



BTW-AFTREK OP BASIS VAN WERKELIJK GEBRUIK

EEN ONDERZOEK NAAR DE NEDERLANDSE REGELING VOOR AFTREK VAN VOORBELASTING OP BASIS VAN WERKELIJK GEBRUIK BEZIEN IN HET LICHT VAN HET EUROPESE BTW-STELSEL.

TILBURG SCHOOL OF ECONOMICS AND MANAGEMENT

MASTERTHESIS FISCALE ECONOMIE

S.H. VAN DEN BIGGELAAR

SNR: 1277920

ANR: 734754

DATUM AFSTUDEREN: 31 augustus 2021

EXAMENCOMMISSIE: mr. J.A. de Vries
prof. dr. G.J. van Norden

VOORWOORD

Lectori salutem,

Voor u ligt het slotstuk van mijn studie Fiscale Economie aan Tilburg University. Na het afronden van mijn bachelor ben ik doorgestroomd naar de gelijknamige master. Ik heb vanwege mijn interesse in de omzetbelasting enige tijd overwogen om te kiezen voor de ‘indirecte stroming’, maar ik ben uiteindelijk beland in de directe stroming, waarin ik mijn eigen ‘indirecte accent’ heb gecreëerd. Ik besloot om twee extra vakken te volgen. Mijn scriptie zou ik schrijven in het tweede jaar van mijn master. Na een bachelorthesis met een btw-onderwerp was ook voor de masterthesis al snel duidelijk dat ik de btw als vakgebied zou kiezen.

Met alle vakken reeds afgerond zou ik in het tweede jaar op zoek gaan naar een plek om als werkstudent te starten. De Corona-crisis bleek die zoektocht enigszins te bemoeilijken, maar tijdens het schrijven van deze scriptie ben ik per 1 december 2020 als werkstudent bij Govers Accountants/Adviseurs begonnen met mijn fiscale loopbaan. Ik heb hier al snel op veel verschillende fronten kennis kunnen maken met de btw in de praktijk.

Hoewel de drie dagen ‘op kantoor’ wellicht enige wind uit de zeilen hebben genomen tijdens het schrijfproces, ben ik ontzettend blij dat ik deze kans heb gekregen. De positieve ervaring van mijn eerste maanden bij Govers bleken wederzijds en ik ben aansluitend op mijn werkstudentschap fulltime in dienst getreden als Junior Belastingadviseur.

Het was soms moeilijk om het schrijven van de thesis te combineren met mijn werk bij Govers, mijn oude bijbaantje en tegelijkertijd mijn sociale leven op peil te houden, maar het resultaat mag er zijn. Nu u dit voorwoord leest, kan ik met trots zeggen dat ik deze masterthesis met succes heb afgerond.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Sam van den Biggelaar

Veldhoven, augustus 2021

INHOUDSOPGAVE

| | |
|---|----|
| Lijst van gebruikte afkortingen | 5 |
| Hoofdstuk 1: Inleiding | 6 |
| 1.1 Aanleiding van het onderzoek..... | 6 |
| 1.1.1 Het systeem van de btw: aftrek van voorbelasting..... | 6 |
| 1.1.2 Relevantie | 8 |
| 1.1.3 Onderzoeksdoel..... | 9 |
| 1.1.4 Directe aanleiding | 9 |
| 1.2 Probleemstelling | 10 |
| 1.2.1 Probleemstelling..... | 10 |
| 1.2.2 Deelonderwerpen | 10 |
| 1.2.3 Afbakening van het onderzoek..... | 11 |
| 1.3 Methodologie | 11 |
| 1.3.1 Methode | 11 |
| 1.3.2 Verantwoording van de opzet | 12 |
| 1.3.3 Toetsingskader | 12 |
| Hoofdstuk 2: Europees rechtskader | 13 |
| 2.1 Inleiding..... | 13 |
| 2.2 Btw-aftrek in de richtlijn..... | 13 |
| 2.2.1 Titel X Btw-richtlijn..... | 14 |
| 2.2.2 Grondslag voor btw-aftrek..... | 16 |
| 2.3 Economische activiteiten | 16 |
| 2.3.1 Economische activiteiten | 16 |
| 2.3.2 Niet-economische activiteiten..... | 18 |
| 2.4 Gebruik voor belaste handelingen..... | 19 |
| 2.4.1 Toerekening: direct of algemeen?..... | 21 |
| 2.4.2 Niet-economische activiteit, toch aftrek?..... | 23 |
| 2.5 Berekening pro rata..... | 24 |

| | | |
|--------------|---|----|
| 2.5.1 | Correcties op de omzet..... | 25 |
| 2.6 | Afwijking van omzet-pro rata..... | 26 |
| 2.6.1 | Rechtstreekse toerekening?..... | 27 |
| 2.6.2 | Verplichte nauwkeurigheid..... | 27 |
| Hoofdstuk 3: | Nationaal rechtskader..... | 30 |
| 3.1 | Inleiding..... | 30 |
| 3.2 | Uitsluiting van aftrek..... | 30 |
| 3.3 | Aftrek van voorbelasting..... | 31 |
| 3.3.1 | Gebruik..... | 31 |
| 3.3.2 | Timing & herziening..... | 31 |
| 3.3.3 | Directe kosten..... | 32 |
| 3.3.4 | Gemengde kosten..... | 33 |
| 3.3.5 | Aftrek niet-economische activiteiten..... | 34 |
| 3.4 | Splitsing van voorbelasting: pro rata-aftrek..... | 34 |
| 3.4.1 | Correcties op de omzet..... | 35 |
| 3.4.2 | Afwijking van omzet-pro rata..... | 35 |
| 3.5 | Aftrek naar werkelijk gebruik..... | 36 |
| 3.5.1 | Jurisprudentie Hoge Raad..... | 37 |
| 3.6 | Deelconclusie..... | 39 |
| Hoofdstuk 4: | Toetsing Nederlands recht..... | 41 |
| 4.1 | Richtlijnconformiteit..... | 41 |
| 4.1.1 | Richtlijnconforme uitleg..... | 41 |
| 4.1.2 | Rechtstreeks beroep..... | 43 |
| 4.1.3 | Contra legem-uitleg..... | 47 |
| 4.1.4 | Deelconclusie..... | 48 |
| 4.2 | Standpunt Staatssecretaris: “beperkte implementatie”..... | 49 |
| 4.2.1 | Het standpunt van de Staatssecretaris..... | 49 |
| 4.2.2 | Hoge Raad bevestigt standpunt..... | 49 |
| 4.2.3 | Standpunt ten opzichte van status quo..... | 50 |

| | | |
|----------------------------------|---|----|
| 4.2.4 | Implementatievrijheid | 51 |
| 4.2.5 | Toetsing implementatievrijheid – Draagwijdte richtlijnbe­paling | 56 |
| 4.2.6 | Houdbaarheid standpunt | 60 |
| 4.2.7 | Deelconclusie | 62 |
| 4.3 | Hoge Raad <i>versus</i> Hof van Justitie | 64 |
| 4.3.1 | Koers Hof van Justitie | 64 |
| 4.3.2 | Taak van de rechter | 64 |
| 4.3.3 | Analyse HR 23 april 2021 | 65 |
| 4.3.4 | Taak van de wetgever | 69 |
| 4.3.5 | Deelconclusie | 70 |
| Hoofdstuk 5: Conclusie..... | | 72 |
| 5.1 | Samenvatting..... | 72 |
| 5.2 | Beantwoording probleemstelling | 75 |
| 5.3 | Aanbevelingen & discussie | 76 |
| 5.3.1 | Discussie | 76 |
| 5.3.2 | Aanbevelingen | 77 |
| Literatuurlijst..... | | 79 |
| Boeken & artikelen | | 79 |
| Overige bronnen..... | | 80 |
| Conclusies | | 80 |
| Noten bij jurisprudentie | | 80 |
| Beleidsbesluiten | | 80 |
| Overig | | 80 |
| Aangehaalde jurisprudentie | | 81 |
| Hof van Justitie EG..... | | 81 |
| Hof van Justitie EU..... | | 82 |
| Hoge Raad..... | | 83 |

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

| | |
|------------------------|---|
| A-G | Advocaat-Generaal |
| art. | artikel |
| BNB | Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak |
| btw | belasting over de toegevoegde waarde |
| Btw-richtlijn | Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde |
| concl. | conclusie |
| e.v. | en verder |
| EG | Europese Gemeenschap |
| EU | Europese Unie |
| HR; Hoge Raad | Hoge Raad der Nederlanden |
| HvJ EG | Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen |
| HvJ EU | Hof van Justitie van de Europese Unie |
| HvJ | Hof van Justitie |
| jo. | juncto |
| m.nt. | met noot (van) |
| nr. | nummer |
| NTRF | Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht |
| r.o. | rechtsoverweging |
| Staatssecretaris | Staatssecretaris van Financiën |
| TFO | Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht |
| Uitvoeringsverordening | Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde |
| V-N | Vakstudie-Nieuws |
| VWEU | Verdrag van de Werking van de Europese Unie |
| Wet OB 1968 | Wet op de omzetbelasting 1968 |
| WFR | Weekblad Fiscaal Recht |
| Zesde Richtlijn | Zesde Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting |

HOOFDSTUK 1: INLEIDING

Deze scriptie behandelt een cruciaal onderdeel van de omzetbelasting: de aftrek van voorbelasting. Meer specifiek gaat dit onderzoek over de aftrek van voorbelasting die drukt op kosten van goederen en diensten die betrekking hebben op zowel activiteiten waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat als op activiteiten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.¹ Het gaat hier om de zogenaamde ‘algemene kosten’, in Nederlands jargon ook bekend als ‘gemengde kosten’.²

In het eerste hoofdstuk wordt als eerste de aanleiding van het onderzoek uiteengezet. Vervolgens wordt de probleemstelling gegeven. De probleemstelling wordt onderverdeeld in deelvragen en afgebakend. Hoofdstuk 1 wordt afgesloten met de methodologie van het onderzoek.

1.1 Aanleiding van het onderzoek

1.1.1 *Het systeem van de btw: aftrek van voorbelasting*

De Nederlandse btw zoals wij die tegenwoordig kennen, is een uitwerking van de huidige Btw-richtlijn³ en haar voorlopers.⁴ Het Europese btw-stelsel is bedoeld als een algemene verbruiksbelasting die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten.⁵ Het doel van deze omzetbelasting is het belasten van al het consumptieve verbruik van goederen en diensten.⁶ Dat wil zeggen: de eindverbruiker zou de gehele btw-druk moeten dragen. De belastingplichtige dient als zodanig van omzetbelasting ontlast te worden.⁷ De omzetbelasting betreft echter ieder onderdeel (en dus iedere ondernemer⁸) van de productie- en distributieketen in de heffing.⁹ Om de btw-druk bij de ondernemer weg te nemen, kent het Europese btw-stelsel de aftrek van voorbelasting.¹⁰

Het recht op aftrek van voorbelasting houdt, kort gezegd, in dat een ondernemer de aan hem berekende btw (voorbelasting) in aftrek mag brengen op de door hem verschuldigde btw. Zo wordt per saldo alleen

¹ Voorbeelden van kosten waarvoor een recht op aftrek bestaat zijn belaste prestaties of bepaalde vrijgestelde prestaties, mits deze worden verricht aan een buiten de EU gevestigde afnemer (zoals financiële dienstverlening en verzekeringsdiensten). Voorbeelden van kosten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat zijn (in beginsel) vrijgestelde prestaties en niet-economische prestaties.

² Van Doesum en Van Kesteren, *WFR* 2012/885: [voetnoot 8].

³ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. (Hierna: ‘Btw-richtlijn’)

⁴ De directe voorloper van de huidige Btw-richtlijn was de Zesde Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting. (Hierna: ‘Zesde richtlijn’)

⁵ Art. 1 lid 2 Btw-richtlijn.

⁶ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 11.

⁷ Dit is vaste jurisprudentie van het HvJ, zie onder meer: HvJ EG 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), ECLI:EU:C:1985:74, punt 19.

⁸ De Nederlandse wet hanteert de term ‘ondernemer’ waar de Btw-richtlijn de term ‘belastingplichtige’ hanteert. Deze begrippen dienen als zodanig gelezen te worden als synoniemen van elkaar; dit is door de Hoge Raad reeds expliciet bepaald in HR 2 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

⁹ Art. 1 lid 2 Btw-richtlijn.

¹⁰ Art. 1 lid 2, tweede volzin, Btw-richtlijn.

de toegevoegde waarde van de ondernemer belast.¹¹ Om in aanmerking te komen voor aftrek van voorbelasting is een aantal zaken van belang. Degene die de voorbelasting wenst af te trekken moet allereerst (btw-)ondernemer zijn op het moment dat de belasting verschuldigd wordt.^{12, 13} De prestatie moet aan de ondernemer zijn geleverd en de belasting moet aan de ondernemer in rekening zijn gebracht.¹⁴ De ondernemer moet dus de afnemer van de prestatie zijn.¹⁵

Hij moet vervolgens in de hoedanigheid van ondernemer hebben gehandeld om de voorbelasting drukkend op de afgenomen prestatie af te kunnen trekken.^{16, 17} Handelen in de hoedanigheid van ondernemer wil zeggen dat de ondernemer werkzaamheden verricht ten behoeve van zijn economische activiteit(en); dit moet feitelijk worden getoetst met inachtneming van alle omstandigheden van het geval.¹⁸

Het recht op aftrek van voorbelasting kan slechts op één moment ontstaan, namelijk op het moment dat de belasting verschuldigd wordt.¹⁹ Om zijn recht op aftrek van voorbelasting uit te kunnen oefenen dient de ondernemer tevens in het bezit te zijn van een op correcte wijze opgemaakte factuur.²⁰

Op het moment dat het recht op aftrek van voorbelasting ontstaat, staat de omvang daarvan nog niet per definitie vast. Het uitgangspunt in de btw is dat de ondernemer de aan hem berekende voorbelasting onmiddellijk en volledig in aftrek kan brengen.²¹ Uit zowel Btw-richtlijn als nationale wetgeving blijkt echter dat de ondernemer slechts aftrekrecht heeft *voor zover* hij de afgenomen goederen en/of diensten gebruikt voor belaste handelingen,²² althans handelingen waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.²³ Voor niet-economische activiteiten bestaat in beginsel geen recht op aftrek van

¹¹ Bezien over de gehele periode van ondernemerschap, abstraherend van cumulatie, inhaaleffecten, etc.

¹² Het recht op btw-aftrek ontstaat op het moment dat de belasting verschuldigd wordt ex art. 167 Btw-richtlijn.

¹³ Art. 15 jo. 2 Wet OB 1968 en art. 168 Btw-richtlijn.

¹⁴ Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (2002), p. 78.

¹⁵ Of de ondernemer daadwerkelijk de afnemer van een prestatie is, is een interessante vraag. Verdere behandeling van dit criterium past echter niet binnen het bestek van dit onderzoek.

¹⁶ HvJ EU 22 maart 2012, C-153/11 (Klub), ECLI:EU:C:2012:163, punt 39 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

¹⁷ Uit onder meer HvJ Klub (reeds aangehaald) punt 36 e.v. blijkt dat het recht op aftrek van een ondernemer niet kan ontstaan wanneer de belastingplichtige niet als zodanig handelt. De status en de hoedanigheid zijn dus afzonderlijke toetsen. De status van ondernemerschap (lees: subjectieve belastingplicht) is dichotoom; een zwart-wit-toets. De 'ondernemer' is óf wel óf niet subjectief belastingplichtig. Wanneer subjectieve belastingplicht is vastgesteld, moet worden beoordeeld of deze ook in de hoedanigheid van ondernemer heeft gehandeld. Blijkens r.o. 37 van HvJ Klub kan namelijk geen recht op aftrek ontstaan wanneer dit het privégebruik van de belastingplichtige dient. In dat geval handelt de ondernemer dus niet in de *hoedanigheid* van ondernemer.

¹⁸ HvJ EU 22 maart 2012, C-153/11 (Klub), ECLI:EU:C:2012:163, punt 40 en 41.

¹⁹ Het recht op aftrek kan niet op een later moment ontstaan. Bepalend voor het ontstaan van recht op aftrek van voorbelasting is de vraag of de prestatie is afgenomen door een als zodanig handelend belastingplichtige. Zie in dit verband bijvoorbeeld HvJ EG 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), ECLI:EU:C:1991:315.

²⁰ Zie in deze zin art. 15 lid 1 sub a en b wet OB 1968 en art. 178 aanhef en sub a en c Btw-richtlijn.

²¹ Dit uitgangspunt vindt zijn oorsprong in het neutraliteitsbeginsel. Zie in dit verband Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 333. Voor een voorbeeld in de Nederlandse wet, zie bijvoorbeeld art. 17 wet OB 1968.

²² Zie bijvoorbeeld art. 168 Btw-richtlijn en art. 15 lid 1, slot en lid 4 Wet OB 1968.

²³ Zie bijvoorbeeld art. 169 Btw-richtlijn en art. 15 lid 2 Wet OB 1968.

voorbelasting.²⁴ Dat geldt in gelijke zin voor vrijgestelde prestaties.²⁵ Dat is systematisch gezien logisch omdat de btw als algemene verbruiksbelasting al het consumptieve verbruik wenst te belasten.²⁶ Het gebruik van de goederen en diensten is dus bepalend voor de omvang van het aftrekrecht van de ondernemer.

1.1.2 Relevantie

Het is niet voor niets vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat de aftrek van voorbelasting een integrerend onderdeel van de omzetbelasting vormt dat tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw.²⁷ De aftrek van voorbelasting waarborgt in belangrijke mate de neutraliteit van de btw.²⁸ Een beperking van dit recht leidt tot cumulatie van voorbelasting en zorgt ervoor dat de uiteindelijke btw-druk niet meer strikt evenredig is aan de prijs die de consument betaalt.²⁹

Het mag duidelijk zijn dat de aftrek van voorbelasting een essentieel onderdeel vormt van het Europese omzetbelastingstelsel. Helaas is de werking van het systeem van aftrek van voorbelasting binnen het Europese omzetbelastingstelsel nog niet op ieder vlak uitgekristalliseerd. Dit blijkt uit de zaken omtrent deze materie die met enige regelmaat bij het Hof van Justitie voorkomen; zaken zoals: *BLC Baumarkt*,³⁰ *Banco Mais*,³¹ en *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*.³² Daarnaast is de harmonisatie tussen lidstaten op het gebied van pro rata-aftrek nog beperkt.³³

Buiten het feit dat onzekerheid bestaat omtrent het recht op aftrek van voorbelasting, zijn de geldbedragen die met deze problematiek gemoeid zijn vaak bepaald geen klein bier. Het vaststellen van het recht op aftrek van voorbelasting en het bepalen van de omvang van dat recht zijn daarom van groot belang voor iedere belastingplichtige. Deze vaststelling brengt mij tot het doel van dit onderzoek.

²⁴ HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), ECLI:EU:C:2006:214; HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166; HvJ EU 8 mei 2019, C-566/17 (Związek Gmin), ECLI:EU:C:2019:390; HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), ECLI:EU:C:2009:88; HvJ EU 3 juli 2019, C-316/18 (University of Cambridge), ECLI:EU:C:2019:559.

²⁵ Dit is het gevolg van het vereiste dat geldt voor btw-aftrek van 'gebruik voor belaste handelingen'. Vrijgestelde handelingen zijn per definitie niet belast en dus bestaat daarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting.

²⁶ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 11.

²⁷ Zie HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166, punt 24 en 25 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 333.

²⁹ Door cumulatie van voorbelasting is de totale impliciete en/of expliciete belastingdruk voor de consument niet meer strikt evenredig aan de prijs en het geldende tarief. Ondernemers die te maken hebben gehad met een beperking van het aftrekrecht zullen deze kosten namelijk afwentelen op de afnemer. Dit gaat in tegen het doel van de omzetbelasting zoals gegeven in art. 1 lid 2 Btw-richtlijn.

³⁰ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689.

³¹ HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056.

³² HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417.

³³ Dit blijkt eveneens uit de voornoemde arresten; daarin wordt duidelijk dat verschillende lidstaten andere wijzen hanteren voor het vaststellen van de pro rata aftrek. Een gebrek aan harmonisatie is overigens inherent aan een systeem met meerdere kan-bepalingen. Niet iedere lidstaat zal immers dezelfde bepalingen implementeren.

1.1.3 Onderzoeksdoel

Met dit onderzoek hoop ik bij te kunnen dragen aan het wetenschappelijke inzicht in de Nederlandse regeling voor de aftrek van voorbelasting op basis van het werkelijke gebruik van gemengd gebruikte goederen en diensten en hoe de Nederlandse implementatie past in het raamwerk van de Btw-richtlijn. Indien succesvol, leidt dit onderzoek ertoe dat belastingplichtigen een systematisch correctere aftrek van voorbelasting kunnen effectueren. Om dit doel te bereiken wordt de Nederlandse regeling uiteengezet en wordt gezocht naar eventuele strijdigheden en knelpunten met het Europese rechtskader. Het ultieme doel is om te toetsen of de Nederlandse implementatie houdbaar is binnen dat kader. Dit leidt tot het al dan niet signaleren van bepaalde knelpunten. Onderzoek naar en behandeling van dergelijke knelpunten geeft aanleiding tot een aantal conclusies inzake de houdbaarheid van de nationale regeling. Deze conclusies geven mogelijk aanleiding tot de aanpassing van de huidige wet- en regelgeving en dragen mogelijk bij aan toekomstig onderzoek.

1.1.4 Directe aanleiding

De directe aanleiding van dit onderzoek is de onlangs gepubliceerde conclusie van A-G Ettema over de aftrek van btw volgens een combinatie van de omzet-pro rata en de werkelijkgebruikmethode.³⁴ De A-G concludeert dat een combinatie van methodes niet mogelijk is. In deze conclusie van de A-G komt daarnaast het standpunt van de Staatssecretaris in de onderliggende zaak omtrent de implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn naar voren. De Staatssecretaris is van mening dat voornoemde bepaling door lidstaten (die voor implementatie kiezen) niet integraal geïmplementeerd hoeft te worden. De lidstaten zouden de keuze hebben om de werkelijkgebruikmethode toe te passen op (i) alle goederen of diensten, óf (ii) een deel daarvan. Nederland zou geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om de aftrek toe te passen op basis van ‘het gebruik van een deel van de goederen en diensten’.³⁵

Het gaat hier om een beleidsmatige stelling van de Staatssecretaris, niet om formele wetgeving of parlementaire geschiedenis. Het is derhalve maar zeer de vraag of de Europese ‘wetgever’ heeft bedoeld om de lidstaten een dergelijke implementatievrijheid te bieden. Men kan ook een ander standpunt innemen omtrent de mogelijkheden van de lidstaten bij implementatie, wat onder omstandigheden zou leiden tot een veel gunstiger – en systematisch correcter – resultaat voor de belastingplichtige met betrekking tot de aftrek van voorbelasting.

Het voorstaande maakt dat het standpunt van de Staatssecretaris aanleiding geeft tot het onderzoeken van de Nederlandse implementatie. De behandeling van het standpunt dient als deelonderwerp van het centrale onderwerp: de aftrek van voorbelasting die drukt op kosten van gemengd gebruikte prestaties in Nederland; meer specifiek de aftrek van voorbelasting op basis van werkelijk gebruik.

³⁴ Concl. A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2020:708, HR (A-G) 31 juli 2020.

³⁵ Concl. A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2020:708, HR (A-G) 31 juli 2020, punt 1.16.

1.2 Probleemstelling

1.2.1 Probleemstelling

Naar aanleiding van de conclusie van de A-G, voornoemde zaken van het Hof van Justitie en het standpunt van de Staatssecretaris schrijf ik deze masterthesis aan de hand van de volgende probleemstelling:

“Hoe is de aftrek van voorbelasting op basis van werkelijk gebruik geïmplementeerd in Nederland, en is deze implementatie in lijn met het Europeesrechtelijke kader van de omzetbelasting?”

Een aantal kernelementen is te onderscheiden in deze probleemstelling. Zo begint de vraag met de huidige regeling van aftrek van voorbelasting op basis van werkelijk gebruik in Nederland. Vervolgens heeft de vraag een analyserend deel waar de Nederlandse implementatie wordt getoetst aan het Europese rechtskader van de omzetbelasting. Beide delen van de probleemstelling geven aanleiding tot een aantal deelvragen/-onderwerpen. Deze worden hierna uiteengezet.

1.2.2 Deelonderwerpen

Uit de probleemstelling vloeit, zoals gezegd, een aantal deelonderwerpen voort. Het eerste deel van de probleemstelling noopt tot de uiteenzetting van het huidige Nederlandse stelsel van aftrek van voorbelasting. Reeds is globaal uiteengezet wat het recht op aftrek van voorbelasting is en hoe dit ontstaat. In dit onderzoek wordt verder ingegaan op het systeem van de aftrek van voorbelasting. Meer specifiek wordt ingegaan op de aftrek van voorbelasting drukkend op gemengde kosten. Omdat de nationale btw-wet en -regelgeving een uitwerking is van de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie, wordt als eerste het Europese rechtskader uiteengezet. Daaropvolgend wordt het nationale rechtskader weergegeven. Daarbij wordt ook jurisprudentie van de Hoge Raad behandeld. Vervolgens wordt het Nederlandse rechtskader afgezet tegen het Europese rechtskader. Uit deze analyse komen verschillende vragen, strijdigheden en/of fricties met het huidige systeem voort. De toetsing van de gevonden kritiekpunten is een uitwerking van het tweede deel van de probleemstelling. Hier wordt immers de Nederlandse implementatie getoetst aan het Europeesrechtelijke kader.

De toetsing van de Nederlandse wet- en regelgeving valt uiteen in verschillende onderdelen. Als eerste wordt de richtlijnconformiteit onderzocht. Hier wordt als eerste onderzocht of richtlijnconforme uitleg mogelijk is. Dan wordt de mogelijkheid van een rechtstreeks beroep op de richtlijnbevestiging behandeld. Ten slotte wordt onderzocht of een *contra legem*-uitleg van de Nederlandse wettekst mogelijkheden biedt. Vervolgens wordt het beleidsmatige standpunt van de Staatssecretaris nader toegelicht en onderzocht. Daarbij rijst de vraag in hoeverre dit standpunt houdbaar en correct is. Daarmee samenhangend wordt de vrijheid van lidstaten bij implementatie van een kan-bepaling onderzocht. Ten slotte wordt de jurisprudentie van de Hoge Raad tegen het licht gehouden, waarbij specifiek aandacht

wordt besteed aan een recent arrest van de Hoge Raad waarin hij oordeelde over de werkelijkgebruikmethode. Bij de analyse van de nationale jurisprudentie rijst de vraag hoe deze zich verhoudt tot de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Is de Hoge Raad niet te streng met zijn uitleg?

De behandeling van deze onderwerpen en de beantwoording van de corresponderende vragen leidt tot een totaaloverzicht van de huidige stand van zaken in de Nederlandse wet- en regelgeving en de verhouding met het Europese rechtskader. Aan de hand van dit totaaloverzicht wordt de probleemstelling beantwoord. Ter afsluiting wordt ook een aantal aanbevelingen gedaan.

1.2.3 Afbakening van het onderzoek

Binnen het rechtsgebied van de omzetbelasting bestaan nog altijd immens veel onbeantwoorde vraagstukken met grote relevantie voor de adviespraktijk en het bedrijfsleven. Zelfs wanneer een thema wordt beperkt tot de aftrek van voorbelasting zijn er nog legio boeken te schrijven over tal van deelonderwerpen. Om dit onderzoek voldoende concreet en waardevol te maken is een goede afbakening van het onderzoeksonderwerp essentieel. Waar de probleemstelling en het onderzoeksdoel eerder al duidelijk de onderzoeksrichting aangaven, wil ik hier specifiek benadrukken wat dit onderzoek *wel*, en wat dit onderzoek *niet* is.

