

Bachelorthesis

**Invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’
binnen het recht op aftrek van voorbelasting**

Naam	: Thomas Heuten
Studierichting	: Fiscale Economie
Administratienummer	: 961322
Datum	: april 2014
Examencommissie	: E.G. Bakker LLM Prof. dr. G.J. van Norden

Afkortingenlijst	3
Hoofdstuk 1 Inleiding	4
§1.1 Algemeen	4
§1.3 Opbouw	5
Hoofdstuk 2 Recht op aftrek	6
§ 2.1 Algemeen	6
§ 2.2 Ondernemer	6
§ 2.3 Prestaties	7
§ 2.4 Recht op aftrek van voorbelasting	8
§ 2.4.1 Algemeen	8
§ 2.4.2 Artikel 168 BTW-richtlijn	8
§ 2.4.3 BLP	9
§ 2.4.4 Midland Bank	10
§ 2.4.5 Abbey National	11
§ 2.4.6 Cibo.....	11
§ 2.4.7 Directe en algemene kosten	12
§ 2.5 Tussenconclusie	12
Hoofdstuk 3 Recente invulling Hof van Justitie EU	14
§3.1 Algemeen	14
§3.2 Arrest Wolfram Becker	14
§3.2.1 Samenvatting Arrest Wolfram Becker	14
§3.2.2 Oordeel Hof van Justitie EU	14
§3.2.3 Commentaar	15
§3.2.4 Eigen standpunt.....	16
§3.3 Arrest PPG Holding B.V.	16
§3.3.1 Samenvatting Arrest PPG Holding B.V.	16
§3.3.2 Oordeel Hof van Justitie EU	16
§3.3.3 Commentaar	17
§3.3.4 Eigen standpunt.....	18
§3.4 Tussenconclusie	18
Hoofdstuk 4 De invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel	20
§4.1 Algemeen	20
§4.2 Het begrip neutraliteitsbeginsel binnen de BTW	20
§4.3 De Midland Bank-doctrine ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel	21
§4.4 Arrest Wolfram Becker ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel	21
§4.5 Arrest PPG Holding B.V. ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel	22
§4.6 Tussenconclusie	20
Hoofdstuk 5 Conclusie	24
Literatuurlijst	26
Jurisprudentieregister	27

Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
B.V.	Besloten Vennootschap
Dr.	Doctor
EG	Europese Gemeenschappen
EU	Europese Unie
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (rechtsvorm die overeenkomt met de ‘besloten vennootschap’ in Nederland.)
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
Mr.	Meester
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
p.	Pagina
Prof.	Professor
r.o.	Rechtsoverweging
V-N	Vakstudie Nieuws

Hoofdstuk 1 Inleiding

§1.1 Algemeen

Sinds 1 januari 1968 kent Nederland een omzetbelasting zoals we hem nu kennen. Deze omzetbelasting is in relatief korte periode uitgegroeid tot een van de belangrijkste inkomstenbronnen van Nederland, alsook voor vele andere lidstaten van de Europese Unie. Als we naar de miljoenennota voor 2014¹ kijken zien we dat de omzetbelasting goed is voor 44,1 miljard euro aan inkomsten van de Rijksoverheid, ten opzichte van 45,3 miljard euro aan loon- en inkomstenbelasting, en 12,9 miljard euro aan vennootschapsbelasting. In totaal levert de BTW voor de lidstaten van de Europese Unie 862 miljard euro op. Op basis van deze cijfers kan aangenomen worden dat de omzetbelasting een belangrijke belasting is binnen ons belastingstelsel.

De Europese Unie heeft bepalingen waarmee het gemeenschappelijk BTW-stelsel in de Europese Unie in is gevoerd, vastgelegd in de BTW-richtlijn, officieel benoemd als richtlijn 2006/112/EG.

In de BTW-richtlijn is ook vastgelegd hoe men het recht op aftrek van voorbelasting behandelt. Het recht op aftrek van voorbelasting is een belangrijk onderdeel binnen ons BTW-stelsel. Het doel van het recht op aftrek van voorbelasting is het ontlasten van de belastingplichtige van door hem betaalde of verschuldigde BTW ten behoeve van zijn belaste prestaties, om hiermee te zorgen dat alleen consumptie belast wordt, en er geen cumulatie van BTW ontstaat². BTW-richtlijn artikel 168 stelt:

“Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:”

§1.2 Onderzoeksvraag

Er wordt gezegd dat er alleen aftrek van voorbelasting plaats kan vinden als de kosten van goederen of diensten gebruikt worden voor een voor de belastingplichtige belaste handeling. In het verleden heeft het Hof van Justitie EU in verschillende arresten invulling gegeven aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. Deze uitspraken vormden een doctrine ten opzichte van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. De voorwaarden in deze doctrine werden gebruikt om in andere situaties om te beoordelen of goederen of diensten zijn gebruikt voor belaste handelingen. Ondanks de ontstane doctrine naar aanleiding van deze arresten is het voor belastingplichtigen blijkbaar nog niet helder wanneer er een recht op aftrek van voorbelasting is en wanneer niet. Er ontstaan nog altijd disputen met betrekking tot dit begrip, waar uiteindelijk het Hof van Justitie EU uitspraak over moet doen. Zo zijn er in 2013 ook twee arresten geweest met betrekking tot dit begrip. In dit onderzoek ga ik toetsen

¹ <http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/begrotingen/2013/09/17/miljoenennota-2014/miljoenennota-2014.pdf>

² HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 19

of de twee arresten uit 2013 gevolgen hebben op de al bestaande doctrine met betrekking tot het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’, waarmee mijn volgende probleemstelling tot stand komt: Welke gevolgen heeft de recente invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’ door het Hof van Justitie EU in de arresten Becker en PPG Holding op de bestaande doctrine ten aanzien van artikel 168 BTW-richtlijn?

§1.3 Opbouw

Het onderzoek is als volgt opgebouwd. In Hoofdstuk 2 wordt het recht op aftrek volgens de wetgever uitgelegd, als ook de heersende leer en jurisprudentie ten aanzien van de invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. In Hoofdstuk 3 worden de recente arresten Becker en PPG Holding besproken, en welke invulling het Hof van Justitie hierin geeft aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. In Hoofdstuk 4 wordt besproken in hoeverre deze invulling van het Hof van Justitie in overeenstemming is met het Neutraliteitsbeginsel. In Hoofdstuk 5 wordt besproken of er eventuele verbeteringen mogelijk zijn in de Nederlandse wet die de uitspraken van het Hof van Justitie tegemoet komen. Er zal afgesloten worden met conclusies volgende uit het onderzoek en de persoonlijke stellingname in Hoofdstuk 6.

Hoofdstuk 2 Recht op aftrek

§ 2.1 Algemeen

Om voor het recht op aftrek van voorbelasting in aanmerking te komen moeten de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Niet alle BTW kan worden afgetrokken. Zo dienen de aangeschafte goederen of diensten gebruikt te worden door de ondernemer voor met BTW-belaste omzet, en moet er een factuur aanwezig zijn die voldoet aan de eisen voor een BTW-factuur. Het Hof van Justitie EU heeft in het verleden meerdere keren invulling gegeven aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’ genoemd in artikel 168 BTW-richtlijn, zie bijvoorbeeld arrest *Midland Bank*³. In de volgende paragrafen leg ik eerst de begrippen ondernemer en prestaties uit, waarna ik verder in zal gaan op het recht op aftrek van voorbelasting en hoe invulling werd gegeven aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. In hoofdstuk drie zal ik vervolgens kijken of het Hof van Justitie EU recent een andere invulling heeft gegeven aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’, aan de hand van de arresten *Becker*⁴ en *PPG Holding*⁵.

