

## **Prestaties om niet en prestaties tegen vergoeding**

***Wordt het recht op aftrek toegestaan van btw kosten voor activiteiten die gratis worden verricht door een ondernemer als die ondernemer voor het overige slechts belastbare activiteiten verricht?***



Naam: L.M.L. (Lieke) Diederén

Studie: Fiscale Economie

ANR: 114182

Examencommissie: R. Wijkstra LL.M

Prof. Dr. G.J. Van Norden

## Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	p.5
2.	Omzetbelasting en de btw-richtlijn	
	a. Inleiding & Geschiedenis.....	p.7
	b. Wie is belastingplichtig?.....	p.7
	c. Wat is belast?.....	p.8
	d. Recht op aftrek van voorbelasting.....	p.9
3.	Wanneer is er sprake van een economische activiteit?	
	a. Wat is een economische activiteit?.....	p.11
	b. Wanneer is er sprake van een niet-economische activiteit?.....	p.11
	c. Hoe wordt het recht op aftrek bepaald in Nederland? .....	p.13
	d. Hoe wordt het recht op aftrek bepaald in Europese context? .....	p.14
	e. Tussenconclusie.....	p.16
4.	Hoe zit het met een ondernemer die economische en niet-economische activiteiten verricht?	
	a. Algemeen.....	p.17
	b. Hoe komt het recht op aftrek tot stand in Nederland? .....	p.18
	c. Hoe wordt het recht op aftrek bepaald in Europese context?	
	c.i. Jurisprudentie tot en met 2001.....	p.21
	I. Tussenconclusie.....	p.24
	c.ii. Jurisprudentie na 2001.....	p.24
	II. Tussenconclusie.....	p.27
5.	Sveda	
	a. Algemeen.....	p.29
	b. Prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie .....	p.30

c. Eigen advies aan het Hof van Justitie EU.....	p.31
6. Conclusie & aanbevelingen.....	p.33
7. Literatuurlijst & Jurisprudentie.....	p.34

### **Lijst van gebruikte afkortingen**

Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
R.o	Rechtsoverweging

## Hoofstuk 1: Inleiding

In artikel 168 van de btw-richtlijn staat geschreven: “voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd de volgende bedragen af te trekken...”. Deze zin zorgt voor onduidelijkheid, want de vraag die nu ontstaat is: wanneer is er sprake van een belaste handeling?

Het systeem van de btw is als volgt opgebouwd: een ondernemer verricht economische activiteiten of niet-economische activiteiten. Er is meestal sprake van economische activiteiten als ze tegen vergoeding in het economisch verkeer worden verricht. Deze economische activiteiten noemt men ook wel belastbare handelingen. De belastbare handelingen vallen uiteen in belaste handelingen en vrijgestelde handelingen. De niet-economische activiteiten worden ook wel niet belastbare activiteiten genoemd, zij vallen buiten de werkingssfeer van de btw.<sup>1</sup>

Er zijn ook ondernemers die zowel presteren tegen vergoeding als om niet. Hierbij kan gedacht worden aan de bakker op de hoek die kinderen een gratis broodje meegeeft of een advieskantoor dat pennen aan cliënten verstrekt. In 1982 is in het Hong Kong Trade Center arrest<sup>2</sup> bepaald dat, wanneer iemand uitsluitend presteert zonder vergoeding, hij dan geen ondernemer is en dat er dan geen sprake is van aftrek van de voorbelasting. In het geval van de bakker en advieskantoor is er sprake van een ondernemer voor de btw, maar deze diensten worden gratis verricht. Hierdoor rijst de vraag, mag de ondernemer de btw op de gemaakte kosten in aftrek brengen?

Het recht op aftrek van voorbelasting bij economische en niet-economische activiteiten binnen de omzetbelasting staat in deze thesis centraal. In zowel de Wet op Omzetbelasting 1968 en de btw-richtlijn is niet specifiek uitgelegd hoe het recht op aftrek in elkaar zit indien een ondernemer prestaties verricht tegen vergoeding en om niet. Er zijn in Nederland over dit onderwerp al meerdere uitspraken verschenen. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) moet binnenkort een uitspraak doen in de zaak Sveda<sup>3</sup>. In deze zaak gaat het om het recht op aftrek van btw-kosten bij het gratis verlenen van toegang aan de bezoekers om een ontdekkingspad te betreden. De vraag is of de kosten hiervan in aftrek kunnen worden gebracht aangezien door dit ontdekkingspad bezoekers worden aangetrokken om op locatie andere diensten en goederen af te nemen.

---

<sup>1</sup> Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, 14<sup>de</sup> druk, p. 76 en 341.

<sup>2</sup> HvJ EG, 1 april 1982, zaak C-89/81 (Hong Kong Trade Development Council), BNB 1982/311 r.o. 9 en 10.

<sup>3</sup> HvJ EU, 17 maart 2014, zaak C-126/14 (Sveda).

De hoofdvraag die in deze bachelorthesis centraal staat, is:

*Wordt het recht op aftrek toegestaan voor btw kosten voor activiteiten die gratis worden verricht door een ondernemer als die ondernemer voor het overige slechts belastbare activiteiten verricht?*

Er is in de loop van de jaren voldoende jurisprudentie tot stand gekomen om te proberen een antwoord op de vraag te formuleren. Ik zal tot een antwoord proberen te komen door een afweging te maken tussen de literatuur, de Nederlandse wet, de btw-richtlijn en de uitspraken van de Hoge Raad en het HvJ EU.

Om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden, zal ik eerst een aantal deelonderwerpen behandelen. Ten eerste zal er een algemene introductie volgen over de wet op omzetbelasting en de btw-richtlijn. Vervolgens zal het begrip economische activiteit worden toegelicht aan de hand van jurisprudentie. Daarnaast zal het begrip niet economische activiteit worden toegelicht met jurisprudentie. Verder zal ik stilstaan bij een ondernemer die zowel economische als niet-economische activiteiten uitoefent. Tot slot zal ik de zaak Sveda behandelen. Uiteindelijk zal ik in staat zijn de hoofdvraag te beantwoorden.

## **Hoofdstuk 2: Omzetbelasting en de btw-richtlijn**

### Paragraaf 1: Inleiding & geschiedenis

De omzetbelasting die wij kennen in Nederland stamt uit 1969, toen is de Wet op Omzetbelasting ingevoerd. De omzetbelasting is in Nederland een grote bron van inkomen voor de Nederlandse staat. Volgens het huishoudboekje van de Rijksoverheid verdient Nederland bijna 45 miljard euro met de belasting op de toegevoegde waarde, ook wel de btw genoemd. De inkomstenbelasting brengt 52 miljard euro en de vennootschapsbelasting 14 miljard euro op. Hieruit blijkt dat de omzetbelasting een grote bron van inkomsten is voor de Nederlandse staat, van de 246 miljard euro wordt bijna 45 miljard opgehaald met de omzetbelasting.<sup>4</sup>

De omzetbelasting is een van de eerste belastingen die in de Europese Unie geharmoniseerd werd. De landen die zich in 1967 verbonden hadden om de btw in te voeren waren Nederland, België, Luxemburg, Frankrijk, Duitsland en Italië.<sup>5</sup>

De omzetbelasting kent echter een langere geschiedenis, in de tijd van de Romeinen werd al belasting geheven op handel en slaven. De belastingen zijn blijven bestaan na de val van het Romeinse rijk. De Spanjaarden hebben in de Middeleeuwen vooral indirecte belasting geheven. Alva probeerde de Tiende Penning in Nederland in te voeren in de tijd van de Tachtigjarige Oorlog, dit heeft mede bijgedragen aan de opstand tegen Alva. In het algemeen werd de omzetbelasting ingevoerd ten tijde van oorlog en crisis, het was namelijk een makkelijke manier voor de staat om geld te verdienen, want de burgers hadden toch goederen nodig.<sup>6</sup>

### Paragraaf 2: Wie is belastingplichtig?

De ondernemer is belastingplichtig voor de btw. De consument betaalt btw over de goederen en diensten die hij koopt. Vervolgens draagt de ondernemer de btw af aan de Belastingdienst. De btw drukt op de consument maar wordt dus afgedragen door de ondernemer.

In artikel 9 van de btw-richtlijn staan de vereisten voor het ondernemerschap. Als 'belastingplichtige' wordt beschouwd: *“eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.”* In art. 10 van de btw-richtlijn wordt de

---

<sup>4</sup> [www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/miljoenennota-rijksbegroting-en-troonrede/huishoudboekje](http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/miljoenennota-rijksbegroting-en-troonrede/huishoudboekje) (geraadpleegd op 24 februari 2015).

<sup>5</sup> Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, 14<sup>de</sup> druk, p. 3-4.