Dit is geen onderzoek naar het al dan niet bestaan of ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting, het al dan niet zijn van ondernemer, het al dan niet zijn van de afnemer van een prestatie of dergelijke problematiek. Dit onderzoek focust op de stappen van de aftrek van voorbelasting ná voornoemde onderwerpen. De focus ligt daarbij op aftrek van algemene kosten en meer specifiek de aftrek aan de hand van de werkelijkgebruikmethode. Het is dus in de eerste plaats een onderzoek naar de manier waarop Nederland gebruik heeft gemaakt van de in art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn geboden mogelijkheid,³⁶ de daarmee samenhangende bepalingen en jurisprudentie, en hoe deze nationale implementatie past binnen het Europese rechtskader van de omzetbelasting.

1.3 Methodologie

1.3.1 Methode

Om tot de beantwoording van de probleemstelling te komen wordt literatuur- en jurisprudentieonderzoek verricht. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van de systematische methode en de sneeuwbal-methode. Zoals uit het voorgaande blijkt wordt gewerkt vanuit een rechtstheoretisch perspectief. Het geldende nationale recht wordt beoordeeld in het licht van het Europese rechtskader.

³⁶ Art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn biedt de mogelijkheid aan lidstaten om, in afwijking van de standaard pro rata-methode (omzetverhoudingen), de aftrek van voorbelasting drukkend op gemengd gebruikte prestaties toe te passen volgens het werkelijke gebruik daarvan.

1.3.2 Verantwoording van de opzet

Na de inleiding wordt als eerste het theoretische kader van het onderzoek uiteengezet. De basis hiervoor is al gelegd in de eerste paragraaf van hoofdstuk 1. In hoofdstuk 2 wordt dieper ingegaan op de aftrek van voorbelasting vanuit Europees perspectief. Het Europese rechtskader dat in hoofdstuk 2 uiteen wordt gezet dient in de latere beoordeling van de Nederlandse wetgeving als toetsingskader. In hoofdstuk 3 wordt vervolgens de Nederlandse systematiek uiteengezet. Binnen hoofdstuk 2 en 3 wordt vanuit een meer algemeen beeld toegewerkt naar de specifieke situatie van de aftrek op basis van werkelijk gebruik van goederen en diensten.

In hoofdstuk 4 vindt de toetsing van de Nederlandse implementatie plaats aan de hand van de in hoofdstuk 3 gesignaleerde knelpunten. Het toetsingskader staat verder omschreven in de volgende (deel)paragraaf. Elk afzonderlijk onderdeel leidt tot een deelconclusie die bijdraagt aan de beantwoording van de hoofdvraag.

In hoofdstuk 5 wordt de centrale probleemstelling beantwoord. Naar aanleiding van de eerder gesignaleerde knelpunten en mogelijke strijdigheden met Europees recht worden aanbevelingen gedaan.

1.3.3 Toetsingskader

In dit onderzoek staat de toetsing van de Nederlandse wet- en regelgeving centraal. Er wordt getoetst of deze in lijn is met het Europeesrechtelijke kader van de omzetbelasting. De basis van dit kader wordt gevormd door de Btw-richtlijn. Wanneer een Nederlandse bepaling wordt getoetst aan de corresponderende richtlijnbeepaling, wordt gekeken naar de tekst, doelstelling en achtergrond van die richtlijnbeepaling. Aangezien (richtlijn)teksten vaak op verschillende wijzen te interpreteren zijn, worden meerdere taalversies van de Btw-richtlijn geanalyseerd om de juiste tekstuele interpretatie te achterhalen.

Niet alleen de (tekstuele) bepalingen van de Btw-richtlijn zijn belangrijk voor het toetsingskader. Zo mogelijk belangrijker is de uitleg van de richtlijnbeepalingen. Hiervoor wordt de jurisprudentie van het Hof van Justitie gebruikt. Verder omvat het toetsingskader de beginselen die in de Btw-richtlijn en de jurisprudentie expliciet en impliciet naar voren komen.

Waar niet evident is dat een bepaalde uitleg of uitspraak van het Hof van Justitie direct toepasbaar is op de Nederlandse wet- en regelgeving wordt aan de hand van de systematiek van de btw, andere jurisprudentie en de doel en strekking van de bepalingen beargumenteerd hoe een en ander uitwerkt.

HOOFDSTUK 2: EUROPEES RECHTSKADER

In dit hoofdstuk wordt het eerste deel van het theoretisch kader uiteengezet, dat tevens zal dienen als toetsingskader. Zoals in hoofdstuk 1 al is aangegeven is het gebruik van goederen en diensten bepalend voor de omvang van het aftrekrecht. In dit hoofdstuk wordt vanuit een breed perspectief binnen de systematiek van de btw toegewerkt naar het meer specifieke onderdeel van gedeeltelijke aftrek.

2.1 Inleiding

Het relevante EU-rechtelijke kader wordt hoofdzakelijk gevormd door de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De bepalingen in de Btw-richtlijn bieden lidstaten immers een rechtskader op basis waarvan zij een nationaal omzetbelastingstelsel moeten implementeren.³⁷ De jurisprudentie van het Hof van Justitie biedt uitleg omtrent de toepassing van het EU-recht.³⁸ De uitleg van de bepalingen van de Btw-richtlijn beïnvloedt, al dan niet op indirecte wijze, het nationale btw-recht. De jurisprudentie biedt als zodanig handvatten ter beoordeling van de wet- en regelgeving van de lidstaten.

Daarnaast spelen ook verschillende rechtsbeginselen van het EU-recht mee in het toetsingskader. Met betrekking tot het btw-recht wordt met name veel aandacht geschonken aan het neutraliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Daarnaast zijn proportionaliteit, subsidiariteit, het legaliteitsbeginsel en het verdedigingsbeginsel belangrijke onderdelen van het Europeesrechtelijke kader. Omdat het Hof van Justitie deze beginselen reeds expliciet, dan wel impliciet, meeneemt in zijn beoordeling, ligt de toetsing aan deze beginselen reeds vervat in de Europese rechtsspraak. Om die reden behoeven de rechtsbeginselen in de regel geen verdere toetsing. Waar zulks evenwel geboden is worden ook dergelijke rechtsbeginselen op directe wijze betrokken in de beoordeling.

Hierna wordt de btw-aftrek zoals deze is geregeld in de Btw-richtlijn behandeld. Daaropvolgend worden de leidende concepten in de btw ‘economische activiteiten’ en ‘gebruik voor belaste handelingen’ uiteengezet. Vervolgens wordt ingegaan op de evenredige btw-aftrek en de mogelijkheid om af te wijken van de standaard berekeningsmethode voor pro rata-aftrek.

2.2 Btw-aftrek in de richtlijn

De Btw-richtlijn bestaat uit vele bepalingen die omgezet *mogen* of *moeten* worden in de nationale wetgeving van de lidstaten teneinde de verschillende omzetbelastingssystemen te harmoniseren. In art. 1 van de Btw-richtlijn passeert de aftrek van voorbelasting voor het eerst de revue. Art. 1 biedt echter geen concrete uitleg van het begrip ‘aftrek van voorbelasting’. *Titel X* (art. 167 – 192) van de Btw-richtlijn biedt daarvoor verdere handvatten. Dit deel van de Btw-richtlijn bevat bepalingen omtrent:

³⁷ Art. 288 VWEU.

³⁸ Art. 267 VWEU.

[H1] het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek, [H2] de evenredige aftrek van voorbelasting, [H3] beperkingen van het recht, [H4] de wijze van uitoefening van het recht, en [H5] de herziening van de aftrek van voorbelasting.

2.2.1 Titel X Btw-richtlijn

Hoofdstuk 1: Ontstaan en omvang het van recht op aftrek

Als eerste is bepaald dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip dat de belasting verschuldigd wordt.³⁹ Dit is reeds in hoofdstuk 1 benoemd. De Btw-richtlijn gaat in beginsel uit van het moment dat het belastbare feit wordt verricht.^{40, 41} In de Btw-richtlijn wordt aan lidstaten ook de ruimte geboden om aan te sluiten bij andere momenten.^{42, 43}

Vervolgens wordt in het eerste hoofdstuk van Titel X van de Btw-richtlijn bepaald dat btw-aftrek alleen mogelijk is *voor zover* de goederen of diensten waarop btw drukt gebruikt worden voor belaste handelingen of andere handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.⁴⁴ Verder bevat dit hoofdstuk bepalingen omtrent de teruggaaf van btw en een artikel omtrent de levering van een nieuw vervoermiddel.⁴⁵

Hoofdstuk 2: Evenredige aftrek

In hoofdstuk 2 van Titel X van de Btw-richtlijn is de evenredige aftrek geregeld. Aftrek van voorbelasting drukkend op goederen en diensten die door de afnemer worden gebruikt voor zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt slechts toegestaan naar evenredigheid van het gebruik voor eerstbedoelde handelingen.⁴⁶ Art. 173 lid 1 is een dwingende bepaling en de evenredige aftrek omschreven in dit artikel vormt dus het uitgangspunt bij gemengd gebruik. In art. 173 wordt verwezen naar art. 174 en 175 voor de berekening van het aftrekbare gedeelte. Het uitgangspunt evenredige aftrek naar omzetverhoudingen, ook bekend als de omzet-pro rata.

³⁹ Art. 167 Btw-richtlijn.

⁴⁰ Art. 63 e.v. Btw-richtlijn.

⁴¹ Daarbij is noemenswaardig dat in de Nederlandse wetgeving voornamelijk aansluit bij het tijdstip van factureren met betrekking tot het moment van verschuldigheid van de belasting.

⁴² Art. 66 Btw-richtlijn.

⁴³ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 409. Formeel gezien kan dit verschil in momenten interessante gevolgen hebben. Het ontstaan van het recht op aftrek is verder essentieel voor de ondernemer en heeft mogelijk formeelrechtelijke consequenties. Voor het verloop van dit onderzoek is dit onderwerp echter niet van groot belang, aangezien dit onderzoek zich toelegt op een later stadium waar als uitgangspunt wordt genomen dat het recht op btw-aftrek reeds ontstaan is.

⁴⁴ Art. 168 en 169 Btw-richtlijn.

⁴⁵ Art. 170, 171 en 172 Btw-richtlijn.

⁴⁶ Art. 173 Btw-richtlijn.

Hoofdstuk 3: Beperkingen van het recht op aftrek

Hoofdstuk 3 bevat een tweetal artikelen dat grondslag biedt om btw-aftrek voor bepaalde uitgaven uit te sluiten.⁴⁷ Art. 177 biedt daarnaast als alternatief voor een bepaalde uitsluiting van aftrek de mogelijkheid om btw-heffing zodanig mogelijk te maken voor het zelf vervaardigen van bepaalde goederen, dan wel de aankoop binnen de EU of de invoer van buiten de EU, dat dit btw-bedrag niet het btw-bedrag overschrijdt dat geheven zou worden op een verwerving van soortgelijke goederen. Dit vloeit voort uit het neutraliteitsbeginsel en heeft ten doel concurrentievervalsing te voorkomen.

Hoofdstuk 4: Wijze van uitoefening van het recht op aftrek

Hoofdstuk 4 bepaalt aan welke voorwaarden belastingplichtigen moeten voldoen om hun recht op aftrek te kunnen effectueren. De belastingplichtige is gehouden de formaliteiten te vervullen die lidstaten voorschrijven voor de aftrek met betrekking tot verschillende handelingen.^{48, 49} De aftrek geschiedt in beginsel in het tijdvak waarin de belasting verschuldigd wordt, respectievelijk het recht op aftrek is ontstaan.⁵⁰ Aan lidstaten wordt daarnaast de ruimte geboden om belastingplichtigen aftrek toe te staan in bepaalde gevallen, waar zonder aanvullende maatregel het recht op btw-aftrek zou worden beperkt op formele gronden, terwijl wel een materiële basis bestaat voor (integrale) btw-aftrek.⁵¹ Verder kunnen lidstaten de aftrek met betrekking tot onder meer de levering van onroerend goed uitstellen tot een later leveringsmoment en wordt aan lidstaten de mogelijkheid gegeven om bij een aftrek die groter is dan het verschuldigde btw-bedrag het overschot mee te nemen naar een volgend tijdvak, dan wel het overschot uit te keren aan de ondernemer.⁵²

Hoofdstuk 5: Herziening van de aftrek

In hoofdstuk 5 is herziening van btw-aftrek geregeld. Herziening dient als correctie op de initiële aftrek van voorbelasting. In lijn met het doel van de omzetbelasting wordt de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek gecorrigeerd tot het bedrag waartoe de ondernemer gerechtigd was/is om toe te passen.⁵³ Herziening is dan ook geen straf voor de ondernemer, maar werkt als correctiemechanisme om de neutraliteit van de btw te waarborgen. Herziening vindt zowel plaats wanneer de belastingplichtige te veel btw in aftrek heeft genomen, als wanneer hij te weinig btw-aftrek heeft genomen.

Herziening vindt in beginsel plaats door het feit dat na de initiële aftrek bepaalde gebeurtenissen zich hebben voorgedaan die het recht op aftrek beïnvloeden.⁵⁴ Er bestaan verschillende redenen waardoor een discrepantie kan ontstaan tussen de oorspronkelijke aftrek en de aftrek waartoe de ondernemer

⁴⁷ Art. 176 en 177 Btw-richtlijn.

⁴⁸ Art. 178 Btw-richtlijn.

⁴⁹ Zo kan een lidstaat andere formaliteiten voorschrijven voor de btw-aftrek op een intracommunautaire verwerving dan voor de aftrek met betrekking tot een goederenlevering.

⁵⁰ Art. 179 Btw-richtlijn.

⁵¹ Art. 180 en art. 181 Btw-richtlijn.

⁵² Art. 179, tweede alinea, en art. 183 Btw-richtlijn.

⁵³ Art. 184 Btw-richtlijn.

⁵⁴ Art. 185 Btw-richtlijn.

gerechtigd blijkt op basis van later beschikbare gegevens. Daarbij valt te denken aan een korting achteraf of het gebruik van een goed voor een vrijgestelde activiteit, in afwijking van de oorspronkelijke bestemming, maar ook bijvoorbeeld een geannuleerde verkoop.

Voor investeringsgoederen geldt een herzieningsperiode van vijf jaar.⁵⁵ Dat wil zeggen dat de aftrek van een investeringsgoed gedurende vijf jaar ‘wordt gevolgd’. Ieder jaar kan een correctie plaatsvinden wanneer het gebruik van het goed afwijkt van het voorgenomen gebruik op basis waarvan aftrek is genoten. De herzieningstermijn omvat in beginsel steeds het jaar van verkrijging, respectievelijk het jaar van vervaardiging, maar lidstaten kunnen ook aansluiten bij het moment van ingebruikname.⁵⁶ De jaarlijkse correctie vindt plaats voor één vijfde deel van het afgetrokken bedrag.⁵⁷ De herzieningstermijn kan voor onroerende goederen tevens worden verlengd tot maximaal 20 jaar.⁵⁸ In Nederland is gekozen om de herzieningstermijn voor onroerende investeringsgoederen te verlengen tot 10 jaar.⁵⁹ De jaarlijkse correctie vindt in dat geval plaats voor één tiende deel van het bedrag.⁶⁰

2.2.2 Grondslag voor btw-aftrek

Voordat men toekomt aan de toepassing van Titel X van de Btw-richtlijn (dan wel de implementaties daarvan in het nationale recht van de lidstaten) is van belang dat aan twee voorwaarden wordt voldaan. Er moet als eerste sprake zijn van ondernemerschap en in het verlengde daarvan moet dus sprake zijn van economische activiteiten. Vervolgens moeten afgenomen goederen en diensten worden gebruikt voor belaste prestaties binnen die economische activiteiten. Deze twee cruciale onderdelen in de btw-aftrek worden in de volgende paragrafen verder toegelicht.

2.3 Economische activiteiten

2.3.1 Economische activiteiten

Zoals in hoofdstuk 1 al werd benoemd is voor de hoedanigheid van de ondernemer bepalend dat deze handelt ten behoeve van zijn economische activiteit(en). De definitie van ‘belastingplichtige’ in de Btw-richtlijn (in de Nederlandse wettekst: ‘ondernemer’) is gekoppeld aan het concept van de economische activiteit.⁶¹ Simpel gezegd betekent dit voor de omzetbelasting dat er geen ondernemer kan zijn, zonder een economische activiteit. Omdat btw-aftrek alleen bedoeld is om als zodanig handelende ondernemers te ontlasten in het kader van hun (belaste) economische activiteiten,⁶² kan er in principe geen recht op btw-aftrek bestaan zonder dat er sprake is van een economische activiteit. Het

⁵⁵ Art. 187 lid 1 Btw-richtlijn.

⁵⁶ Art. 187 lid 1 Btw-richtlijn.

⁵⁷ Art. 187 lid 2 Btw-richtlijn.

⁵⁸ Art. 187 lid 1 Btw-richtlijn.

⁵⁹ Art. 12 jo. 13 Uitvoeringsbeschikking.

⁶⁰ Art. 187 lid 2 Btw-richtlijn.

⁶¹ Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

⁶² Vaste jurisprudentie; zie bijvoorbeeld: HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320 punt 34 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

is daarom van belang om te weten wat een economische activiteit is. De economische activiteit wordt in de Btw-richtlijn⁶³ als volgt gedefinieerd:

“Als ‘economische activiteit’ worden 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.”⁶⁴

Deze omschrijving is zeer breed en moet ertoe leiden dat in beginsel elke vorm van consumptieve besteding – en dus ‘ieder’ handelen van de ondernemer – binnen het bereik van de btw valt. Op basis van jurisprudentie wordt in de literatuur ook geconcludeerd dat een ruime uitleg moet worden toegekend aan het begrip ‘economische activiteit’.⁶⁵ Dit volgt uit het neutraliteitsbeginsel, dat binnen de btw een van de leidende beginselen is.⁶⁶

Een grondgedachte binnen de btw is dat de ondernemer die handelt in het kader van zijn economische activiteit(en) wordt ontlast van de aan hem in rekening gebrachte btw, althans, voor zover deze activiteiten in beginsel aan btw-heffing zijn onderworpen.⁶⁷ Dat wil zeggen dat in beginsel alleen btw-aftrek wordt toegestaan wanneer prestaties waar btw op drukt worden gebruikt voor belaste handelingen. Op deze hoofdregel bestaan uitzonderingen, er zijn immers handelingen die onbelast zijn en desondanks recht op aftrek van voorbelasting geven. Misschien wel het bekendste voorbeeld is dienstverlening die bestaat in financiële- of verzekeringshandelingen die verricht worden ten behoeve van een buiten de EU gevestigde afnemer.⁶⁸ Hoewel deze handelingen vrijgesteld zijn, bestaat toch recht op aftrek.

In verband met de leesbaarheid en de omvang van de tekst moet in het navolgende de term ‘belaste handelingen/prestaties’ worden begrepen als ‘(iedere) handeling/prestatie waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat’, tenzij expliciet anders aangegeven. Mutatis mutandis geldt hetzelfde voor vrijgestelde handelingen: tenzij specifiek anders vermeld geldt dat voor vrijgestelde handelingen geen recht op btw-aftrek bestaat.

⁶³ In dit onderzoek wordt verscheidene malen verwezen naar ‘richtlijn’. Tenzij specifiek anders vermeld, wordt de Btw-richtlijn bedoeld.

⁶⁴ Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

⁶⁵ Zie bijvoorbeeld: Bomer, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW (2012) en Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (2001).

⁶⁶ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht (online) OB.0.0.5.D.

⁶⁷ Vaste jurisprudentie; zie bijvoorbeeld: HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320 punt 34 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

⁶⁸ Art. 169 aanhef en sub c jo. 135 lid 1 sub a-f Btw-richtlijn.

2.3.2 Niet-economische activiteiten

De tegenhanger van de economische activiteit is de ‘niet-economische activiteit’. Blijkens de definitie van economische activiteit zoals hierboven aangehaald, moet het gaan om handelingen van een fabrikant, handelaar, of dienstverrichter. Wordt een handeling niet verricht door een als zodanig te kwalificeren – *en als zodanig handelend* – ‘persoon’ (lees: ondernemer), dan is geen sprake van een economische activiteit. Te denken valt aan het enkele uitoefenen van eigendomsrechten: een particulier die zijn oude fiets verkoopt is door deze handeling nog geen btw-ondernemer.⁶⁹ Ook de zuivere houdstermaatschappij, die slechts aandelen bezit of verwerft en daar al dan niet opbrengsten in de vorm van dividenden uit verkrijgt, verricht geen economische activiteiten.⁷⁰

Er bestaan veel andere voorbeelden van niet-economische activiteiten. In het *Hong Kong*-arrest is vast komen te staan dat er in het geheel geen sprake kan zijn van een economische activiteit wanneer er uitsluitend om niet wordt gepresteerd.⁷¹ Geen vergoeding betekent geen economische activiteit.⁷² Ook op deze regel bestaat een uitzondering. Op basis van het *INZO*-arrest is het ook mogelijk om als ondernemer te kwalificeren zonder dat daadwerkelijk prestaties tegen vergoeding worden verricht.⁷³ De ondernemer moet dan wel hebben gehandeld met het voornemen om belastbare handelingen te gaan verrichten. Voorbereidende werkzaamheden zijn dus als zodanig onderdeel van de economische activiteit. Indien de voorgenomen activiteiten geen doorgang vinden verliest de ondernemer niet met terugwerkende kracht zijn ondernemersstatus.

Is er overigens wel een vergoeding voor een prestatie, dan is nog niet zeker dat er sprake is van een economische activiteit; dit volgt uit het *Borsele*-arrest.⁷⁴ De vergoeding moet overigens ook bedongen zijn.⁷⁵ Ook activiteiten die niet in het economische verkeer plaatsvinden kunnen geen economische activiteit zijn.⁷⁶ Er moet dus een bepaalde markt bestaan waarop de ondernemer als marktdeelnemer optreedt. Verder is veelal enige duurzaamheid vereist om te spreken van een economische activiteit.⁷⁷ Een eenmalige transactie heeft dus in beginsel niet tot gevolg dat sprake is van een economische activiteit, en in het verlengde daarvan: ondernemerschap.

⁶⁹ HvJ EG 15 september 2011, C-180/10, C-181/10 (Slaby & Kuc), ECLI:EU:C:2011:589, punt 36.

⁷⁰ HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90, (Polysar), ECLI:EU:C:1991:268, punt 13 e.v.

⁷¹ HvJ EG 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong), ECLI:EU:C:1982:121.

⁷² Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 68.

⁷³ HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94 (INZO), ECLI:EU:C:1996:67.

⁷⁴ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14 (Borsele), ECLI:EU:C:2016:334, punt 28.

⁷⁵ HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80.

⁷⁶ HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ) ECLI:EU:C:2009:619.

⁷⁷ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 19 juli 2012, C-263/11 (Redlihs), ECLI:EU:C:2012:497; HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12 (Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.

De vraag of sprake is van (niet-)economische activiteiten komt voor op vele gebieden. Onder meer bij houdstervennootschappen en bij (semi-)overheidshandelen,⁷⁸ waar de vraag rijst of er sprake is van ondernemerschap en in hoeverre de activiteiten binnen dat ondernemerschap vallen. De problematiek speelt echter ook bij ondernemers die niet-belastbare handelingen verrichten in het kader van de belaste economische activiteiten.⁷⁹

Het verschil tussen de kwalificatie economische activiteit en niet-economische activiteit kan van grote invloed zijn op de rechten en plichten van de ondernemer/verrichter van de activiteiten, zoals aangifteplicht, factureringsverplichtingen, maar ook recht op btw-aftrek. Btw die drukt op goederen en/of diensten die voor niet-economische activiteiten worden gebruikt kan (in beginsel) niet in aftrek worden genomen.

2.4 Gebruik voor belaste handelingen

Na de constatering dat sprake is van economische activiteiten, waarvan tenminste een deel is aan te merken als belaste prestaties, volgt de analyse van ‘gebruik voor belaste handelingen’. Zoals in de vorige paragraaf werd aangegeven, bestaat slechts recht op aftrek voor zover de afgenomen prestaties worden gebruikt voor belaste handelingen. Het Hof van Justitie heeft zich meermaals uitgelaten over de invulling van het begrip ‘gebruikt voor’. Er moet een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaan tussen de inkomende prestaties en de (belaste) uitgaande prestaties wil de ondernemer recht hebben op aftrek van voorbelasting.⁸⁰ Het beoogde doel van de belastingplichtige is daarbij (in dit opzicht)⁸¹ niet relevant.⁸²

De beoordeling of sprake is van rechtstreekse samenhang tussen een afgenomen prestatie en een belaste handeling in een later stadium, hangt af van de objectieve inhoud van de afgenomen prestatie.⁸³ Een dergelijke rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vooronderstelt volgens het Hof van Justitie dat de kosten van de inkomende prestaties onderdeel uitmaken van de prijs van de uitgaande prestatie in een

⁷⁸ Te denken valt aan onderwijsinstellingen die worden gefinancierd met overheidssubsidies. Hier wordt vaak het standpunt ingenomen dat geen sprake is van een (vrijgestelde) economische activiteit, maar dat sprake is van een niet-economische activiteit.

⁷⁹ Een voorbeeld dat tegenwoordig steeds meer speelt is een gratis basisabonnement bij de bibliotheek, om vervolgens door middel van *upselling* of bekendheid de belaste activiteiten uit te breiden.

⁸⁰ Zie HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 41 en de aldaar aangehaalde jurisprudentie.

⁸¹ Het beoogde doel is in zoverre wel relevant dat wanneer de voorgenomen activiteiten geen doorgang vinden, btw-aftrek, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, toch mogelijk kan zijn. Zie in deze zin: HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94 (INZO), ECLI:EU:C:1996:67.

⁸² HvJ EG 6 april 1995, C-4/94 (BLP Group), ECLI:EU:C:1995:107, punt 19.

⁸³ HvJ EU 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), ECLI:EU:C:2013:99 punt 22 en 23.

later stadium waarvoor de afgenomen prestaties zijn gebruikt.^{84, 85} Dit vloeit voort uit de tekst van art. 1 lid 2 Btw-richtlijn. Een ondernemer kan overigens om tal van bedrijfseconomische redenen ervoor kiezen om bepaalde kostenposten bewust weg te laten bij de bepaling van ‘de kostprijs’ van zijn producten of diensten. Dit heeft echter geen invloed op de btw-classificatie van afgenomen prestaties als zijnde onderdeel van de kostprijs, aangezien de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang wordt bepaald aan de hand van objectieve maatstaven van het gebruik van de afgenomen prestaties.⁸⁶ Het gaat hier dan ook niet om bedrijfseconomische kosten in enge zin.