§ 2.2 Ondernemer

Om voor de BTW-richtlijn als belastingplichtige beschouwd te worden dient men aan drie voorwaarden te voldoen⁶. Men moet eenieder zijn, zelfstandig zijn, en er moet een economische activiteit verricht worden. Onder de eerste voorwaarde, eenieder, verstaan we natuurlijke personen en rechtspersonen, evenals samenwerkingsverbanden als een maatschap, BV of vennootschap onder firma⁷. Het is niet van belang waar de samenwerking juridisch gezien staat, de voorwaarde houdt enkel in dat de samenwerking naar buiten toe optreedt als één.

Onder de tweede voorwaarde, zelfstandig zijn, verstaan we dat er geen verhouding van ondergeschiktheid aan een ander bestaat. Gevolg hiervan is dat werknemers in loondienst uitgesloten worden voor de BTW, indien zij een arbeidsovereenkomst aan zijn gegaan met een werkgever, evenals andere personen waaruit een verhouding van ondergeschiktheid bestaat.

Onder de derde en laatste voorwaarde, de voorwaarde dat er een economische activiteit verricht dient te worden, verstaan we volgens artikel 9 van de BTW-richtlijn⁸ alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverlener. Hieronder vallen de prestaties genoemd in artikel 2 lid 1 BTW-richtlijn. Deze prestaties zal ik volgende paragraaf verder behandelen.

Als men aan deze drie voorwaarden voldoet, moet men volgens de BTW-richtlijn beschouwd worden

³ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank*)

⁴ HvJ EG 21 februari 2013, C-104/12 (*Becker*)

⁵ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (*PPG Holding*)

⁶ Artikel 9 lid 1 eerste volzin, Richtlijn 2006/112/EG

⁷ HR 5 januari 1983, BNB 1983/76

⁸ Artikel 9 lid 1 tweede volzin, Richtlijn 2006/112/EG

als belastingplichtige voor de BTW. In de Wet komt het begrip ondernemer dezelfde betekenis toe als aan het begrip belastingplichtige als bedoeld in de BTW-richtlijn. Dit is bevestigd in het arrest van de Hoge Raad, BNB 1984/295⁹. Om als ondernemer beschouwd te worden voor de Wet gelden dus dezelfde drie voorwaarden als voor de BTW-richtlijn.

§ 2.3 Prestaties

De voorwaarde genoemd om beschouwd te worden als belastingplichtige voor de BTW, ‘een economische activiteit verrichten’, speelt een doorslaggevende rol binnen de BTW. Enkel prestaties die aangemerkt kunnen worden als economische activiteit kunnen in de BTW worden betrokken¹⁰. Als een prestatie niet kan worden aangemerkt als economische activiteit valt deze buiten de werking van de BTW. Volgens artikel 9 BTW-richtlijn wordt als „economische activiteit” beschouwd, *“alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”*¹¹.

De prestatie voor de BTW valt vervolgens te verdelen in leveringen, intracommunautaire verwervingen, diensten en de invoer van goederen¹². Inhoudelijk wordt in de Nederlandse Wet hetzelfde beoogt als in de BTW-richtlijn¹³.

Naar volgorde van de BTW-richtlijn alsmede de Wet wordt er eerst gekeken of sprake is van een prestatie, daarna of de prestatie een levering, intracommunautaire verwerving, dienst of invoer is, aansluitend wordt de plaats van deze prestatie bepaald, vervolgens of de prestatie is verricht door een ondernemer. Het maken van onderscheid tussen een levering, intracommunautaire verwerving, dienst of invoer is van invloed op de verdere bepalingen binnen de BTW, zoals plaats van de prestatie¹⁴, maatstaf¹⁵ en tarief¹⁶ van heffing, of er vrijstellingen gelden¹⁷, en in hoeverre er aftrek van voorbelasting toegestaan is¹⁸.

⁹ Hoge Raad, 2 mei 1984, nr 22153 BNB 1984/295

¹⁰ Artikel 9 lid 1, Richtlijn 2006/112/EG

¹¹ Artikel 9 lid 1 volzin 2 & 3, Richtlijn 2006/112/EG

¹² Artikel 2 lid 1, Richtlijn 2006/112/EG

¹³ Artikel 3, artikel 4, artikel 17a, artikel 18 Wet Omzetbelasting 1968

¹⁴ Titel V, Richtlijn 2006/112/EG

¹⁵ Titel VII, Richtlijn 2006/112/EG

¹⁶ Titel VIII, Richtlijn 2006/112/EG

¹⁷ Titel IX, Richtlijn 2006/112/EG

¹⁸ Titel X, Richtlijn 2006/112/EG

§ 2.4 Recht op aftrek van voorbelasting

§ 2.4.1 Algemeen

In het BTW-systeem zoals we dat in de EU kennen moet de ondernemer die BTW-belast presteert BTW afdragen over deze BTW-belaste prestaties. De ondernemer die BTW-belast presteert heeft anderzijds recht op aftrek van voorbelasting. Onder voorbelasting verstaan we de BTW die anderen (leveranciers) de ondernemer (afnemer) in rekening brengen. Door het recht op aftrek van voorbelasting wordt de ondernemer alleen belast voor zijn meerwaarde, en ontstaat er in beginsel geen cumulatie van BTW. Leveranciers brengen BTW in rekening, afnemers trekken de BTW af van de BTW die af moet worden gedragen over de BTW-belaste omzet. Dit recht op aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat de BTW uiteindelijk alleen drukt op de consumptie door de eindgebruiker en dus consument. Dit is nog eens benadrukt in rechtsoverweging 24 uit het Abbey National-arrest¹⁹: *“Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW”*.

In de BTW-richtlijn komt het recht op aftrek van voorbelasting aan de orde in artikel 168²⁰. In de Wet komt deze aftrekregeling aan de orde in artikel 15 Wet Omzetbelasting²¹. Ik zal eerst bespreken hoe de aftrekregeling behandeld wordt in artikel 168 BTW-richtlijn, mede aan de hand van verschillende jurisprudentie. In het hoofdstuk daarna zal ik recente jurisprudentie bespreken om te onderzoeken of deze recentere jurisprudentie een andere invulling geeft aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’.

§ 2.4.2 Artikel 168 BTW-richtlijn

De BTW-richtlijn stelt vereisten voor het recht op aftrek van voorbelasting. Deze vereiste luidt als volgt:

“Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken.”²²

Deze richtlijn stelt dat de belastingplichtige alleen BTW op door hem gemaakte kosten ten aanzien van leveringen en diensten verricht aan hem, mits deze gebruikt worden voor zijn belaste handelingen.

Om in aanmerking te komen voor het recht op aftrek van voorbelasting zijn er dus in principe drie vereisten:

¹⁹ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc)

²⁰ Artikel 168 Richtlijn 2006/112/EG

²¹ Artikel 15 Wet Omzetbelasting 1968

²² Artikel 168 Richtlijn 2006/112/EG

- a. men moet belastingplichtige zijn, hij moet dus voldoen aan de voorwaarden uit artikel 9 lid 1 BTW-richtlijn²³ om in aanmerking te komen voor belastingplichtige voor deze richtlijn;
- b. deze belastingplichtige is afnemer van geleverde goederen en/of diensten zoals genoemd in artikel 2 lid 1 BTW-richtlijn²⁴;
- c. deze prestaties dienen te worden gebruikt voor de belastingplichtige zijn belaste handelingen.