<sup>6</sup> Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, 14<sup>de</sup> druk, p. 3-4.

zelfstandigheidseis ook nog eens benadrukt. Daarnaast kan iemand ook incidenteel belastingplichtig zijn door de volgende handelingen: 1) levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein voor de eerste ingebruikneming en 2) de levering van een bouwterrein.<sup>7</sup>

Artikel 9 van de btw-richtlijn is geïmplementeerd in onze Wet OB, daardoor komen de artikelen grotendeels overeen. Via artikel 7 van onze Wet OB wordt bepaald of iemand ondernemer is. In art. 7 staan drie eisen waaraan een ondernemer moet voldoen: er is sprake van een ondernemer indien een ieder, zelfstandig, een beroep of bedrijf uitoefent. Iemand in loondienst kan dus nooit als zelfstandige kwalificeren.<sup>8</sup>

Iemand is al ondernemer voor de btw bij de eerste investering indien hij de intentie heeft om een onderneming te starten en deel te nemen aan het economische verkeer. Dit is al in 1985 bepaald in het Rompelman arrest.<sup>9</sup> Volgens het arrest Inzo<sup>10</sup> is er ook sprake van een ondernemer indien de onderneming uiteindelijk niet wordt doorgezet, maar de intentie in eerste instantie wel aanwezig was. Het ondernemerschap voor de btw eindigt op het moment dat de onderneming volledig is geliquideerd. In 2005 is in het arrest Fini H<sup>11</sup> beslist dat het ondernemerschap doorloopt tot het moment waarop de uitgaven eindigen waarvoor een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de verrichte betalingen en de commerciële activiteit, en vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude en misbruik. Dus de ondernemer heeft recht op aftrek van de btw zolang de uitgaven doorlopen vanwege een contractuele overeenkomst.

### Paragraaf 3: Wat is belast?

In de btw-richtlijn staat in artikel 2 welke handelingen aan de btw onderworpen zijn. In art 1 van de Wet OB worden de belastbare handelingen gedefinieerd. Omzetbelasting wordt geheven over:

- *“leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht;*

---

<sup>7</sup> De overheid is volgens artikel 13 van de btw-richtlijn niet belastingplichtig indien zij werkzaamheden of handelingen als overheid verricht. Als zij daarentegen, als overheid handelend in concurrentie treden met derden, dan zijn ze wel belastingplichtig voor de btw.

<sup>8</sup> Artikel 10 Wet Omzetbelasting 1968.

<sup>9</sup> HvJ EG 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

<sup>10</sup> HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO); V-N 1996, p. 1396.

<sup>11</sup> HvJ EG 3 maart 2005, zaak C-32/03 (Fini H); V-N 2005/15.8.



- *intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;*
- *intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van onderdeel b, van nieuwe vervoermiddelen in Nederland;*
- *invoer van goederen.*”

Er zijn ook een aantal handelingen niet belast maar vrijgesteld. Deze zijn te vinden vanaf artikel 131 in de btw-richtlijn en in artikel 11 van de Wet OB. Daarnaast kennen we de zogenaamde fictieve prestaties, dit zijn handelingen die gelijkgesteld worden aan de levering van goederen en of diensten. Hier krijg je bijvoorbeeld mee te maken als je goederen vanuit een onderneming naar privé overbrengt.

#### Paragraaf 4: Het recht op aftrek van voorbelasting?

In artikel 2 van de Wet OB staat wanneer er recht bestaat op aftrek van voorbelasting. “ *Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.*” Het idee achter de omzetbelasting is dat de consumptie belast moet worden. Als er geen sprake zou zijn van aftrek van voorbelasting krijg je een opeenstapeling van de btw. Door de aftrek van voorbelasting wordt dubbele belasting dus voorkomen en dit is ook beter voor de concurrentiepositie van de ondernemer, aangezien de prijs van zijn product niet meerdere malen met btw wordt verhoogd. De ondernemer hoeft in principe geen omzetbelasting te betalen als hij met het product een nieuw goed of een dienst voortbrengt.<sup>12</sup>

In artikel 15 van de Wet OB worden de regels met betrekking tot de aftrek verder toegelicht. Er mag bijvoorbeeld geen aftrek van btw plaatsvinden over kosten die gemaakt zijn door een ondernemer in een horecagelegenheid.<sup>13</sup> Daarnaast staat in lid 4 dat “*de aftrek van belasting plaatsvindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken, blijkt dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek gebracht is dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd.*” In lid 6 wordt de

---

<sup>12</sup> Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, 14<sup>de</sup> druk, p. 7-11.

<sup>13</sup> Artikel 15 lid 5 Wet OB 1968.

splitsing van voorbelasting gedefinieerd, *'indien de goederen en diensten door een ondernemer mede worden gebruikt anders dan voor belaste handelingen'* dan mag de ondernemer niet het gehele bedrag van de betaalde belasting aftrekken maar slechts een gedeelte, namelijk de pro rata.

Bij vrijgestelde prestaties, zoals in artikel 11 van de Wet OB, heeft men in principe geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit heeft ermee te maken dat op de diensten en/of goederen die aan de consument worden verstrekt geen btw drukt.

Er is sprake van een driedubbele formele eis voor de aftrek van de in rekening gebrachte belasting. Er moet belasting in rekening zijn gebracht aan de ondernemer, daarnaast moet het betrekking hebben op een aan hem verrichte prestatie en correct vermeld zijn op een factuur.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Artikel 15 Wet OB 1968.

### **Hoofdstuk 3: Wanneer is er sprake van een economische activiteit?**

#### Paragraaf 1: Wat is een economische activiteit?

Volgens het besluit aftrek<sup>15</sup> is er sprake van economische handelingen indien een ondernemer handelingen verricht die onder de werkingssfeer van de btw vallen. Het moet gaan om een levering van goederen en diensten die een ondernemer als zodanig jegens derden verricht onder bezwarende titel. We spreken van onder bezwarende titel indien er een vergoeding tegenover staat. Een ondernemer krijgt betaald voor zijn geleverde goederen en diensten. Met “als zodanig” wordt bedoeld dat de ondernemer optreedt in de hoedanigheid van de ondernemer, de hoedanigheidseis.

In de btw-richtlijn worden economische activiteiten gedefinieerd als: *“alle werkzaamheden door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen is een economische activiteit.”*<sup>16</sup>

In het Rempelman arrest<sup>17</sup> is bepaald dat er ook sprake is van economische activiteiten bij voorbereidende handelingen om in de toekomst economische activiteiten te verrichten. Naar aanleiding van het Hongkong Trade Center arrest<sup>18</sup> is bepaald dat er voor economische activiteiten sprake moet zijn om gestreefd te hebben naar omzet en niet per se winst.

Zoals in hoofdstuk 1 reeds vermeld is, vallen de economische activiteiten van een ondernemer uiteen in belaste handelingen voor de btw en vrijgestelde handelingen. Bij vrijgestelde handelingen heeft men geen recht op aftrek van voorbelasting.<sup>19</sup>

#### Paragraaf 2: Wanneer is er sprake van een niet-economische activiteit?

Er is sprake van een niet-economische activiteit als de handelingen die een ondernemer verricht niet onder de werkingssfeer van de btw vallen. Hiervan is sprake bij handelingen die gratis of tegen een

---

<sup>15</sup> Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stct. Nr. 21834.

<sup>16</sup> Artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

<sup>17</sup> HvJ EG 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rempelman), BNB 1985/315.

<sup>18</sup> HvJ EG, 1 april 1982, zaak C-89/81 (Hong Kong Trade Development Council), BNB 1982/311.

<sup>19</sup> Artikel 16 lid 1 Wet OB 1968.

symbolische vergoeding worden verricht en niet samenhangen met andere activiteiten van een ondernemer.<sup>20</sup>

Daarnaast is het zo dat illegale activiteiten ook buiten de sfeer van de btw vallen, hiervoor bestaat absoluut geen recht op aftrek. Men kan hierbij denken aan drugsverkopen, dit is door het Hof van Justitie EU bepaald op 5 juli 1988 in de zaak Happy Family.<sup>21</sup>

Handelingen die niet in de hoedanigheid van een ondernemer worden verricht vormen ook niet-economische activiteiten. Hiervan is sprake als publiekrechtelijke lichamen activiteiten verrichten als overheid of bij de levering van investeringsgoederen die de ondernemer tot zijn privévermogen heeft gerekend.<sup>22</sup> Ook bij het enkel houden van aandelen is geen sprake van ondernemerschap.<sup>23</sup>

In het Hongkong Trade Center arrest<sup>24</sup> is bepaald dat iemand geen economische activiteiten verricht indien hij geen vergoeding krijgt. In het arrest de Zeehondencreche<sup>25</sup> uit december 1999, heeft de Hoge Raad bepaald dat de zeehondencreche geen economische activiteiten voor de btw verrichte aangezien de crecheactiviteiten en de reclameactiviteiten niet zodanig onderling van elkaar afhankelijk zijn, dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. De om niet verrichte prestaties werden ook nog apart bekeken, bepaald werd dat de crecheactiviteiten niet in het economisch verkeer en kader van de onderneming plaatsvonden en dus daarom geen recht op aftrek bestond. In deze zaak was er sprake van een stichting, het doel van deze stichting is niet het maken van winst of het genereren van consumptie en werd om die reden ook niet belast. De stichting verricht voornamelijk activiteiten voor zichzelf en niet voor derden.