Toepassing van het ‘directe verdisconteringscriterium’ zoals hierboven beschreven zal er normaliter toe leiden dat bij kosten die opkomen ná het verrichten van een belaste handeling geen sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband.⁸⁷ Het Hof van Justitie sluit dit echter niet uit: indien vooraf rekening is gehouden met kosten die later opkomen kan nog steeds sprake zijn van een rechtstreeks en onmiddellijk verband.⁸⁸

De eis van een rechtstreeks en onmiddellijk verband lijkt op eerste gezicht onnodig streng.⁸⁹ Als slechts btw-aftrek zou worden toegestaan over kosten die direct zijn verwerkt in de prijs van in een later stadium verrichte belaste handelingen zou geen recht worden gedaan aan het streven om de ondernemer van btw te ontlasten in het kader van zijn onderneming. Het Hof van Justitie heeft later dan ook geoordeeld dat eveneens is voldaan aan het criterium ‘gebruik voor belaste handelingen’ wanneer geen sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met één of meer in een later stadium te verrichten (specifieke, aanwijsbare) belastbare handeling(en), maar wél sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de algehele bedrijfsactiviteit van de ondernemer.^{90, 91} De kosten maken dan onderdeel uit van de algemene kosten van de ondernemer en zijn als zodanig onderdeel van de prijs van zijn prestaties.⁹²

⁸⁴ Zie HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300; HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National), ECLI:EU:C:2001:110; HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo), ECLI:EU:C:2001:495; en HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320.

⁸⁵ In Nederland ook bekend als het verdisconteringscriterium. Het Hof van Justitie gebruikt de naam verdisconteringscriterium niet. Deze aanduiding neem ik over van Van Doesum en Van Kesteren, *WFR* 2012/885. Zie ook: Cornielje, *WFR* 2019/54.

⁸⁶ HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 43.

⁸⁷ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300, punt 30.

⁸⁸ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300, punt 32.

⁸⁹ Zie voor een goed voorbeeld van de ogenschijnlijke problematiek: Willemsen, *TFO* 2017/149.1.

⁹⁰ Zie onder andere HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300, punt 31; HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo), ECLI:EU:C:2001:495 punt 32 en 33; HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320 punt 36; en HvJ EU 22 oktober 2015, C-126/14 (Sveda), ECLI:EU:C:2015:712 punt 28.

⁹¹ Willemsen, *TFO* 2017/149.1.

⁹² HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 40 e.v.

2.4.1 Toerekening: direct of algemeen?

Op basis van het bovenstaande is duidelijk dat ‘gebruik voor belastbare handelingen’ in twee vormen voorkomt, te weten: (i) een rechtsreeks en onmiddellijk verband met een of meer (aanwijsbare) belastbare handelingen in een later stadium, en (ii) een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de algehele bedrijfsactiviteit van een belastingplichtige.⁹³ Bij een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen inkomende prestaties en belastbare prestaties in een later stadium spreekt men van ‘directe kosten’.⁹⁴ Bestaat een rechtstreeks en onmiddellijk verband slechts met de algehele bedrijfsactiviteit, dan spreekt men van ‘algemene kosten’.

Het Hof van Justitie heeft nog enige ruimte gelaten tussen de categorieën directe en algemene kosten. In *Abbey National I* heeft het Hof van Justitie namelijk geoordeeld dat kosten ook toerekenbaar kunnen zijn aan een afgebakend deel van de economische activiteiten.⁹⁵ Door deze toerekening op basis van een bepaalde compartimentering zouden ‘directe kosten’ van een afgebakend deel van de onderneming kunnen leiden tot recht op volledige btw-aftrek.⁹⁶ De scheidslijn tussen directe en algemene kosten wordt verder vertroebeld door het *Ryanair*-arrest en het *Morgan Stanley*-arrest.^{97,98} In HvJ *Ryanair* werd geoordeeld dat de btw op algemene kosten die verband hielden met een voorgenomen economische activiteit in aanmerking komen voor integrale btw-aftrek. Het resultaat is een schijnbare rechtstreekse toerekening aan een toekomstige (voorgenomen) belaste activiteit.⁹⁹ Het Hof van Justitie lijkt hier wederom een soort compartimentering toe te passen.¹⁰⁰ In HvJ *Morgan Stanley* is de onduidelijkheid en complexiteit verder toegenomen. Het arrest heeft belangrijke gevolgen voor de toerekening van algemene kosten aan specifieke gemengde projecten, met mogelijk meerdere deel-pro rata’s als gevolg.¹⁰¹

Deze tussenvormen zijn weinig uitgekristalliseerd en bieden voldoende ruimte om te dienen als onderwerp voor afzonderlijk wetenschappelijk onderzoek. In het hiernavolgende worden deze

⁹³ Willemsen, *TFO* 2017/149.1.

⁹⁴ Opgemerkt zij dat in voorkomende gevallen ook wordt gesproken van directe kosten in het kader van een niet-economische activiteit. Hoewel directe kosten, technisch gezien, toerekenbaar moeten zijn aan belastbare handelingen in een later stadium, wordt de term directe kosten in de context van niet-economische activiteiten gebruikt om aan te geven dat deze kosten puur en alleen zien op de niet-economische activiteiten.

⁹⁵ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National*), ECLI:EU:C:2001:110.

⁹⁶ Van Kesteren, *WFR* 2008/318.

⁹⁷ HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17 (*Ryanair*), ECLI:EU:C:2018:834.

⁹⁸ HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley*), ECLI:EU:C:2019:58.

⁹⁹ Cornielje, *WFR* 2019/54.

¹⁰⁰ De algemene kosten die verband hielden met de voorgenomen overname werden aan de toekomstige belaste prestaties toegerekend, en niet aan het geheel van prestaties dat door de belastingplichtige werd verricht.

¹⁰¹ Cornielje, *WFR* 2019/54.

tussenvormen buiten beschouwing gelaten, en wordt gefocust op directe en algemene kosten onder de aanname dat daartussen een duidelijk onderscheid is gegeven.¹⁰²

2.4.1.1 Directe kosten

Binnen de directe kosten bestaan twee richtingen: (i) directe kosten toerekenbaar aan belaste handelingen, en (ii) directe kosten toerekenbaar aan vrijgestelde handelingen. Directe kosten volgen het lot van de handeling(en) waaraan de kosten worden toegerekend. Dat wil zeggen dat btw die drukt op directe kosten die zien op belaste handelingen volledig in aftrek genomen worden. Voorbelasting die drukt op directe kosten die toerekenbaar zijn aan vrijgestelde prestaties kan in het geheel niet in aftrek worden gebracht.

2.4.1.2 Algemene kosten

Naast de directe kosten bestaat dus de categorie algemene kosten. De algemene kosten worden gezien als restcategorie.¹⁰³ Alle kosten die betrekking hebben op de economische activiteit van de ondernemer die geen directe kosten zijn, zijn in beginsel algemene kosten.¹⁰⁴ Het Hof van Justitie heeft ook voor algemene kosten willen aansluiten bij een kostprijsbenadering.¹⁰⁵ Wanneer geen sprake is van directe kosten, maar bepaalde kosten als algemene kosten als zodanig wel onderdeel uitmaken van de kostprijs van de producten van de economische activiteiten van de ondernemer, is eveneens btw-aftrek mogelijk. Er bestaat dan een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de inkomende kosten en de algehele bedrijfsactiviteit.

Voor de algemene kosten heeft de ondernemer recht op een gedeeltelijke/evenredige aftrek van voorbelasting. Hoe dit aftrekbare gedeelte wordt vastgesteld, wordt in de volgende paragrafen uiteengezet. Vooraf zij opgemerkt dat het (evenredige) gedeelte waarvoor aftrek mogelijk is ook gesteld kan worden op 100%.

¹⁰² Daarmee sluit ik overigens niet uit dat de arresten zelf niet gebruikt zullen worden. De arresten kunnen dienen om een bepaalde tendens weer te geven op het gebied van toerekening en de algemene-kostenleer. Ik sluit hier alleen de tussenvormen uit van het verdere deel van dit onderzoek.

¹⁰³ Cornielje, *WFR* 2019/54.

¹⁰⁴ Opgemerkt zij dat in de literatuur nog geen algehele consensus bestaat over de identificatie van directe kosten. Dit blijkt uit de andere benaderingen die in de literatuur worden gehanteerd. Vergelijk bijvoorbeeld: Van Norden, Het concern in de BTW (FM nr. 122), 2007 enerzijds, en Cornielje, in *WFR* 2019/54 anderzijds. Dit leidt er dan ook toe dat de categorie algemene kosten niet volledig is afgebakend. Voor het verloop van dit onderzoek is dit onderscheid op zichzelf bezien belangrijk, maar dit onderzoek biedt niet de ruimte om het onderscheid verder uit te werken. Voor dit onderzoek wordt aangenomen dat steeds vaststaat of sprake is van directe dan wel algemene kosten. Dit kan ook gelden voor 'directe kosten' toerekenbaar aan niet-economische activiteiten (ofwel onbelastbare handelingen).

¹⁰⁵ Zie HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300; HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National), ECLI:EU:C:2001:110; HvJ EG 27 september 2001, C-16/00 (Cibo), ECLI:EU:C:2001:495; en HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320.

2.4.2 Niet-economische activiteit, toch aftrek?

Uit het voorgaande blijkt dat, wil er sprake zijn van een belaste handeling, er eerst sprake moet zijn van een economische activiteit. Niet-economische activiteiten vallen in beginsel buiten de reikwijdte van de omzetbelasting en mogen niet verward worden met vrijgestelde activiteiten. Een vrijgestelde activiteit is namelijk een *belastbare* economische activiteit die expliciet is vrijgesteld van omzetbelasting. In beginsel bestaat voor niet-economische activiteiten, noch voor vrijgestelde handelingen een recht op aftrek van voorbelasting.^{106, 107} Op dit uitgangspunt bestaan uitzonderingen, waardoor ook voor niet-economische activiteiten (gedeeltelijke) btw-aftrek mogelijk kan zijn.

Een ondernemer die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht zal veelal kosten maken die op beide activiteiten zien.¹⁰⁸ De ondernemer zal de btw hierop in aftrek willen brengen. Het Hof van Justitie heeft in het *Securenta*-arrest, kortgezegd, uitgemaakt dat dit mogelijk is, voor zover de kosten toegerekend kunnen worden aan de economische activiteiten.¹⁰⁹ Voor deze variant van ‘gemengd gebruik’ is ook evenredige aftrek naar rato van het gebruik voor belaste handelingen mogelijk.¹¹⁰

Verder lijkt het Hof van Justitie ook in het *University of Cambridge*-arrest de mogelijkheid open te laten voor aftrek voor kosten die toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten.¹¹¹ Dit zou het geval kunnen zijn wanneer een sterke band bestaat tussen de niet-economische en de economische activiteiten van de ondernemer; daarbij valt te denken aan ondergeschikte niet-economische activiteiten die dienen ter versterking van de (belaste) economische activiteiten.^{112, 113}

In de jurisprudentie van het Hof van Justitie lijkt daarnaast echter nog een onderscheid gemaakt te worden tussen ‘niet-economische activiteiten’ en ‘onbelastbare handelingen’.¹¹⁴ Deze onbelastbare handelingen zijn handelingen van de ondernemer die, op zichzelf bezien niet belastbaar zijn, maar wel worden verricht in het kader van de (belaste) economische activiteit en als zodanig behoren tot de

¹⁰⁶ Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht* (online) OB.2.4.4.D.a.

¹⁰⁷ HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*), ECLI:EU:C:2008:166, punt 30.

¹⁰⁸ Als klassiek voorbeeld worden de kosten van de accountant vaak genoemd. Stel dat een ondernemer in de rechtsvorm van besloten vennootschap zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, dan zullen de kosten van de accountant in de regel ook betrekking hebben op de niet-economische activiteiten; deze zijn immers onderdeel van de activiteiten van die bv. Als ander voorbeeld wordt vaak het bedrijfspand gegeven; indien de ondernemer zowel economische als niet-economische activiteiten ontplooid vanuit één en hetzelfde bedrijfspand, dan zullen aanschaffingskosten en onderhoudskosten in de regel betrekking hebben op beide soorten activiteiten.

¹⁰⁹ Vergelijk ook de uitkomst van HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (*Kretztechnik*), ECLI:EU:C:2005:320.

¹¹⁰ De term ‘gemengd gebruik’ ziet meestal op gebruik voor zowel belaste als vrijgestelde activiteiten. In dit geval gebruik ik de term in de zin van gebruik voor zowel belaste economische activiteiten als niet-economische activiteiten.

¹¹¹ HvJ EU 3 juli 2019, C-316/18 (*University of Cambridge*), ECLI:EU:C:2019:559.

¹¹² Cornielje en Van Kesteren, *TFO* 2020/166.1.

¹¹³ Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht* (online) 2.4.4.D.b4.II.

¹¹⁴ HvJ EU 3 juli 2019, C-316/18 (*University of Cambridge*), ECLI:EU:C:2019:559, punt 31; HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (*Kretztechnik*), ECLI:EU:C:2005:320, punt 36.

algemene kosten.¹¹⁵ Een dergelijk onderscheid is nog niet geheel uitgekristalliseerd,¹¹⁶ maar past goed bij de neutraliteit die de omzetbelasting nastreeft. Duidelijk is dat voor niet-economische activiteiten in beginsel geen aftrek mogelijk is. Ook duidelijk is dat op dit uitgangspunt meerdere uitzonderingen bestaan.

2.5 Berekening pro rata

Zoals in de vorige paragraaf reeds werd genoemd, is de btw-aftrek bij directe kosten ‘rechttoe rechtaan’. Er bestaat recht op volledige aftrek, dan wel in het geheel geen recht op aftrek. Voor de algemene kosten ligt dit anders. Voor de btw die drukt op goederen en diensten die door de ondernemer worden gebruikt voor zowel handelingen waarvoor recht op btw-aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat, is slechts gedeeltelijke (evenredige) aftrek van voorbelasting mogelijk.¹¹⁷ Het uitgangspunt is, zoals de Btw-richtlijn voorschrijft, dat het aftrekbare deel wordt bepaald aan de hand van de omzetverhoudingen van de belaste, respectievelijk vrijgestelde activiteiten van de ondernemer.¹¹⁸

De pro rata wordt vastgesteld als zijnde de verhouding van de omzet behaald met prestaties waarvoor recht op btw-aftrek bestaat ten opzichte van de omzet behaald met zowel voornoemde prestaties als omzet behaald met vrijgestelde prestaties – ofwel de ‘totale’ omzet.¹¹⁹

$$\text{Aftrekbare gedeelte(\%)} = \frac{\text{Omzet prestaties met recht op btw-aftrek}}{\text{Totale omzet economische activiteiten}}$$

De uitkomst van de omzetverhouding, uitgedrukt in procenten, wordt naar boven afgerond (in het voordeel van de belastingplichtige) op hele procenten.^{120, 121} Deze afrondingsregel geldt slechts voor de pro rata berekening aan de hand van omzetverhoudingen.¹²² De gedachte hierachter is dat, wanneer een afwijkende berekeningsmethode wordt toegepast, teneinde nauwkeuriger de omvang van het recht op btw-aftrek te bepalen, het zou misstaan om lidstaten te verplichten om de grovere afrondingsmethodiek naar het hogere procentpunt toe te passen.^{123, 124} Kanttekening hierbij is dat de afrondingsregel wel zou

¹¹⁵ Cornielje en Van Kesteren, *TFO* 2020/166.1.

¹¹⁶ Cornielje en Van Kesteren, *TFO* 2020/166.1.

¹¹⁷ Zie onder meer HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 47.

¹¹⁸ Terecht wordt in Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 373 opgemerkt dat het bij de berekening gaat om de vergoedingen en strikt genomen dus niet van omzetten gesproken mag worden. De omzet omvat immers de omzetbelasting, wat zou leiden tot een hogere aftrekgerechtigdheid voor de ondernemer. Door aan te sluiten bij het totaal van vergoedingen heeft de hoeveelheid btw die in rekening wordt gebracht geen directe invloed op de omzetverhoudingen.

¹¹⁹ Ik merk op dat met ‘omzet’ de gecorrigeerde omzet wordt bedoeld – of zuiverder: de gecorrigeerde som van vergoedingen.

¹²⁰ Art. 175 Btw-richtlijn en Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000 punt 3.3.4.2.

¹²¹ De richtlijnbevestiging bepaalt: "Het aftrekbare gedeelte wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond."

¹²² HvJ EU 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:2008:750 en HvJ EU 16 juni 2016, C-186/15 (Kreissparkasse Wiedenbrück), ECLI:EU:C:2016:452.

¹²³ HvJ EG 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:2008:750, punt 21 e.v.

¹²⁴ Van Norden en Van Vollenhoven, *BtwBrief* 2009/6.

gelden wanneer nationale wetgeving dat voorschrijft, maar een lidstaat is niet gehouden om een de afronding op het hogere procentpunt te implementeren, terwijl lidstaten bij de omzet-pro rata wel gebonden zijn aan de afrondingsregel.

2.5.1 Correcties op de omzet

Omdat de pro rata de verhouding tussen belast gebruikt en vrijgesteld gebruik weergeeft, althans daartoe streeft, worden in de richtlijn bepaalde handelingen uitgesloten van de berekening van het aftrekbare gedeelte.¹²⁵ Deze handelingen vertroebelen door hun incidentele karakter de weerspiegeling van de bedrijfsuitoefening en leiden als zodanig tot een aftrekgerechtigdheid die slecht te rijmen valt met de economische realiteit.¹²⁶ Zo zou de belaste verkoop van een bedrijfspand de pro rata van een gegeven jaar omhoog kunnen stuwten zonder dat in het gebruik van gemengde prestaties voor de gebruikelijke bedrijfsactiviteiten ook maar iets verandert. Een vrijgestelde verkoop van datzelfde pand (bijvoorbeeld omdat opteren voor belaste levering niet mogelijk is) zou dan tot gevolg hebben dat de evenredige aftrek beperkt wordt, wederom zonder dat het gebruik van de afgenomen prestaties en de normale bedrijfsvoering veranderen. Op deze manier worden belastingplichtigen daarnaast gemotiveerd om – tegen doel en strekking van de btw in – te gaan schuiven en spelen met hun pro rata om tot een hogere aftrek over hun algemene kosten te komen.

Om dit probleem te ondervangen kent de Btw-richtlijn de bepalingen van art. 174 lid 2. Op grond van voornoemd artikel blijven bepaalde soorten omzetten buiten beschouwing voor de pro rata-berekening. Het gaat dan om omzet behaald met de levering van investeringsgoederen die in de onderneming zijn gebruikt, omzet met betrekking tot handelingen ter zake van levering van onroerend goed en bijkomstige financiële handelingen, en bepaalde andere bijkomstige handelingen. Een uitzondering is gemaakt voor dergelijke leveringen en diensten wanneer deze in het kader van de gebruikelijke economische activiteiten verricht worden.¹²⁷ Deze uitzondering is systematisch gezien zeer logisch en komt voort uit het neutraliteitsbeginsel.¹²⁸ De omzetcorrecties met betrekking tot de pro rata-berekening zijn bedoeld om beter aan te sluiten bij de economische realiteit.¹²⁹ Wanneer deze omzetten worden behaald als gevolg van de gebruikelijke bedrijfsactiviteiten ontstaat er geen discrepantie tussen de economische realiteit en de weergave daarvan uitgedrukt in omzetverhoudingen.

¹²⁵ Art. 174 Btw-richtlijn.

¹²⁶ Cornielje en Van Kesteren, *TFO* 2020/166.1.

¹²⁷ Toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn, dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 29 juni 1973 bij de Raad van de Europese Gemeenschappen heeft ingediend (zie Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 21).

¹²⁸ HvJ EG 6 maart 2008, C-98/07 (Nordania Finans), ECLI:EU:C:2008:144, punt 23.

¹²⁹ HvJ EG 6 maart 2008, C-98/07 (Nordania Finans), ECLI:EU:C:2008:144, punt 22.

Lidstaten hebben daarnaast de mogelijkheid om subsidies, niet zijnde prijssubsidies,¹³⁰ op te nemen in de noemer van de berekening zodat deze onbelastbare subsidies toch van invloed worden op de btw-positie van de ontvanger-ondernemer.¹³¹ Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze optie.

Ten slotte kunnen lidstaten de omzet met betrekking tot het afstoten van investeringsgoederen toch meenemen in de berekening wanneer zij geen herziening toepassen op investeringsgoederen.¹³² Dit is voor de Nederlandse situatie niet aan de orde.

Buiten de correcties die hun basis in de Btw-richtlijn vinden, is ook op grond van de jurisprudentie mogelijk dat lidstaten de omzetten opschonen om de werkelijkheid beter weer te geven. Het Hof van Justitie heeft namelijk naast de correcties in art. 174 Btw-richtlijn ook omzetcorrecties toegestaan op basis van de implementatie van de werkelijkgebruikmethode.¹³³ Een teken dat het ‘opschonen’ van de omzetten een belangrijk middel kan zijn om het recht op btw-af trek nauwkeuriger vast te stellen.

2.6 Afwijking van omzet-pro rata

Zoals reeds benoemd, is evenredige aftrek berekend aan de hand van omzetverhoudingen het uitgangspunt. Art. 173 lid 2 Btw-richtlijn biedt lidstaten echter mogelijkheden om hiervan af te wijken met als doel het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting nauwkeuriger vast te stellen.^{134, 135} Zo wordt in sub a en b de mogelijkheid geboden om een facultatieve respectievelijk verplichte sector-pro rata in te voeren. Hiermee wordt op basis van aparte administraties een deel-pro rata bepaald voor iedere afzonderlijke ‘sector’ binnen de economische activiteiten van de ondernemer. In sub c wordt de mogelijkheid geboden om btw-af trek op basis van werkelijk gebruik toe te staan of te verplichten. In sub d wordt de mogelijkheid geboden om belastingplichtigen toe te staan of te verplichten om voor al hun btw-af trek de evenredige aftrek (op basis van omzetverhoudingen) toe te passen. Ten slotte biedt sub e lidstaten de mogelijkheid om geen rekening te houden met btw die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken indien deze onbeduidend is. Omdat bij de bepalingen in lid 2 sprake is van zogenaamde kan-bepalingen is een lidstaat niet verplicht deze op te nemen in de nationale wetgeving.

¹³⁰ Prijssubsidies worden reeds meegenomen in de pro rata-berekening als zijnde onderdeel van de vergoeding voor een prestatie. Dit is inherent aan de definitie van een prijssubsidie.

¹³¹ Art. 174 lid 1 Btw-richtlijn.

¹³² Uitzonderingsmogelijkheid geboden in art. 191 Btw-richtlijn.

¹³³ Zie HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056. In deze zaak werd het aftrekbare gedeelte bepaald aan de hand van omzetverhoudingen. Bepaalde omzetten werden echter uitgesloten om beter het werkelijke gebruik weer te geven. Deze correcties, op basis van de werkelijkgebruikmethode, waren een aanvulling op de omzetcorrecties waarin de Btw-richtlijn reeds voorziet.

¹³⁴ HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), punt 29; HvJ EU 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:2008:750, punt 24; en HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 23 en 24.

¹³⁵ De mogelijkheden geboden in art. 173 lid 2 sub d en e zijn niet zozeer bedoeld om een nauwkeurigere aftrek te bewerkstelligen, maar dienen de efficiëntie van het btw-stelsel door vereenvoudigingen te bieden. Deze vereenvoudigingen zouden ertoe moeten leiden dat de belasting met lagere uitvoeringslasten kan worden geheven en dragen op die manier bij aan de doelmatigheid.

Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie is expliciet gebleken dat de omzet-pro rata als uitgangspunt moet worden genomen.¹³⁶ Afwijking daarvan op basis van implementatie van één (of meer) van de geboden mogelijkheden in art. 173 lid 2 van de richtlijn kan in beginsel alleen wanneer de afwijkende vaststellingsmethode van het recht op btw-af trek tot een nauwkeuriger resultaat leidt dan de aftrek aan de hand van omzetverhoudingen.¹³⁷ Dit vereiste wordt het nauwkeurighedsvereiste genoemd.¹³⁸

2.6.1 Rechtstreekse toerekening?

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het nauwkeurighedsvereiste alleen ziet op de pro rata en dus niet op de rechtstreekse toerekening.¹³⁹ Rechtstreekse toerekening vindt plaats *voordat* de btw-af trek op algemene kosten wordt bepaald. In voorkomende gevallen kan het praktisch moeilijk uitvoerbaar of zelfs onmogelijk zijn om bepaalde kosten rechtstreeks toe rekenen aan latere belaste handelingen. Neem de dakpannen op een woon-winkelpand als voorbeeld. Worden deze direct gebruikt voor de vrijgestelde verhuur van de woning (directe kosten) of worden deze ook gebruikt voor de belaste verhuur van het ondergelegen winkelpand (gemengde kosten)? Eenzelfde vraag kan worden gesteld voor de fundering, de buitenmuren van het pand, doorlopende zaken zoals elektra, waterleidingen, de riolering en dergelijke. In hoeverre directe toerekening hier mogelijk is, is moeilijk te zeggen. Wanneer directe toerekening economisch niet mogelijk is, kunnen de kosten als gemengd gebruikte prestaties als algemene kosten tot btw-af trek leiden.¹⁴⁰ Toepassing van evenredige aftrek als gevolg van een dergelijke praktische onuitvoerbaarheid van rechtstreekse toerekening kan op grond van de uitspraak van het Hof van Justitie in *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* dus niet met een beroep op het nauwkeurigheds-vereiste worden bestreden.¹⁴¹

2.6.2 Verplichte nauwkeurigheid

Afwijking van omzet-pro rata is dus alleen mogelijk wanneer een alternatieve berekeningsmethode leidt tot een nauwkeurigere vaststelling van de aftrek van voorbelasting.¹⁴² Het nauwkeurighedsvereiste gaat echter niet zover dat het vereist dat de *absoluut meest* nauwkeurige methode gekozen moet worden.¹⁴³

¹³⁶ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 23 en 24; HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417, punt 32.

¹³⁷ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 24.

¹³⁸ HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417, punt 35.

¹³⁹ HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417, punt 35.

¹⁴⁰ Dit volgt onder meer uit de specifieke vraagstelling van de eerste prejudiciële vraag die gesteld werd in HvJ *BLC Baumarkt* en de wijze waarop het Hof van Justitie de vraag heeft beantwoord. HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689. Daarnaast volgt dit uit de impliciete goedkeuring gegeven in HvJ *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, zie hierna.

¹⁴¹ Arzini, *BtwBrief* 2016/78.

¹⁴² Nauwkeuriger moet in deze zin worden opgevat als binnen het btw-stelsel bezien 'systematisch correcter'. Dat wil niet zeggen dat meer decimalen, in deze zin, per definitie tot een nauwkeuriger resultaat leidt. Het gaat om de systematiek van het vaststellen van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting.

¹⁴³ HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417, punt 33.