Het Hof van Justitie EU heeft in meerdere arresten invulling gegeven aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. Eerst in het arrest BLP²⁵. Daarna kwamen een aantal verschillende arresten waarin het Hof van Justitie EU invulling geeft aan het recht op aftrek van voorbelasting. A-G Overgaauw heeft in zijn conclusie de door het Hof van Justitie EU ontwikkelde leer de ‘Midland Bank-doctrine’²⁶ genoemd. Het gaat daarbij om de arresten Midland Bank²⁷, Abbey National²⁸ en Cibo²⁹.

§ 2.4.3 BLP

BLP was een maatschappij die zich bezighield met doe-het-zelf-zaken. In tijden van financiële moeilijkheden verkochten zij de aandelen in een onderneming die enkele jaren daarvoor aangekocht was, zodat ze van deze opbrengst schulden af konden betalen. In geschil was de BTW die drukte over de ingewonnen advieskosten ten aanzien van de levering van aandelen. BLP stelde dat wanneer zij een lening bij de bank had genomen om haar financiële positie te versterken, zij de BTW die drukte op de daarvoor gemaakte kosten wel in aftrek had kunnen brengen. Het Hof van Justitie EU reageerde dat het juist is dat een BTW-ondernemer recht heeft op aftrek van voorbelasting over diensten die accountants en juridisch adviseurs die verband hebben met de belaste handelingen van deze ondernemer. Zij stelt vervolgens dat het juist is dat als BLP een banklening aan waren gegaan zij de belasting in verband met het aantrekken van deze banklening in aftrek kon brengen³⁰. De consequentie zou dan zijn dat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten, en dus de prijs bepalen van het product. In casu hebben de kosten niet mede de prijs van het product bepaald. De invulling die het Hof van Justitie EU hier geeft aan het begrip ‘gebruikt voor’, stelt dat *“een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen”*³¹. Het leveren van aandelen is een vrijgestelde prestatie, en gezien de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de BTW die drukte op de adviseurskosten en het

²³ Artikel 9 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG

²⁴ Artikel 2 lid 1 Richtlijn 2006/112/EG

²⁵ HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group Plc)

²⁶ Paragraaf 2.7 in de bijlage bij de conclusie van A-G Overgaauw van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, V-N 2007/25.29

²⁷ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank)

²⁸ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc)

²⁹ HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA)

³⁰ HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group Plc), r.o. 25

³¹ HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group Plc), r.o. 19

leveren van aandelen concludeerde het Hof van Justitie EU dat BLP deze BTW-kosten dus niet in aftrek mag brengen.

§ 2.4.4 Midland Bank³²

Midland Bank verrichtte zowel vrijgestelde als belaste prestaties. Deze verkocht een deelneming aan een Amerikaanse afnemer. Na de afname van de deelneming vormde zich een geschil. De BTW over de honoraria betaald aan een advocatenkantoor aangaande dit geschil had Midland Bank in aftrek gebracht. Midland Bank was van mening dat de kosten van het advocatenkantoor betrekking hadden op belaste prestaties, waarvoor een volledig recht op aftrek bestond. Het Hof van Justitie EU oordeelde al in het BLP-arrest dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is vereist tussen de betrokken dienst en de belaste handeling. Het Hof van Justitie EU stelde dat de kosten een van de bestanddelen moeten zijn van de prijs waarvoor in een later stadium verrichte handelingen recht op aftrek bestaat. In casu was er geen onmiddellijke samenhang tussen het verkopen van de deelneming en de kosten van de diensten gebruikt na het verrichten van die deelneming, de kosten zijn dus niet toe te schrijven aan een belaste handeling. Het Hof van Justitie EU bepaalde dat Er wel rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de algehele bedrijfsactiviteit is. Deze kosten zijn geen onderdeel van de prijs van de producten van Midland Bank, maar zijn wel gemaakt met het oog op de algehele bedrijfsactiviteit. Het Hof oordeelde dat Midland Bank deze kosten als algemene kosten moet beschouwen. De kosten mogen dus pro rata afgetrokken worden.

In beginsel dient er volgens het Hof van Justitie EU een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te bestaan tussen een bepaalde handeling en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

Het Hof van Justitie “*vooronderstelt ook dat de kosten die voor het verwerven van die goederen of diensten zijn gemaakt, één van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen zijn*”³³. De kosten moeten dus een onderdeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte handeling waarbij gebruik wordt gemaakt van die goederen en diensten.

Als er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de gemaakte kosten en een handeling die recht geeft op aftrek van voorbelasting is er in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting. Als er wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de gemaakte kosten en de gehele bedrijfsactiviteit moeten de kosten beschouwd worden als algemene kosten, en geeft dit recht op pro rata aftrek. De belastingplichtige dient dan wel aan te tonen dat deze algemene kosten ook als zodanig zijn doorberekend in de kostprijs van de producten van de onderneming.

Advocaat-Generaal Overgaauw noemde de ontwikkelde leer naar aanleiding van dit arrest en de in de volgende paragrafen besproken arresten de ‘Midland Bank-doctrine’.

³² HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank)

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

§ 2.4.5 Abbey National³⁴

Abbey National hield zich bezig met het verkopen en leveren van onroerende zaken, deze werden volledig belast geëxploiteerd. In geschil was of de kosten gemaakt ten aanzien van het overdragen van een onderneming aftrekbaar waren voor de BTW. Eerder bepaalde het Hof van Justitie EU dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet zijn tussen kosten en een latere handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De onderneming werd overgedragen, dus er kon geen samenhang zijn met een latere handeling waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De overdracht van de onderneming zelf werd door de Britse belastingdienst gezien als niet-belaste handeling, en deze was daarom dan ook van mening dat er slechts gedeeltelijk aftrek toegestaan was gezien de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang mistte.

Het Hof van Justitie EU herhaalt de vereisten voor recht op aftrek zoals in voornoemde arresten. Daarbij oordeelt zij dat deze kosten verbonden zijn met de algehele economische bedrijfsactiviteit van de onderneming vóór de overdracht, omdat de onderneming na de overdracht geen handelingen meer verricht. De kosten worden daarom beschouwd als algemene kosten van de onderneming.

§ 2.4.6 Cibo³⁵

Cibo had belangrijke deelnemingen in drie gespecialiseerde ondernemingen in de rijwielsector. Een aantal derden bracht Cibo verschillende diensten in rekening in verband met de verwerving van de deelnemingen in haar dochterondernemingen. Deze diensten bestonden uit het doorlichten van bedrijven, bemiddelingskosten bij de overname, het realiseren van de overname en een verrichting op juridisch en fiscaal gebied. Cibo was van mening dat zij moeiende houdster was, en dat de in rekening gebrachte kosten als algemene kosten beschouwd moesten worden. De Franse belastingdienst was van mening dat zij geen moeiende houdster was, hierdoor geen belastingplichtige, en dus niet toegekomen werd aan het recht op aftrek. Het Hof van Justitie EU oordeelde *“dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de diverse door een holding gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat”*³⁶. De uitgaven waren volgens het Hof van Justitie EU niet te koppelen aan de kostprijs van de handeling in een later stadium waardoor een recht op aftrek bestaat. Het Hof van Justitie EU stelde wel *“Er is derhalve in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de volledige bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige”*³⁷. De kosten werden dus beschouwd als algemene kosten voor Cibo, waardoor ze pro rata een recht op aftrek hadden.