In de zaak Harnas & Helm<sup>26</sup> moest het HvJ EU uitspraak doen over de vraag of het verwerven en houden van obligaties en het genieten van inkomsten daaruit, aan te merken is als economische activiteiten. Het verwerven en houden van obligaties moet gelijk gesteld worden met het houden en verwerven van aandelen. In de zaak Polysar<sup>27</sup> is bepaald, dat het puur houden van aandelen geen economische activiteit

---

<sup>20</sup> Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stct. Nr. 21834.

<sup>21</sup> HvJ EG, 5 juli 1988, zaak 269/86 (Happy Family), BNB 1988/303; FED 1988/496, r.o. 23.

<sup>22</sup> Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stct. Nr. 21834.

<sup>23</sup> HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633 r.o. 13.

<sup>24</sup> HvJ EG, 1 april 1982, zaak C-89/81 (Hong Kong Trade Development Council), BNB 1982/311.

<sup>25</sup> HR 15 december 1999, nr. 34958 (Zeehondencreche) BNB 2000/128, r.o. 3.4.

<sup>26</sup> HvJ EG 6 februari 1997, C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386.

<sup>27</sup> HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

vormt. Het enkel in eigendom verwerven en houden van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit, en het genieten van inkomsten daaruit is niet aan te merken als economische activiteit.

### Paragraaf 3: Hoe wordt het recht op aftrek bepaald in Nederland?

Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting indien hij ingekochte goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen.<sup>28</sup> Tot 2007 zat er een verschil tussen de Wet OB en de btw-richtlijn, in 2007 is de Nederlandse wetgeving aangepast conform de btw-richtlijn. Voor 1 januari 2007 nam men op basis van rechtspraak van de Hoge Raad aan dat aftrek van voorbelasting mogelijk was in gevallen waarin goederen en diensten werden gebruikt in het kader van de onderneming. Een handeling werd binnen het kader van de onderneming verricht als de onbelastbare en belastbare handelingen een zekere samenhang vertoonden. In hoofdstuk 4 paragraaf 1 zal verder worden ingegaan op de samenhang tussen de kosten en de algehele economische activiteit. Vanaf 2007 is het zo dat de wet het recht op aftrek toestaat als goederen en diensten zijn gebruikt voor belaste handelingen. Nu gaat het erom dat een ondernemer kan aantonen dat de kosten die hij maakt betrekking hebben op de algehele economische activiteit en zo toont hij aan dat de kosten in de hoedanigheid van belastingplichtige zijn gemaakt. Het is dus de vraag of de onbelastbare handelingen in de hoedanigheid van de ondernemer moeten zijn verricht om tot aftrek van de btw op de verbonden kosten te kunnen leiden. Als dit vereist zou zijn dan is het zo dat handelingen die buiten het kader van de belastingplicht verricht zijn, nooit recht op aftrek kunnen hebben.<sup>29</sup>

Beelen is van mening dat een handeling binnen het kader van de belastingplicht moet worden verricht, wil er een recht op aftrek bestaan.<sup>30</sup> Van Doesum en Van Kesteren zijn van mening dat om te bepalen of er een recht op aftrek bestaat van btw op kosten gemaakt voor een onbelastbare handeling moet worden nagegaan of de kosten zijn gemaakt in de hoedanigheid van belastingplichtige. Men moet kijken naar de kosten en niet naar de onbelastbare handeling. Om hierachter te komen moet worden bepaald of de kosten in een rechtstreeks verband staan met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> Artikel 15 lid 1 Wet OB 1968.

<sup>29</sup> Van Hilten en Van Kesteren, Omzetbelasting, 14de druk, p. 356.

<sup>30</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer, 2010, p. 156-157.

<sup>31</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming, WFR 2011/1465.

Het verschil tussen deze twee zienswijze is dat het recht op aftrek bij Beelen sterker afgekaderd is en dat het recht minder breed wordt geïnterpreteerd dan bij Van Doesum en Van Kesteren. Van Doesum en Van Kesteren kijken namelijk buiten het kader van de belastingplicht.

In principe is er niets gewijzigd in 2007 aan het begrip belastingplichtige of ondernemer, dus het gaat puur om de interpretatie van het begrip belastbare handeling.<sup>32</sup>

Ik denk dat de koers van het Hof van Justitie gevolgd zal gaan worden in nieuwe casussen aangezien de Wet OB nu conform de btw-richtlijn is. Anders bestaat er nog steeds twijfel over de interpretatie van de wettekst, en die twijfel wilden ze juist wegnemen door de wet en richtlijn samen te laten lopen. In het besluit van de staatssecretaris uit 2011<sup>33</sup> wordt nog steeds teruggewezen op de arresten die gewezen zijn voor 2007 door de Hoge Raad, hiermee wordt bevestigd dat de oude rechtspraak nog steeds geldig is. De Hoge Raad probeerde namelijk ook al voor 2007 de bepalingen in de wet richtlijnconform uit te leggen.

Bij zuiver economische activiteiten is er dus altijd recht op aftrek van de btw bij gemaakte kosten tenzij er sprake is van vrijgestelde prestaties. Bij zuiver niet-economische activiteiten is er geen recht op aftrek van de btw bij gemaakte kosten. In het volgende hoofdstuk zal verder worden toegelicht hoe het zit bij een combinatie van beide.<sup>34</sup>

#### Paragraaf 4: Hoe wordt het recht op aftrek bepaald in Europese context?

Indien men gebruik wil kunnen maken van het recht op aftrek dan moet men een onderneming hebben die economische activiteiten verricht. Het Hof van Justitie heeft in het Rompelman<sup>35</sup> arrest beantwoord wanneer een onderneming aanvangt. In casu was Rompelman nog geen ondernemer voor de btw toen hij een recht op levering van een in aanbouw zijnde onroerend goed verwierf. Het aangekochte onroerend goed was bestemd als showroomruimte, die hij zou verhuren aan ondernemers. De overdracht van het juridische eigendom zou op een later tijdstip plaatsvinden.

Rompelman was van mening dat het ondernemerschap begint op het moment van de aanschaf van bedrijfsmiddelen en dat hij daarom ondernemer is en zo recht heeft op teruggaaf van de omzetbelasting. De inspecteur was het hier niet mee eens omdat hij meende dat het ondernemerschap pas begon op het moment dat Rompelman de ruimte voor het eerst ging verhuren. Het Hof van Justitie oordeelt dat het

---

<sup>32</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer, 2010, p. 196.

<sup>33</sup> Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stct. Nr. 21834.

<sup>34</sup> Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stct. Nr. 21834.

<sup>35</sup> HvJ EG 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

beginsel van neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer eist dat de eerste investeringsuitgaven die worden gemaakt ten behoeve van de verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt. Door het recht op aftrek van voorbelasting wordt voorkomen dat de geheven btw over de verschillende schakels in de productie wordt gecumuleerd. Ondernemers moeten geen last hebben van de geheven btw, maar hij moet drukken op de uiteindelijke consument. Het Hof van Justitie oordeelde dat uit objectief te bepalen omstandigheden moet blijken dat de belanghebbende het oogmerk heeft om zelfstandig een economische activiteit aan te vangen. Dus het zakelijke oogmerk moet bestaan en bevestigd kunnen worden aan de hand van objectieve feiten en omstandigheden.

Uit het INZO-arrest<sup>36</sup> volgt dat het niet noodzakelijk is dat de prestaties uiteindelijk worden verricht voor het recht op aftrek van de btw, zolang de intentie maar aanwezig was op het moment van de uitgave. De Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO), een Belgische naamloze vennootschap, is opgericht door onder meer provincies en een aantal gemeenten. Het doel is het ontwikkelen en exploiteren van procedés voor de behandeling van zee- en brakwater en het winnen en verkopen van drinkwater. De INZO heeft een aantal uitrustingsgoederen gekocht en een onderzoek laten verrichten naar de rentabiliteit van een project betreffende de bouw van een waterontziltlingsinstallatie. De betaalde btw is door de belastingdienst aan INZO terugbetaald. Als gevolg van de bij het onderzoek gebleken rentabiliteitsproblemen trok een aantal investeerders zich terug en werd afgezien van het project. Bij latere controle stelde de belastingdienst vast dat geen belastbare handeling was verricht en vorderde de terugbetaalde btw. Het Hof bepaalde dat artikel 4 van de richtlijn als volgt moest worden uitgelegd om te voldoen aan een economische activiteit:

-“ ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, en dat

- die vennootschap, behoudens in het geval van fraude of misbruik, de hoedanigheid van BTW belastingplichtige niet met terugwerkende kracht kan worden ontnomen, wanneer op grond van de

---

<sup>36</sup> HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO); V-N 1996, p. 1396.

resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid.”<sup>37</sup>

#### Paragraaf 5: Tussenconclusie

Wanneer er sprake is van een economische activiteit dan heeft men recht op aftrek van de btw op de kosten. Er is al sprake van een economische activiteit bij de eerste voorbereidende handelingen en de activiteit eindigt pas bij de laatste handeling van de ondernemer.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO); V-N 1996, p. 1396.

<sup>38</sup> HvJ EG 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

HvJ EG 3 maart 2005, zaak C-32/03 (Fini H); V-N 2005/15.8.