Hoewel het Hof van Justitie in *BLC Baumarkt*¹⁴⁴ oordeelde dat lidstaten erop moeten toezien dat de pro rata btw-aftrek zo nauwkeurig mogelijk wordt bepaald, is dit vereiste in latere jurisprudentie aangevuld en als het ware versoepeld.¹⁴⁵ Het nauwkeurighedsvereiste verplicht niet tot toepassing van de meest nauwkeurige methode of de meest nauwkeurige rekeneenheid, maar vereist uitsluitend dat de gekozen methode resulteert in een nauwkeurigere vaststelling van de aftrekbare btw dan met omzetverhoudingen zou worden bereikt.¹⁴⁶ Zo kan een lidstaat wel verplichten dat de belastingplichtige de werkelijkgebruikmethode toepast op een deel van zijn btw-aftrek, mits dit tot een nauwkeuriger resultaat leidt dan aftrek aan de hand van omzetverhoudingen. De lidstaat kan echter niet verplichten dat de meest geschikte maatstaf van werkelijk gebruik wordt gehanteerd en de bewijslast daarvan bij de belastingplichtige neerleggen. Het vaststellen van de *meest geschikte* maatstaf zal immers bepaald geen sinecure blijken voor de belastingplichtige en zal ongetwijfeld punt van discussie met de fiscus zijn.¹⁴⁷ Waar in het ene geval een gebruiksoppervlak in vierkante meters een goede benadering van het werkelijke gebruik vormt, zal dat in een ander geval geen recht doen aan de werkelijkheid. Daarbij bestaat er meer dan één manier om het werkelijke gebruik in te vullen. Dit blijkt uit jurisprudentie van het Hof van Justitie. In HvJ *Banco Mais* werd bijvoorbeeld geoordeeld dat correcties in de omzetten mogelijk zijn op grond van de werkelijkgebruikmethode om het werkelijke gebruik beter weer te geven dan met de standaard-pro rata naar omzetverhoudingen. Uit onder andere HvJ *BLC Baumarkt* blijkt dat ook oppervlakte verhoudingen van onroerend goed kunnen dienen als verdeelsleutel bij toepassing van de werkelijkgebruikmethode. Zo zijn nog tal van andere toerekeningsmethoden te bedenken die onder de reikwijdte van ‘werkelijk gebruik’ kunnen vallen. Hieruit volgt dat lidstaten belastingplichtigen in zoverre niet kunnen verplichten de *meest* geschikte methode toe te passen op hun btw-aftrek. Het nauwkeurighedsvereiste verplicht lidstaten er enkel toe dat gewaarborgd wordt dat alleen van de omzet-pro rata wordt afgeweken wanneer de btw-aftrek nauwkeuriger wordt vastgesteld met die alternatieve berekeningsmethode.

De berekeningsmethode van de btw-aftrek hoeft dus niet te leiden tot het *meest* nauwkeurige resultaat. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie komt vervolgens duidelijk naar voren dat aan de toepassing van een alternatieve berekeningsmethode voor de pro rata de eis wordt gesteld dat deze resulteert in een nauwkeurigere vaststelling van de btw-aftrek. Andere voorwaarden worden niet

¹⁴⁴ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (*BLC Baumarkt*), ECLI:EU:C:2012:689, punt 23.

¹⁴⁵ HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*), ECLI:EU:C:2016:417, punt 33.

¹⁴⁶ HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (*Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*), ECLI:EU:C:2016:417, punt 33.

¹⁴⁷ Neem als voorbeeld het werkelijke gebruik van een bedrijfspand. Moet voor de vaststelling het werkelijke gebruik worden uitgegaan van de hoeveelheid vierkante meters die toerekenbaar is aan de verschillende activiteiten? Wordt met kubieke meters wellicht een nauwkeuriger resultaat behaald? Moet überhaupt slechts met één maatstaf rekening worden gehouden, of moet een complexe formule worden ontwikkeld om op de meest nauwkeurige wijze het werkelijk gebruik vast te stellen? Het HvJ heeft deze herculische taak kennelijk niet op de schouders van de ondernemer willen leggen en heeft geoordeeld dat het nauwkeurighedsvereiste niet ertoe dwingt dat de meest nauwkeurige methode wordt gekozen.

gesteld; deze worden zelfs verboden, indien aan deze aanvullende voorwaarden inherent is dat zij leiden tot een minder nauwkeurig resultaat dan de omzet-pro rata.¹⁴⁸ Lidstaten hebben de bevoegdheid om de alternatieve berekeningsmethode primair voorschrijven, zolang de hogere nauwkeurigheid ten opzichte van de omzet-pro rata is gewaarborgd.¹⁴⁹ Tegen de achtergrond van de rol die btw-afrek in de omzetbelasting vervult wekt dat geen verbazing. Er moet immers worden gestreefd naar een btw-afrek die zo nauw mogelijk het gebruik voor belaste handelingen benaderd om belastingneutraliteit te waarborgen en al het consumptieve gebruik van goederen en diensten te belasten. Aanvullende voorwaarden zouden in dit kader misstaan.

¹⁴⁸ HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 59.

¹⁴⁹ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 26.

HOOFDSTUK 3: NATIONAAL RECHTSKADER

In dit hoofdstuk wordt het Nederlandse rechtskader uiteengezet. Achtereenvolgens bestaat dit hoofdstuk uit een inleiding, korte bespreking van mogelijke uitsluiting van btw-af trek en de uiteenzetting van de btw-af trek in het Nederlandse systeem. Hier wordt de pro rata-af trek en de af trek aan de hand van werkelijk gebruik uitver groot. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvattende paragraaf waarin strijdigheden en andere mogelijke knelpunten worden gesignaleerd die in het volgende hoofdstuk diepgaand worden behandeld.

3.1 Inleiding

De Nederlandse systematiek van de af trek van voorbelasting is hoofdzakelijk geregeld in art. 15 Wet op de Omzetbelasting¹⁵⁰ en is verder uitgewerkt in art. 10 tot en met art. 14 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking). Verder kent de wet een aantal bepalingen op basis waarvan btw-af trek op bepaalde prestaties op voorhand wordt uitgesloten. In de volgende paragraaf worden eerst deze uitsluitingen behandeld. Daarna wordt het Nederlandse systeem van af trek van voorbelasting verder uiteengezet. Hier wordt ingegaan op een aantal praktische punten, de verschillen tussen directe en algemene kosten, af trek voor niet-economische activiteiten en evenredige af trek in de vorm van de omzetmethode en de werkelijkgebruikmethode.

3.2 Uitsluiting van af trek

Bepaalde kosten, die onmiskenbaar bedrijfsbelangen (kunnen) dienen, zijn specifiek van btw-af trek uitgesloten, omdat er een bepaald privégebruik te onderkennen valt bij die prestaties en/of omdat misbruik mogelijk is. Het gaat dan om zaken als horecabestedingen, verstrekkingen aan personeel voor privégebruik, het voeren van een zekere staat en het geven van relatiegeschenken aan relaties met weinig tot geen recht op btw-af trek.¹⁵¹ Het gaat hier steeds om btw op kosten die, waren zij gemaakt door de ontvanger, niet zouden leiden tot af trek en waarin een bepaald verbruik is omvat dat zonder uitsluiting van voorbelasting onbelast zou blijven. Dat zou indruisen tegen het neutraliteitsbeginsel en het doel van de omzetbelasting om al het consumptieve verbruik te belasten.¹⁵²

Verder is Nederland onlangs gemachtigd door de Europese Commissie om, in afwijking van art. 168 en 168 bis Btw-richtlijn, een bijzondere maatregel in te voeren.¹⁵³ Het betreft een maatregel om btw-

¹⁵⁰ Waar in het navolgende naar ‘de wet’ wordt verwezen, wordt steeds de Wet op de Omzetbelasting 1968 bedoeld.

¹⁵¹ Zie bijvoorbeeld: Besluit uitsluiting af trek omzetbelasting 1968, art. 15 lid 5, art 16 en art. 16a.

¹⁵² Voor het verdere verloop zullen deze specifieke uitsluitingen van weinig betekenis zijn voor dit onderzoek, maar het theoretisch kader zou een belangrijk onderdeel missen wanneer dit thema onbenoemd was gebleven.

¹⁵³ Publicatieblad van de Europese Unie L 434/1: Uitvoeringsbesluit (EU) 2020/2189 van de Raad van 18 december 2020 waarbij Nederland wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te voeren die afwijkt van de artikelen 168 en 168 bis van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

af trek uit te sluiten wanneer goederen en diensten voor meer dan 90% worden gebruikt voor niet-economische activiteiten en andere dan bedrijfsdoeleinden (daar bij inbegrepen gebruik voor privédoeleinden van de ondernemer en/of zijn werknemers). Ook hier is een risico op misbruik door privégebruik te onderkennen wat zou leiden tot het onbelast blijven van consumptief verbruik. Nederland heeft vooralsnog geen uitvoering gegeven aan de machtiging, maar zal hier waarschijnlijk snel op in zetten.

3.3 Af trek van voorbelasting

3.3.1 *Gebruik*

Voor zover de ondernemer afgenomen goederen en diensten gebruikt voor latere belastbare handelingen, dan wel andere handelingen waarvoor recht op af trek bestaat, heeft de ondernemer recht om de aan hem in rekening gebrachte btw in af trek te brengen. Dit geldt mutatis mutandis ook voor de btw die verschuldigd wordt ter zake van invoer van goederen en btw die verschuldigd wordt ter zake van intracommunautaire verwervingen. De Nederlandse wetgever heeft met het gebruik van ‘voor zover’ direct aangesloten bij de tekst van de Btw-richtlijn.

3.3.2 *Timing & herziening*

De af trek van voorbelasting vindt in eerste instantie plaats aan de hand van de bestemming van de afgenomen prestatie.¹⁵⁴ De ondernemer maakt een schatting van zijn (latere) gebruik en trekt de btw overeenkomstig deze bestemming af in het tijdvak dat de belasting verschuldigd wordt. Omdat wordt aangesloten bij het tijdvak waarin de btw verschuldigd wordt, kan er een verschil in materiële gerechtigdheid tot btw-af trek ontstaan tussen het moment van aankoop van goederen of diensten en het gebruik daarvan. Bij latere ingebruikname kan blijken dat het voorgenomen gebruik niet overeenkomt met het daadwerkelijke gebruik. Op het moment van ingebruikname moet, wanneer van een dergelijke afwijking sprake *blijkt* te zijn, de btw herzien worden.¹⁵⁵ Wanneer het recht op af trek van voorbelasting groter blijkt te zijn dan aanvankelijk geschat, dan kan worden verzocht de te weinig afgetrokken btw terug te betalen.¹⁵⁶ Blijkt echter te veel btw in af trek te zijn genomen, dan wordt het meerdere verschuldigd op moment van ingebruikname.¹⁵⁷ Aan het eind van het boekjaar van eerste ingebruikname vindt herziening plaats op basis van de gegevens die voor dat hele jaar gelden.¹⁵⁸

Voor onroerende zaken en roerende investeringsgoederen geldt daarnaast een verlengde herzieningsperiode. In deze periode worden de goederen als het ware gevolgd voor de btw-af trek. Mocht het gebruik van de goederen in opvolgende jaren wijzigen, dan kan dit gevolgen hebben voor het recht op

¹⁵⁴ Art. 15 lid 4 Wet OB.

¹⁵⁵ Behoudens uitzonderingen, zoals die genoemd in art. 15 lid 7 Wet OB en art. 13 Uitvoeringsbeschikking.

¹⁵⁶ Art. 15 lid 4 Wet OB.

¹⁵⁷ Art. 15 lid 4 Wet OB.

¹⁵⁸ Art. 12 Uitvoeringsbeschikking.

aftrek. Ook het leveren van goederen binnen de herzieningsperiode kan leiden tot herziening. Een vrijgestelde levering zal er in de regel toe leiden dat eerder genoten btw-aftrek te hoog blijkt te zijn, met bijbetaling tot gevolg. Een belaste levering van een goed in de herzieningsperiode heeft in de regel het tegenovergestelde effect. In dat geval zal de ondernemer om een teruggaaf verzoeken.

Uit het voorgaande blijkt wederom dat het gebruik van goederen en diensten een leidend concept is voor de aftrek van voorbelasting. De vraag komt op hoe dat gebruik moet worden bepaald, dan wel toegerekend. Daarop wordt nader ingegaan in de volgende paragrafen.

3.3.3 *Directe kosten*

Art. 11 lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking regelt voor welke kosten recht op btw-aftrek bestaat. Wanneer goederen of diensten uitsluitend worden gebruikt voor belaste handelingen, dan bestaat voor de input-btw op die handelingen een volledig recht op btw-aftrek.^{159, 160} Wanneer die goederen daarentegen uitsluitend worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen (of niet-economische activiteiten), dan bestaat in beginsel in het geheel geen recht op aftrek van voorbelasting.¹⁶¹ Het gaat in deze gevallen om directe kosten.

Goederen en diensten worden ‘gebruikt’ voor prestaties waarvoor recht op btw-aftrek bestaat wanneer tussen de inkomende prestaties en de uitgaande prestaties een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat. De kosten van inkomende prestaties vormen dan een direct onderdeel van de kostprijs. Deze ‘toerekening’ vindt plaats op basis van het verdisconteringscriterium.¹⁶² Nederland hanteert dus een kostprijsbenadering voor het vaststellen van het recht op aftrek van voorbelasting. Een precieze invulling van het verdisconteringscriterium wordt echter niet gegeven door het Hof van Justitie, noch door de nationale wetgever.¹⁶³ Daarnaast bestaat ook in de literatuur geen algehele consensus over het begrip. In de literatuur worden namelijk ook andere criteria beschreven die (kunnen) bijdragen aan het identificeren van directe kosten.¹⁶⁴

Een ander punt dat opkomt bij de identificering van directe kosten is gemengd gebruik van goederen en diensten. De termen ‘rechtstreeks’ en ‘onmiddellijk’ behelzen een bepaalde exclusiviteit. Wanneer goederen of diensten worden gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties bestaat onmiskenbaar een verband dat in het reguliere spraakgebruik mogelijk ook wel een ‘rechtstreeks en onmiddellijk verband’ genoemd kan worden. Het is vaste jurisprudentie dat in dergelijke gevallen geen

¹⁵⁹ Art. 11 lid 1 sub a Uitvoeringsbeschikking.

¹⁶⁰ Voor zowel deze zin als de volgende zin geldt mijn eerder gemaakte voorbehoud i.v.m. de leesbaarheid. Het gaat om handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, respectievelijk waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

¹⁶¹ Art. 11 lid 1 sub b Uitvoeringsbeschikking.

¹⁶² Beschreven door vele auteurs, waaronder: Cornielje, Van Doesem, Van Kesteren en Van Norden.

¹⁶³ Het Hof van Justitie gebruikt de term ‘verdisconteringscriterium’ überhaupt niet, deze term is in de literatuur ontstaan.

¹⁶⁴ Criteria zoals finaliteit en causaliteit, beschreven door Van Doesem en Van Kesteren in: *WFR* 2012/885.

sprake kan zijn van directe kosten. Dergelijke kosten worden dan verwerkt onder de noemer ‘algemene kosten’, in Nederlands jargon ook vaak ‘gemengde kosten’ genoemd.¹⁶⁵

De vraag of sprake is van directe kosten, is een belangrijke voor de praktijk en kan grote gevolgen hebben voor het recht op aftrek. Dit vereist onderzoek naar de feitelijke omstandigheden van het gebruik. Daarbij speelt ook het wettelijke bewijsvermoeden van art. 11 lid 3 Uitvoeringsbeschikking een belangrijke rol.¹⁶⁶ Voor het verloop van dit onderzoek volstaat echter de aanname dat steeds duidelijk is of sprake is van directe, dan wel algemene kosten.¹⁶⁷

3.3.4 Gemengde kosten

Algemene kosten zijn kosten die hun oorsprong vinden in de algehele economische activiteiten van de ondernemer en die bovendien ten behoeve van die algehele activiteiten worden gebruikt.¹⁶⁸ Dit kunnen kosten zijn die direct voortkomen uit belaste activiteiten, maar die door het feit dat zij ná het belastbare feit opkomen niet kunnen kwalificeren als directe kosten.¹⁶⁹ Daarnaast kan het gaan om kosten die niet louter aan belaste activiteiten zijn toe rekenen, maar die door de ondernemer voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties worden gebruikt.¹⁷⁰

In het Nederlandse systeem geldt, net zoals voor directe kosten, een kostprijsbenadering.¹⁷¹ Dit werd onlangs wederom bevestigd door de Hoge Raad.¹⁷² Dat betekent dat kosten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan een (groep) belaste handeling(en), maar die wel een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met de algehele economische activiteit van de ondernemer als algemene kosten in aftrek kunnen worden gebracht.^{173, 174} Algemene kosten zijn als zodanig namelijk een onderdeel van de prijs die de ondernemer in rekening brengt voor zijn belaste activiteiten.¹⁷⁵

Algemene kosten komen in aanmerking voor evenredige (gedeeltelijke) aftrek van voorbelasting.¹⁷⁶ Dit gedeelte kan ook 100% zijn, in het geval dat een ondernemer louter belaste prestaties verricht.

¹⁶⁵ Van Doesum & Van Kesteren, *WFR* 2012/885: [voetnoot 8].

¹⁶⁶ Indien de ondernemer niet aannemelijk kan maken dat meerdere goederen van dezelfde soort kwalificeren als directe kosten kan hij slechts aftrek effectueren als ware deze goederen onderdeel van de algemene kosten.

¹⁶⁷ Een uitputtende uiteenzetting van de identificering van directe respectievelijke algemene kosten past niet binnen het bestek van dit onderzoek.

¹⁶⁸ S.B. Cornielje, *Fusies en Overnames in de Europese BTW*, Kluwer Deventer (2016), p. 238 e.v.

¹⁶⁹ Vergelijk HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300, punt 30.

¹⁷⁰ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 371.

¹⁷¹ Onder andere bevestigd in Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000.

¹⁷² HR 30 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:674.

¹⁷³ Nuances kunnen worden gemaakt voor voorgenomen activiteiten die al dan niet doorgang kunnen vinden en kosten die opkomen na de belaste handeling; vergelijk Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000 en HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300, punt 30.

¹⁷⁴ Art. 11 lid 1 sub c Uitvoeringsbeschikking.

¹⁷⁵ Vast jurisprudentie van het Hof van Justitie en tevens bevestigd in het besluit van de Staatssecretaris: Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000.

¹⁷⁶ Art. 11 lid 1 sub c Uitvoeringsbeschikking.

3.3.5 Aftrek niet-economische activiteiten

Voor niet-economische activiteiten bestaat in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit Europese principe geldt ook in de Nederlandse btw-wetgeving.¹⁷⁷ Daarbij is echter een kanttekening te maken. De Staatssecretaris heeft in zijn besluit onderscheid gemaakt tussen niet-economische activiteiten, ondergeschikt aan en in het kader van andere economische activiteiten enerzijds, en zelfstandige niet-economische activiteiten anderzijds.¹⁷⁸ Dit onderscheid doet recht aan het beginsel dat de ondernemer moet worden ontlast van btw in het kader van zijn (belaste) economische activiteiten en komt – al zij het in andere bewoording – overeen met jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie.^{179, 180} Door de goedkeuring van de Staatssecretaris zijn dergelijke kosten, afhankelijk van de omstandigheden, aan te merken als directe, dan wel algemene kosten van de ondernemer en is aftrek dienovereenkomstig mogelijk.

3.4 Splitsing van voorbelasting: pro rata-aftrek

Indien goederen of diensten niet uitsluitend voor belaste handelingen worden gebruikt komt splitsing van de daaraan toerekenbare btw aan de orde.¹⁸¹ Voor btw die drukt op goederen en diensten die door de ondernemer worden gebruikt voor zowel handelingen waarvoor recht op btw-aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat is gedeeltelijke, evenredige, aftrek van voorbelasting mogelijk.^{182, 183} Het uitgangspunt is dat het aftrekbare deel wordt bepaald aan de hand van de omzetverhoudingen van de belaste, respectievelijk vrijgestelde activiteiten van de ondernemer.¹⁸⁴ Op basis van de gegevens zoals deze gelden voor het hele jaar wordt de pro rata vastgesteld.¹⁸⁵ De uitkomst van de berekening van de omzetverhouding, uitgedrukt in procenten, wordt (in het voordeel van de belastingplichtige) op hele procenten naar boven afgerond.^{186, 187}

De initiële btw-aftrek voor gemengde goederen wordt gedaan aan de hand van de gegevens van het belastingtijdvak waarin de btw verschuldigd is geworden.¹⁸⁸ Dit is anders dan waar de richtlijn van

¹⁷⁷ Art. 11 Uitvoeringsbeschikking.

¹⁷⁸ Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000.

¹⁷⁹ HR 25 januari 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3041; HR 24 juli 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2790; HR 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:424.

¹⁸⁰ Zie in deze zin bijvoorbeeld: HvJ EU 22 oktober 2015, C-126/14 (Sveda), ECLI:EU:C:2015:712 en HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (Gmina Ryjewo), ECLI:EU:C:2018:595.

¹⁸¹ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 371.

¹⁸² Art. 11 lid 1 sub c Uitvoeringsbeschikking.

¹⁸³ Zoals eerder aangegeven is voor btw-aftrek over algemene kosten ook mogelijk dat het aftrekbare gedeelte wordt vastgesteld op 100%.

¹⁸⁴ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.1. e.v.

¹⁸⁵ Art. 12 Uitvoeringsbeschikking.

¹⁸⁶ Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000 punt 3.3.4.2.

¹⁸⁷ Art. 175 Btw-richtlijn bepaalt: "Het aftrekbare gedeelte wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond."

¹⁸⁸ Art. 12 lid 1 Uitvoeringsbeschikking.

uitgaat.^{189, 190} Vervolgens is herziening mogelijk op het moment van eerste ingebruikname.¹⁹¹ De herziening wordt dan berekend aan de hand van de gegevens over het belastingtijdvak waarin de herziening plaatsvindt.¹⁹² Vervolgens vindt bij de laatste aangifte van het jaar van ingebruikname herziening plaats op basis van de gegevens voor het hele boekjaar.¹⁹³ De pro rata wordt dus effectief per jaar vastgesteld en toegepast.

3.4.1 Correcties op de omzet

Zoals eerder beschreven, blijven bepaalde omzetten buiten de pro rata-berekening. In Nederland is deze correctie opgenomen in art. 14 van de Uitvoeringsbeschikking. In dat artikel wordt bepaald dat het afstoten van bedrijfsmiddelen niet wordt beschouwd als een handeling die in aanmerking komt bij de berekening van btw-af trek. De Nederlandse regeling lijkt daarmee minder verregaand dan de richtlijnbevestigingen, terwijl de uitsluitingen dwingend verwoord zijn.¹⁹⁴ Dit kan leiden tot een lagere pro-rata-af trek.^{195, 196} Een beroep op de richtlijnbevestiging als gevolg van de omissie in de nationale wetgeving zou voor de ondernemer wellicht uitkomst kunnen bieden.¹⁹⁷

Naast correcties met betrekking tot de omzetten waarmee wordt gerekend zijn andere correcties of aannames mogelijk. Zo is een wettelijk bewijsvermoeden neergelegd in de Uitvoeringsbeschikking met betrekking tot het gebruik van goederen en diensten van dezelfde soort.¹⁹⁸ Deze goederen (en diensten) worden geacht voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties te zijn gebruikt. Het gaat hier om een weerlegbaar vermoeden. De ondernemer kan dus aantonen dat het gebruik van die goederen en diensten anders is dan het wettelijke uitgangspunt en kan dienovereenkomstig zijn af trek effectueren.¹⁹⁹

3.4.2 Afwijking van omzet-pro rata

Het uitgangspunt voor btw-af trek drukkend op gemengde kosten is de pro rata berekend aan de hand van omzetverhoudingen. Nederland heeft daarnaast gebruik gemaakt van de kan-bepaling in art. 173

¹⁸⁹ Art. 175 lid 2 Btw-richtlijn.

¹⁹⁰ Doordat de nationale regeling uiteindelijk ook aansluit bij de gegevens die voor het gehele jaar gelden wordt dit initiële verschil met de richtlijn bij de laatste aangifte van het jaar weggenomen.

¹⁹¹ Art. 15 lid 4 Wet OB 1968.

¹⁹² Art. 12 lid 2 Uitvoeringsbeschikking.

¹⁹³ Art. 12 lid 3 Uitvoeringsbeschikking.

¹⁹⁴ Art. 174 lid 2 bepaalt: “In afwijking van lid 1 worden voor de berekening van het aftrekbare gedeelte de volgende bedragen buiten beschouwing gelaten: (...)”. [Cursivering door mij]

¹⁹⁵ Ondernemer X met belaste omzet € 100.000 en vrijgestelde omzet € 100.000 heeft recht op pro rata-af trek van 50%. Indien hij in enig jaar een pand dat niet als bedrijfsmiddel is gebruikt verkoopt en vrijgesteld levert voor € 800.000 heeft X nog slechts recht op 10% pro rata-af trek. Vergelijkbare voorbeelden kunnen worden bedacht voor de overige uitsluitingen genoemd in art. 174 lid 2 Btw-richtlijn, zoals toekomstige financiële handelingen.

¹⁹⁶ Bij een belaste levering in bovenstaand voorbeeld zal dit leiden tot een hogere pro rata (90% i.p.v. 50%). De fiscus kan echter geen rechtstreeks beroep doen op de Btw-richtlijn. Het is de belastingplichtige immers niet aan te rekenen dat de wetgever zijn taak bij het omzetten van de Btw-richtlijn in nationaal recht heeft verzuimd.

¹⁹⁷ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 376. Zie ook G.J van Norden, *Het concern in de BTW*, p. 369 en aldaar aangehaalde literatuur en jurisprudentie.

¹⁹⁸ Art. 11 lid 3 Uitvoeringsbeschikking.

¹⁹⁹ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p. 375.

lid 2 sub c Btw-richtlijn en heeft de werkelijkgebruikmethode geïmplementeerd. Dit onderdeel wordt in meer detail behandeld in de volgende (deel)paragraaf.

Nederland heeft geen gebruik gemaakt van art. 173 lid 2 sub a of b en heeft als zodanig geen sector-pro rata ingevoerd. De Staatssecretaris heeft daarentegen in zijn besluit wel een goedkeuring opgenomen die sterk overeenkomt met deze sector-pro rata.^{200, 201} Het betreft hier echter slechts een specifieke goedkeuring en geen algemeen toepasbare implementatie van de kan-bepaling. Nederland heeft verder ook geen gebruik gemaakt van lid 2 sub e. Ook de (integrale) implementatie van lid 2 sub d is uitgebleven, althans, de Hoge Raad oordeelde (zonder nadere toelichting) dat Nederland ook art. 173 lid 2 sub d beperkt heeft geïmplementeerd.²⁰² Ik denk echter dat dit betwistbaar is.²⁰³

3.5 Aftrek naar werkelijk gebruik

Zoals in de voorgaande paragraaf is vermeld, heeft Nederland de werkelijkgebruikmethode geïmplementeerd. In art. 11 lid 2 van de Uitvoeringsbeschikking is bepaald dat, wanneer aannemelijk is dat het werkelijke gebruik van de gemengd gebruikte goederen en diensten, als geheel genomen, niet overeenkomt met de pro rata volgens de omzetverhoudingen, het aftrekbare gedeelte van de btw wordt berekend aan de hand van het werkelijke gebruik. Zowel de ondernemer als de inspecteur kan zich hierop beroepen en aannemelijk maken dat het werkelijke gebruik niet overeenkomt met de standaard omzet-pro rata.²⁰⁴

De aftrek naar werkelijk gebruik kan slechts toegepast worden wanneer dit tot een nauwkeurigere vaststelling van het recht op btw-aftrek leidt ten opzichte van de toepassing van de omzet-pro rata. Nauwkeuriger in deze zin moet worden begrepen als zijnde meer in lijn met de economische realiteit.²⁰⁵ Dit is in lijn met het nauwkeurigheidsvereiste van het Hof van Justitie en volgt eveneens uit de

²⁰⁰ Besluit van 9 november 1982, nr. 282-15703, 'Besluit toepassing artikel 15 Wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van het bankbedrijf'.

²⁰¹ Art. 173 lid 2 sub a en b bieden lidstaten de mogelijkheid om ondernemers een sector-pro-rata toe te laten passen. Het besluit kent een goedkeuring voor bankbedrijven om een pro rata vast te stellen per afzonderlijk bankbedrijf, en komt in die zin overeen met de sector-pro rata zoals de richtlijn die kent.

²⁰² HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.3.