³⁴ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc)

³⁵ HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA)

³⁶ HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA), r.o. 32

³⁷ HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA), r.o. 33

§ 2.4.7 Directe en algemene kosten

Het Hof van Justitie EU maakt onderscheid tussen directe kosten, algemene kosten en kosten die buiten de BTW vallen. Onder directe kosten verstaan ze de kosten die rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de belaste handeling van de belastingplichtige. Onder algemene kosten verstaat het Hof van Justitie EU kosten die wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met de gehele bedrijfsactiviteit, maar die niet toe te rekenen zijn aan een bepaalde belaste handeling van de BTW-onderneming. Als kosten niet direct toe te rekenen zijn, en ze geen verband hebben met de gehele bedrijfsactiviteit dienen de kosten buiten de BTW beschouwd te worden.

Om vast te stellen of kosten directe kosten, algemene kosten of kosten zijn die buiten de BTW vallen destilleren Van Doesum en Van Kesteren drie criteria³⁸. Deze criteria zijn verdiscontering, finaliteit en causaliteit. Onder verdiscontering wordt verstaan dat de kosten mede de prijs bepalen van de belaste prestatie. Het criterium finaliteit stelt dat de kosten gedaan dienen te zijn met het oog op de economische activiteit. Het causaliteitscriterium stelt dat de kosten behoren voort te vloeien uit de belaste handeling³⁹.

Als er samenhang is tussen de kosten en een belaste handeling is er sprake van directe kosten⁴⁰. Als er wel samenhang is met de algehele economische activiteit, maar de kosten niet toe te schrijven zijn aan één of meerdere specifieke belaste handelingen is er sprake van algemene kosten⁴¹. Als er niet aan deze criteria wordt voldaan worden deze kosten in beschouwing genomen binnen de BTW.

Van Doesum en Van Kesteren hebben geen principiële bezwaren tegen het gebruik van deze drie criteria om de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aan te tonen⁴². Wel stellen Van Doesum en Van Kesteren vast dat het Hof van Justitie EU niet altijd deze drie criteria of de volgorde hanteert, en lijkt het Hof van Justitie EU meer waarde te hechten aan de verdiscontering dan aan de andere twee criteria⁴³.

§ 2.5 Tussenconclusie

Het Hof van Justitie EU maakt verschil tussen directe kosten, algemene kosten en kosten die buiten het recht op aftrek van voorbelasting vallen, zoals ook Van Doesum en Van Kesteren stellen⁴⁴. Uit het

³⁸ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', paragraaf 3, *WFR* 2012/885

³⁹ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', paragraaf 3, *WFR* 2012/885

⁴⁰ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', paragraaf 4.6, *WFR* 2012/885

⁴¹ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', paragraaf 4.6, *WFR* 2012/885

⁴² A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', paragraaf 6, *WFR* 2012/885

⁴³ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', paragraaf 6, *WFR* 2012/885

⁴⁴ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare

arrest BLP volgt dat het Hof van Justitie EU de voorwaarde stelt dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aanwezig dient te zijn tussen de kosten en de belaste handeling⁴⁵. Uit de Midland Bank-doctrine volgt dat deze samenhang aangetoond door de verdisconteringstoets, de finaliteitstoets en de causaliteitstoets. Als er een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang is tussen de kosten en een belaste handeling, is er sprake van directe kosten. Als er wel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de algehele bedrijfsactiviteit aanwezig is spreekt met van algemene kosten. De belasting over deze kosten dienen pro rata afgetrokken te worden. Dat wil zeggen dat de belaste omzet wordt afgezet tegen de totale omzet, en in diezelfde verhouding mogen algemene kosten afgetrokken worden. Als er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aanwezig is worden deze kosten voor het recht op aftrek van voorbelasting buiten beschouwing gelaten.

handelingen', paragraaf 2.1, *WFR* 2012/885

⁴⁵ HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group Plc), r.o. 19

Hoofdstuk 3 Recente invulling Hof van Justitie EU

§3.1 Algemeen

Zoals in voorgaand hoofdstuk beschreven heeft het Hof van Justitie EU in verschillende arresten dezelfde voorwaarden gesteld aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. Er moet een rechtstreeks en onmiddellijk verband zijn tussen de kosten en de belaste handeling van de belastingplichtige. Deze kosten dienen mede de prijs te bepalen van het product van de belastingplichtige. De voorwaarden werden door Advocaat-Generaal Overgaauw de Midland-doctrine genoemd. In 2013 zijn er twee arresten geweest met betrekking tot het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’, namelijk het arrest Becker uitgesproken op 21 februari 2013, en het arrest PPG Holding, uitgesproken op 18 juli 2013. In de volgende paragrafen zal ik toetsen of het Hof van Justitie EU in deze arresten een andere invulling heeft gegeven aan dit begrip ten opzichte van de eerder ontwikkelde Midland Bank-doctrine.

§3.2 Arrest Wolfram Becker

§3.2.1 Samenvatting Arrest Wolfram Becker⁴⁶

Wolfram Becker drijft voor eigen rekening een onderneming. Daarnaast heeft hij een meerderheidsaandeel in bouwbedrijf A GmbH. Becker en A GmbH vormden een fiscale eenheid. A GmbH voert een opdracht uit, waarna door justitie een strafrechtelijk onderzoek in wordt gesteld naar Wolfram Becker wegens corruptie. Wolfram Becker werd ervan verdacht over informatie te beschikken over andere de offertes aanbieders, waardoor hem door zijn offerte daarop aan te passen de opdracht werd gegund. Hier zou mede sprake zijn van het aanbieden en geven van steekpenningen. In verband met het strafrechtelijk onderzoek schakelt Wolfram Becker advocaten in. Volgens de overeenkomsten met de advocaat was Becker zelf, als verdachte, de cliënt. De advocaten factureren aan A GmbH. Wolfram Becker brengt vervolgens de BTW in aftrek, wat volgens de Duitse Belastingdienst echter niet aftrekbaar is. De Duitse rechter stelde prejudiciële vragen in deze zaak. De vraag luidde of het rechtstreekse en onmiddellijke verband bepaald wordt door de objectieve inhoud van de verrichte prestatie of de oorzaak van de verkregen prestatie⁴⁷.

§3.2.2 Oordeel Hof van Justitie EU

Het Hof van Justitie EU oordeelt dat de kosten voor de diensten van de advocaat niet het recht geeft aan A GmbH de BTW over deze diensten af te trekken. Zij oordeelt als antwoord op de vraag “*dat het bestaan van het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een gegeven handeling en de gehele*

⁴⁶ HvJ EG 21 februari 2013 ,C-104/12 (Becker)

⁴⁷ HvJ EG 21 februari 2013 ,C-104/12 (Becker), r.o. 18

*activiteit van de belastingplichtige aan de hand waarvan moet worden bepaald of hij de goederen en diensten heeft gebruikt ‘voor zijn belaste handelingen’, afhangt van de objectieve inhoud van het door de belastingplichtige verkregen goed of van de door hem ontvangen dienst*⁴⁸. Er wordt in casu beoogd om strafsancities af te weren voor Wolfram Becker, de natuurlijk persoon als zaakvoerder van de belastingplichtige onderneming. De onderneming is volgens het Hof van Justitie EU dus niet gerechtigd de BTW over de verrichte diensten af te trekken⁴⁹. Hierbij geeft het Hof van Justitie een verwijzing naar het in het voorgaand besproken arrest BLP. Hierin verwijzen ze specifiek aan dat de verplichting om uitsluitend de objectieve inhoud van de betrokken verrichting in aanmerking te nemen het beste aansluit bij het nagestreefde doel in ons BTW-stelsel, namelijk het garanderen van rechtszekerheid en het vergemakkelijken van de BTW-belastingheffing.⁵⁰ Hiermee lijkt het Hof van Justitie EU te bedoelen dat het uiteindelijke doel van de belastingplichtige niet relevant is voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang.