## **Hoofdstuk 4: Hoe zit het met een ondernemer die zowel economische als niet economische activiteiten verricht?**

### Paragraaf 1: Algemeen

Het is mogelijk dat een ondernemer zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. Om te bepalen of er recht op aftrek van de voorbelasting bestaat, is het noodzakelijk om uit te splitsen welk deel van de kosten is toe te rekenen aan de economische activiteiten en welk deel is toe te rekenen aan de niet-economische activiteiten. We spreken over directe kosten als kosten onlosmakelijk samenhangen en dus direct toerekenbaar zijn aan de belaste of vrijgestelde handelingen. De btw op kosten is volledig aftrekbaar bij belaste handelingen en niet aftrekbaar bij vrijgestelde handelingen. Er zijn geen aanwijzingen in de richtlijn in gevallen waarin goederen en diensten worden gebruikt voor onbelastbare handelingen. Een onbelastbare handeling bestaat namelijk niet voor de btw en daardoor kunnen er btw-technisch geen kosten aan toegerekend worden. Het Hof van Justitie dient na te gaan of er een onlosmakelijke samenhang gevonden kan worden tussen de kosten die gemaakt worden voor onbelastbare handelingen en de algehele economische activiteit. Als er een verband gevonden is dan bestaat er recht op pro-rata aftrek. Als voor een deel van de kosten een verband gevonden is dan bestaat er voor de gedeelte een pre pro rata recht op aftrek. Daarnaast zijn er algemene kosten, deze hangen samen met alle uitgaande handelingen/economische activiteit.<sup>39</sup>

Van Doesum en Van Kesteren hebben uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU drie criteria gedestilleerd waarmee het hof vaststelt of kosten direct of algemeen zijn. De drie criteria worden door elkaar gebruikt en geen enkele lijkt er bovenuit te springen. Omdat er naar een samenhang gezocht wordt tussen de kosten en de onbelastbare handelingen door het Hof van Justitie, hebben Van Kesteren en Van Doesum de term paardensprong geïntroduceerd. Dit houdt in dat het hof kijkt naar de samenhang van de kosten met de algehele economische activiteit.<sup>40</sup>

De drie criteria zijn:

- Verdiscontering: We spreken van verdiscontering als de kosten zijn opgenomen in de prijzen van de uitgaande belastbare handelingen. Om recht te hebben op aftrek moeten de kosten een onderdeel zijn van

---

<sup>39</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

<sup>40</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

de prijs van de uitgaande belastbare handeling. De verdisconteringstoets heeft geen aanpassingen nodig om gebruikt te kunnen worden bij onbelastbare handelingen.

- Finaliteit: We spreken van finaliteit als de kosten zijn gemaakt met het oog op de uitgaande belastbare handelingen. Bij onbelastbare handelingen wordt de paardensprong toegepast en kijkt men of de kosten onlosmakelijk samenhangen met de versterking van de algehele economische activiteit. De investeringstoets is een speciale vorm van het finaliteitscriterium. Hierbij wordt nagegaan in hoeverre met opbrengsten die worden behaald met de handeling de versterking van de algehele economische activiteit wordt beoogd.

- Causaliteit: We spreken van causaliteit als de kosten voortvloeien uit de uitgaande handelingen, dat wil zeggen zouden de kosten ook gemaakt zijn indien de handelingen niet zouden zijn verricht. Bij onbelastbare handelingen is de toets vooral geschikt voor gevallen waarin de kosten gemaakt worden nadat de uitgaande handelingen zijn verricht. Indien er geen causaal verband is, bestaat er geen recht op aftrek.<sup>41</sup>

#### Paragraaf 2: Hoe is het recht op aftrek en de pre pro rata tot stand gekomen in Nederland?

In het IJveren- arrest<sup>42</sup> uit 1987 was het volgende aan de hand: de gemeente Amsterdam verricht als Gemeente Vervoerbedrijf Amsterdam vervoersdiensten door middel van tram-, bus-, en metrodiensten, en daarnaast ook veerdiensten over het IJ. Voor alle diensten behalve de veerdiensten wordt een vergoeding ontvangen. De inspecteur vond dat de gemeente geen recht had op aftrek van voorbelasting voor het gedeelte van de onderneming dat zag op de veerdiensten omdat de veerdienst gratis was.

De Hoge Raad heeft beslist dat de gemeente voor het uitvoeren van de veerdiensten optreedt in het economische verkeer. Aangezien de uitvoering geschied binnen het kader van het gemeentevervoersbedrijf, in welk verband de gemeente ook prestaties tegen vergoeding verricht, hebben de veerdiensten te gelden als prestaties die in het kader van de onderneming worden verricht. Dat was een vereiste in het vroegere artikel 15 OB. Bijl concludeerde dat niet-economische activiteiten in het economische verkeer plaatsvinden als een activiteit gericht is op anderen dan degenen die tot eigen kring behoren. De veerdiensten zijn onderdeel van een groter geheel.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen, WFR 2012/885.

<sup>42</sup> HR 1 april 1987, nr. 23732 (IJveren II), BNB 1987/189, r.o. 3.4.

<sup>43</sup> D.B. Bijl, Het economische belang van een prestatie, WFR 1989/1457, p. 2.

Bij de British Touroperator<sup>44</sup> was er sprake van een buitenlandse organisatie die in Nederland gratis toeristische informatie verstrekt en gratis evenementen organiseert. Ook levert zij tegen vergoeding diverse drukwerken. De touroperator wil over de om niet verrichte prestaties de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek nemen. Volgens het Hof heeft de touroperator haar diensten niet als ondernemer verricht. De Hoge Raad wijst echter dat de om niet verrichte prestaties in het kader van de onderneming aangemerkt moet worden. De touroperator treedt op tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren, daarom worden de prestaties verricht in het economische verkeer. Voor de aftrek van aan een ondernemer in rekening gebrachte belasting stelt de Wet in artikel 15 neergelegde eis dat de goederen en diensten ter zake waarmee de belasting in rekening is gebracht, door de ondernemer worden gebezigd ten behoeve van prestaties in het kader van zijn onderneming. In casu had de ondernemer dus recht op aftrek van voorbelasting.

Een ander verhaal is het bij de Stichting musische vorming.<sup>45</sup> Hier is een stichting door de gemeente in het leven geroepen met als doel het bevorderen van het culturele leven in de gemeente. De stichting is ondernemer voor de omzetbelasting aangezien zij voor de omzetbelasting met de gemeente dient te worden vereenzelvigd. Met de in het geding zijnde prestaties beoogt zij geen ander doel dan de musische vorming van kinderen die in de gemeente de basisschool bezoeken. Zij verricht de prestaties niet ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang. Onder die omstandigheden kan niet worden gezegd dat die prestaties werden verricht in het economisch verkeer. Daarom heeft belanghebbende bij het verrichten van de prestaties niet als ondernemer gehandeld, zodat zij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Er is namelijk ook geen nauwe samenhang aanwezig tussen de om niet verrichte handeling en andere handelingen van de gemeente.

De zaak van de Cultureel Filosofische Bibliotheek<sup>46</sup> lijkt op de stichting musische vorming. In casu stelt X BV, dochter van A BV en onderdeel van een groep van handelsvennootschappen, zich ten doel het instandhouden, uitbreiden, beheren en exploiteren alsmede het openstellen voor het publiek van een bibliotheek en de handel in en het uitgeven van boeken en platen, het houden van tentoonstellingen en het verspreiden van cultureel-filosofische wetenschap. X BV bezit een kostbare collectie boeken en handschriften, die steeds wordt uitgebreid. X BV verleent medewerking aan tentoonstellingen, publicaties en manifestaties door het in bruikleen geven van boeken. Sinds maart 1989 brengt X BV daarvoor een

---

<sup>44</sup> HR 17 februari 1988, nr 24275 (British Touroperator) BNB 1988/147, V-N 1988/768, 43, r.o. 5.4.

<sup>45</sup> HR 14 juni 1989, nr 25104 (Stichting musische vorming), BNB 1989/245; V-N 1989/2081, r.o. 4.4.

<sup>46</sup> HR 16 juni 1993, nr. 28619 (Cultureel filosofische bibliotheek), BNB 1993/256; FED 1993/674; V-N 1993/2287, 32, r.o. 3.2.3 en r.o. 3.2.1.

vergoeding in rekening van doorgaans 1 tot 2 gulden per boek. X BV heeft de bibliotheek opengesteld voor het publiek. Voor de bezichtiging en de inzage van boeken wordt geen vergoeding in rekening gebracht. In 1988 en 1990 heeft X BV in totaal vier boeken uitgegeven. Hiervoor is X BV ondernemer in de zin van art. 7, eerste lid, Wet OB 1968.

Hof Amsterdam is met de inspecteur van oordeel dat X BV ter zake van de bibliotheek-activiteiten geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. De Hoge Raad: de prestaties bestaande in het gelegenheid geven tot het bezichtigen en inzien van de collectie worden niet verricht ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang en zijn derhalve geen prestaties in het economisch verkeer. Bij het verrichten van deze handelingen heeft belanghebbende dan ook niet gehandeld als ondernemer in de zin van art. 7, eerste lid, Wet OB 1968.