²⁰³ Art. 11 lid 3 Uitvoeringsbeschikking kan worden gezien als een beperkte implementatie van art. 173 lid 2 sub d Btw-richtlijn. Mijns inziens is echter alleen sprake van een wettelijk bewijsvermoeden. In zowel beleid van de Staatssecretaris, als in wettekst en jurisprudentie wordt namelijk voor directe kosten niet een pro rata aftrek als uitgangspunt genomen, noch wordt dit in het algemeen goedgekeurd. Vergelijk de Italiaanse regeling die heeft geleid tot HvJ EU 14 december 2016, C-378/15 (Mercedes Benz Italia), ECLI:EU:C:2016:950. In het volgende ga ik niet dieper in op deze stellen omdat 21e de focus van dit onderzoek ligt op aftrek naar werkelijk gebruik (sub c) en deze thesis niet de ruimte biedt voor verdere behandeling van sub d in het Nederlandse stelsel. Overigens wordt de bepaling ook door Van Hilten en Van Kesteren een bewijsvermoeden genoemd in hun boek: *Omzetbelasting* (2017), p. 375.

²⁰⁴ HR 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0823, r.o. 3.3.1.

²⁰⁵ Het gaat in dezen dus niet om het aantal decimalen of dergelijke maten van nauwkeurigheid. Dit komt voort uit: HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417, zie punt 14 e.v.

systematiek van de omzetbelasting. Een nauwkeurigere bepaling van het recht op btw-af trek maakt de btw doelmatiger.

De aftrek naar werkelijk gebruik vindt zijn juridische basis in art. 173 lid 2 Btw-richtlijn. Daarin is bepaald dat lidstaten een aantal maatregelen kunnen nemen, waaronder het toestaan of verplichten om de btw-af trek vast te stellen volgens het gebruik van door ondernemers afgenomen (en gemengd gebruikte) prestaties of een deel daarvan (*sub c*). De nationale regeling wijkt tekstueel af van de tekst van de Btw-richtlijn door de toevoeging van de zinsnede “als geheel genomen”. Een dergelijke zinsnede komt niet voor in de richtlijn en lijkt aan te geven dat de wetgever heeft gekozen voor een beperkte implementatie van de richtlijn bepaling.²⁰⁶ De Staatssecretaris stelt dan ook dat, wanneer voor implementatie wordt gekozen, art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn aan lidstaten niet de verplichting oplegt om deze bepaling integraal te implementeren. Lidstaten kunnen de werkelijkgebruikmethode dus beperken tot (i) het geheel van goederen en diensten, óf (ii) op een deel daarvan. Nederland heeft gekozen om de werkelijkgebruikmethode slechts toe te passen op *alle* gemengd gebruikte goederen en diensten. Hieruit volgt het deel van de tekst van de nationale bepaling “als geheel genomen”.

De bijzin “als geheel genomen” is cruciaal voor de uitleg van de bepaling. Het leidt ertoe dat aftrek over goederen en diensten die individueel bezien in aanmerking zouden komen voor de werkelijkgebruikmethode toch moet worden berekend aan de hand van de minder nauwkeurige omzetpro rata-methode. Opvallend aan bovenstaande stelling is dat voor onroerende zaken en roerende investeringsgoederen is bepaald dat deze afzonderlijk in aanmerking komen voor de aftrek van voorbelasting. Hierdoor is de regeling *de facto* in bepaalde gevallen ook toepasbaar op ‘een deel van de goederen of diensten’. Een dergelijke uitzondering voor diensten is niet gemaakt;²⁰⁷ tenzij de kosten van diensten kwalificeren als uitgaven in verband met onroerende zaken als bedoeld in art. 11 lid 4 Btw-richtlijn.²⁰⁸ De stellingname van de Staatssecretaris geeft dan ook aanleiding tot toetsing, hetgeen in hoofdstuk 4 wordt gedaan.

3.5.1 *Jurisprudentie Hoge Raad*

Wat ook zij van die mogelijke strijdigheid met het EU-recht, de werkelijkgebruikmethode is in haar huidige vorm opgenomen in de Nederlandse wet- en regelgeving en de Hoge Raad heeft zich meermaals uitgelaten over de uitleg van de werkelijkgebruikmethode. Zo heeft de Hoge Raad bepaald dat de nationale implementatie van de werkelijkgebruikmethode in overeenstemming is met de richtlijn bepaling waarop deze gebaseerd is.²⁰⁹ De Hoge Raad bevestigde eerder al dat de Btw-richtlijn (thans de Zesde richtlijn) ruimte biedt om de werkelijkgebruikmethode toe te passen op een deel van de

²⁰⁶ Dit wordt tevens bevestigd in HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

²⁰⁷ Dit verschil leidt mogelijk tot spanning met het neutraliteitsbeginsel.

²⁰⁸ Hiervoor geldt dat het werkelijke gebruik van de onroerende zaak waar de kosten betrekking op hebben moet worden gevolgd voor de bepaling van de omvang van de aftrek.

²⁰⁹ HR 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263.

goederen en diensten terwijl op het andere deel de omzetsmethode wordt toegepast.²¹⁰ In lijn met de interpretatie van de Staatssecretaris werd echter ook geoordeeld dat een dergelijke combinatie van methodes binnen het Nederlandse systeem niet mogelijk is, omdat de wetgever geen gebruik van deze mogelijkheid heeft gemaakt.²¹¹

Dit roept de vraag op of een ondernemer met bovenstaande bevestiging in de hand wellicht een rechtstreeks beroep kan doen op de Btw-richtlijn. Verder onderzoek naar richtlijnconformiteit en de beantwoording van deze en aangrenzende vragen vindt plaats in het volgende hoofdstuk.

Verder is door de Hoge Raad vastgesteld dat de bepaling van het werkelijke gebruik moet berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.²¹² Dit geldt ook wanneer bepaalde delen van een pand gemengd gebruikt worden. Voor elk van beide soorten prestaties moet afzonderlijk, objectief en nauwkeurig, worden bepaald in hoeverre het goed wordt gebruikt voor beide soorten prestaties.²¹³ Daarnaast oordeelt de Hoge Raad dat de gegevens over het gebruik betrekking moeten hebben op het werkelijke gebruik van het gehele goed.²¹⁴ Gevolg daarvan is dat, ook al is hiervoor gepleit in de literatuur,²¹⁵ de zogenaamde mengmethode nog steeds niet is toegestaan, ook al zou dit leiden tot een nauwkeuriger resultaat.

In het kader van de uitleg van het vereiste van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens is voor de btw-aftrek met betrekking tot onroerende zaken bepaald dat eenheden als vierkante en kubieke meters kunnen worden gebruikt, mits deze het werkelijke gebruik goed weergeven.^{216, 217} Daarmee is niet gezegd dat andere eenheden per definitie worden uitgesloten voor de vaststelling van het werkelijke gebruik. Andere eenheden kunnen in principe als maatstaf dienen wanneer zij voldoen aan het nauwkeurigheidsvereiste van de Hoge Raad.

Uit bovenstaande blijkt dat de Hoge Raad slechts weinig ruimte ziet voor de toepassing van de werkelijkgebruikmethode. De Staatssecretaris zit, blijkens zijn beleidsbesluit, ook strak in de leer en

²¹⁰ HR 23 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8126.

²¹¹ Hier wordt, net zoals in de eerder besproken stelling van de Staatssecretaris, aangenomen dat de richtlijn de mogelijkheid biedt om de kan-bepaling van art. 173 lid 2 sub c niet-integraal te implementeren.

²¹² HR 3 februari 2006, nr. 41751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823.

²¹³ In deze casus werd geconstateerd dat een dergelijke vaststelling in onderhavige situatie onmogelijk was.

²¹⁴ HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9, r.o. 3.4.2.

²¹⁵ Zie bijvoorbeeld: Arzini, *BtwBrief* 2014/101.

²¹⁶ HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6120; HR 14 december 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD7164.

²¹⁷ Het laatste zinsdeel doelt op het feit dat een bepaalde eenheid het gebruik goed kan weergeven voor de ene zaak, terwijl het voor de andere zaak een vertekend beeld van het werkelijk gebruik zou geven. Vierkante of kubieke meters kunnen een goede graadmeter zijn van de nuttige ruimte van een woning of bedrijfspand. Stel echter dat een hoge loods wordt gebruikt voor belaste kantooractiviteiten, terwijl de lagere bouw wordt gebruikt vrijgestelde kantoorwerkzaamheden. Het kantoor is niet gebaat bij het hoge plafond. Dan zou op basis van het gebruik van kubieke meters een scheve weergave van het daadwerkelijke gebruik ontstaan. Berekening aan de hand van vierkante meters lijkt in die situatie geschikter. Blijkt het hoge plafond van de loods echter niet te leiden tot loze ruimte – denk aan hoge stellages in een pakhuis – dan hoeft een dergelijke vertekening niet op te treden. Hoewel vierkante en kubieke meters geaccepteerde eenheden zijn als het gaat om het werkelijk gebruik van onroerende zaken, moet de geschiktheid van een bepaalde maatstaf per geval getoetst worden op geschiktheid.

ziet ook slechts ruimte voor een enge toepassing op basis van de wettekst.²¹⁸ Waar het Hof van Justitie vooral belangrijk lijkt te vinden dat de afwijkende berekeningsmethode voor btw-af trek tot een nauwkeuriger resultaat moet leiden, lijkt de Hoge Raad daar bovenop nog te vereisen dat de daarvoor gebruikte gegevens een nauwkeurige en objectieve weergave bieden van het werkelijke gebruik.

Daarbij heeft de zinsnede “als geheel genomen” in de Nederlandse wetgeving tot gevolg dat voornoemde gegevens het gebruik van het goed²¹⁹ als geheel moeten weergeven. Dit is in veel gevallen praktisch niet mogelijk.²²⁰ Het gevolg hiervan is dat in voorkomende gevallen aannemelijk is dat het werkelijke gebruik afwijkt van de omzetverhoudingen, maar dat de aftrek niet kan worden berekend aan de hand van het werkelijke gebruik, omdat niet voldaan wordt aan het nauwkeurigheidsvereiste van de Hoge Raad. De vraag rijst of de Hoge Raad mogelijk te streng oordeelt in zijn arresten. Verder onderzoek en opvolgende toetsing van de jurisprudentie van de Hoge Raad ten opzichte van de uitspraken van het Hof van Justitie vindt plaats in hoofdstuk 4.

3.6 Deelconclusie

In het vorige hoofdstuk is het Europese rechtskader weergegeven; deze is hoofdzakelijk gebaseerd op de Btw-richtlijn. Inherent aan de EU-rechtsbron ‘richtlijn’ is dat deze geen directe werking kent.²²¹ De nationale wetgever is gehouden de richtlijnbe palingen om te zetten in nationaal recht.²²² Het Europese rechtskader biedt daardoor tevens een toetsingskader voor de Nederlandse implementatie. In dit hoofdstuk is, volgend op het Europese rechtskader, voornamelijk het nationale rechtskader uiteengezet en toegelicht. Daarbij zijn mogelijke strijdigheden in het Nederlandse systeem van btw-af trek ten opzichte van de richtlijn gesignaleerd.

Ten eerste geeft de discussie omtrent de opvatting en stellingname van de Staatssecretaris over de implementatie van art. 173 lid 2 Btw-richtlijn in het huidige Nederlandse stelsel aanleiding tot nadere uiteenzetting en toetsing van zijn stelling. Ten tweede is toetsing van de richtlijnconformiteit van de Nederlandse regeling essentieel voor de beoordeling van de Nederlandse implementatie en daarmee ook voor de beantwoording van de probleemstelling. Dit gaat onder meer samen met onderzoek naar de mogelijkheid van een direct beroep op de richtlijnbe paling. Het derde, en tevens laatste, gesignaleerde punt is de ogenschijnlijke tegenstelling in de koers die de Hoge Raad vaart in zijn

²¹⁸ Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000.

²¹⁹ Het goed als geheel verwijst naar zaken benoemd in art. 13 Uitvoeringsbeschikking zoals onroerende zaken. Gaat het om andere goederen/diensten, dan moet in beginsel worden aangesloten bij het gebruik van het geheel van al die goederen en diensten.

²²⁰ HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1173.

²²¹ Art. 288 VWEU; Bij wijze van uitzondering is een rechtstreeks beroep mogelijk, dus in zoverre is een ‘rechtstreekse werking’ wel denkbaar. Uit de jurisprudentie komt echter ook voort dat een dergelijke rechtstreekse werking alleen een verticale werking kan hebben. In een geschil dat louter speelt tussen particulieren kan geen rechtstreeks beroep worden gedaan op een richtlijnbe paling; zie: HvJ EG 5 oktober 2004, C-397/01 (Pfeiffer), ECLI:EU:C:2004:584.

²²² Art. 288 VWEU.

jurisprudentie ten opzichte van de lijn die te zien is in de jurisprudentie van het Hof van Justitie op het gebied van btw-aftrek, en meer specifiek op het gebied van de werkelijkgebruikmethode.

De hiervoor benoemde deelonderwerpen hebben betrekking op de werkelijkgebruikmethode zoals deze is ingevoerd in de nationale wet- en regelgeving. Deze worden behandeld in het volgende hoofdstuk. Aan de hand van de behandeling en toetsing van deze zaken wordt een aantal deelconclusies getrokken. De deelconclusies dragen bij aan de beantwoording van de probleemstelling in hoofdstuk 5.

HOOFDSTUK 4: TOETSING NEDERLANDS RECHT

Zoals aangegeven vindt in het vierde hoofdstuk nader onderzoek en toetsing plaats van de eerder gesignaleerde mogelijke strijdigheden tussen nationale wetgeving en de Btw-richtlijn. Dit nadere onderzoek wordt uiteengezet in de volgende drie paragrafen. In de eerste paragraaf wordt ingegaan op de richtlijnconformiteit van de Nederlandse werkelijkgebruikmethode, meer specifiek wordt ingegaan op richtlijnconforme uitleg. In de tweede paragraaf wordt het standpunt van de Staatssecretaris en de beoordelingsmarge van lidstaten bij implementatie van een kan-bepaling behandeld. In de derde paragraaf wordt ten slotte ingegaan op de verhouding tussen de jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie. Daarbij wordt ook de rol van de wetgever als zodanig meegenomen in de beschouwing en wordt dieper ingegaan op het recente Hoge Raad-arrest over de toepassing van de werkelijkgebruikmethode.

4.1 Richtlijnconformiteit

In de eerste paragraaf van dit hoofdstuk zal eerst ingegaan worden op de mogelijkheid van richtlijnconforme uitleg en de richtlijnconformiteit van de Nederlandse implementatie van de btw-aftrek aan de hand van het werkelijke gebruik. Volgend op die analyse wordt ingegaan op de mogelijkheid van een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn. Daarna wordt de mogelijkheid van een *contra legem*-uitleg van een nationale regeling behandeld. Het doel van een dergelijke tegen-wettelijke uitleg is het bewerkstelligen van het resultaat zoals dat in de Btw-richtlijn beoogd is; zulks in weerwil van de nationale wet- en regelgeving. De paragraaf wordt afgesloten met een deelconclusie omtrent de richtlijnconformiteit.

4.1.1 Richtlijnconforme uitleg

Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat lidstaten – *en daarmee iedere met overheidsgezag beklede instantie en specifiek de nationale rechters* – de plicht hebben om alle uit een richtlijn voortvloeiende verplichtingen te verwezenlijken.²²³ De rechter moet het nationale recht zoveel mogelijk uitleggen in lijn met de richtlijn, met als doel zoveel mogelijk recht te doen aan doel en strekking van de richtlijnbevestiging.²²⁴ Dat de bewoording soms anders lijkt, staat niet in de weg aan richtlijnconforme uitleg. Voorbeelden daarvan zijn het feit dat in Nederland de term ‘ondernemer’ wordt gehanteerd, waar de Btw-richtlijn spreekt van ‘belastingplichtige’,²²⁵ of het feit dat in relatie tot de fiscale eenheid wordt gesproken over ‘nauwe verbondenheid’ in de Btw-richtlijn en over ‘zodanig verweven’ in de Nederlandse btw-wetgeving. Vanwege de plicht tot richtlijnconforme uitleg moeten deze begrippen als synoniem worden beschouwd.

²²³ HvJ EG 5 oktober 2004, C-397/01 (Pfeiffer), ECLI:EU:C:2004:584, punt 110 e.v.

²²⁴ HvJ EG 5 oktober 2004, C-397/01 (Pfeiffer), ECLI:EU:C:2004:584, punt 113.

²²⁵ HR 2 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

De richtlijnconforme uitleg hoeft niet beperkt te blijven tot een enkele bepaling die in geschil is. Het is aan de rechter om het nationale recht als geheel zodanig toe te passen dat een richtlijnconform resultaat wordt bereikt.²²⁶

De richtlijnconforme uitleg wordt begrensd door algemene rechtsbeginselen en de expliciete bedoeling van de wetgever.²²⁷ In de literatuur wordt ook de bewoording van de betreffende bepaling genoemd als beperkende factor voor richtlijnconforme uitleg.²²⁸ Zoals ik hiervoor aangaf hoeft de andere bewoording niet in de weg te staan aan richtlijnconforme uitleg van het nationaal recht. Voor zover die andere bewoording gepaard gaat met een ander resultaat dan in de richtlijn was beoogd, is mijns inziens met name de kennelijk afwijkende bedoeling van de wetgever de beperkende factor voor richtlijnconforme uitleg en niet die andere bewoording als zodanig.

De vraag komt dan op of de Nederlandse werkelijkgebruikmethode richtlijnconform kan worden uitgelegd. Merckx en Verbaan merken op dat op basis van de wettekst, dan wel de bedoeling van de wetgever, geen beperking lijkt te bestaan voor richtlijnconforme uitleg.²²⁹ Specifiek noemen zij de zinsnede “als geheel genomen”. Deze kan op meerdere wijzen worden geïnterpreteerd²³⁰ (hoewel dat in de Nederlandse praktijk en jurisprudentie niet wordt gedaan). Desalniettemin blijft de mogelijkheid bestaan voor de richtlijnconforme uitleg.

In de literatuur wordt verder betoogd dat het vereiste van “nauwkeurige en objectieve gegevens” dat door de Hoge Raad is geïntroduceerd een uitwerking is van het nauwkeurigheidvereiste zoals ontwikkeld door het Hof van Justitie. In zoverre wordt het Unierecht al toegepast in het Nederlandse systeem. De Hoge Raad gaat hierin echter verder dan het Hof van Justitie.²³¹ Het gevolg is dat niet snel voldaan wordt aan het nauwkeurigheidvereiste van de Hoge Raad.

Voor zover het de ondernemer niet benadeelt, zullen ook de algemene rechtsbeginselen zoals het verbod op terugwerkende kracht niet in de weg staan aan richtlijnconforme uitleg.^{232, 233} Richtlijnconforme uitleg is daarmee mogelijk, althans in theorie. Het feit dat de uit de Btw-richtlijn een ruimere werking lijkt voort te komen dan thans het geval is, wil echter niet zeggen dat de nationale rechter die ruimere werking ook toekent. Dat blijkt ook uit de jurisprudentie van de Hoge Raad. Zeer recent is de beperkte toepasbaarheid van de Nederlandse werkelijkgebruikmethode wederom bevestigd.²³⁴ De Hoge Raad vindt dus kennelijk dat de huidige toepassing van de Nederlandse bepalingen al leidt tot een

²²⁶ HvJ EG 5 oktober 2004, C-397/01 (Pfeiffer), ECLI:EU:C:2004:584, punt 118.

²²⁷ HvJ EU 5 september 2012, C-42/11 (Joao Pedro Lopes Da Silva Jorge) ECLI:EU:C:2012:517 punt 55.

²²⁸ M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²²⁹ M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²³⁰ Dit blijkt al uit het artikel waarnaar wordt verwezen, maar wordt nog eens bevestigd in andere literaire bijdragen zoals: Arzini, *BtwBrief* 2016/27 en Van der Paardt, *BNB* 2006/314.

²³¹ Reiniens en Weeber, *BTW-bulletin* 2018/51.

²³² M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²³³ Prechal, *WFR* 1991/1596.

²³⁴ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

richtlijnconform resultaat. Een richtlijnconforme uitleg leidt dan niet tot een andere werking van de nationale regeling; de regeling voldoet immers reeds aan de richtlijn.

De vraag blijft of het Hof van Justitie in gelijke zin zou oordelen over het Nederlandse systeem, of dat de Hoge Raad als gevolg van een dergelijk oordeel terug moet komen op zijn eerdere arresten. In de literatuur wordt hierover verschillend gedacht. Arzini heeft al meerdere artikelen geschreven over de pro rata-aftrek in Nederland en is duidelijk voorstander van een verruiming van aftrek naar werkelijk gebruik.²³⁵ Ook andere auteurs zoals Merkx, Verbaan, Van Kesteren en Cornielje hebben geschreven over de werkelijkgebruikmethode.²³⁶ Hoewel zij concluderen dat de Nederlandse regeling richtlijnconform is, zien ook zij ruimte voor een bredere toepassing; Cornielje en Van Kesteren hebben daartoe zelfs een voorstel gedaan voor een uitbreiding van het Nederlandse systeem.²³⁷

Vooralsnog blijft het onzeker of de Nederlandse regeling al dan niet richtlijnconform is. Bepalend daarvoor is hoe ver de beoordelingsmarge van de lidstaten strekt bij implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn. In paragraaf 4.2 wordt hier verder op in gegaan.

Geconcludeerd is dat niet met zekerheid te zeggen is dat de Nederlandse regeling voor aftrek naar werkelijk gebruik richtlijnconform is. Onder de aanname dat de regeling *niet* richtlijnconform blijkt is het van belang om te weten welke mogelijkheden openstaan om toch een richtlijnconforme btw-aftrek naar werkelijk gebruik te kunnen bewerkstelligen. Hiertoe worden in de volgende (deel)paragrafen de mogelijkheid op een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn en de mogelijkheid van een *contra legem*-uitleg van de Nederlandse wettekst onderzocht.

4.1.2 *Rechtstreeks beroep*

EU-richtlijnen hebben in principe geen directe werking, maar dienen door nationale wetgevende instanties van de lidstaten omgezet te worden in nationale wetgeving.²³⁸ Het is echter vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat particulieren onder bepaalde omstandigheden een rechtstreeks beroep kunnen doen op richtlijnbevestigingen. Dat is het geval wanneer de lidstaat in kwestie niet tijdig, dan wel op onjuiste wijze, de richtlijnbevestiging heeft geïmplementeerd.²³⁹ Daarbij wordt echter wel de voorwaarde gesteld dat de bepaling waar een beroep op wordt gedaan, inhoudelijk gezien, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is.²⁴⁰ Onder de aanname dat de Nederlandse werkelijkgebruikmethode onjuist is geïmplementeerd,²⁴¹ moet dus getoetst worden of art. 173 Btw-

²³⁵ Zie bijvoorbeeld: Arzini, *BtwBrief* 2014/101; Arzini, *BtwBrief* 2016/27; Arzini, *BtwBrief* 2016/78.

²³⁶ Zie Van Kesteren en Cornielje, *WFR* 2015/1077 en M.M.W.D. Merkx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²³⁷ Van Kesteren en Cornielje, *WFR* 2015/1077.

²³⁸ Art. 288 VWEU; Richtlijnen zijn verbindend in hun doel. Lidstaten moeten er dus voor zorgen dat door omzetting van richtlijnbevestigingen naar het nationaal recht het doel daarvan behaald wordt.

²³⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 15 mei 2014, C-337/13 (Almos Agrárkölkereskedelmi), ECLI:EU:C:2014:328, punt 31 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

²⁴⁰ HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK), ECLI:EU:C:2014:2131, punt 29.

²⁴¹ Ware dat niet het geval dan was een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn immers overbodig.

richtlijn voldoet aan het criterium van ‘onvoorwaardelijkheid’ en ‘voldoende nauwkeurigheid’ in de verwoording van de bepaling.

Een bepaling is onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten.²⁴² Aangezien sprake is van een kan-bepaling lijkt dan al op voorhand geen sprake te zijn van een onvoorwaardelijke bepaling. De werking van de bepaling is immers afhankelijk van een implementatiehandeling van de lidstaat. Zo gemakkelijk komt de Nederlandse wetgever er echter niet van af. Het Hof van Justitie heeft in meerdere zaken geoordeeld dat het feit dat een richtlijnbeepaling lidstaten een bepaalde keuzemogelijkheid biedt (in casu: *wel* of *niet* implementeren), niet per definitie uitsluit dat de onderhavige richtlijnbeepaling nauwkeurig en/of onvoorwaardelijk is.²⁴³ Ook een bepaalde beleidsvrijheid of de mogelijkheid om antimisbruikmaatregelen te treffen hoeft dus niet in de weg te staan aan een rechtstreeks beroep.²⁴⁴ Bepalend is dat particulieren die zich op de richtlijnbeepaling wensen te beroepen de aan hen toegekende rechten met voldoende nauwkeurigheid kunnen vaststellen.²⁴⁵ Het feit dat sprake is van een kan-bepaling, kan op grond van eerder aangehaalde jurisprudentie niet doorslaggevend zijn in de beantwoording van de vraag of een rechtstreeks beroep mogelijk is. Deze redenering strookt mijns inziens ook met het geharmoniseerde btw-systeem binnen de EU.²⁴⁶

Daartegenover staat dat een particulier geen rechtstreeks beroep kan doen op een kan-bepaling die niet door de lidstaat in kwestie is geïmplementeerd in de nationale wetgeving.^{247, 248} De reden om een rechtstreeks beroep te doen op een kan-bepaling is dus in beginsel beperkt tot foutieve implementaties van de nationale wetgever. Het niet-tijdig implementeren kan de wetgever niet worden tegengeworpen wanneer hij specifiek de keuze maakt om een kan-bepaling niet te implementeren; de wetgever is dan binnen zijn beoordelingsmarge gebleven.

Dan rest de vraag of de omschrijving van de werkelijkgebruikmethode van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn voldoet aan de twee eisen: is de bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig? De

²⁴² HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK), ECLI:EU:C:2014:2131, punt 30.

²⁴³ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 15 januari 2014, C-176/12 (Association de médiation sociale), ECLI:EU:C:2014:2, punt 33; HvJ EU 15 mei 2014, C-337/13 (Almos Agrárkülkereskedelmi), ECLI:EU:C:2014:328, punt 34; HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK), ECLI:EU:C:2014:2131, punt 32.

²⁴⁴ HvJ EU 15 januari 2014, nr. C-176/12 (Association de médiation sociale), ECLI:EU:C:2014:2, punt 33.

²⁴⁵ HvJ EG 17 juli 2008, C-226/07 (Flughafen Köln/Bonn), ECLI:EU:C:2008:429, punt 30.

²⁴⁶ Wanneer verschillende lidstaten voor implementatie kiezen, moeten voor de belastingplichtigen van die lidstaat voldoende mogelijkheden openstaan om hun rechten die daaruit voortvloeien veilig te stellen. Binnen het Europese stelsel is dan tevens van belang dat het recht in de verschillende lidstaten zo veel mogelijk gelijk wordt uitgelegd en toegepast om gelijkheid en neutraliteit te waarborgen. De mogelijkheid op een rechtstreeks beroep verzekert ten dele dat ook voor kan-bepalingen een bepaalde mate van gelijkheid wordt gecreëerd tussen de lidstaten die kiezen voor implementatie.

²⁴⁷ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting* (2017), p.37.