§3.2.3 Commentaar

De nadruk in deze casus ligt op de afnemer van de prestatie. M.D.J. van der Wulp stelt dat de afnemer van de prestatie degene is met wie de leverancier of dienstverrichter een rechtsbetrekking heeft⁵¹. Dit moet volgens Van der Wulp vastgesteld worden aan de hand van het contract, de betaling, het gebruik en de factuur⁵².

Mr.dr. J.Th. Sanders stelt de vraag wat in een concreet geval ‘rechtstreeks en onmiddellijk’ betekent⁵³. Hij stelt vervolgens dat we ons tevreden moeten stellen dat een kant en klaar antwoord niet bestaat, gezien de vele verschillende situaties in de praktijk. Wat volgens hem ook uit deze zaak blijkt. Er moet worden uitgegaan van de objectieve inhoud, dus de aanschaf van goederen en diensten moet uitsluitend zijn opgeroepen door de later door de ondernemer te verrichten prestaties. In casu staat vast dat de handeling niet net behoeve van de belastbare activiteit van A GmbH is verricht, er kan dus niet worden aangenomen dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de Midland Bank-doctrine. Volgens Sanders weegt de toets omtrent de objectieve inhoud van het door de ondernemer verkregen goed of de door hem ontvangen dienst zwaar. De combinatie van deze elementen moet uitwijzen of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband kan worden geconstateerd, zoals eerder gezegd is er dus geen concreet antwoord mogelijk.

⁴⁸ HvJ EG 21 februari 2013 ,C-104/12 (Becker)

⁴⁹ HvJ EG 21 februari 2013 ,C-104/12 (Becker), r.o. 30

⁵⁰ HvJ EG 21 februari 2013 ,C-104/12 (Becker), r.o. 23

⁵¹ M.D.J. van der Wulp, Wie is de afnemer in de btw?, *BtwBrief* 2013/112

⁵² M.D.J. van der Wulp, Wie is de afnemer in de btw?, *BtwBrief* 2013/112

⁵³ Mr.dr. J.Th. Sanders, *NtFR* 2013/530

§3.2.4 Eigen standpunt

Dit arrest geeft naar mijn mening meer duidelijkheid over de invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’. Het geeft een uitgebreidere invulling aan de voorwaarde rechtstreeks en onmiddellijke samenhang tussen de kosten en de belaste handeling, gesteld in de Midland Bank-doctrine. De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hangt volgens het Hof van Justitie EU dus af van de objectieve inhoud van de afgenomen prestatie. Ik ben van mening dat het Hof van Justitie EU hierin nóg meer duidelijkheid kan verschaffen. Nu kan namelijk nog betwist worden wat de objectieve inhoud van de prestatie is. Het Hof van Justitie EU zou duidelijkheid kunnen scheppen door de vraag te beantwoorden wat precies verstaan wordt onder de objectieve inhoud van een prestatie. Er zou mijns inziens gesteld kunnen worden dat de objectieve inhoud van de prestatie gelijk is aan het objectieve doel voor de belastingplichtige. Het objectieve doel in casu is het strafsancities afweren voor Wolfram Becker. Derhalve doet het Hof van Justitie EU dus recht aan, gezien er naar mijn mening geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen het objectieve doel en de belaste handelingen.

§3.3 Arrest PPG Holding B.V.

§3.3.1 Samenvatting Arrest PPG Holding B.V.⁵⁴

PPG Holding B.V. is de holding van de SigmaKalon Groep. PPG Holding B.V. brengt ten behoeve van haar werknemers een pensioenregeling in en brengt deze onder in de Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland. Dit pensioenfonds is naar Nederlandse Wet volledig gescheiden van PPG Holding B.V., zowel juridisch als fiscaal. PPG Holding B.V. is wettelijk niet verplicht een pensioenfonds op te richten, zij had deze ook uit kunnen besteden aan een verzekeringsmaatschappij. De premies ten behoeve van de pensioenregelingen worden volledig voldaan door PPG Holding B.V., de werknemers betalen dus geen premie. PPG heeft met een dochteronderneming contracten gesloten ten behoeve van de administratie en het beheer van het pensioenfonds. PPG Holding betaalt alle kosten van deze diensten, en neemt de btw over deze kosten hierna volledig in aftrek. De belastinginspecteur is van mening dat men deze ten onrechte in aftrek gebracht heeft⁵⁵. Rechtbank Leeuwarden stelt de inspecteur in het gelijk⁵⁶. In hoger beroep vraagt het Hof Leeuwarden zich af of er een onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten voor het pensioenfonds en de belaste handelingen van PPG Holding B.V en legt deze vragen voor aan het Hof van Justitie EU⁵⁷.

⁵⁴ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding)

⁵⁵ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 17

⁵⁶ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 14

⁵⁷ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 18

§3.3.2 Oordeel Hof van Justitie EU

Het Hof van Justitie EU oordeelt dat een BTW-ondernemer die voor het zeker stellen van de pensioenrechten van zijn werknemers een pensioenfonds heeft opgericht, het recht heeft de BTW die hij heeft betaald ter zake van prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds in aftrek te brengen⁵⁸. Voorwaarde is wel, zoals al eerder in verschillende arresten gesteld, dat er uit het geheel van betrokken transacties een rechtstreeks en onmiddellijk naar voren komt⁵⁹. Het Hof van Justitie stelt in casu dat de bedrijfsactiviteiten van PPG Holding B.V. de uitsluitende oorzaak is van de afgenomen diensten⁶⁰. De afgenomen diensten maken dus deel uit van van de algemene kosten van PPG Holding B.V., en de kosten van deze diensten bepalen mede de prijs van de producten van PPG Holding B.V.⁶¹. Tevens oordeelt het Hof van Justitie EU dat indien aftrek niet toegestaan zou worden dit een inbreuk zou zijn op het neutraliteitsbeginsel⁶². Het Hof van Justitie EU stond vervolgens toe dat PPG Holding B.V. het recht heeft op aftrek van voorbelasting voor deze kosten.

§3.3.3 Commentaar

A-G Sharpston is van mening dat PPG Holding B.V. geen recht heeft op aftrek van voorbelasting⁶³. Volgens Sharpston kan het Pensioenfonds alleen de voorbelasting aftrekken over haar eigen belastbare handelingen verschuldigde belasting. A-G Sharpston is van mening dat het neutraliteitsbeginsel de toepassing voor de BTW in casu niet verruimt⁶⁴.

Mr. A.J. Blank vindt dat de behandeling voor de BTW van vermogensbeheerdiensten gecompliceerd ligt. Zij is van mening dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat vergelijkbare prestaties verschillend behandeld worden en is het hierover oneens met A-G Sharpston⁶⁵.