In het radio-I arrest<sup>47</sup> verzorgt een stichting radio-uitzendingen. Ze heeft alleen inkomsten uit de in haar radioprogramma's opgenomen reclameboodschappen. Ze brengt alle in rekening gebracht voorbelasting ten aftrek, de belastingdienst is het hier niet mee eens en wil de radio-uitzendingen en de reclameboodschappen gescheiden beoordelen. De Hoge Raad beslist dat zij economische activiteiten verricht en er een zodanige afhankelijkheid is tussen de uitzendingen en reclameboodschappen dat zij als een geheel moeten worden gezien.

Hiertegenover staat het Radio-II arrest.<sup>48</sup> De Stichting X verzorgt, naast andere activiteiten, zonder vergoeding lokale radio- en televisie-uitzendingen. De uitzendingen en de andere activiteiten zijn niet van elkaar afhankelijk. Daarom concludeerde de Hoge Raad dat het ontbreken van een vergoeding onder deze omstandigheden met zich meebrengt dat die prestaties niet met het oog op verkrijgen van opbrengst zijn verricht en daardoor niet als ondernemer zijn verricht. De stichting heeft daarom geen recht op aftrek van voorbelasting.

In het arrest de Zeehondencrèche<sup>49</sup> is de Hoge Raad tot een gelijke conclusie gekomen. De stichting heeft een zeehondencrèche, een informatiecentrum en een souvenirwinkel. De crèche en het informatiecentrum worden bekostigd uit bijdragen van derden, uit vergoedingen voor het gebruik van de naam van de stichting bij reclameacties en uit de opbrengsten van de winkel. Volgens de Hoge Raad zijn de crècheactiviteiten en de reclameactiviteiten niet zodanig van elkaar afhankelijk dat zij als een geheel moeten worden beschouwd. De zeehondencrèche is dus alleen aftrekgerechtigd voor het deel van de

---

<sup>47</sup> HR 25 januari 1995, nr. 29 652 (Radio-I), BNB 1995/216, r.o. 3.4.

<sup>48</sup> HR 30 augustus 1996, nr. 31009 (Radio-II) BNB 1996/ 391, r.o. 3.2 en 5.2.

<sup>49</sup> HR 15 december 1999, nr. 34958 (Zeehondencrèche) BNB 2000/128; FED 2000/87, r.o. 3.4.

onderneming dat is toe te rekenen aan de souvenirwinkel. De activiteiten met betrekking tot de crèche en het informatiecentrum zijn niet in het economisch verkeer verricht.

In het arrest over de Koninklijke Nederlandse Watersport Verbond<sup>50</sup> is bepaald dat de organisatie geen ondernemer is voor alle activiteiten. Hij is alleen ondernemer voor de activiteiten die tegen vergoeding worden verricht. De activiteiten die gratis zijn, zoals belangenbehartiging en de watersportbeoefening in brede zin, vinden niet plaats in het kader van de onderneming. Dit komt doordat de economische activiteiten en de niet-economische activiteiten niet zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één moeten worden gezien. Er wordt dus een splitsing gemaakt van de onderneming en dus ook voor het recht op aftrek voor de btw.

Het is nog steeds mogelijk dat gratis nevenactiviteiten kunnen opgaan in het ondernemerschap dat blijkt uit het Landgoed- I arrest.<sup>51</sup> In casu beheert en onderhoudt stichting X een landgoed dat zij huurt. Op het landgoed vindt men een borg met een museum en een trouwlocatie. Ook is er een restaurant, dat de stichting heeft verpacht. Ook is er een bos en een landschapspark met beelden en vazen. De stichting verleent gedeeltelijk tegen betaling toegang tot het bos en landschapspark. Sommige bezoekers hebben gratis toegang en andere voor een aanzienlijk laag tarief. Het Hof oordeelt dat de stichting met betrekking tot het bos en het landschapspark geen ondernemer is aangezien de activiteiten niet in het economisch verkeer plaats vinden omdat geen economisch belang is gemoeid. De Hoge Raad concludeerde dat de stichting voor haar hoofdactiviteit ondernemer is. Het landgoed met borg, bijgebouwen en het bos moet aangemerkt worden als een geheel. Dus het bos en landschapspark behoren tot de onderneming van stichting X.

Paragraaf 3: Hoe wordt het recht op aftrek in Europese context bepaald?

**Paragraaf 3.1: Jurisprudentie tot en met 2001**

Om te bepalen hoe het aftrekrecht in Europese context bepaald wordt, zullen in deze paragraaf meerdere arresten aanbod komen tot de eeuwwisseling.

Om te beginnen met het arrest BLP<sup>52</sup>, dit is een Engelse maatschappij die diensten verricht in de meubel- en doe-het-zelf-industrie. Zij had in 1989 een Duitse GMBH gekocht, maar door financiële problemen moest zij deze in 1991 grotendeels verkopen. Voor de verkoop had BLP bankiers en adviseurs

---

<sup>50</sup> HR 26 januari 2000, nr. 35199 (KNWV), V-N 2000/10.25.

<sup>51</sup> HR 24 juli 2001, nr. 36597 (Landgoed I), BNB 2001/ 350, r.o. 3.3.

<sup>52</sup> HvJ EG 6 april 1995, zaak C-4/94 (BLP), V-N 1995/3030, 27; FED 1995/495.

ingeschakeld en wilde zij op haar aangifte de BTW kosten hiervan in aftrek brengen. De aftrek werd geweigerd en door het HvJ EU werd beslist dat ze geen recht hadden op aftrek. Het is namelijk zo dat prestaties gebruikt voor een vrijgestelde handeling, de aandelenverkoop, geen recht op aftrek geven van belasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk gelegen is in het verrichten van een belaste handeling.

In het Midland Bank-arrest<sup>53</sup> was het volgende aan de hand: De bank verleent zowel belaste als vrijgestelde diensten. In 1987 heeft zij een deelneming verkocht aan een vennootschap in de Verenigde Staten. De btw op deze verkoop kan in aftrek worden gebracht aangezien de afnemer buiten de Europese Unie is gevestigd. Na de verkoop ontstaan er problemen tussen beide partijen en heeft de bank advocaatkosten gemaakt. De bank wil de btw op de advocaatkosten volledig in aftrek brengen aangezien de afnemer buiten de Europese Unie is gevestigd en de kosten betrekking hebben hierop. Volgens de Britse belastingdienst is het slechts mogelijk om de kosten pro rata af te trekken, aangezien de bank vrijgestelde en belaste diensten verricht.

In de Zaak Midland heeft het Hof van Justitie EU bepaald dat er om recht op aftrek te hebben en de omvang van het aftrekrecht te bepalen, in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dient te zijn tussen een bijzondere handeling in het verleden en handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het is aan de nationale rechter om het criterium van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang toe te passen. De Midland Bank had geen volledig recht op aftrek van de btw maar slechts op de voor haar geldende pro rata, de kosten hangen namelijk samen met de gehele bedrijfsactiviteit van de onderneming. De advocaatkosten waren onvoorzien en pas gemaakt nadat de deelneming was verkocht.

Vervolgens hebben we in de zaak Abbey National I<sup>54</sup> te maken met het volgende: Abbey National verkocht en leverde onroerende zaken, deze onroerende zaken werden belast geëxploiteerd. De overdracht van de onroerende zaken bleef buiten de btw-heffing. Voor de overdracht maakte Abbey National kosten waar btw op drukte en deze wilde zij in aftrek brengen. Volgens de Britse belastingdienst was dit niet mogelijk, omdat de uitgaven zijn gedaan voor een niet-belaste handeling.

De kosten die Abbey National had gemaakt voor de overdracht, waren niet opgenomen in de prijs van belaste handelingen. Daaruit volgt dat die kosten geen rechtstreeks en onmiddellijk verband hielden met latere belaste handelingen. Toch oordeelde het Hof van Justitie EU dat: “Wanneer een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid, zodat de overdracht van het geheel of een gedeelte van een

---

<sup>53</sup> HvJ EG 8 juni 2000, zaak C- 98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 30 en 31.

<sup>54</sup> HvJ EG 22 februari 2001, zaak C- 408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 42.

algemeenheid van goederen wordt geacht geen levering van goederen te vormen<sup>55</sup>, maken de uitgaven van de overdrager voor de ten behoeve van deze overdracht gebruikte diensten deel uit van de algemene kosten van deze belastingplichtige en houden zij dus in beginsel rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. De overdrager kan indien hij zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, enkel het gedeelte van de btw aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. Wanneer evenwel de diverse, door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan btw zijn onderworpen, kan de belastingplichtige de btw die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.”

In de zaak *Cibo*<sup>56</sup> is er sprake van een tussenhoudster, *Cibo*, die deelnemingen heeft in drie gespecialiseerde ondernemingen in de rijwielsector. *Cibo* wilde de btw in aftrek brengen over diensten van derden die waren gemaakt met het verkrijgen van de deelnemingen. *Cibo* was van mening dat zij zich tegen vergoeding in het beheer van de dochterondernemingen mengde en dat daarom de gemaakte kosten als algemene kosten moesten worden aangemerkt. Volgens de Franse belastingdienst was *Cibo* geen moeiende houdster en dus niet belastingplichtig en had zij daarom ook geen recht op aftrek van de voorbelasting.