²⁴⁸ HvJ EU 15 februari 2017, C-592/15 (British Film Institute) ECLI:EU:C:2017:117.

bepaling lijkt helder en ondubbelzinnig geformuleerd. Deze visie wordt ook in de literatuur betoogd.²⁴⁹ De bepaling biedt echter weinig concrete handvatten. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat bij gebrek aan aanwijzingen in de richtlijn, het de taak is van lidstaten om nadere methoden en criteria voor de berekening van de pro rata vast te stellen.²⁵⁰ Men kan hieruit afleiden dat de bepaling niet onvoorwaardelijk is, zoals bijvoorbeeld Merx en Verbaan reeds deden.²⁵¹ Zij stellen dat wanneer een lidstaat voor implementatie [van art. 173 lid 2 sub c] kiest, dat die lidstaat voorschriften moet vaststellen over hoe het werkelijke gebruik moet worden bepaald en wanneer het werkelijke gebruik als maatstaf gehanteerd mag worden.²⁵² Het Hof van Justitie oordeelde al meermaals dat waar de Btw-richtlijn geen handvatten biedt om de btw-af trek vast te stellen, de lidstaten nadere voorschriften moeten vaststellen, zodat de belastingplichtige de benodigde berekeningen kan maken, daarbij in acht nemend het recht van de Unie en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen.²⁵³

De overweging van het Hof van Justitie is duidelijk: bij gebrek aan handvatten in de richtlijn moeten lidstaten invulling geven. Dat lijkt ook de reden te zijn dat Merx en Verbaan het standpunt innemen dat de richtlijn bepaling niet onvoorwaardelijk is. Tegen de stellingname van Merx en Verbaan valt mijns inziens echter wel iets in te brengen. Het begrip ‘werkelijk gebruik’ leent zich namelijk bij uitstek om als flexibele open norm toegepast te worden om optimaal recht te doen aan de uiteenlopende gevallen in de praktijk. Het ‘werkelijke gebruik’ kan naar haar aard immers in iedere situatie bepaald worden aan de hand van kenmerken die in de gegeven situatie het beste recht doen aan de omstandigheden van het geval.²⁵⁴ Zo kan deze open norm ook zonder nadere definitie in de praktijk worden toegepast. Het feit dat de wetgever heeft nagelaten een nadere invulling van het begrip te geven hoeft de ondernemer dan niet te belemmeren in de toepassing van de werkelijkgebruikmethode.

De belastingplichtige is mijns inziens prima in staat om zelf invulling te geven aan de maatstaf van werkelijk gebruik. Het behoeft mijns inziens geen nadere voorschriften van de nationale wetgever om doeltreffend toegepast te worden. Daarbij volgt uit jurisprudentie van het Hof van Justitie dat de werkelijkgebruikmethode slechts kan worden toegepast wanneer de aftrek daarmee nauwkeuriger kan worden bepaald dan aan de hand van omzetverhoudingen.²⁵⁵ Daardoor is ook zonder nadere

²⁴⁹ M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²⁵⁰ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 22.

²⁵¹ M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²⁵² M.M.W.D. Merx en J. Verbaan, *WFR* 2018/70.

²⁵³ HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 22; HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (Securenta), ECLI:EU:C:2008:166, punt 35.

²⁵⁴ Daarbij hoeft niet vastgehouden te worden aan de gangbare meeteenheden zoals omzet(verhoudingen) of vierkante meters. Afhankelijk van het geval kan het salaris van de betrokken medewerkers, het elektriciteitsverbruik, het aantal man-/gebruiksuren, het aantal verwerkte eenheden of nog legio andere eenheden worden gebruikt in de berekening. Afhankelijk van het geval zal de ene eenheid geschikter zijn dan de andere. Zoals reeds het geval is ligt de bewijslast op degene die zich op de afwijkende regeling beroept.

²⁵⁵ Zie onder meer: HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417 en HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 24.

voorschriften en dergelijke van de nationale wetgever al het risico op oneigenlijk gebruik de pas afgesneden. In zoverre is dan ook sprake van voldoende nauwkeurigheid.

Anderzijds kan betoogd worden dat, wanneer discussie mogelijk is over hoe het werkelijke gebruik moet worden vastgesteld, onmogelijk sprake kan zijn van een voldoende nauwkeurige bepaling. Wanneer überhaupt discussie mogelijk is over de vraag of een bepaling of een bepaling voldoende nauwkeurig is, kan daaruit (wellicht) worden afgeleid dat de richtlijnbe­paling niet voldoende nauwkeurig is. Ware die bepaling voldoende nauwkeurig, dan was een dergelijke discussie onmogelijk. Deze redenering is mogelijk wat te kort door de bocht (er bestaat immers verschil tussen voldoende nauwkeurig en volledig nauwkeurig), maar in dit extreme standpunt is wel degelijk een kern van waarheid te vinden: men moet niet overhaast tot de conclusie komen dat de bepaling voldoende nauwkeurig is.

Eerder gaf ik al aan dat in de literatuur wordt betoogd dat de bepaling ondubbelzinnig is. De bepaling is echter niet zo ondubbelzinnig als deze wellicht lijkt te zijn. Het woord “of” introduceert namelijk op twee plaatsen enige twijfel bij de uitleg van de bepaling. Ten eerste biedt de bepaling lidstaten de mogelijkheid om toepassing van de werkelijkgebruikmethode te verplichten, dan wel toe te staan. Dit introduceert een element van onvoorwaardelijkheid omdat de toepasbaarheid afhankelijk is van een handeling van de implementerende lidstaat. De tweede “of” zorgt eveneens voor twijfel over de toepasbaarheid, omdat niet evident is ‘wanneer’ en ‘waarop’ de aftrek naar werkelijk gebruik kan worden toegepast. Onduidelijk is of toepassing op een geheel of gedeelte van de goederen afhankelijk is van de keuze die de wetgever maakt bij implementatie.

Taalkundig had deze bepaling scherper geformuleerd kunnen worden. Het is onzeker in hoeverre de uitvoering van de bepaling afhankelijk is van de wetgever die de bepaling implementeert. Daarbij is evident dat de wetgever de keuze heeft tussen verplichte en facultatieve toepassing;²⁵⁶ hetgeen een teken is van de voorwaardelijkheid van de bepaling.²⁵⁷ Op basis van de eerder aangehaalde jurisprudentie hoeft dit niet direct in de weg te staan aan een rechtstreeks beroep. Ik ben echter van mening dat door de verschillende elementen van voorwaardelijkheid en onnauwkeurigheid, althans gebrek aan definiëring, geen sprake kan zijn van een onvoorwaardelijke en voldoende nauwkeurige richtlijnbe­paling. Degene die zich wenst te beroepen op de richtlijnbe­paling is als gevolg hiervan niet in staat om zijn rechten met voldoende zekerheid vast te stellen. Het is namelijk niet evident hoe ver de voorwaardelijkheid en het gebrek aan nauwkeurigheid reiken. In het verlengde daarvan is een rechtstreeks beroep op de richtlijn niet mogelijk.

²⁵⁶ Daarbij in acht nemende het nauwkeurighedsvereiste van het Hof van Justitie als ondergrens voor de toepassing.

²⁵⁷ Zoals eerder aangegeven hoeft een dergelijke voorwaardelijkheid niet per definitie in de weg te staan aan een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn.

Het laatste woord is toch nog niet gesproken in deze discussie. A-G Mengozzi kwam, hoewel ongemotiveerd, tot de conclusie dat een rechtstreeks beroep op art. 173 lid 2 sub Btw-richtlijn *wel* mogelijk is.²⁵⁸ De definitieve beslechting van deze discussie, mocht deze ooit worden voorgelegd, is aan het Hof van Justitie. Wat het eindoordeel ook moge worden, het feit dat een rechtstreeks beroep niet mogelijk is staat niet in de weg aan de mogelijkheid tot richtlijnconforme interpretatie van de nationale wetgeving.²⁵⁹ Integendeel zelfs: wanneer de nationale wet reeds richtlijnconform wordt uitgelegd is een rechtstreeks beroep overbodig.

4.1.3 *Contra legem-uitleg*

Indien men tot de conclusie komt dat, gezien de bewoording van een nationale regeling,²⁶⁰ een richtlijnconforme uitleg van die regeling niet mogelijk is, rijst de vraag of een *contra legem*-uitleg van de wet mogelijk is? Dat zou betekenen dat een regeling of bepaling dusdanig anders wordt toegepast dan de wettekst voorschrijft, dat geen sprake meer is van richtlijnconforme interpretatie.²⁶¹

Een tegen-wettelijke uitleg lijkt in bepaalde situaties een goede oplossing voor partijen. Daarmee kan er worden gedaan aan de richtlijnbeepaling die de basis vormt voor de nationale regeling en kan mogelijk flexibiliteit worden geboden die op het ontstaansmoment van het geschil nog niet in de wet is vastgelegd. Het Hof van Justitie heeft echter grenzen gesteld aan de richtlijnconforme uitleg als zodanig en deze kan niet zover gaan dat het nationale recht *contra legem* moet worden uitgelegd.²⁶² De aangehaalde arresten zijn overigens niet zozeer in de btw-sfeer geweest, maar aannemelijk is dat deze arresten algemeen gelden in het Unierecht gezien de algemene bewoording daarvan.²⁶³

Een *contra legem*-uitleg is mijns inziens dus geen mogelijkheid die ertoe leidt dat de belastingplichtige zijn aftrek kan effectueren op een manier die meer in lijn is met de Btw-richtlijn wanneer de nationale wetgeving zich daartegen verzet op een wijze die niet met een richtlijnconforme uitleg is op te lossen.

De (on)mogelijkheid van een *contra legem*-uitleg staat overigens los van de mogelijkheid op een rechtstreeks beroep op de richtlijnbeepaling. Ik heb echter reeds geconcludeerd dat een rechtstreeks beroep op de richtlijnbeepaling waarschijnlijk niet mogelijk is. De enige hoop voor de ondernemer die de werkelijkgebruikmethode wenst toe te passen is dan genoeg nemen met de beperkte nationale toepassing, dan wel richtlijnconforme uitleg geven aan de nationale regeling.

²⁵⁸ Concl. A-G Mengozzi, HvJ EU (A-G), 25 november 2015, ECLI:EU:C:2015:777, punt 72.

²⁵⁹ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496, punt 52.

²⁶⁰ Een regeling zoals in dit geval de werkelijkgebruikmethode, gebaseerd op art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn.

²⁶¹ Ter (schematische) illustratie: de wettekst schrijft X voor en sluit Y uit in situatie Z. De *contra legem*-uitleg van de wet zou dan kunnen zijn dat de ondernemer in situatie Z – *in weerwil van de wettekst* – Y toepast.

²⁶² Zie onder meer: HvJ EU 15 januari 2014, C-176/12 (Association de médiation sociale), ECLI:EU:C:2014:2, punt 39 en HvJ EU 5 september 2012, C-42/11 (Joao Pedro Lopes Da Silva Jorge) ECLI:EU:C:2012:517, punt 55 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

²⁶³ Arzini, *BtwBrief* 2016/27.

4.1.4 Deelconclusie

In deze paragraaf is ingegaan op de volgende drie zaken: (i) de mogelijkheid van richtlijnconforme uitleg, (ii) de mogelijkheid op een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn, en (iii) de mogelijkheid van een *contra legem*-uitleg van de Nederlandse wetgeving. Hoewel het niet geheel is uitgesloten dat een rechtstreeks beroep op art. 173 lid 2 sub c mogelijk is, lijkt het gezien de mogelijke discussies omtrent de onvoorwaardelijkheid en de nauwkeurigheid van de bepaling onwaarschijnlijk dat een rechtstreeks beroep zal slagen. Een tegen-wettelijke uitleg van de Nederlandse regels voor btw-af trek naar werkelijk gebruik behoort op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie evenmin tot de mogelijkheden.

De vorige twee onderdelen komen slechts aan de orde wanneer de nationale bepaling niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Als dat het geval blijkt te zijn, lijkt er niets in de weg te staan aan richtlijnconforme uitleg van de Nederlandse wetgeving. In de jurisprudentie, alsmede in de literatuur wordt betoogd dat de Nederlandse regeling, ondanks de beperkte toepasbaarheid, niet strijdig is met de Btw-richtlijn. Op basis van de jurisprudentie van het Hof van Justitie mag dan wel ruimte bestaan voor een bredere toepassing, in de nationale wetgeving bestaat die ruimte niet. Met dit verschil zou de beoordelingsmarge van de Nederlandse wetgever bij de implementatie van de aftrek naar werkelijk gebruik niet zijn overschreden. Verder onderzoek naar deze implementatievrijheid volgt als onderdeel van de volgende paragraaf.

4.2 Standpunt Staatssecretaris: “beperkte implementatie”

In deze paragraaf wordt ingegaan op het meermaals aangehaalde standpunt van de Staatssecretaris met betrekking tot de toepassing van de werkelijkgebruikmethode.²⁶⁴ Eerst wordt dit standpunt uiteengezet en nader toegelicht. Vervolgens wordt het recente Hoge Raad arrest besproken, waarin de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan over de toepassing van aftrek naar werkelijk gebruik. Daarna wordt het standpunt van de Staatssecretaris afgezet tegen de huidige btw-aftrekgeregeling zoals deze in de huidige nationale btw-wetgeving te gelden heeft. Dan wordt op basis van jurisprudentie van het Hof van Justitie de implementatievrijheid geschetst die lidstaten hebben bij het omzetten van een kan-bepaling in nationaal recht. Ter afsluiting van deze paragraaf wordt de houdbaarheid van het standpunt getoetst aan de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie op het gebied van aftrek naar werkelijk gebruik.

4.2.1 *Het standpunt van de Staatssecretaris*

De Btw-richtlijn biedt lidstaten met art. 173 lid 2 de mogelijkheid om in hun nationale wetgeving (aanvullende) alternatieven op de hoofdregel op te nemen met betrekking tot het vaststellen van het aftrekbare gedeelte. Volgens de Staatssecretaris is bij implementatie van (een of meer) onderdelen van art. 173 lid 2 een grote beleids- en implementatievrijheid aan de lidstaten geboden. Met betrekking tot lid 2 sub c is de Staatssecretaris van mening dat de richtlijn (bij implementatie) niet verplicht tot een integrale implementatie. Lidstaten hebben (ook) de keuze om de werkelijkgebruikmethode toe te passen op (i) alle goederen en diensten, of (ii) een deel daarvan. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid de aftrek toe te passen op basis van het gebruik van een deel van de goederen en diensten. In deze visie zou Nederland dus slechts gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om de aftrek naar werkelijk gebruik toe te passen op alle gemengd gebruikte goederen en diensten.

4.2.2 *Hoge Raad bevestigt standpunt*

Zoals meermaals is benoemd, stelt de Staatssecretaris zich op het standpunt dat beperkte implementatie van de onderdelen van art. 173 lid 2 Btw-richtlijn mogelijk is. De Hoge Raad heeft zich onlangs uitgelaten over dit onderwerp in zijn recente arrest van 23 april 2021.²⁶⁵ In dit arrest heeft de Hoge Raad het standpunt van de Staatssecretaris betreffende de Nederlandse implementatie expliciet bevestigd. Het hoge woord is eruit. Ondanks de vragen die in de literatuur zijn opgeworpen en de problematiek die men in de praktijk ondervindt, blijkt de werkelijkgebruikmethode in het Nederlandse btw-stelsel compleet te passen in het Europese btw-stelsel en de jurisprudentie van het Hof van Justitie, althans zo oordeelt de Hoge Raad waarbij hij verwijst naar zijn eerdere arrest van 17 februari 1993.²⁶⁶

²⁶⁴ Wanneer in het volgende wordt gesproken van ‘het standpunt’ wordt daarmee het meermaals aangehaalde standpunt van de Staatssecretaris omtrent de implementatie van de werkelijkgebruikmethode bedoeld, tenzij expliciet anders vermeld.

²⁶⁵ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

²⁶⁶ HR 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263.

Met de bevestiging van de Hoge Raad is het onderzoek naar de houdbaarheid van het standpunt van de Staatssecretaris echter nog niet af. Een nadere analyse van het arrest volgt in paragraaf 4.3 van deze thesis. In het navolgende wordt onder meer verder ingegaan op de gevolgen van het arrest en hoe dit de houdbaarheid van het standpunt beïnvloedt.

4.2.3 *Standpunt ten opzichte van status quo*

Ondanks het feit dat de Hoge Raad is meegegaan met de Staatssecretaris en het standpunt heeft bevestigd in zijn recente arrest, is het mijns inziens niet zonder nut om het standpunt te toetsen aan de huidige wet- en regelgeving. Zoals hiervoor vermeld, heeft de Hoge Raad nagelaten om prejudiciële vragen te stellen in de onderliggende zaak. Vanuit Unierechtelijk perspectief is voornog mogelijk dat – mocht de problematiek ooit worden voorgelegd aan het Hof van Justitie – de Hoge Raad, als het ware, wordt teruggefloten. Het Hof van Justitie kan immers tot het oordeel komen dat de Nederlandse werkelijkgebruikmethode niet richtlijnconform is. In het verlengde kan dan niet langer aan de heersende leer van de Hoge Raad worden vastgehouden. Daarnaast kan een toetsing van de huidige wet- en regelgeving aanleiding zijn voor de wetgever om verbeteringen in het systeem aan te brengen zodat meer recht wordt gedaan aan het achterliggende doel van de richtlijnbevestiging.

Het standpunt is duidelijk: alleen btw-af trek aan de hand van werkelijk gebruik wanneer het geheel van gemengd gebruik afwijkt van de omzetverhoudingen. Wanneer de werkelijkgebruikmethode wordt toegepast, dan moet deze (in beginsel) ook worden toegepast op alle gemengd gebruikte goederen en diensten.²⁶⁷ Feit is echter dat, als gevolg van art. 13 lid 1 Uitvoeringsbeschikking, onroerend goed, zoals een bedrijfspand, afzonderlijk in aanmerking kan – *of zelfs moet* – worden genomen. Dat wil dus zeggen dat in Nederland *de facto* de werkelijkgebruikmethode ook van toepassing kan zijn op een deel van de gemengd gebruikte goederen en diensten;²⁶⁸ hetgeen de Staatssecretaris met zijn standpunt uitsloot. Deze mogelijkheid is ook bevestigd door de Hoge Raad.²⁶⁹ Daarnaast wordt zelfs in het recente Hoge Raad-arrest expliciet de uitzondering van art. 11 lid 4 Uitvoeringsbeschikking benoemd, op grond waarvan aftrek over uitgaven in verband met een onroerende zaak (dwingend) wordt berekend op basis van het werkelijke gebruik van die onroerende zaak.²⁷⁰ Ook dit tweede voorbeeld toont aan dat de praktijk niet overeenkomstig met het standpunt van de Staatssecretaris. In meerdere gevallen is mogelijk dat btw-

²⁶⁷ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.3.

²⁶⁸ Met verwijzing naar de eerste uitleg van het standpunt. ‘een deel daarvan’ verwijst naar de richtlijntekst waar met ‘daarvan’ wordt terugverwezen naar de gemengd gebruikte goederen en diensten die de ondernemer heeft afgenomen.

²⁶⁹ Zie bijvoorbeeld: HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:9, r.o. 3.4.2.

²⁷⁰ Opgemerkt zij dat het in dit artikellid gaat om privégebruik, of gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden; het gaat dus niet direct om de splitsing belast en vrijgesteld gebruik, maar schurkt daar mijns inziens zeer dicht tegenaan. Het artikellid is bepalend voor de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting en schrijft voor dat de omvang van dat recht moet worden bepaald aan de hand van het werkelijke gebruik. Mijns inziens moet art. 11 lid 4 Uitvoeringsbeschikking jo. art. 15 Wet OB dan ook gezien worden als een deel van de Nederlandse implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn.

aftrek volgens de werkelijkgebruikmethode wordt geëffectueerd op slechts een deel van de gemengd gebruikte goederen en diensten.

Op basis van bovenstaande constateringën stel ik vast dat het standpunt van de Staatssecretaris, hoewel overgenomen door de Hoge Raad, niet strookt met de huidige implementatie in de Nederlandse wet- en regelgeving. *De facto* staat namelijk vast dat Nederland wel degelijk gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om btw-aftrek toe te passen op basis van het gebruik van een deel van de goederen en diensten. Dat doet af aan de houdbaarheid van het standpunt en kan mogelijk aanleiding zijn voor de Hoge Raad om in een later arrest ‘om te gaan’. De analyse van de houdbaarheid van het standpunt volgt.

4.2.4 Implementatievrijheid

De wetgever heeft bij de omzetting van kan-bepalingen naar nationaal recht een bepaalde vrijheid.²⁷¹ Zoals A-G Ettema – mijns inziens terecht – opmerkt in haar conclusie, komt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie geen eenduidige, algemene regel voort over de omvang van de beleids- en implementatievrijheid die toekomt aan lidstaten bij het de implementatie van een kan-bepaling.²⁷² In HvJ *Commissie/Zweden* is geoordeeld dat bij het bepalen van de draagwijdte van een richtlijnbe­paling rekening dient te worden gehouden met de bewoording en de context van de bepaling, alsook met de doelstellingen van de bepaling.²⁷³ Deze draagwijdte bepaalt daarmee in grote mate de beoordelingsvrijheid bij implementatie. Bovendien bepaalt de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat “zowel de eenvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel vereist” dat de betekenis die aan de bewoording van een richtlijnbe­paling wordt toegekend in beginsel in de gehele EU autonoom en uniform wordt uitgelegd, tenzij specifiek naar het recht van de lidstaten wordt verwezen.²⁷⁴ De uniforme en autonome begripsbepaling perkt de beoordelingsmarge van lidstaten verder in.

Doordat implementatievrijheid (ten minste) op bovenstaande wijzen wordt beperkt, is het aannemelijk dat de beoordelingsmarge bij de implementatie de ene kan-bepaling anders is dan bij de andere kan-bepaling. Uit de jurisprudentie blijkt dan ook dat de beoordelingsmarge van lidstaten bij de ene kan-bepaling sterk kan verschillen van de beoordelingsmarge bij een andere kan-bepaling. De implementatievrijheid van lidstaten hangt af van meerdere factoren (*deze worden later besproken*). Om te toetsen of de wetgever buiten de gegeven kaders is getreden moet de omvang van die beoordelingsmarge dan ook per geval/bepaling worden beoordeeld.

Hierna ga ik in op een aantal kan-bepalingen en daarmee samenhangende jurisprudentie die licht werpt op de beoordelingsmarge van lidstaten bij de implementatie van kan-bepalingen. De relevantie van een

²⁷¹ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK), ECLI:EU:C:2014:2131, punt 32.

²⁷² Concl. A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2020:708, HR (A-G) 31 juli 2020, punt 2.39.

²⁷³ HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263, punt 33 e.v.

²⁷⁴ HvJ EG 29 oktober 2009, C-174/08 (NCC Construction Danmark), ECLI:EU:C:2009:669, punt 23 en 24 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

uiteenzetting van de beoordelingsmarge van lidstaten bij de implementatie kan-bepalingen ligt in het feit dat dit onderzoek poogt vast te stellen of de Nederlandse regeling voor btw-aftrek naar werkelijk gebruik richtlijnconform is. Om dat te beoordelen moet eerst worden vastgesteld hoeveel implementatie- en beleidsvrijheid de lidstaten toekomt. Om de vraag te beantwoorden of de Nederlandse wetgever binnen de aan hem toekomende beoordelingsmarge heeft gehandeld moet immers eerst worden bepaald hoe ver die beoordelingsmarge strekt.

4.2.4.1 Beoordelingsmarge fiscale eenheid

Art. 11 Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om verschillende personen, die juridisch gezien zelfstandig zijn, als één belastingplichtige aan te merken. Deze btw-groepsregeling staat in Nederland bekend als de fiscale eenheid. Art. 11 vereist dat de personen zijn gevestigd in dezelfde lidstaat; de lidstaat die deze bepaling heeft geïmplementeerd. De personen moeten vervolgens financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. De lidstaat die deze mogelijkheid toepast mag daarbij alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking door middel van gebruikmaking van deze regeling te voorkomen.

De vrijheid die aan lidstaten wordt geboden lijkt erg ruim. Lidstaten mogen *alle* maatregelen nemen die nodig zijn om misbruik te voorkomen. Lidstaten kunnen echter geen aanvullende criteria opwerpen, zo blijkt uit de jurisprudentie.²⁷⁵ Althans, deze maatregelen mogen zij wel nemen, doch slechts voor zover zij daarmee misbruik beogen te voorkomen en de maatregel daarvoor geschikt is.²⁷⁶ Het beperken van de fiscale eenheid tot bepaalde rechtsvormen is dus in principe niet mogelijk.²⁷⁷ Het uitsluiten van niet-belastingplichtige personen of entiteiten van deelname in de fiscale eenheid is in beginsel ook niet mogelijk, zo blijkt uit HvJ *Commissie/Ierland*.²⁷⁸ Als daardoor misbruiksituaties ontstaan, dan staat het lidstaten vrij om daartegen specifieke maatregelen te nemen.²⁷⁹

Dat lidstaten beperkende maatregelen kunnen opleggen in relatie tot de vorming van een fiscale eenheid blijkt uit HvJ *Commissie/Zweden*.²⁸⁰ Om misbruik van de fiscale eenheid te voorkomen heeft Zweden de toepassing van de fiscale eenheid beperkt tot ondernemingen die direct of indirect onder het toezicht van de inspectie van financiën staan. Een dergelijke beperking is mijns inziens overkill; andere lidstaten lijken immers prima te functioneren met een minder restrictieve fiscale eenheid. Desondanks heeft de Europese Commissie in de onderhavige zaak onvoldoende aangetoond dat een dergelijke beperking in strijd is met de Btw-richtlijn.²⁸¹ De beperking bleef dus in stand.

²⁷⁵ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496 en HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263.

²⁷⁶ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496, punt 46.

²⁷⁷ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496, punt 43.

²⁷⁸ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), ECLI:EU:C:2013:217.

²⁷⁹ HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), ECLI:EU:C:2013:217, punt 49.

²⁸⁰ HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263.

²⁸¹ HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263, punt 40.

De beleidsvrijheid van lidstaten met betrekking tot de fiscale eenheid is verder uitgebreid in HvJ *Larentia+Minerva*.²⁸² Voordat dit arrest werd gewezen, werd vaak aangenomen dat de drie voornoemde verwevenheden Unierechtelijke begrippen waren en als zodanig autonoom moeten worden uitgelegd.²⁸³ De richtlijnbevestiging verwijst niet expliciet naar het recht van de lidstaten, zodat uniforme en autonome begripsbepaling het uitgangspunt is.²⁸⁴ De definities van de verwevenheden moeten echter op nationaal niveau verder worden ingevuld.²⁸⁵ Dit betekent een verbreding van de beoordelingsmarge van de lidstaten. Tezamen genomen met de uitkomsten van de andere jurisprudentie komt aan lidstaten een vrij ruime implementatievrijheid toe met betrekking tot art. 11 Btw-richtlijn, zij het dat deze vrijheid wel grotendeels is beperkt tot het invoeren van maatregelen die dienen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking.

4.2.4.2 Beoordelingsmarge verlaagd tarief

Art. 98 Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om één of twee verlaagde tarieven in te voeren. Deze tarieven mogen uitsluitend worden toegepast op bepaalde goederenleveringen en diensten (opgenomen in bijlage III van de Btw-richtlijn). Hoewel in art. 98 lid 2 geschreven staat dat de verlaagde tarieven “van toepassing zijn” – hetgeen impliceert dat lidstaten in zoverre geen keus wordt gelaten²⁸⁶ – is in HvJ *Commissie/Frankrijk (2010)* duidelijk geworden dat lidstaten de toepassing van het verlaagde tarief ook kunnen beperken tot specifieke delen van de goederenleveringen en dienstverlening genoemd in Bijlage III.²⁸⁷ In zoverre komt aan lidstaten een ruime beoordelingsmarge toe; zo concludeert ook A-G Ettema.²⁸⁸

De selectieve toepassing wordt beperkt door de fiscale neutraliteit, zo blijkt uit het hiervoor aangehaalde arrest. Dit is later ook bevestigd in HvJ *AZ*.²⁸⁹ In deze zaak is bepaald dat het onderscheid maken tussen goederen, enkel op basis van houdbaarheidsdatum, een ongeoorloofde inbreuk maakt op het beginsel van fiscale neutraliteit.