Mr. dr. Sanders oordeelt hier dat de BTW hier eenvoudig is en oordeelt anders dan A-G Sharpston⁶⁶. Het Hof van Justitie EU volgt enkel de basisregels van de aftrek van voorbelasting, en komt niet toe aan het probleem van de afnemer van de prestatie. In casu is de afnemer het pensioenfonds, maar voldoet PPG Holding B.V. de kosten. Volgens Sanders moet de verwijzende rechter in feite enkel nog toetsen of het rechtstreekse en onmiddellijke verband ook hier bestaat. Er moet onderzocht worden of ondanks de totaal juridisch en fiscaal gescheiden entiteiten het verband uit het geheel van omstandigheden van de betrokken transacties naar voren komt. Sanders stelt dat het dus enkel naar voren hoeft te komen, wat behoorlijk wat ruimte geeft voor de verwijzende rechter. Hij verwacht dat in Nederland en overige lidstaten veel vergelijkbaar opererende pensioenfondsen zullen hebben

⁵⁸ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 20

⁵⁹ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 29

⁶⁰ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 26

⁶¹ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 25

⁶² HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 27

⁶³ A-G Sharpston, V-N 2013/948

⁶⁴ Mr. A.J. Blank, *NtFR* 2012/1767

⁶⁵ Mr. A.J. Blank, *NtFR* 2012/1767

⁶⁶ Mr.dr. J.Th. Sanders, *NtFR* 2013/1867

bestaan, die deze aftrek nooit gekregen of gevraagd hebben. Hij denkt dat het beginsel van de formele rechtskracht, samen met het rechtzekerheidsbeginsel het wint van het neutraliteitsbeginsel, en die vergelijkbaar opererende pensioenfondsen dus pech hebben, en geen recht krijgen op de nooit gekregen aftrek.

§3.3.4 Eigen standpunt

Als PPG Holding B.V. de pensioenregelingen voor haar werknemers bij een algemeen pensioenfonds onder had gebracht, had zij de kosten met betrekking tot deze diensten in aftrek mogen brengen. Het Hof van Justitie EU schept naar mijn mening meer duidelijkheid door aan te tonen dat het in casu niet toestaan van het recht op aftrek van voorbelasting in strijd zou zijn met het neutraliteitsbeginsel. De BTW mag niet verstorend werken, en als dit niet toegestaan zou worden zou dit wel het geval zijn. Daarnaast ben ik het ermee eens dat deze casus een stuk eenvoudiger is dan voorgaande besproken arresten. Zoals Sanders al becommentarieerd heeft hoeft het rechtstreeks en onmiddellijk verband enkel naar voren te komen. De bedrijfsactiviteiten van PPG Holding B.V. zijn uitsluitend de oorzaak van de afgenomen diensten ten behoeve van het pensioenfonds. Het rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat overduidelijk, het is dus terecht dat PPG Holding B.V. hier recht op aftrek heeft over de kosten ten behoeve van het pensioenfonds.

§3.4 Tussenconclusie

In deze twee arresten zien we de ‘Midland Bank-doctrine’, en dus het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’ verduidelijkt. Het Hof van Justitie heeft de voorwaarden in de zogenaamde ‘Midland Bank-doctrine’ verduidelijkt en uitgebreid op verschillende manieren. Ten eerste zien we dat in arrest Wolfram Becker het Hof van Justitie stelt dat het bij het aantonen van het rechtstreeks en onmiddellijk verband alleen de objectieve inhoud van belang is, ongeacht het uiteindelijke subjectieve doel van de belastingplichtige zelf⁶⁷. Ten tweede zien we in arrest PPG Holding B.V. dat het rechtstreeks en onmiddellijk verband uit de betrokken transacties naar voren dient te komen⁶⁸, wat naar mijn mening een veel breder begrip is, waar nog steeds veel verschillende mogelijkheden voor interpretatie voor zijn.

Beide arresten gaan niet allebei hetzelfde in op het probleem van de afnemer van de prestatie. In arrest Wolfram Becker lijkt dit probleem voor het Hof van Justitie EU redelijk centraal te liggen. De afnemer in casu is namelijk Wolfram Becker zelf, het objectieve doel is het voorkomen van het sanctioneren

⁶⁷ HvJ EG 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), r.o. 33

⁶⁸ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 29

van Wolfram Becker, de afnemer in deze staat los van de bedrijfsactiviteit, dus is het volgens het Hof van Justitie EU niet aftrekbaar voor A GmbH⁶⁹. In arrest PPG Holding B.V. komt men niet toe aan dit probleem van de afnemer van de prestatie, er wordt enkel onderzocht of er uit betrokken transacties een rechtstreeks en onmiddellijk verband naar voren komt, wat het geval is⁷⁰.

⁶⁹ HvJ EG 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), r.o. 30

⁷⁰ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 29

Hoofdstuk 4 De invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel

§4.1 Algemeen

Uit de BTW-richtlijn volgt dat er binnen ons BTW-stelsel wordt gestreefd naar de grootst mogelijke mate van neutraliteit. Wat de precieze betekenis van deze neutraliteit is wordt niet in de richtlijn zelf gedefinieerd. Het Hof van Justitie EU stelt in verschillende arresten dat het neutraliteitsbeginsel een fundamenteel beginsel is in de BTW⁷¹. Het neutraliteitsbeginsel kennen we in verschillende vormen. Er is zowel een economische, juridische als externe neutraliteit binnen de belasting⁷². In de volgende paragraaf zal ik het neutraliteitsbeginsel en de verschillende invullingen van het begrip neutraliteit binnen de BTW beschrijven. De paragrafen daarna zal ik de Midland Bank-doctrine en de recente arresten Wolfram Becker en PPG Holding B.V. toetsen aan het neutraliteitsbeginsel binnen de BTW.

§4.2 Het begrip neutraliteitsbeginsel binnen de BTW

De economische invulling van het begrip neutraliteit stelt dat de heffing van belasting de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk dient te verstoren⁷³. De juridische invulling is een bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel, zoals blijkt uit verschillende arresten van het Hof van Justitie EU⁷⁴. De externe neutraliteit ziet erop toe dat heffing van BTW bij invoer gelijk is aan de binnenlandse heffingsdruk op eenzelfde goed⁷⁵. Deze eis brengt derhalve voort dat de heffing van de BTW binnen de lidstaten op gelijke manier plaats dient te vinden.

Het niet verstoren van de optimale verdeling van de welvaart door het heffen van belasting is een utopie. Er wordt volgens Van Doesum aangenomen dat het onontkoombaar is dat er enige verstoring plaats zal vinden⁷⁶. Daarnaast geven van Hilten en Van Kesteren ook aan dat een neutrale belasting niet bestaat⁷⁷. Een ander aspect van de economische invulling van het begrip neutraliteit is dat de belasting strikt evenredig moet zijn aan de prijs, en het slechts mag drukken op particuliere consumptie. Er is dus geen cumulatie van BTW toegestaan in de productie- en distributiefase. Dit wordt ook wel evenredigheidsbeginsel genoemd. Dit beginsel zorgt er dus voor dat dubbele heffing en dubbele niet-heffing niet is toegestaan.