Het Hof van Justitie EU oordeelde dat: “ 1. *De inmenging van een holding in het beheer van de vennootschappen waarin hij deelnemingen heeft genomen, vormt een economische activiteit in de zin van art. 4, tweede lid, Zesde richtlijn, voor zover zij gepaard gaat met handelingen die op grond van art. 2 van deze richtlijn aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, zoals het verrichten van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten door de holding ten behoeve van haar dochterondernemingen.*

2. *De uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, maken deel uit van zijn algemene kosten en vertonen in beginsel dus een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met het geheel van zijn bedrijfsactiviteiten.*

---

<sup>55</sup> Artikel 37d Wet OB 1968.

<sup>56</sup> HvJ EG 27 september 2001, zaak C-16/00 (*Cibo*), V-N 2001/55.7, r.o. 31, 32 en 33.

*Indien de holding zowel handelingen uitvoert waarvoor een recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, volgt dus uit art. 17, vijfde lid, eerste alinea, Zesde richtlijn dat hij enkel het gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen.*

*3. De inning van dividenden valt niet binnen het toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde.”*

**Tussenconclusie:**

Uit Midland Bank, Abbey National I en Cibo kan men de volgende trend opmerken met betrekking tot de aftrek van voorbelasting<sup>57</sup>:

- De aangeschafte goederen en diensten hebben een rechtstreeks en onmiddellijk verband met en zij worden gebruikt voor uitgaande handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat wanneer de voor het verwerven van die goederen en diensten gemaakte kosten onderdeel zijn van de prijs van deze uitgaande handelingen waarbij van die goederen en diensten gebruikt wordt gemaakt.
- Er is weliswaar geen rechtstreeks en onmiddellijk verband van de aangeschafte goederen en diensten met uitgaande prestaties waarvoor recht op aftrek bestaat maar er is een rechtstreeks en onmiddellijk verband van goederen en diensten met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige omdat de voor het verwerven van die goederen en diensten gemaakte kosten deel uitmaken van de algemene kosten die als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming.

**Paragraaf 3.2: Jurisprudentie na 2001**

De zaken Midland Bank, Abby National I en Cibo worden ook wel de midland doctrine genoemd door Beelen. In deze paragraaf ga ik in op de uitspraken van het Hof van Justitie EU na de Midland-doctrine.

Bij de zaak Kretztechnik<sup>58</sup> zien we dat de trend van het Hof van Justitie EU zich blijft voortzetten. Kretztechnik heeft haar maatschappelijk kapitaal verhoogd door de uitgifte van nieuwe aandelen met een introductie op de beurs van Frankfurt. Zij heeft kosten gemaakt voor deze beursintroductie en wil de btw die drukt op deze kosten aftrekken. De Oostenrijkse belastingdienst weigert de aftrek. Het HvJ EU oordeelde dat de uitgifte van aandelen buiten het bereik van de btw valt. Vervolgens oordeelde zij dat de

---

<sup>57</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer, 2010, p. 132.

<sup>58</sup> HvJ EG 26 mei 2005, zaak C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313; V-N 2005/29.18, r.o. 26 en 27.



btw die drukt op de kosten voor de verschillende diensten in het kader van de aandelenuitgifte, aftrekbaar is aangezien de kosten van de diensten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de gehele bedrijfsactiviteit. Het zijn kosten die onderdeel zijn van de algemene kosten en dus als zodanig bestanddeel zijn van de prijs van haar producten. De btw op de kosten is aftrekbaar voorzover de handelingen van de belastingplichtige belaste handelingen zijn.

Investrand<sup>59</sup> was een passieve houdstermaatschappij en heeft in 1989 een aandelenbelang verkocht voor onder andere een driejarig winstrecht. Sinds 1993 is Investrand belastingplichtige voor de btw, aangezien zij ook management diensten verricht. In 1992 is over de hoogte van het winstrecht een geschil ontstaan en dat heeft tot een arbitrageprocedure in 1996 geleid. Investrand heeft over de advieskosten de btw in mindering gebracht. Het Hof van Justitie EU oordeelde dat de aandelenverkoop geen economische activiteit vormt. De advieskosten hebben betrekking op een schuldvordering van een aandelenverkoop voor het moment dat Investrand belastingplichtige werd voor de btw. De kosten houden dus niet rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteiten, de btw op de advieskosten kan dus niet in aftrek worden gebracht.

Securenta<sup>60</sup> heeft normale activiteiten die bestaan uit economische en niet-economische activiteiten. Zij houdt zich bezig met de aankoop en verkoop, alsmede het beheer van onroerende zaken, effecten, deelnemingen en beleggingen. Het kapitaal hiervoor krijgt zij door de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen. De Duitse belastingdienst meent dat de btw op de kosten van de atypische deelnemingen niet aftrekbaar is. De vraag die aan het Hof van Justitie EU wordt voorgelegd is: *hoe wordt het recht op aftrek van voorbelasting bepaald als er economische en niet-economische activiteiten worden verricht?*

Er worden twee basisregels geformuleerd, ten eerste moeten de kosten die gemaakt zijn voor de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen opgenomen zijn in de prijs van de belaste handelingen. Daarnaast moet het verworven kapitaal zijn bestemd voor economische activiteiten. Het Hof van Justitie EU concludeert dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de ingekochte diensten voor de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen en de economische activiteiten. Geconcludeerd kan worden dat de belastingplichtige de btw die drukt op de kosten slechts in aftrek kan brengen voor zover de kosten toegerekend kunnen worden aan economische activiteiten. Deze manier van

---

<sup>59</sup> HvJ EG 8 februari 2007, zaak C- 435/05 (Investrand), BNB 2007/308; V-N 2007/12.19.

<sup>60</sup> HvJ EG 13 maart 2008, zaak C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 31.

verdeling noemen we ook wel de pre pro rata.<sup>61</sup> Voor de pre pro rata bestaan geen regels. Lidstaten moeten de pre pro rata bepalen met inachtneming van het doel en de systematiek van de richtlijn, ze kunnen meerdere methodes gebruiken.

VNLTO<sup>62</sup> verricht net als Securenta economische en niet-economische activiteiten. Het doel van VNLTO is het bevorderen van de belangen van de agrarische sector en de agrarische ondernemers in de noordelijke provincies. Zij verrichten naast de belangenbehartiging tegen vergoeding commerciële werkzaamheden. De commerciële werkzaamheden vormen btw belaste activiteiten. VNLTO wil de btw op alle kosten in aftrek brengen en doet een beroep op de zaak Charles en Charles-Tijmens maar dit wordt niet toegestaan.

Het Hof van Justitie EU oordeelt: *“Ter zake van het gebruik van goederen en diensten die voor de onderneming worden bestemd voor handelingen die wegens de niet-economische aard ervan buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting. Wanneer een belastingplichtige zowel economische - belaste of vrijgestelde - activiteiten verricht als niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, is de BTW over de kosten in eerdere stadia slechts aftrekbaar voor zover deze kosten in een later stadium kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige.”*

In de zaak Charles en Charles-Tijmens<sup>63</sup> is onroerend goed gedeeltelijk voor privé gebruik bestemd, dit is geen gebruik voor bedrijfsdoeleinden. Bij VNLTO gaat het om belangenbehartiging, niet-economische activiteiten, die het voornaamste doel van VNLTO vormen. Deze handelingen kunnen niet worden beschouwd als handelingen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, worden niet aangemerkt als fictieve dienst. Er is dus geen sprake van fictieve dienst, daarom is er geen etikettering mogelijk en daarom geen recht op aftrek van de op goederen en diensten drukkende btw voor zover ze worden gebruikt voor niet-economische activiteiten.

Het laatste arrest dat de revue passeert is AB-SKF.<sup>64</sup> AB-SKF is een moedermaatschappij van een concern met activiteiten in verschillende landen. Zij moet zich actief in de dochtermaatschappijen en verricht tegen betaling diensten op het vlak van beheer, administratie en marketing. Door het plan om de groep te herstructureren wil de moeder een dochter verkopen en daarnaast de laatste aandelen van een vroegere

---

<sup>61</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer, 2010, p. 143.

<sup>62</sup> HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-515/07 (VNLTO), BNB 2009/202; V-N 2009/9.27.

<sup>63</sup> HvJ EU 14 juli 2005, nr. C-434/03, (Charles/Charles-Tijmens), V-N 2005/35.18.

<sup>64</sup> HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-29/08 (AB SKF), V-N 2009/56.13; BNB 2010/251, r.o. 33, 62 en 66.

dochtermaatschappij. Voor de verkoop wil AB-SKF gebruik maken van verschillende diensten en wil de btw over deze diensten in aftrek brengen. De Zweedse belastingdienst is van mening dat dit niet mogelijk is.