Dat aan lidstaten een ‘ruime beoordelingsmarge’ toekomt wil echter niet zeggen dat lidstaten de definities van de goederen en diensten opgenomen in Bijlage III kunnen oprekken. In HvJ *Commissie/Frankrijk (2015)* is geoordeeld dat het verlaagde tarief dat geldt op de levering van boeken niet kan worden toegepast op de levering van digitale of elektronische boeken, terwijl deze in wezen

²⁸² HvJ EG 29 oktober 2009, C-174/08 (NCC Construction Danmark), ECLI:EU:C:2009:669, punt 23 en 24 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

²⁸³ De richtlijn hanteert het woord ‘verbonden’, terwijl de Nederlandse wet de term ‘verweven’ hanteert. Ik hanteer deze termen als synoniemen.

²⁸⁴ HvJ EG 29 oktober 2009, C-174/08 (NCC Construction Danmark), ECLI:EU:C:2009:669, punt 23 en 24 en aldaar aangehaalde jurisprudentie.

HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496, punt 50.

²⁸⁶ De tekst lijkt te suggereren dat wanneer een lidstaat kiest voor invoering van een verlaagd tarief, dat alle prestaties genoemd in bijlage III onder de werking van dat verlaagde tarief vallen.

²⁸⁷ HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2010:253.

²⁸⁸ Concl. A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2020:708, HR (A-G) 31 juli 2020, punt 2.39

²⁸⁹ HvJ EU 9 november 2017, nr. C-499/16 (AZ), ECLI:EU:C:2017:846.

dezelfde inhoud bevatten.²⁹⁰ Vanuit de ratio dat uitzonderingen op het systeem strikt uitgelegd dienen te worden is dit oordeel te begrijpen. Het oordeel maakt echter ook duidelijk dat lidstaten in zoverre niet de beleidsvrijheid toekomt om de toepassing van het verlaagde tarief uit te breiden. Zelfs niet wanneer dit wordt gedaan met het oog op de verbetering van de fiscale neutraliteit; hetgeen de beperkende factor vormt voor een selectieve toepassing van het verlaagde tarief.

Gelet op bovenstaande meen ik dat de beoordelingsmarge die aan lidstaten toekomt in relatie tot het verlaagde btw-tarief niet zo ruim is als A-G Ettema suggereert in haar conclusie.²⁹¹ Desalniettemin hebben lidstaten wel degelijk meer vrijheid bij implementatie dan de tekst van de bepaling doet vermoeden.

4.2.4.3 Beoordelingsmarge algemeenheid van goederen

Een ander interessant voorbeeld van een zaak omtrent de beoordelingsmarge bij implementatie van een kan-bepaling is het *Zita Modes*-arrest.²⁹² In deze zaak ging het om de uitwerking van art. 5 lid 8 Zesde richtlijn, thans art. 19 Btw-richtlijn. Dit artikel biedt lidstaten de mogelijkheid om de overgang van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen niet als levering van goederen te beschouwen. De overnemer treedt voor de btw-gevolgen in de plaats van de overdrager. Lidstaten kunnen maatregelen nemen om verstoring van mededinging te voorkomen indien de overnemer geen volledig recht op btw-aftrek heeft en zij kunnen maatregelen nemen om misbruik van de regeling tegen te gaan.

Uit deze zaak volgt dat lidstaten die kiezen voor implementatie van het huidige art. 19 Btw-richtlijn werking van het niet-leveringsbeginsel in principe niet kunnen beperken tot bepaalde vormen van overgang.²⁹³ De enige beperkende beleidsruimte die lidstaten hebben in relatie tot deze regeling wordt geboden in de twee laatste zinnen van de richtlijnbeepaling. Het moet dan gaan om belastingfraude of -ontwijking, dan wel om maatregelen om concurrentieverstoring als gevolg van het niet-leveringsbeginsel tegen te gaan.

4.2.4.4 Beoordelingsmarge voor het overige

Er zijn nog meer voorbeelden van kan-bepalingen in de Btw-richtlijn te noemen. Een uitputtende behandeling van alle jurisprudentie op het gebied van implementatievrijheid van lidstaten past echter niet in het bestek van dit onderzoek. Zoals eerder is aangegeven, is het schetsen van de beoordelingsmarge die aan lidstaten toekomt bij de implementatie van kan-bepalingen nodig om te kunnen toetsen of de Nederlandse wetgeving past binnen de kaders van de Btw-richtlijn.

De behandelde voorbeelden geven mijns inziens voldoende weer dat niet met zekerheid kan worden gesteld hoe ver de beoordelingsmarge van lidstaten strekt in relatie tot de implementatie van art. 173

²⁹⁰ HvJ EU 5 maart 2015 C-479/13 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2015:141.

²⁹¹ Concl. A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2020:708, HR (A-G) 31 juli 2020.

²⁹² HvJ EG 27 november 2003, C-497/01 (*Zita Modes*), ECLI:EU:C:2003:644.

²⁹³ HvJ EG 27 november 2003, C-497/01 (*Zita Modes*), ECLI:EU:C:2003:644, punt 31 e.v.

lid 2 Btw-richtlijn, en meer specifiek sub c van die bepaling. Daarbij is relevant dat uit HvJ *Larentia+Minerva*²⁹⁴ volgt dat ook zonder expliciete verwijzing naar het recht van de lidstaten mogelijk is dat de invulling van begrippen op nationaal niveau dient plaats te vinden. Tevens speelt het btw-brede adagium dat btw-af trek niet mag worden beperkt, hetgeen noopt tot een uniforme en autonome uitleg van het begrip ‘werkelijk gebruik’. Zowel voor een ruime als een beperkte beoordelingsmarge zijn argumenten aan te dragen, zodat geconcludeerd moet worden dat slechts in algemene termen de kaders van deze implementatievrijheid geschetst kunnen worden. Deze algemene kaders worden in paragraaf 4.2.5 toegepast op het standpunt van de Staatssecretaris, om zo te kunnen beoordelen of, en in hoeverre, de Nederlandse wetgever bij de implementatie buiten de gegeven kaders is getreden.

4.2.4.5 Minimumstandaard in jurisprudentie

Hoewel in de jurisprudentie slechts in algemene bewoording wordt weergegeven hoe ver de bevoegdheden van lidstaten strekken bij de implementatie en toepassing van kan-bepalingen, ben ik van mening dat het Hof van Justitie vaak een minimumstandaard lijkt te hanteren. Dit is terug te zien in de jurisprudentie aangaande de fiscale eenheid, waarin meermaals is geoordeeld dat de werking van het fiscale groepsregime in principe niet beperkt mag worden. De uitzondering is het tegengaan van misbruik en fraude; een uitzondering die specifiek in de richtlijn bepaling is opgenomen.

Eenzelfde minimumstandaard is te herkennen in HvJ *Zita Modes*.²⁹⁵ Wederom mogen lidstaten geen eigen beperkingen opwerpen wanneer zij kiezen voor implementatie van de kan-bepaling, tenzij deze specifiek in de richtlijn bepaling is opgenomen. De lidstaten krijgen op deze wijze de keuze tussen niet implementeren enerzijds, of (nagenoeg) integraal implementeren anderzijds. Dit patroon in de jurisprudentie heeft een aparte wisselwerking met het adagium “wie het meerdere mag, mag ook het mindere”. De vraag komt weliswaar op wat in dergelijke casussen dan ‘het meerdere’ en ‘het mindere’ is. De vraag is namelijk of het toekennen van een bepaald recht aan één bepaalde groep belastingplichtigen een grotere dan wel kleinere bevoegdheid vergt dan hetzelfde recht toekennen aan alle belastingplichtigen. Wat daar ook van zij, de minimumstandaard die lijkt terug te komen in meerdere arresten van het Hof van Justitie toont dat lidstaten bepaalt geen *carte blanche* hebben als het gaat om kan-bepalingen.

Hoe een dergelijke minimumstandaard uitwerkt in het geval van art. 173 lid 2 sub c is niet duidelijk. Mogelijk geeft het aan dat de regeling niet mag worden beperkt tot een déél of juist tot het geheel van de gemengd gebruikte goederen en diensten, wanneer toepassing op het geheel, respectievelijk slechts een deel daarvan, tot een nauwkeuriger resultaat leidt. Ook mogelijk is dat de minimumstandaard, samen met het beginsel van fiscale neutraliteit, ertoe leidt dat de regeling in principe geen onderscheid mag maken tussen de btw-af trek bij goederen respectievelijk diensten. Te veel is onzeker op dit front,

²⁹⁴ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (*Larentia+Minerva*), ECLI:EU:C:2015:496.

²⁹⁵ HvJ EG 27 november 2003, C-497/01 (*Zita Modes*), ECLI:EU:C:2003:644.

zodat geen harde conclusies kunnen worden getrokken omtrent de omvang van de beoordelingsmarge van lidstaten.

Om een beter beeld te krijgen van deze omvang, worden (zoals reeds aangegeven) in de volgende (deel)paragraaf de handvatten die het Hof van Justitie in de jurisprudentie heeft gegeven toegepast op de Nederlandse implementatie van de werkelijkgebruikmethode.

4.2.5 Toetsing implementatievrijheid – Draagwijdte richtlijnbeplating

De draagwijdte van een richtlijnbeplating moet op grond van jurisprudentie van het Hof van Justitie worden bepaald aan de hand van de bewoording van een bepaling en de context van die bewoording. Verder moet de doelstelling in ogenschouw worden genomen, alsmede onderliggende beginselen van het btw-stelsel. In het navolgende vindt toetsing van de houdbaarheid van het standpunt van de Staatssecretaris plaats door middel van toepassing van de door het Hof van Justitie genoemde toetsingsonderdelen.

4.2.5.1 Bewoording

De bewoording van art. 173 lid 2 aanhef jo. sub c Btw-richtlijn geeft de lidstaat de mogelijkheid om de volgende maatregel te nemen: “de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;”.

De aanhef van het tweede lid introduceert reeds een bepaalde onduidelijkheid. Lidstaten kunnen namelijk de in sub a tot en met e genoemde maatregelen nemen, maar wat die maatregelen precies behelzen blijkt niet uit de tekst van de richtlijn. Er wordt echter ook niet expliciet verwezen naar het recht van de lidstaten, zodat niet direct kan worden aangenomen dat het aan de lidstaten is om verdere invulling te geven aan de te nemen maatregelen.

Het volgende onderdeel dat onderhevig is aan interpretatie, is precies waar de stelling van de Staatssecretaris zich op toelegt. Worden lidstaten verplicht om de werkelijkgebruikmethode toe te passen op (i) het gebruik van goederen en diensten, als geheel samengenomen of slechts op (ii) een deel daarvan? Op basis van mijn lezing van de richtlijntekst kom ik niet tot een sluitend oordeel hoe deze bepaling – louter tekstueel bezien – uitgelegd moet worden. Noch de analyse van andere taalversies, noch de analyse van oudere richtlijntekst hebben geleid tot een eenduidig antwoord.²⁹⁶

Ondanks een gebrek aan tekstuele zekerheid ben ik van mening dat *op basis van de tekst* ruimte bestaat voor de lidstaten om over te gaan tot integrale, dan wel gedeeltelijke implementatie, naar gelang zij geschikt achten. Of dat ook de uiteindelijke conclusie moet zijn hangt af van de volgende onderdelen.

²⁹⁶ De andere geraadpleegde taalversies zijn Engels, Duits en Frans. De andere richtlijntekst die is geraadpleegd is de tekst van art. 17 lid 5 Zesde richtlijn, de voorloper van de huidige Btw-richtlijn. Bij de invoering van de huidige richtlijn is blijkens de considerans geen materiële/inhoudelijke afwijking van de Zesde richtlijn beoogd, zodat in voorkomende gevallen de oude richtlijntekst licht kan werpen op vragen omtrent de huidige richtlijntekst.

4.2.5.2 Context

Nu de bewoording geen uitsluitel biedt omtrent de uitleg en reikwijdte van art. 173 lid 2 sub c, moet gekeken worden of de context van de bepaling verder licht kan schijnen op de beoogde werking. De context in enge zin is art. 173 Btw-richtlijn als geheel genomen. In ruimere zin kan Titel X van de richtlijn in aanmerking genomen worden.

Op basis van de bepaling wordt aan lidstaten geen mogelijkheid geboden om beperkingen in te stellen. In zoverre bestaat er dus beperkte beleidsruimte voor de implementerende lidstaat. Met verwijzing naar HvJ *Commissie/Zweden*²⁹⁷ zou er voor lidstaten dus geen ruimte bestaan voor beperkende maatregelen of dergelijke bepalingen.

Echter, geconcludeerd moet worden dat de zinsnede “het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan” in dit kader te weinig concreet is en tekstueel ruimte overlaat voor interpretatie. Verder is ‘de maatregel’ niet verder gedefinieerd, waardoor het wellicht mogelijk kan zijn om bepaalde beperkingen of aanvullende voorwaarden te introduceren in de nationale omzetting. De context van de bepaling biedt in zoverre geen verduidelijking.

Met verwijzing naar HvJ *Larentia+Minerva*,²⁹⁸ wijs ik nogmaals op het feit dat de maatregel die lidstaat kunnen nemen op basis van art. 173 lid 2 sub c niet nader is ingevuld. Dat was in de onderliggende zaak eveneens het geval met betrekking tot art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, thans art. 11 Btw-richtlijn. Hoewel niet expliciet naar het recht van de lidstaten wordt verwezen, werd geoordeeld dat het artikel verlangt dat nationale bepalingen worden vastgesteld om te concretiseren in welke gevallen sprake is van de nauwe verbondenheid die art. 4 lid 4 Zesde richtlijn vereist voor de vorming van een fiscale eenheid. Deze redenering toepassend op art. 173 lid 2 leidt mijns inziens tot de conclusie dat ook de context van deze bepaling geen uitsluitel kan bieden omtrent de uitleg en reikwijdte.

4.2.5.3 Raakvlak context en bewoording

Tussen art. 173 lid 2 sub a en sub b van de Btw-richtlijn is het enige onderscheid een verplichtend karakter in sub b ten opzichte van een facultatief karakter in sub a. Daaruit maak ik met betrekking tot sub c op dat lidstaten de vrijheid hebben om de btw-aftrek volgens het werkelijke gebruik (i) toe te staan, (ii) te verplichten of (iii) een combinatie van toestaan en verplichten. Een voorbeeld van optie (iii) hiervoor is te zien in art. 11 lid 2 jo. lid 4 Uitvoeringsbeschikking.²⁹⁹ De werkelijkgebruikmethode kan worden toegepast wanneer de omzet-pro rata niet overeenkomt met het werkelijke gebruik,³⁰⁰ maar

²⁹⁷ HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263.

²⁹⁸ HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496.

²⁹⁹ Gelet zij hier op het feit dat het in art. 11 lid 4 niet gaat om zowel belast als vrijgesteld gebruik, maar om belast en privégebruik, hetgeen veelal zal kwalificeren als niet-economische activiteit.

³⁰⁰ Daarbij zij gelet op de regel dat naar het geheel van prestaties gekeken moet worden. Dit onderscheid is voor dit voorbeeld niet relevant.

wordt verplicht voorgeschreven voor de btw-aftrek over uitgaven in verband met een onroerende zaak (zoals bedoeld in art. 15 lid 1, laatste alinea, Wet OB).

Gezien het duidelijke onderscheid tussen lid a en b ligt het mijns inziens voor de hand dat lidstaten bovenstaand keuzerecht hebben bij de implementatie. Ware dat niet de bedoeling geweest, dan was immers een afzonderlijke bepaling geweid aan de verplichte toepassing, respectievelijk de facultatieve toepassing, zoals ook voor de sector-pro rata het geval is.³⁰¹

Het bovenstaande kan mutatis mutandis ook gelden voor de toepassing op het geheel van goederen en diensten, respectievelijk een deel daarvan. Tegen de achtergrond van de bepaling – rekening kunnen houden met de specifieke omstandigheden van het geval – lijkt het echter logisch om een bepaalde keuzevrijheid toe te kennen, zodat het recht op btw-aftrek zo nauwkeurig mogelijk kan worden vastgesteld.³⁰² In het ene geval kan daarbij het werkelijke gebruik als geheel voor in aanmerking worden genomen. In andere gevallen zou daardoor een vertekend beeld kunnen ontstaan. Ik ben dan ook van mening dat bovenstaande redenering niet toegepast dient te worden op de toepassing op het geheel respectievelijk een deel van de goederen of diensten.

4.2.5.4 Doelstelling

De mogelijkheden die art. 173 lid 2 biedt hebben ten doel de lidstaten in staat te stellen om een systematisch correctere btw-aftrek vast te stellen en om in het voorkomende geval beter rekening te kunnen houden met de specifieke situatie van de belastingplichtige.³⁰³ In dat licht heeft het Hof van Justitie ook het nauwkeurighedsvereiste ontwikkeld. De werkelijkgebruikmethode kan op basis daarvan slechts worden toegepast wanneer dit tot een nauwkeurigere vaststelling van het recht op aftrek leidt.³⁰⁴ Het Hof van Justitie ging in HvJ *Banco Mais* zelfs zo ver om te stellen dat de lidstaten een zo nauwkeurig mogelijke btw-aftrek moeten verzekeren.³⁰⁵ Hoewel deze stelling in latere jurisprudentie is genuanceerd (en dus afgezwakt), is het mogelijk dat uit de jurisprudentie moet worden begrepen dat het nauwkeurighedsvereiste noopt tot integrale implementatie van de bepaling. Op die manier kan de werkelijkgebruikmethode in meer gevallen worden toegepast dan wanneer de bepaling slechts gedeeltelijk wordt geïmplementeerd. Vanuit de doelstelling van de regeling is dit geen vreemde gedachte. Ware dat echter de insteek van de Europese Commissie, respectievelijk de lidstaten, dan had een scherpere formulering niet misstaan, of had men wellicht gekozen om de bepaling als dwingend recht in de Btw-richtlijn opgenomen.

³⁰¹ Ook Willemsen schrijft dit in zijn bijdrage in *TFO* 2017/149.1.

³⁰² J.J.M. Lamers, *BtwBrief* 2017/1.

³⁰³ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 18.

³⁰⁴ Zie onder meer: HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417 en HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 24.

³⁰⁵ HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056, punt 30.

Uitleg aan de hand van de doelstelling noopt tot een uitleg die niet strookt met het standpunt van de Staatssecretaris. Op basis van dat standpunt – alsook door de jurisprudentie van de Hoge Raad – is de werkelijkgebruikmethode slechts in uitzonderingsgevallen toepasbaar. Ook in gevallen waarbij die toepassing zou leiden tot een nauwkeurigere btw-af trek. Af trek volgens werkelijk gebruik zou – vanuit de doelstelling bezien – mogelijk moeten zijn in iedere situatie waarbij een correctere af trek te bewerkstelligen is. Zulks dient uiteraard onderbouwd te worden door degene die de regeling inroep. Een proces wat ongetwijfeld tot vele en langdurige discussies met de fiscus zou leiden. Dat maakt de redenering echter niet minder juist. De vraag is echter of het belang van de doelstelling, ten opzichte van de andere aspecten die een rol spelen bij de beoordelingsmarge van de lidstaat, leidend moet worden.

4.2.5.5 Beginselen

De toepassing van beginselen zoals gelijkheid en neutraliteit is bij de uitleg van een kan-bepaling altijd een genuanceerde exercitie. Enerzijds is van gelijkheid en neutraliteit in brede zin per definitie geen sprake als de ene lidstaat een bepaling wel invoert en de andere lidstaat dit nalaat. Anderzijds kunnen de beginselen wel licht werpen op wat een wenselijke uitwerking van een richtlijn bepaling zou zijn of kan op basis van die beginselen een vergelijking gemaakt worden tussen twee lidstaten die beide gebruik hebben gemaakt van dezelfde kan-bepaling. In deze analyse wordt geabstraheerd van een gelijkheidsanalyse; dit onderzoek beperkt zich gezien het bestek van deze thesis tot het neutraliteitsbeginsel

De neutraliteit van de btw-heffing vereist dat cumulatie van voorbelasting wordt voorkomen, althans tot een minimum beperkt wordt. Cumulatie is echter precies het gevolg van een te laag vastgestelde btw-af trek. Een te hoge btw-af trek is daarentegen ook mogelijk en is evenzeer onwenselijk. Dit druist namelijk direct in tegen het doel van de omzetbelasting om consumptie direct evenredig aan de prijs te belasten. Het neutraliteitsbeginsel noopt dan ook tot een ruime uitleg van de toepasbaarheid van de af trek naar werkelijk gebruik, om de btw-af trek nauwkeuriger vast te kunnen stellen. De nari gheid van beginselen is echter dat zij geen directe werking hebben, maar slechts dienen als overweging, rechtvaardiging of onderbouwing voor een uitleg. Daardoor kan de vaststelling dat de beperkte toepassing van de werkelijkgebruikmethode in Nederland daarmee strijdig is met basisprincipes van de btw, niet direct ertoe leiden dat Nederland gedwongen is zijn toepassingsbereik van de werkelijkgebruikmethode te verruimen. Dat sluit echter niet uit dat de beginselen geen rol zullen spelen mocht een zaak over de Nederlandse werkelijkgebruikmethode ooit aan het Hof van Justitie worden voorgelegd.

Hoewel beginselen geen directe werking hebben, heeft het Hof van Justitie de lidstaten wel expliciet opgedragen om bij de afwijking van de standaard omzet-pro rata altijd het “nuttig effect en de

beginselen die ten grondslag liggen aan het gemeenschappelijke btw-stelsel te eerbiedigen”.³⁰⁶ Daarmee is mogelijk een meer concreet aangrijpingspunt gecreëerd dan de mogelijke strijdigheid van een nationale implementatie met algemene rechtsbeginselen. Dat maakt nog niet dat met een beroep op het nuttig effect de Nederlandse wetgeving aan de kant gezet kan worden, maar in de gehele toetsing van de Nederlandse implementatie ten opzichte van het Europese systeem, weegt dit feit in het nadeel van de huidige Nederlandse implementatie. Met andere woorden: de beginselen van de btw-nopen tot een ruimte toepassing van de werkelijkgebruikmethode, en nopen dus ook tot beperkte beoordelingsmarge van de lidstaten.

4.2.6 Houdbaarheid standpunt

Hoewel uit de jurisprudentie dus geen eenduidige rechtsregel valt te destilleren waarmee de beoordelingsmarge van een lidstaat bij implementatie van art. 173 lid 2 kan worden vastgesteld, biedt de jurisprudentie van het Hof van Justitie wel degelijk handvatten om een inschatting van de implementatievrijheid te kunnen maken. Deze handvatten zijn in de vorige (deel)paragraaf toegepast op de Nederlandse werkelijkgebruikmethode. Uit vorenstaande volgt niet op eenduidige wijze dat de Nederlandse werkelijkgebruikmethode al dan niet richtlijnconform is. Dat wil echter niet zeggen dat geen gevolgtrekkingen gemaakt kunnen worden betreffende de houdbaarheid van het standpunt van de Staatssecretaris. Die analyse valt mijns inziens uiteen in drie delen: nationale houdbaarheid, Europese houdbaarheid en theoretische, dan wel systematische houdbaarheid. Deze worden hierna behandeld.

4.2.6.1 Nationale houdbaarheid

De nationale houdbaarheid van het standpunt staat inmiddels buiten kijf. Het standpunt is namelijk expliciet overgenomen, en als zodanig dus bevestigd, in het eerder aangehaalde Hoge Raad arrest van 23 april 2021.³⁰⁷ In zoverre is de toetsing van de houdbaarheid van het standpunt vooralsnog een papieren exercitie.

De waarde van deze toetsing kan in de toekomst mogelijk nog blijken, indien de hoogste Europese rechter zijn oordeel mag vellen over de Nederlandse implementatie van de btw-aftrek volgens het werkelijke gebruik. Het wachten is op een zaak die deze problematiek direct voorlegt aan het Hof van Justitie.

4.2.6.2 Europese houdbaarheid

In Europees opzicht is de houdbaarheid nog onzeker. Op basis van de draagwijdte van de richtlijnbevestiging zoals hiervoor behandeld valt mijns inziens niet expliciet te concluderen dat de Nederlandse wetgever buiten zijn beoordelingsruimte is getreden bij de totstandbrenging van de Nederlandse werkelijkgebruikmethode.

³⁰⁶ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 16

³⁰⁷ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

Gezien de verscheidenheid van uitspraken van het Hof van Justitie in zaken omtrent de beoordelingsmarge van lidstaten bij de implementatie van kan-bepalingen is het allerm minst zeker welke richting het Hof van Justitie zou kiezen, mocht de toetsing van de Nederlandse implementatie ooit plaatsvinden. Ter vergelijking: tot aan de uitspraak in HvJ *Larentia+Minerva* bestond geen overeenstemming in de literatuur over de vraag of de drie verwevenheden die vereist zijn voor het vormen van een fiscale eenheid communautaire begrippen zijn, die als zodanig autonoom en eenduidig moeten worden uitgelegd. Zonder expliciete verwijzing naar nationaal recht werd immers door velen een autonome uitleg verwacht. *A contrario* is wellicht mogelijk dat het Hof van Justitie oordeelt dat ook de aftrek naar werkelijk gebruik een groter (autonoom en eenduidig) communautair element krijgt in de nationale uitleg, ondanks de richtlijntekst die aangeeft dat “lidstaten maatregelen kunnen nemen”.³⁰⁸ Een sterker communautair element in de uitleg zou bijdragen aan grotere gelijkheid tussen verschillende EU-lidstaten die de werkelijkgebruikmethode hebben geïmplementeerd. Dit is een van de doelen van de huidige Btw-richtlijn zo blijkt uit de twaalfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn en de negenendertigste overweging van de considerans van de huidige Btw-richtlijn. In het verlengde van deze redenering zou de Nederlandse wetgever dan gehandeld hebben buiten de aan hem toekomende beleidsvrijheid bij de implementatie van een kan-bepaling.

Dit blijft vooralsnog overigens een hypothetisch voorbeeld. Daarnaast bestaat ook aanleiding om te stellen dat de Nederlandse wetgever niet buiten de gegeven beoordelingsmarge is getreden. Verschillende auteurs concludeerden al dat, hoewel de Nederlandse regeling misschien niet perfect is, het onwaarschijnlijk is dat deze niet richtlijnconform is.³⁰⁹ Daaropvolgend kwam ook A-G Ettema tot dit oordeel in haar conclusie, welke is opgevolgd door de Hoge Raad. Daarbij merk ik op dat de Hoge Raad al sinds (tenminste) 1993 dusdanig zeker is over het al dan niet de beoordelingsmarge te buiten gaan bij de implementatie van de werkelijkgebruikmethode, dat hij het onnodig acht om prejudiciële vragen te stellen in zaken omtrent de werkelijkgebruikmethode.³¹⁰ Hoewel dit geen zekerheid verschaft, kan het wellicht aanwijzing geven dat in de stellingname van de Staatssecretaris in Europees verband prima houdbaar blijkt.

Voor zowel ‘houdbaarheid’ als ‘onhoudbaarheid’ in Europees perspectief is te pleiten. Op basis van bovenstaande mag duidelijk zijn dat nog allerm minst zeker is naar welke kant het dubbeltje valt in de beoordeling van het standpunt van de Staatssecretaris.