Zoals eerder gezegd is het neutraliteitsbeginsel ook een vorm van gelijkheidsbeginsel. Binnen de BTW

⁷¹ HvJ EG 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16 r.o. 59, HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20 r.o. 25

⁷² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 2007, p 14

⁷³ A.J. van Doesum *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, p. 31

⁷⁴ HvJ EG 10 juli 2008 C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23 r.o. 36 en HvJ EG 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), V-N 2008/62.26, r.o. 27

⁷⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p 15

⁷⁶ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009, p. 33

⁷⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p 14

wil dat zeggen dat gelijke situaties gelijk behandeld worden. Zoals blijkt uit verschillende uitspraken van het Hof van Justitie EU vindt dit begrip toepassing in gevallen waarin sprake is van ‘concurrerende ondernemers die handelen in soortgelijke goederen en/of diensten die met elkaar concurreren’⁷⁸. Dit wordt tevens gesteld in artikel 7 BTW-richtlijn⁷⁹. Daar benadrukt men dat het gemeenschappelijke BTW-stelsel uiteindelijk mededingingsneutraal moet zijn, zodat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de grootte van de keten. Vergelijkbare economische activiteiten behoren dus op dezelfde manier behandeld te worden in de BTW, ongeacht welke rechtsvorm of welk samenwerkingsverband, en deze BTW-heffing dient zo min mogelijk te verstoren.

§4.3 De Midland Bank-doctrine ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel komt tot uitdrukking in de voorwaarden die volgden uit de uitspraken rondom de arresten CLP, Midland-Bank, Abbey National en CIBO, die de Midland Bank-doctrine vormen. Het Hof van Justitie stelde dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van BTW zijn onderworpen⁸⁰. Het doel is dus om de kosten door te berekenen aan de consumptie, en geen cumulatie van BTW te laten ontstaan. Door het stellen van deze voorwaarden binnen de Midland Bank-doctrine ten opzichte van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’ wordt recht gedaan aan de beoogde neutraliteit, in casu aan de economische invulling van het begrip neutraliteit. Door deze voorwaarden wordt de belastingplichtige van de belasting ten behoeve van kosten die in verband staan met zijn economische activiteit ontlast, waardoor de consument uiteindelijk belast wordt.

§4.4 Arrest Wolfram Becker ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel

Het Hof van Justitie EU doelde in dit arrest naar mijn mening vooral op het probleem van de afnemer van de prestatie. Het stelde dat het om de objectieve inhoud ging, en de objectieve inhoud in casu was het tegengaan van het sanctioneren van Wolfram Becker. A GmbH was in casu dus niet de afnemer, waardoor deze ook niet gerechtigd was de BTW over de advocaatkosten af te trekken⁸¹. Hiermee doet het Hof van Justitie EU mijns inziens recht aan het neutraliteitsbeginsel in zowel de juridische invulling als de economische invulling.

Zoals gezegd wordt aangenomen dat de afnemer van de prestatie in casu Wolfram Becker is, en het doel het tegengaan van het sanctioneren van Becker als particulier. De eis van de juridische neutraliteit is een bijzondere vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel. De advocaatkosten zijn gedaan in de

⁷⁸ HvJ EG 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen) BNB 2006/256, r.o. 35 en HvJ EG 10 juli 2008, C-484/06, V-N 2008/41.23 r.o. 36

⁷⁹ Artikel 7, Richtlijn 2006/112/EG

⁸⁰ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 19

⁸¹ HvJ EG 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), r.o. 30

hoedanigheid als zijnde particulier. Indien A GmbH toegestaan zou worden de belasting ten behoeve van deze advocaatkosten af te trekken zou er een ongelijke situatie ontstaan met betrekking tot gelijke omstandigheden, anderen in dezelfde omstandigheden zouden deze mogelijkheid niet kunnen hebben. Het toestaan van aftrek aan A GmbH voor de belasting over de advocaatkosten zou dus niet in overeenstemming zijn met de juridische neutraliteit, omdat dit toe zou staan gelijke omstandigheden ongelijk te behandelen.

Daarnaast doet het Hof van Justitie EU mijns inziens ook recht aan het neutraliteitsbeginsel in economische zin. Indien het toegestaan zou worden de aftrek van de belasting ten behoeve van de advocaatkosten af te trekken wordt de consumptie niet op de juiste manier belast. Het doel van de eis van de economische neutraliteit stelt dat de ondernemer ontlast wordt van de belasting betaald ten behoeve van de voor hem belaste prestaties, waardoor de consumptie belast wordt, en er geen cumulatie van BTW ontstaat⁸². In casu hebben de advocaatkosten geen betrekking op de belaste prestatie, en dient de belastingplichtige dus ook niet van de belasting ten behoeve van deze diensten ontlast te worden⁸³. Er zou dan sprake zijn van een bedrijfsbelasting en niet van een consumptiebelasting, terwijl het doel is de consumptie te belasten. Het toestaan van deze aftrek zou dus geen recht doen aan het neutraliteitsbeginsel in economische zin, omdat het het doel van consumptiebelasting zou verstoren.

§4.5 Arrest PPG Holding B.V. ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel

Het arrest PPG Holding B.V. ligt naar mijn mening eenvoudiger ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel, zowel in juridische als economische zin. PPG Holding B.V. kiest ervoor om een eigen pensioenfonds op te zetten. Als men de BTW op de kosten ten behoeve van dit pensioenfonds niet af mocht trekken, zou men benadeeld worden ten opzichte van concurrenten die hun pensioenregelingen onderbrengen in een algemeen pensioenfonds. Als men de BTW niet af mag trekken, zal PPG Holding B.V. deze belasting door moeten berekenen in de kostprijs van hun producten, waardoor de kostprijs ten opzichte van concurrenten die hun pensioenregelingen in een algemeen pensioenfonds onderbrengen hoger zal zijn. Het eis van de juridische neutraliteit stelt dat de mededinging gewaarborgd wordt. Als het Hof van Justitie EU deze aftrek niet toe zou staan zou deze mededinging in gevaar komen. Het Hof van Justitie EU doet dus recht aan de juridische neutraliteit omdat met anders onevenredig BTW verschuldigd zou zijn over de prijs van eenzelfde product⁸⁴. Daarnaast doet het Hof van Justitie EU recht aan de economische neutraliteit. De belasting mag slechts drukken op de particuliere consumptie volgens dit evenredigheidsbeginsel. Als de belasting over de kosten ten behoeve van het pensioenfonds niet afgetrokken mogen worden zou de BTW-belastingplichtige dus belast worden voor kosten ten behoeve van de algehele bedrijfsactiviteit.

⁸² HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 19

⁸³ HvJ EG 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), r.o. 33

⁸⁴ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 27

Hierdoor zou het evenredigheidsbeginsel in gevaar komen, gezien dan in casu niet meer alleen particuliere consumptie BTW-belast wordt, maar ook de BTW-belastingplichtige. Het Hof van Justitie EU doet derhalve recht aan de economische neutraliteit door de aftrek op deze kosten toe te staan⁸⁵.

§4.6 Tussenconclusie

Zoals Van Hilten en Van Kesteren bespreken is de neutraliteit binnen belasting te verdelen in drie verschillende vormen, de juridische neutraliteit, de economische neutraliteit en de externe neutraliteit⁸⁶. De eis van neutraliteit binnen de BTW stelt dat de BTW zo min mogelijk het verdelen van de optimale welvaart moet verstoren. De BTW moet strikt evenredig moet zijn aan de prijs, en het mag slechts drukken op particuliere consumptie, ook wel evenredigheidsbeginsel genoemd. Daarnaast is er het gelijkheidsbeginsel, welke stelt dat er in gelijke situaties gelijk geheven moet worden.