Het Hof van Justitie EU besliste als volgt in casu: *“De overdracht door belanghebbende van alle aandelen in deze dochtermaatschappijen met het oog op de herstructurering van een groep vennootschappen kan worden beschouwd als een handeling die bestaat in het verkrijgen van duurzame opbrengsten uit activiteiten die verder gaan dan de enkele verkoop van aandelen. Deze handeling hangt rechtstreeks samen met de organisatie van de activiteit van de groep en vormt dus het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Een dergelijke handeling valt binnen de werkingssfeer van de BTW. Voor zover echter de aandelenoverdracht kan worden gelijkgesteld met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van een onderneming<sup>65</sup> vormt deze handeling geen aan BTW onderworpen economische activiteit. Het is aan de verwijzende rechter om dit punt nader te beoordelen.*

*Of sprake is van recht op aftrek van voorbelasting hangt af van de handelingen in een later stadium waarvoor de handelingen in een eerder stadium worden gebruikt. Recht op aftrek bestaat wanneer tussen de diensten in een eerder stadium en de belaste economische activiteiten van belanghebbende in hun geheel een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, en ook wanneer het gaat om kosten van diensten die deel uitmaken van de algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van belanghebbende prestaties. Het staat aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle omstandigheden na te gaan of de gedane uitgaven kunnen worden opgenomen in de prijs van de verkochte aandelen, dan wel dat zij uitsluitend deel uitmaken van de bestanddelen van de prijs van handelingen die tot de economische activiteiten van belanghebbende behoren. Is dat laatste het geval dan bestaat er recht op aftrek.”*

#### Tussenconclusie:

Uit de jurisprudentie concludeer ik dat het Hof van Justitie EU de eerder ingezette trend in de Midland-doctrine blijft voortzetten en vooral kijkt naar de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en de algehele economische activiteit. Uit Kretztechnik kunnen we concluderen: als de kosten onderdeel zijn van de algemene kosten en dus als zodanig bestanddeel zijn van de prijs van de producten van een onderneming, er recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Uit VNLTO volgt dat btw over de kosten in eerdere stadia slechts aftrekbaar is voor zover deze kosten in een later stadium kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige. Uit AB-SKF kan geconcludeerd

---

<sup>65</sup> Artikel 37d Wet OB 1968.

worden dat als een handeling het rechtstreekse, noodzakelijke, duurzame verlengstuk is van de belastbare activiteit van de onderneming, deze binnen de werkingssfeer van de btw valt. Of er sprake is van recht op aftrek hangt af van de handelingen in een later stadium waarvoor de handelingen in een eerder stadium worden gebruikt. Bij alle zaken is het aan de rechter om de omstandigheden af te wegen.

## **Hoodstuk 5: Sveda**

### Paragraaf 1: Algemeen

Sveda<sup>66</sup> is een vennootschap gevestigd in Litouwen. Het verzoek voor een prejudiciële beslissing is op 17 maart 2014 ingediend. Het draait om de beslissing van de nationale belastinginspectie waarbij Sveda's verzoek van 27 juli 2012 tot terugbetaling van voorbelasting die was voldaan over de vervaardiging van investeringsgoederen is afgewezen. Volgens de belastinginspectie had Sveda geen recht op aftrek van voorbelasting.

De feiten zijn als volgt: Sveda is een rechtspersoon met een winstoogmerk en is actief in het verschaffen van accommodatie, het verstrekken van maaltijden en dranken, de organisatie van congressen en handelsbeurzen, en in technische activiteiten en daarmee verwante adviesverlening. In het betreffende tijdvak heeft Sveda geen belastbare inkomsten ontvangen en heeft ze ook geen belastbare goederenleveringen en/of diensten verricht. Sveda is van mening dat zij diverse voorbereidende handelingen uitoefende, waaronder investeren in investeringsgoederen die verband houden met haar toekomstige belastbare activiteit. Sveda heeft op 2 maart 2012 met het nationaal subsidiefonds voor de landbouw een overeenkomst getekend in het kader van 'investeren zonder winstoogmerk in bossen'. Dit houdt in dat Sveda zich verbindt om het project 'Baltisch mythologisch recreatief ontdekkingspad' uit te voeren. Het fonds betaalt 90% van de uitvoeringskosten van het project en 10% van kosten zijn voor rekening van Sveda. De subsidie zal in twee delen uitbetaald worden. De subsidie-overeenkomst voorzagt in de terugbetaling van kosten voor investeringen in recreatieve infrastructuur. Sveda heeft de btw over de kosten voor de vervaardiging of verwerving van een aantal investeringsgoederen in de btw-aangifte van juni 2012 als aftrekbare btw opgevoerd. De belastingdienst heeft met een controle verklaard dat door Sveda niet heeft bewezen dat de goederen en diensten, die waren bestemd voor de uitvoering van het project en waarvoor om terugbetaling van de voorbelasting is verzocht, zouden worden gebruikt voor belastbare handelingen.

*Wettelijke bepalingen die op de rechtsverhoudingen in casu van toepassing zijn*

Volgens de Litouwse btw-wet heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting over goederenleveringen en/of diensten die hij heeft betrokken of ingevoerd, wanneer deze goederen en/of diensten bestemd zijn voor het verrichten van belastbare goederenleveringen en/of diensten. De btw-wet beoogde de btw-richtlijn in nationale wet te implementeren. Uit artikel 168 van de richtlijn blijkt dat een

---

<sup>66</sup> HvJ EU, 17 maart 2014, zaak C-126/14 (Sveda verwijzingsbeschikking).

belanghebbende, om recht op aftrek te krijgen, in de eerste plaats belastingplichtige moet zijn en in de tweede plaats de goederen en diensten moet gebruiken voor belaste handelingen.

In casu heeft Sveda objectieve bewijzen dat ze in het relevante tijdvak het voornemen had om zelfstandig economische activiteiten uit te oefenen. Er bestaan geen objectieve gronden voor de conclusie dat Sveda UAB de investeringsgoederen heeft vervaardigd of aangekocht voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Recht op aftrek is aanwezig als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de aan btw onderworpen handelingen in een eerder stadium en in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Is dit niet het geval, dan moet men nagaan of de kosten voor het betrekken van goederen of diensten in een eerder stadium deel uitmaken van de algemene kosten van de economische activiteit van de belastingplichtige in haar geheel.

De bezoekers mogen gratis gebruik maken van het ontdekkingspad, dat voor een deel bestaat uit de investeringsgoederen en/of dat met gebruik van deze investeringsgoederen voor het publiek zal worden opengesteld. Bezoekers krijgen dus gratis toegang tot de investeringsgoederen, ongeacht of zij belastbare handelingen afnemen. Hierdoor kan men dus concluderen dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband kan bestaan tussen de investeringsgoederen en een of meer belastbare handelingen in een later stadium.

Hiertegenover staat dat de investeringsgoederen behoren tot de activa die Sveda voor haar bedrijfsactiviteiten zal bestemmen. Het ontdekkingspad kan worden beschouwd als een instrument om bezoekers aan te trekken die andere goederen en/of diensten willen aanschaffen die Sveda van plan is te verstrekken tegen betaling. In het achterhoofd moet gehouden worden dat Sveda een rechtspersoon met winstoogmerk is en dus haar exploitatiekosten financiert met verkregen inkomsten. De investeringsgoederen en onderhoudskosten zullen denkkelijk worden betaald met inkomsten uit de belastbare handelingen.

#### Paragraaf 2: Prejudiciële vragen aan het hof van justitie

Het Hof van Justitie wordt verzocht om een prejudiciële uitspraak over de vraag of artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus kan worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de voorbelasting die hij heeft voldaan over de vervaardiging of de verwerving van investeringsgoederen die bestemd zijn voor gebruik voor bedrijfsdoeleinden, zoals in casu, en die (i) rechtstreeks bedoeld zijn voor gratis gebruik door het publiek, maar (ii) kunnen worden beschouwd als

een middel om bezoekers aan te trekken naar een plaats waar de belastingplichtige voornemens is goederenleveringen en/of diensten te verrichten in het kader van zijn economische activiteiten.<sup>67</sup>

### Paragraaf 3: Eigen advies aan het Hof van Justitie EU

Ik ben van mening dat Sveda UAB recht heeft op aftrek van voorbelasting. De kosten die Sveda maakt staan in het teken van de economische activiteiten van Sveda. Ook al is de toegang voor de bezoekers gratis, zij kunnen toch gebruik maken van de belaste activiteiten van Sveda. Daarnaast financiert Sveda de toekomstige onderhoudskosten met opbrengsten van haar andere activiteiten, de subsidie die zij ontvangt is alleen voor het aanleggen van het ontdekkingspad. Naar mijn mening voert Sveda het ontdekkingspad uit ter versterking van haar gehele economische activiteit. Een BV gaat namelijk niet investeren zonder er zelf beter van te worden. Dit sluit aan bij het finaliteitscriterium, Sveda maakt kosten ter versterking van haar algehele economische activiteit.

Ik denk dat het arrest Rompelman in het achterhoofd gehouden moet worden, indien de intentie er is om een onderneming te starten en deel te nemen aan het economisch verkeer dan bestaat het recht op aftrek van voorbelasting. Dit strookt ook met het arrest INZO, waarbij is bepaald dat voorbereidende handelingen al tot de economische activiteit worden gerekend.

