een ondernemer in rekening brengen. De belangrijkste voorwaarde hiervoor is dat je een belastingplichtige bent voor de btw. Ook is het van belang dat goederen en diensten waarvoor de btw van toepassing is, worden gebruikt voor belaste handelingen. Als laatst moet de btw correct vermeld zijn op een factuur. Slechts dan heeft de belastingplichtige aftrekrecht.

Als iemand om niet presteert, met andere woorden ‘zonder vergoeding’, dan kwalificeert hij niet als ondernemer en heeft dan geen recht op aftrek. Echter komt het vaak voor dat een ondernemer zowel prestaties tegen vergoeding als om niet verricht. In deze thesis is daarom de volgende probleemstelling onderzocht: *‘Hoe wordt het aftrekrecht van voorbelasting in de Wet OB 1968 bepaald voor een ondernemer die zowel prestaties tegen vergoeding als om niet verricht?’* Verder is er gekeken hoe het HvJ en de HR hiermee omgaan en of dit in overeenstemming met elkaar is.

6.2 Het Hof van Justitie

Volgens de Btw-richtlijn zal aan een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting worden toegekend indien de afgenomen prestatie wordt gebruikt voor belaste handelingen. Hierbij is het van belang dat de gemaakte kosten voor aankoop van goederen en diensten in een eerder stadium rechtstreeks en onmiddellijk moet samenhangen met één of meer prestaties in een later stadium waarvoor aftrekrecht van voorbelasting bestaat dan wel met de algehele economische activiteit.

Zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB geven geen instructies over het aftrekrecht voor goederen en diensten die worden gebruikt voor onbelastbare handelingen. Het HvJ maakt een ‘paardensprong’ ingeval er voor deze goederen en diensten kosten worden gemaakt. Er wordt nagegaan of er een onlosmakelijk verband kan worden gevonden tussen de kosten en de algehele economische activiteit. Dit is omdat het soms onmogelijk is om bijvoorbeeld kosten te verdisconteren in kostprijs van de belaste handeling terwijl dit een voorafgaande handeling betrof. Daarom wordt er dus ook gekeken of de gemaakte kosten verband hebben met de algehele bedrijfsactiviteit. Indien er geen verband is, is er ook geen recht op aftrek. Wordt er wel een verband aanwezig geacht, dan bestaat er in beginsel recht op pro-rata aftrek. Is er slechts deels sprake van een verband, dan bestaat er alleen voor dat deel recht op aftrek. Daarbij komt kijken dat de gemaakte kosten opgenomen moeten worden in de prijs van de uitgevoerde belaste handelingen. Bij activiteiten die deels gesubsidieerd en die niet volledig worden berekend in de vergoedingen van belaste prestaties, kan er toch sprake zijn van volledig recht op aftrek.

Dit kan alleen onder bepaalde omstandigheden, zoals bij wederkerige afhankelijkheid. De handelingen worden dan als één gehele belaste prestatie gezien.

6.3 De Hoge Raad

In de Wet OB kennen we artikel 15 voor het aftrekrecht van voorbelasting. Dit artikel is per 1 januari 2007 aangepast. De voorwaarde die voorheen nog van toepassing was, ‘wordt gebezigd in het kader van zijn onderneming’, is toen vervangen door ‘wordt gebruikt voor belaste handelingen’. Hiermee wordt bereikt dat het niet meer mogelijk is om aftrekrecht van voorbelasting toe te staan voor handelingen die wél in het kader van de onderneming worden verricht, maar buiten de btw-heffing vallen. Het nationale recht kende dus minder strengere voorwaarden dan de Europese regelgeving, hoewel dit verschil al met behulp van jurisprudentie werd ingeperkt en artikel 15 Wet OB en artikel 168 Btw-richtlijn qua effect steeds meer naar elkaar toe groeide.

Uit de arresten van de HR is gebleken dat de prestaties om niet voor (pre-pro-rata)afrek in aanmerking komen indien (1) ze plaatsvinden in het economische verkeer, (2) of ze economische belangen dienen (kan ook derden belang zijn) en (3) of ze een onlosmakelijke samenhang hebben met de economische activiteiten, zodat zij één geheel vormen. Het HvJ kijkt dus naar de kosten terwijl de HR de focus legt op de activiteiten.

6.4 Slot

Om terug te komen op de probleemstelling. In een richtlijn of wetsartikel is niet duidelijk vast te leggen hoe de systematiek van het recht op afrek van prestaties om niet in elkaar steekt. Iedere zaak bestaat uit andere onderdelen die verschillend behandeld moeten worden. Er zal beoordeeld moeten worden aan de hand van feiten en omstandigheden welk deel van de kosten het recht op afrek geeft en welk deel niet. Aangezien een wet of richtlijn te veel onzekerheid met zich meebrengt, zal uit arresten gewezen moeten worden hoe de systematiek in dat specifieke geval uitwerkt.