In voorgaande paragrafen heb ik de Midland Bank-doctrine en de arresten Wolfram Becker en PPG Holding B.V. getoetst aan het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel is in de Midland Bank-doctrine en beide arresten op verschillende manieren aanwezig. In de Midland Bank-doctrine, en de arresten die daarmee samenhangen, ligt de nadruk vooral op de economische neutraliteit. In het arrest Wolfram Becker wordt er recht gedaan aan zowel de juridische als de economische neutraliteit. In het arrest PPG Holding B.V. wordt evenals recht gedaan aan zowel de juridische als de economische neutraliteit, al ligt hier naar mijn mening de nadruk meer op de juridische neutraliteit.

⁸⁵ HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding), r.o. 29

⁸⁶ M.E. van Hilten en H.W.M van Kesteren, Omzetbelasting, FED, Deventer, 2012, p 14

Hoofdstuk 5

Conclusie

Zoals in de inleiding gesteld blijkt het recht op aftrek van voorbelasting een belangrijk onderdeel binnen ons BTW-stelsel. Uit de vele arresten omtrent het recht op aftrek van voorbelasting blijkt dat de BTW-richtlijn niet duidelijk is. Het is voor de belastingplichtigen niet helder wanneer zij een recht op aftrek van voorbelasting hebben en wanneer niet. Een van de oorzaken van deze disputen blijkt dat er geen eenduidige invulling is van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’.

In de voorgaande hoofdstukken heb ik eerst bekeken op welke manier het Hof van Justitie EU invulling heeft gegeven aan het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’, en hoe daardoor een bepaalde doctrine ontstaan is. Het blijkt dat er geen eenduidige invulling van het begrip is om aan te tonen dat goederen of diensten gebruikt zijn voor belaste handelingen. De voorwaarden die volgen uit de uitspraken in de verschillende arresten CLP, Midland-Bank, Abbey National en CIBO worden door Advocaat-Generaal Overgaauw de Midland Bank-doctrine genoemd. Er wordt hier onderscheid gemaakt tussen directe kosten, algemene kosten en kosten die niet toe te rekenen zijn aan een belaste handeling of bedrijfsactiviteit. Om te bekijken om welke kosten het gaat zijn er verschillende voorwaarden. Er behoort een rechtstreeks en onmiddellijk verband te zijn tussen de kosten en een belaste handeling van de belastingplichtige, en de kosten dienen mede te prijs te bepalen van het product van de belastingplichtige. Als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen kosten en een belaste handeling van de belastingplichtige is wordt dit gezien als directe kosten, die het recht op aftrek van voorbelasting genieten. Is er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen kosten en een belaste handeling, maar wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele bedrijfsactiviteit wordt dit gezien als algemene kosten. Dit moet te toetsen zijn met het feit of de kosten de prijs van het product van de belastingplichtige mede bepalen. Wordt er niet aan deze voorwaarden voldaan zijn de kosten niet toe te rekenen aan een belaste handeling of bedrijfsactiviteit, en wordt er niet toegekomen aan het recht op aftrek van voorbelasting.

De arresten Wolfram Becker en PPG Holding B.V. uit 2013 verduidelijken naar mijn mening de voorwaarden ontstaan in de Midland Bank-doctrine, en dus verduidelijken zij het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’.

Arrest Wolfram Becker verduidelijkt door toe te voegen dat het in het aantonen om het rechtstreeks en onmiddellijk verband gaat om de objectieve inhoud van de kosten, ongeacht het doel dat de belastingplichtige voor ogen heeft. Het objectieve doel dient een verband aan te tonen tussen de kosten en de belaste handeling of gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Als uit het objectieve doel dit verband niet naar voren komt is er geen recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot deze kosten. Mijns inziens kan het Hof van Justitie EU nog duidelijker zijn door invulling te geven aan het begrip ‘Objectieve inhoud’. Naar mijn mening is dit nu nog een te grijs gebied, wat nog veel disputen op kan leveren en voorkomen kan worden door een duidelijke eenduidige invulling van dat

begrip. Het Hof van Justitie heeft in dit arrest mijns inziens recht gedaan aan het neutraliteitsbeginsel, in zowel juridische als economische invulling van het begrip. De nadruk ligt hier naar mijn mening wel op de juridische neutraliteit, want door het niet toestaan van de aftrek van voorbelasting blijven gelijke situaties gelijk behandeld.

Arrest PPG Holding B.V. verduidelijkt het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’ door te stellen dat de verwijzende rechter alleen hoeft te toetsen of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband naar voren komt uit de betrokken transacties. Zoals Mr.dr. J.Th. Sanders stelt krijgt de verwijzende rechter hier veel ruimte in, omdat het alleen maar naar voren hoeft te komen, er is geen eis in hoeverre dat naar voren moet komen, als het maar naar voren komt. In deze casus komt het neutraliteitsbeginsel veel sterker naar voren. Er wordt in het arrest gesteld dat het niet toestaan van deze aftrek van voorbelasting een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel zou zijn. Dit zou een inbreuk zijn omdat PPG Holding B.V. kosten niet in aftrek kon brengen, en concurrenten die hun pensioenregeling bij een algemeen pensioenfonds onder zouden brengen deze kosten wél in aftrek zouden kunnen brengen.

Beide arresten hebben naar mijn mening positief bijgedragen aan de bestaande Midland Bank-doctrine. Er is nadere uitleg toegevoegd aan de voorwaarden ontstaan in de Midland Bank-doctrine, wat naar mijn mening voortaan meerdere disputen kan voorkomen. In beide arresten heeft het Hof van Justitie naar mijn mening recht gedaan aan het neutraliteitsbeginsel, wat mijns inziens een van de belangrijkste beginselen is binnen de omzetbelasting. Het Hof van Justitie EU zou de invulling van het begrip ‘gebruikt voor belaste handelingen’ nog kunnen verbeteren door aan te tonen hoe men het begrip ‘objectieve inhoud’ moet behandelen, oftewel op welke manier er bepaald wordt wat de objectieve inhoud is.

Literatuurlijst

- **Beelen 2010**
S.T.M. Beelen, *Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010
- **Van Doesum 2009**
A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009
- **Van Hilten en Van Kesteren 2012**
M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012
- **Sanders 2013**
J.Th. Sanders, *NTFR* 2013/530
J.Th. Sanders, *NTFR* 2013/1867
- **Overgaauw 2007**
A-G Overgaauw, Paragraaf 2.7 in de bijlage bij de conclusie van 10 april 2007, bij de zaken 42 863 en 42 868, V-N 2007/25.29
- **Blank 2012**
M.D.J. van der Wulp, Wie is de afnemer in de btw?, *BtwBrief* 2013/112
- **Sharpston 2013**
A-G Sharpston, *Vakstudie-Nieuws Vandaag* 2013/948

Jurisprudentieregister

Europese Jurisprudentie

- HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank)
- HvJ EG 21 februari 2013, C-104/12 (Becker)
- HvJ EG 18 juli 2013, C-26/12 (PPG Holding)
- HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National Plc)
- HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations SA)
- HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group Plc)
- HvJ EG 10 juli 2008 C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23
- HvJ EG 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), V-N 2008/62.26
- HvJ EG 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen) BNB 2006/256

Nationale Jurisprudentie

- HR 5 januari 1983, BNB 1983/76
- HR, 2 mei 1984, nr 22153 BNB 1984/295