In Kretztechnik is geoordeeld dat btw op kosten aftrekbaar is voor zover zij deel uitmaken van algemene kosten, die als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming, omdat er een rechtstreeks verband van de aangeschafte diensten is met de algehele bedrijfsactiviteit van Kretztechnik.<sup>68</sup> Bij Sveda zullen de algemene kosten gefinancierd worden met de opbrengsten uit de andere bedrijfsactiviteiten en zullen dus een bestanddeel zijn van de prijs van de producten van de onderneming. Ik vind dat Sveda de btw op de kosten kan aftrekken aangezien zij samenhangen met de gehele bedrijfsactiviteit.

Vervolgens is in de zaak VNLTO naar voren gekomen dat de belangenbehartiging bij VNLTO de hoofdzaak was en de economische activiteiten een klein onderdeel vormden. Daardoor hadden zij geen recht op aftrek van voorbelasting. In casu is het ontdekkingspad niet de hoofdzaak van Sveda en kan zij volgens mij de btw die drukt op de kosten aftrekken.

In de zaak AB-SKF heeft het HvJ EU geoordeeld dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen niet in aanmerking komen voor aftrek van voorbelasting. Er bestaat echter wel recht op aftrek

---

<sup>67</sup> HvJ EU, 17 maart 2014, zaak C-126/14 (Sveda verwijzingsbeschikking).

<sup>68</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer, 2010, p. 134.

indien de kosten voor de goederen en diensten in een eerder stadium deel uitmaken van de algemene kosten van de economische activiteiten van de belastingplichtige.

Als gekeken wordt naar de jurisprudentie van de Hoge Raad dan is in het IJveren arrest bepaald dat niet-economische activiteiten in het economische verkeer plaats vinden als een activiteit gericht is op anderen dan degenen die tot eigen kring behoren. Dit is ook bepaald in de zaak van the British Touroperator. Dan is er dus recht op aftrek van voorbelasting. Bij stichting musische vorming had de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting aangezien er geen economisch belang mee gemoeid was. Het doel was puur de kinderen van musische vorming voorzien. Bij Sveda draait het er impliciet om de mensen naar het ontdekkingspad te lokken en zo juist andere activiteiten aan te bieden, het is niet voor niets een vennootschap met winstoogmerk. In het achterhoofd moet gehouden worden dat de arresten gewezen zijn voor 2007 dus toen art. 168 van de btw-richtlijn en artikel 15 van de wet OB nog niet overeenkwamen. Daartegenover staat dat in het besluit van 2011, de staatssecretaris refereert naar deze arresten dus ik ga ervanuit dat we hier nog op kunnen bouwen.



## **Hoodstuk 6: Conclusie & aanbevelingen**

Wordt het recht op aftrek toegestaan voor btw kosten voor activiteiten die gratis worden verricht door een ondernemer als die ondernemer voor het overige slechts belastbare activiteiten verricht?

Het recht op aftrek wordt in principe niet toegestaan. In eerste instantie worden de kosten voor belastbare activiteiten en niet-economische activiteiten gesplitst. Als de activiteiten die gratis worden verricht een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen dan zal de onderneming in aanmerking komen voor aftrek of een gedeeltelijke aftrek van voorbelasting. Er wordt dus gekeken of de gratis verrichte activiteiten opgaan in de gehele economische activiteit van de onderneming.

De conclusie die ik trek na het schrijven van deze bachelor thesis is dat per geval gekeken wordt naar het recht op aftrek van voorbelasting. Iedere casus is verschillend en zal ook anders behandeld worden. Het HvJ EU zal in de toekomst meer zekerheid bieden aangezien de Wet OB en richtlijn gelijk lopen. Ik denk te kunnen concluderen dat een ondernemer recht op aftrek heeft indien de gratis activiteiten en belastbare activiteiten een grote mate van samenhang vertonen.

Men ziet de grote samenhang als de gratis prestaties worden verricht in het kader van de onderneming, de gratis activiteit vormt een onderdeel van de gehele onderneming. Dit kon men bijvoorbeeld zien bij het IJveren arrest & de British Touroperator. De gratis activiteit wordt verricht met het oog op een economisch belang.

Ook kijkt het HvJ EU naar de onderlinge afhankelijkheid, kan de gratis activiteit doorgang vinden zonder de belastbare activiteiten. Als de activiteit zonder problemen plaats kan vinden met behulp van de andere activiteit dan is er geen recht op aftrek.

Ook wordt gekeken naar het onderscheid tussen de hoofdactiviteit en de nevenactiviteit, indien de gratis activiteit het hoofddoel is dan bestaat er geen recht op aftrek. Tot slot neemt men ook mee hoe de maatschappij tegen de gratis activiteiten aankijkt. Zijn de activiteiten één geheel dan bestaat er het recht op aftrek van voorbelasting.

Door het HvJ EU wordt vooral gekeken naar het finaliteits-, causaliteits- en verdisconteringscriterium. Er is nog niet bepaald welk criterium de doorslag geeft bij het vaststellen voor het recht op aftrek. Per casus wordt gekeken of ze in aanmerking komen voor een van de criteria.

De tijd zal leren of het recht op aftrek wordt toegestaan voor gratis activiteiten!

## Hoofdstuk 7: Literatuurlijst

1. M.E. Van Hilten & H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014.
2. S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, (diss. Rotterdam Erasmus), Deventer: Kluwer 2010.
3. A. Van Doesum & H. Van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', *Weekblad Fiscaal Recht*, 2012/885.
4. A. Van Doesum & H. Van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', *Weekblad Fiscaal Recht*, 2011/1465.
5. D.B. Bijl, 'Het economische belang van een prestatie', *Weekblad Fiscaal Recht*, 1989/1457.
6. Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stct. Nr. 21834.
7. HvJ EU, 17 maart 2014, zaak C-126/14 (Sveda verwijzingsbeschikking).

[http://www.minbuza.nl/binaries/content/assets/ecer/ecer/import/hof\\_van\\_justitie/nieuwe\\_hofzaken\\_inclusief\\_verwijzingsuitspraak/2014/c-zakenummers/c-126-14-verwijzingsbeschikking.pdf](http://www.minbuza.nl/binaries/content/assets/ecer/ecer/import/hof_van_justitie/nieuwe_hofzaken_inclusief_verwijzingsuitspraak/2014/c-zakenummers/c-126-14-verwijzingsbeschikking.pdf)

Geraadpleegd op 20-01-2015

8. <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/miljoenennota-rijksbegroting-en-troonrede/huishoudboekje>

Geraadpleegd op 24-2-2015

### ***Richtlijnen***

Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn), laatst gewijzigd 12 februari 2008.

### ***Wetgeving***

Wet op de Omzetbelasting 1968, laatst gewijzigd 30 december 2014, Stcrt. 2014, 36661.

### ***Jurisprudentie***

#### Hof van Justitie van de Europese Unie

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

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

HvJ EU 5 juli 1988, nr. C-289/86, (Happy Family), BNB 1988/303; FED 1988/496  
HvJ EG, 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633  
HvJ EU 6 april 1995, nr. C-4/94, (BLP), FED 1995/495; V-N 1995/3030  
HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO); V-N 1996, p.1396  
HVJ EG 6 februari 1997, C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386  
HvJ EU 8 juni 2000, nr, C-98/98, (Midland Bank plc), BNB 2001/118  
HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98, (Abbey National), V-N 2001/15.26  
HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, (Cibo Participations), V-N 2001/55.7  
HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-32/03, (Fini H), V-N 2005/15.8  
HvJ EU 26 mei 2005, zaak C-465/03, (Kretztechnik), BNB 2005/313; V-N 2005/29.18  
HvJ EG 8 februari 2007, zaak C- 435/05 (Investrand), BNB 2007/308; V-N 2007/12.19  
HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06, (Securenta),V-N 2008/14.20  
HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-515/07 (VNLTO), BNB 2009/202; V-N 2009/9.27  
HvJ EG 29 oktober 2009, zaak C-29/08 (AB SKF), V-N 2009/56.13; BNB 2010/251

#### Hoge Raad

HR 1 april 1987, nr. 23 732 (IJ-veren II), BNB 1987/189  
HR 17 februari 1988, nr. 24 275, (Brits Toeristenbureau), BNB 1988/147; V-N 1988/768, 43  
HR 4 juni 1988, nr. 25 104, (Stichting Musische Vorming), BNB 1989/245; V-N 1989/2081  
HR 16 juni 1993, nr. 28 619, (Cultureel-Filosofische Bibliotheek), BNB 1993/256; FED 1993/674; V-N 1993/2287, 32  
HR 25 januari 1995, nr. 29 652, BNB 1995/216 (Radio omroep I)  
HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio omroep II)  
HR 15 december 1999, nr. 34958, (Zeehondencrèche), BNB 2000/128  
HR 26 januari 2000, nr. 35199 (KNWV), V-N 2000/10.25  
HR 24 juli 2001, nr. 36 597, (Landgoed I), BNB 2001/350