Literatuurlijst

- S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010
- Bijl, J.B.O. & Kesteren, H.W.M. van (2006). Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven. *Weekblad fiscaal recht*, 2006/1379
- Conclusie A-G Overgaauw van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, *V-N 2007/25.29*
- Van Kesteren, H.W.M. (2008). Directe en algemene kosten in de btw. *Weekblad fiscaal recht*, 2008/308
- Doesum, A.J. van & Kesteren, H.W.M. van (2011). Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming. *Weekblad fiscaal recht*, 2011/1456
- Doesum, A.J. van & Kesteren, H.W.M. van (2012). De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen. *Weekblad fiscaal recht*, 2012/885
- Hilten, M.E. van, & Kesteren, H.W.M. van. (2017). *Omzetbelasting*, Deventer, Nederland: Kluwer.
- Norden, G.D. (2017). *BTW-gids 2017*. Deventer, Nederland: Kluwer.
- Soltysik, M.W.C. (2016). Sveda: Een nieuwe dimensie in het aftrekrecht van BTW. *Weekblad fiscaal recht*, 58.
- Staats, G. M. C. M., Doesum, A. J. van, Dusarduijn, S. M. H., Hoogeveen, M. J., Mourik, M. J. J. R. van, Roij, W. A. P. van, & Wisman, C. (2017). *Inleiding belastingheffing ondernemingen en particulieren* (17e druk). Den Haag, Nederland: Sdu.
- Willemsen, B. (2017). Het Gambiet van het recht op aftrek van voorbelasting. *TFO 2017/149.1*
- Redactie BTW-PLAZA (2015). Btw-aftrek aanlegkosten gratis toegankelijk ontdekkingspad. Geraadpleegd van <https://www.btwplaza.nl/actueel/artikel/1055/btw-aftrek-aanlegkosten-gratis-toegankelijk-ontdekkingspad> op 24 april 2017

Europese richtlijn

- Btw-richtlijn 2006/112/EC: Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd op 12 februari 2008

Nederlandse wetgeving

Wet op de Omzetbelasting 1968: Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde

Jurisprudentieregister

Conclusies arresten Hoge Raad

HR, 25-01-1995, nr. 29652: Radio uitzendingen arrest

Hof van Justitie van de Europese Unie

HvJ EU 1 april 1982, C-89/81 (Hong Kong Trade Center), *BNB* 1982/311

HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-286/83, (Rompelman), *BNB* 1985/315

HvJ EU 5 juli 1988, C-289/86, (Happy Family), *BNB* 1988/303, *FED* 1988/496

HvJ EG 21 september 1988, C-50/87, (Commissie/Frankrijk), *BNB* 1994/306

HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94, (BLP Group Plc), *FED* 1995/495

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94, (INZO), *V-N* 1996, p.1396

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

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

HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc), *V-N* 2001-15.26

HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA) *V-N* 2001/55.78

HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-32/03 (Fini H), *V-N* 2005/15.8

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

HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06, (Securita), *V-N* 2008/14.20

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

HvJ EU 22 oktober 2015, nr. C-126/14, (Sveda), *BNB* 2016/135

HvJ EU 6 april 2017, nr. C-132/16, (Iberdrola), *V-N* 2017/19.9

Hoge Raad

HR 2 mei 1984, nr. 22.153, *BNB* 1984/295

HR 17 februari 1988, nr. 24 275, (Brits Toeristenbureau), *BNB* 1988/147

HR 1 april 1987, nr. 23 732, (IJ-veren II), *BNB* 1987/186

HR 15 april 1987, nr. 18 474, (IJ-veren I), *BNB* 1987/169

HR 4 juni 1988, nr. 25 104, (Stichting Musische Vorming), *BNB* 1989/245

HR 16 juni 1993, nr. 28 619, (Cultuur Filosofische Bibliotheek), *BNB* 1993/256

HR 25 januari 1995, nr. 29 652, (Radio omroep I), *BNB* 1995/216

HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, (Radio Omroep II), *BNB* 1996/391

HR 15 december 1999, nr. 34 958, (Zeehondencrèche), *BNB* 2000/128

Conclusies A-G

Conclusie A-G Overgaauw van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, *V-N* 2007/25.2

Conclusie A-G HvJ EU Kokott van 6 april 2017, C-132/16, *V-N* 2007/52.2