4.2.6.3 Theoretische en systematische houdbaarheid

Naast de nationale houdbaarheid en de overkoepelende Europese houdbaarheid, wil ik hier de theoretische houdbaarheid behandelen. “Wie het meerdere mag, mag het mindere ook”, zo luidt het

³⁰⁸ Art. 173 lid 2 Btw-richtlijn.

³⁰⁹ Zie bijvoorbeeld: Van Kesteren en Cornielje, WFR 2015/1077 en M.M.W.D. Merckx en J. Verbaan, WFR 2018/70.

³¹⁰ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645; HR 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263.

adagium. Hiermee wordt betoogd dat de Nederlandse implementatie prima door de EU-rechtelijke beugel kan. Hoewel betwist kan worden of dit adagium ook in deze situatie opgeld kan doen, is belangrijk om na te gaan of een standpunt dat houdbaar blijkt in de praktijk, zowel op nationaal als op Europees niveau, ook theoretische steun kan vinden.

De praktijk is vaak, indien niet altijd, weerbarstiger dan de theorie. Toch is – ondanks die praktische wetenschap – een hoop tegen het standpunt van de Staatssecretaris in te brengen. Naast de reeds behandelde strijdigheid met het doel van de werkelijkgebruikmethode is mijns inziens ook belangrijk dat, zoals eerder uiteengezet, het standpunt niet overeenkomt met de werkelijkheid. Dat maakt dat de onderbouwing voor een beperkte toepassing van de werkelijkgebruikmethode, wat zich dus slecht verhoudt met het doel van de bepaling en het neutraliteitsbeginsel, berust op een feitelijk onjuiste stellingname.

Een en ander heeft mijns inziens tot gevolg dat het inmiddels veel besproken standpunt zowel feitelijk onjuist is, alsook strijdig met de systematiek van de Btw-richtlijn en de daaraan ten grondslag liggende rechtsbeginselen. In een dergelijk theoretisch opzicht, dan wel vanuit de wet-systematiek bezien, acht ik het standpunt allerminst houdbaar.

4.2.7 Deelconclusie

In deze paragraaf is het standpunt van de Staatssecretaris behandeld. Het standpunt blijkt zich slecht te verhouden met de huidige staat van de wet- en regelgeving. Gebleken is namelijk dat de aftrek naar werkelijk gebruik in meerdere gevallen is toe te passen op slechts een deel van de gemengd gebruikte goederen en/of diensten, terwijl de Staatssecretaris met zijn standpunt stellig beweert dat slechts toepassing mogelijk is op het geheel van gemengd gebruikte prestaties. Ik zie in deze selectieve toepassing een inbreuk in het neutraliteitsbeginsel. Desondanks heeft de Hoge Raad het standpunt bevestigd in zijn recente arrest van 23 april 2021 en daar moet de Nederlandse praktijk het voorlopig mee doen. Hierover volgt meer in de volgende paragraaf.

Verder is in deze paragraaf ingegaan op de vrijheden die lidstaten toekomen bij de implementatie van een kan-bepaling. In deze analyse komen zowel aspecten naar voren die aannemelijk maken dat de Nederlandse wetgever met de huidige implementatie niet zijn beoordelingsmarge heeft overschreden, als aspecten die tegen het huidige stelsel spreken. In de genuanceerde discussie over de vraag of een wetgever verder is gegaan dan hij op basis van de Btw-richtlijn is toegestaan is dan ook niet eenvoudig een eenduidig antwoord te formuleren.

Enerzijds ben ik van mening dat de stelling van de Staatssecretaris berust op kennelijk foutieve onderbouwingen, hetgeen direct aanleiding zou moeten zijn om een dergelijke stelling los te laten. Zoals hiervoor al is aangegeven is dit standpunt om meerdere redenen niet houdbaar. Daarnaast biedt het

Europese Hof van Justitie meer ruimte voor aftrek naar werkelijk gebruik. Gebruikmaking van die ruimte zou vanuit de systematiek van de omzetbelasting zeer wenselijk zijn.

Anderzijds is het goed mogelijk – zoals ook door meerdere auteurs is bepleit – dat de keuzes die de wetgever heeft gemaakt wel degelijk passen binnen het kader dat de Btw-richtlijn biedt. Dat meer ruimte wordt gegeven, wil namelijk niet zeggen dat die ruimte ook moet worden gebruikt. Dit zou betekenen dat het standpunt van de Staatssecretaris *an sich* niet houdbaar is op theoretische gronden, maar dat de Nederlandse regeling wel degelijk door de Europeesrechtelijke beugel kan. Bij gebrek aan doorslaggevend bewijs voor het omgekeerde is goed mogelijk dat de werkelijkgebruikmethode, zoals wij die in Nederland kennen, richtlijnconform is.

4.3 Hoge Raad *versus* Hof van Justitie

In deze paragraaf wordt ingegaan op de verhouding tussen de jurisprudentie gewezen door het Europese Hof van Justitie enerzijds en de Hoge Raad anderzijds. Daarbij wordt de koers van het Hof van Justitie uiteengezet zoals deze uit zijn arresten volgt. Verder wordt de taak-/rolverdeling van zowel rechter als wetgever onder de loep genomen. In het bijzonder wordt in deze paragraaf ook het meest recente arrest van de Hoge Raad met betrekking tot de werkelijkgebruikmethode behandeld. Dit arrest toont duidelijk de zienswijze van de Hoge Raad ten aanzien van de btw-aftrek naar werkelijk gebruik. Deze paragraaf wordt afgesloten met een deelconclusie.

4.3.1 *Koers Hof van Justitie*

Het Hof van Justitie heeft inmiddels in tal van zaken meer duidelijkheid getracht te scheppen op het gebied van aftrek van voorbelasting. Met betrekking tot aftrek naar werkelijk gebruik zijn in zijn arresten twee duidelijke terugkerende thema's te herkennen: (i) afwijking van omzet-pro rata door middel van een alternatieve berekeningsmethode van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting die drukt op de algemene kosten van de ondernemer is alleen mogelijk wanneer dit tot een nauwkeuriger resultaat leidt, en (ii) de richtlijn beperkt lidstaten niet tot een bepaalde vaste methode om het werkelijke gebruik vast te stellen. Dit laatste blijkt uit de impliciete en expliciete goedkeuringen die het Hof van Justitie in zijn arresten gaf aan verschillende methodes.^{311, 312}

Het Hof van Justitie heeft in diverse arresten betreffende pro rata-aftrek/aftrek naar werkelijk gebruik expliciet aan lidstaten opgedragen dat zij bij de implementatie van afwijkende berekeningsmethoden van art. 173 lid 2 Btw-richtlijn het nuttig effect eerbiedigen.³¹³ Lidstaten moeten derhalve verzekeren dat de achtergrond van de regeling alsook de kernprincipes van de omzetbelasting, zoals neutraliteit en rechtszekerheid, worden geëerbiedigd.³¹⁴ Hierin is een duidelijke taak voor zowel wetgever als rechter gelegen.

4.3.2 *Taak van de rechter*

De nationale rechter heeft binnen het EU-recht als het ware de rol van poortwachter. De rechter heeft namelijk de taak om in Europeesrechtelijke zaken het EU-recht integraal toe te passen met als gevolg dat wanneer een nationale maatregel in strijd komt met het EU-recht, deze buiten toepassing moet worden gelaten.³¹⁵ Daarbij heeft de Hoge Raad als hoogste nationale rechter op grond van art. 267

³¹¹ Twee voorbeelden zijn reeds in hoofdstuk 2 besproken; omzetcorrecties, buiten degene die reeds zijn opgenomen in de Btw-richtlijn, zijn mogelijk, maar ook het bepalen van het werkelijke gebruik van panden aan de hand van gebruiksoppervlakken behoort tot de mogelijkheden.

³¹² Zie ook: J.Th. Sanders, *NTFR* 2014/2021.

³¹³ Zie onder meer HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056, punt 30 en 31

³¹⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 52.

³¹⁵ HvJ EG 9 maart 1978, 106/77 (Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49.

VWEU de plicht om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie wanneer de uitleg van het Unierecht van belang is voor de beslechting van het geschil.

Op deze regel bestaat een uitzondering: indien sprake is van een *acte clair* of een *acte éclairé* vervalt de verplichting tot het stellen van prejudiciële vragen.³¹⁶ Van een *acte clair* is sprake indien de juiste toepassing van het Unierecht zo evident is dat er redelijkerwijze geen twijfel kan bestaan over hoe een geschil moet worden beslecht. Uit de rechtspraak volgt dat niet snel geconcludeerd kan worden dat sprake is van een *acte clair*, omdat enige vorm van twijfel over de uitleg van het recht zeer vlug bestaat.³¹⁷ Van een *acte éclairé* is sprake indien dezelfde problematiek reeds is behandeld door het Hof van Justitie en als zodanig geen twijfel meer bestaat over de uitleg van het Unierecht.

Deze summierere taakomschrijving van de nationale rechter brengt mij tot een recent arrest van de Hoge Raad. Dat arrest wordt hierna uitgebreid behandeld.

4.3.3 Analyse HR 23 april 2021

Eerder in dit hoofdstuk werd het recente Hoge Raad-arrest van 23 april 2021 al aangehaald.³¹⁸ In dit arrest oordeelde de Hoge Raad over de toepassing van de werkelijkgebruikmethode binnen het Nederlandse btw-stelsel. In het arrest is onder meer het eerder besproken standpunt van de Staatssecretaris bevestigd en de Hoge Raad heeft wederom geoordeeld dat in het Nederlandse stelsel slechts zeer beperkte ruimte bestaat om de werkelijkgebruikmethode toe te passen. De uitkomst van het arrest is mijns inziens verre van ideaal en wekt op bepaalde onderdelen mogelijk enige verbazing. Het verbaast uiteraard niet dat de Hoge Raad, ondanks de praktische vraagstukken en theoretische betogen, tot een oordeel komt; rechtsvorming en rechtsontwikkeling zijn immers zijn voornaamste taken. Wat echter wel verbaast is dat de Hoge Raad tot dit oordeel komt met matige, zeer summierere onderbouwing.

De Hoge Raad zet eerst kort uiteen hoe de aftrek van voorbelasting in richtlijn is geregeld voor gemengd gebruikte goederen en diensten (gedeeltelijke aftrek) en geeft de verhouding weer tussen het eerste en het tweede lid van art. 173 Btw-richtlijn. Dit wordt gevolgd door een globale weergave van sub c en d van het tweede lid van voornoemde bepaling. Hierin maakt de Hoge Raad echter een fout, zo blijkt uit eerdere jurisprudentie van het Hof van Justitie.³¹⁹

Art. 173 lid 2 sub d Btw-richtlijn geeft lidstaten volgens de Hoge Raad de mogelijkheid om de omzet-pro rata toe te passen op alle *gemengd* gebruikte goederen en diensten. Dit is echter niet de mogelijkheid die lid 2 sub d biedt. Daarvoor zou lid 2 sub d als aanvullende bepaling ook niet nodig zijn geweest, aangezien de hoofdregel reeds bepaalt dat de omzet-pro rata wordt toegepast op alle

³¹⁶ De verplichting vervalt in deze gevallen op grond van HvJ EG, 6 oktober 1982, 283/81 (CILFIT), ECLI:EU:C:1982:335.

³¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting (2017), p. 42.

³¹⁸ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645.

³¹⁹ HvJ EU 14 december 2016, C-378/15 (Mercedes Benz Italia), ECLI:EU:C:2016:950.

gemengd gebruikte goederen en diensten. Het Hof van Justitie oordeelde in *Mercedes Benz Italia* expliciet dat sub d het mogelijk maakt om de omzet-pro rata toe te passen op *alle* goederen en diensten, zonder dat noodzakelijk is dat sprake is van gemengd gebruik.³²⁰ Met andere woorden: ook voor de directe kosten kan op basis van sub d een pro rata aftrek gelden.

Na deze globale weergave concludeert de Hoge Raad als volgt:

“Het is redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar dat met deze bepalingen [sub c en d], in samenhang gelezen, lidstaten de vrijheid wordt gelaten om belastingplichtigen te verplichten dan wel toe te staan om – al naar gelang de ruimte die de nationale wetgever wil gebruiken – op de hiervoor weergegeven hoofdregel aanvullende of afwijkende maatregelen (als bedoeld in artikel 173, lid 2, van BTW-richtlijn 2006) te treffen.”³²¹

Zulks doet hij met verwijzing naar een van zijn eerdere arresten uit 1993.³²² Met deze overweging wordt het standpunt van de Staatssecretaris expliciet bevestigd. Daar is echter mogelijk wel iets op af te dingen. In zowel het huidige arrest, als het eerdere arrest waarnaar wordt verwezen, heeft de Hoge Raad namelijk nagelaten om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. Als hoogste rechtsprekend orgaan in Nederland heeft de Hoge Raad een verplichting om prejudiciële vragen te stellen wanneer onzekerheid bestaat over de uitleg van het EU-recht.³²³ De richtlijnconformiteit was voor de Hoge Raad kennelijk dusdanig evident dat van onzekerheid geen sprake was.

Gezien de verschillende standpunten in de literatuur en de terugkerende problematiek in jurisprudentie van het Hof van Justitie, kan mijns inziens echter geen sprake zijn van een *acte clair*. Als de werking van de werkelijkgebruikmethode kennelijk dusdanig evident was, was uitspraak van het Hof van Justitie in de zaken zoals *Banco Mais*, *BLC Baumarkt* en *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (en nog vele andere) niet nodig geweest. Van een *acte éclairé* zal naar mijn mening eerder sprake zijn, gezien de hoeveelheid jurisprudentie die reeds is geweest omtrent de aftrek naar werkelijk gebruik. Dit zou voor de Hoge Raad aanleiding kunnen zijn om de zaak zelf af te doen, ware het niet dat de Hoge Raad juist lijkt af te dwalen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie,³²⁴ en tevens laat merken dat hij de richtlijnbevestiging verkeerd heeft geïnterpreteerd.³²⁵

³²⁰ HvJ EU 14 december 2016, C-378/15 (*Mercedes Benz Italia*), ECLI:EU:C:2016:950, punt 36 e.v.

³²¹ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.2; *verduidelijking door mij*.

³²² HR 17 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5263.

³²³ Art. 267 VWEU.

³²⁴ In de jurisprudentie van het Hof van Justitie lijkt voort te komen dat de werkelijkgebruikmethode in veel gevallen toepasbaar is, mits dit resulteert in een nauwkeurigere bepaling van de btw-aftrek. De Hoge Raad oordeelt steevast dat slechts beperkte ruimte voor toepassing van de werkelijkgebruikmethode bestaat en vereist voor die toepassing een relatief zware bewijslast op degene die zich beroept op de toepassing van btw-aftrek naar werkelijk gebruikt door te vereisen dat deze wordt berekend op basis van objectieve en nauwkeurige gegevens die gelden voor het goed/de goederen als geheel.

³²⁵ Zie hiervoor HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.2 in samenhang met HvJ EU 14 december 2016, C-378/15 (*Mercedes Benz Italia*), ECLI:EU:C:2016:950, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

Wat ook zij van een dergelijke kwalificatie, de Hoge Raad stelt geen prejudiciële vragen en vervolgt het arrest met de overweging dat de zinsnede ‘als geheel genomen’ in art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking tot uitdrukking brengt dat Nederland heeft gekozen voor een beperkte implementatie (weliswaar met uitzondering van de uitgaven bedoeld in art. 11 lid 4).³²⁶ De werkelijkgebruikmethode kan dus slechts op het geheel van gemengd gebruikte goederen en diensten worden toegepast en, zoals de Hoge Raad in r.o. 3.2.2 heeft vastgesteld, staat de Btw-richtlijn niet in de weg aan een dergelijke implementatie/beperking.

Vervolgens wordt het beroep van belanghebbende op een aantal arresten van het Hof van Justitie in de zaak afgeschoten met de vaststelling dat “daarmee uit het oog wordt verloren dat die arresten moeten worden gelezen aan de hand van de implementatie van de lidstaten in kwestie”.³²⁷ De Hoge Raad vervolgt met de vaststelling dat in die arresten geen verplichting te lezen is voor lidstaten om, in weerwil van de nationale implementatie, belastingplichtigen toe te staan om in alle gevallen de keuze te geven de werkelijkgebruikmethode op een deel van de gemengd gebruikte goederen en diensten toe te passen wanneer dat tot een nauwkeurigere bepaling van btw-aftrek zou leiden.³²⁸ Het nauwkeurighedsvereiste van het Hof van Justitie dwingt dus niet tot *contra legem*-uitleg,³²⁹ zolang de wetgever bij de nationale implementatie binnen de geboden implementatievrijheid van art. 173 lid 2 Btw-richtlijn is gebleven; hetgeen het geval is volgens de Hoge Raad.

Zoals de Hoge Raad aangeeft is een lidstaat op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie inderdaad niet verplicht de meest nauwkeurige methode gekozen moet worden.³³⁰ Op basis daarvan kan dus niet worden gesteld dat de werkelijkgebruikmethode moet worden toegepast in een casus zoals in het onderhavige arrest. Wat echter wel expliciet in de jurisprudentie van het Hof van Justitie naar voren komt is de verplichting aan lidstaten om bij implementatie van art. 173 lid 2 het doel en de systematiek van de Btw-richtlijn en de beginselen van het Europese btw-stelsel te eerbiedigen.³³¹ De Hoge Raad lijkt deze opdracht niet – althans niet in aanmerkelijke mate – mee te nemen in zijn besluitvorming. Door de regeling dusdanig beperkt toepasbaar te verklaren worden de beginselen van de btw, en doel en strekking van de richtlijn namelijk weinig eerbiedig behandeld.³³²

³²⁶ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.3.

³²⁷ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.4.

³²⁸ HR 23 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:645, r.o. 3.2.4.

³²⁹ In §4.1 heb ik geconcludeerd dat het EU-recht niet noopt tot een *contra legem*-uitleg van de nationale regeling.

³³⁰ HvJ EU 9 juni 2016, C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft), ECLI:EU:C:2016:417, punt 33.

³³¹ Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056, punt 27; HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689, punt 16.

³³² Het doel van de richtlijn bepaling is lidstaten de mogelijkheid bieden om btw-aftrek nauwkeuriger vast te kunnen stellen dan mogelijk is met de omzet-pro rata. Daarbij vereist het neutraliteitsbeginsel dat alle btw die drukt op prestaties die worden gebruikt voor belaste handelingen in aftrek genomen kan worden. Door de beperkte toepasbaarheid van de werkelijkgebruikmethode kan in voorkomende gevallen te weinig btw in aftrek worden gebracht. De twee gegeven voorbeelden tonen aan dat het nuttig effect en de basisbeginselen van de btw weinig eerbiedig zijn behandeld bij de implementatie van art. 173 lid 2 sub c in de Nederlandse wetgeving.

Voor de redenering die de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.2.4 toepast valt desondanks iets te zeggen. Hoewel iedere lidstaat is gebonden aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie wordt niet iedere lidstaat in gelijke mate beïnvloedt door iedere uitspraak van het Hof van Justitie. Omdat de Btw-richtlijn door iedere lidstaat afzonderlijk is omgezet in nationaal recht en de richtlijn meerdere kan-bepalingen kent met elk een bepaalde mate van implementatie- en beleidsvrijheid zijn er soms grote verschillen te onderkennen in de btw-behandeling in verschillende lidstaten. Van ieder arrest van het Hof van Justitie moet dan ook worden beoordeeld in hoeverre het de nationale praktijk beïnvloedt. In dat opzicht verbaast het niet dat de Hoge Raad oordeelt dat de aangehaalde jurisprudentie niet kan dienen ter onderbouwing voor het beroep van belanghebbende in de zaak.

De Europese jurisprudentie waarnaar wordt verwezen overtuigt mij echter van het tegenovergestelde van wat de Hoge Raad heeft geoordeeld. De tekst van de arresten is ambigu, in zoverre dat deze anders kan worden geïnterpreteerd naargelang men aanneemt dat aan lidstaten een grotere mate van implementatievrijheid toekomt.³³³ Dit interpretatieverschil leidt ertoe dat ik tot een andere conclusie kom dan de Hoge Raad. Ik deel de mening dat in de arresten waarnaar de Hoge Raad verwijst geen directe verplichting te lezen is aan lidstaten om – in weerwil van de nationale wetgeving – aftrek toe te staan, ten einde de meest correcte btw-aftrek te kunnen bewerkstelligen. Gezien de uitkomsten van de aangehaalde jurisprudentie van het Hof van Justitie ben ik echter des te meer geneigd te concluderen dat de Hoge Raad prejudiciële vragen had moeten stellen om zekerheid te verkrijgen. Er is namelijk geen sprake van een *acte clair* of een *acte éclairé*.

Anderzijds ben ik van mening dat ook zonder het stellen van prejudiciële vragen het voor de Hoge Raad meer in de rede had gelegen om de werkelijkgebruiksmethode een breder toepassingsbereik toe te kennen. Het zou niet de eerste keer zijn dat de Hoge Raad het toepassingsbereik van een bepaling oprekt om de gelijkheid en neutraliteit ten goede te komen. Te denken valt aan de doorkijkarresten in het kader van de overdrachtsbelasting.³³⁴ Een dergelijk revolutionaire stap was voor de werkelijkgebruiksmethode niet nodig geweest. In de literatuur wordt namelijk al langer bepleit dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie voldoende ruimte bieden om het toepassingsbereik te verruimen. Met dit arrest had de Hoge Raad uitvoering kunnen geven aan de terugkerende opdracht aan de lidstaten om een nauwkeurige

³³³ In HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 52 wordt namelijk het volgende geoordeeld: “Een lidstaat die besluit om de belastingplichtige toe te staan of ertoe te verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, moet dus erop toezien dat de wijze van berekening van het recht op aftrek het mogelijk maakt dat het deel van de btw dat ziet op verrichtingen waarvoor recht op aftrek bestaat, zo nauwkeurig mogelijk wordt bepaald.” Het eerste deel van deze overweging is voor meerdere interpretaties vatbaar. Het kan worden opgevat als betekenend dat wanneer een lidstaat gebruik maakt van art. 173 lid 2 sub c, dat de lidstaat dan altijd moet zorgen voor nauwkeurige aftrek. Het kan ook worden opgevat als betekenend dat de lidstaat een nauwkeurige berekening van de aftrek moet waarborgen voor zover gebruik is gemaakt sub c.

³³⁴ Dit is slechts één van de vele voorbeelden die uit de jurisprudentie voortkomen.

vaststelling van de btw-af trek te waarborgen die uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie voortkomt.

Met dit recente arrest van de Hoge Raad wordt helaas wederom bevestigd dat ook in gevallen waar een nauwkeurigere aftrek mogelijk is, en systematisch bezien zeer wel gewenst, toch gebruik gemaakt moet worden van de (*minder nauwkeurige*) omzet-pro rata. Dat terwijl toepassing van de werkelijkgebruikmethode geen inbreuk zou maken op de essentie van de Nederlandse regeling.³³⁵ Integendeel zelfs. Het voorgaande gepaard gaand met het uitblijven van prejudiciële vragen omtrent de uitlegging van het Unierecht in deze casus maakt dat de Hoge Raad met deze zaak een prachtige kans laten liggen om de Nederlandse implementatie eens goed tegen het licht te houden, hetgeen had kunnen leiden tot een belangrijk stuk rechtsvorming.

Is bovenstaande voldoende om te concluderen dat de Hoge Raad met zijn oordelen te streng is ten opzichte van de jurisprudentie van het Hof van Justitie? Dat is mijns inziens niet het geval. Zoals in voorgaande paragrafen uiteen is gezet, is niet zeker hoe groot de beoordelingsmarge van de lidstaten is. In het verlengde is dan ook niet te beoordelen of de Hoge Raad met zijn oordeel te streng is geweest.

4.3.4 Taak van de wetgever

Hoewel het de taak is van de rechter om recht te spreken, en in voorkomende gevallen het EU-recht integraal toe te passen, verplicht de Btw-richtlijn niet tot een tegen-wettelijke uitleg van nationaal recht. Dit maakt dat de rechter in zaken zoals hiervoor besproken te maken krijgt met een tweestrijd met als gevolg dat zijn uitspraak nooit in ieder opzicht bevredigend kan zijn.³³⁶ Hier ligt een taak voor de wetgever. De wetgever is immers degene die (primair) het recht vormt.

Lidstaten hebben de verplichting om de Btw-richtlijn op correcte wijze om te zetten in nationaal recht, maar na de initiële implementatie houden de taken van de lidstaten niet op. Buiten nieuwe of gewijzigde bepalingen in de Btw-richtlijn, of zelfs bepalingen uit andere richtlijnen, krijgen lidstaten ook vanuit jurisprudentie van het Hof van Justitie met enige regelmaat de taak opgelegd om bepaalde wijzigingen in het nationale systeem door te voeren.

In het kader van pro rata-af trek heeft het Hof van Justitie meermaals aan *lidstaten* opgelegd om bij implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn het nuttig effect te eerbiedigen en erop toe te zien dat de (gedeeltelijke/evenredige) btw-af trek zo nauwkeurig mogelijk wordt bepaald met inachtneming van de achtergrond van de regeling, alsook de kernprincipes van de omzetbelasting, zoals neutraliteit

³³⁵ De voornaamste inbreuk zou zijn dat het de werkelijkgebruikmethode niet op het geheel van gemengd gebruikte prestaties wordt toegepast, maar slechts op een gedeelte daarvan. Dit is in het huidige systeem al mogelijk bij de btw-af trek over onroerend goed en roerende investeringsgoederen. In zoverre ontstaat er überhaupt geen inbreuk op het geldend recht bij een uitgebreider toepassingsbereik.

³³⁶ Het gaat hier uitdrukkelijk om wetstheoretische opzichten. Het is immers inherent aan geschilbeslechting dat niet beide partijen tevreden zijn met het eindoordeel.

en rechtszekerheid, worden geëerbiedigd.³³⁷ Deze opdracht is gericht aan de lidstaten. Dat betekent dat niet slechts de nationale rechters verantwoordelijkheid dragen voor de uitvoering daarvan. Die taak ligt evenzeer, indien niet primair en voor een groter deel, bij de nationale wetgever. Hierbij zijn allerlei kanttekeningen en nuances te maken, maar simpel gezegd is het wel degelijk de taak van de wetgever om te verzekeren dat de btw-aftrek nauwkeurig wordt bepaald, met inachtneming van Unierechtelijke beginselen, doel en strekking van de richtlijnbevestiging en de kernprincipes van de omzetbelasting.

Bij de uitvoering van die taak heeft de Staatssecretaris een speciale rol. Buiten de rol die hij vervult als onderdeel van de wetgevende macht, heeft hij als *de facto*-hoofd van de uitvoerende macht directe invloed op de praktijk door middel van beleidsbesluiten waarop belastingplichtigen een beroep kunnen doen.³³⁸ In het beleid van de Staatssecretaris wordt, net zoals in de rechtspraak, de toepassing van de werkelijkgebruikmethode beperkt geacht. Dit in weerwil van de taak van lidstaten om belastingplichtigen in staat te stellen om de btw-aftrek nauwkeurig vast te stellen. De wetgever heeft zijn taak op dit gebied mijns inziens enigszins verzuimd door geen actie te ondernemen naar aanleiding van de Europese jurisprudentie. Omdat inzake deze kwestie geen prejudiciële vragen zijn gesteld door de Hoge Raad is dat nalaten van handelen de wetgever niet geheel aan te rekenen.

Duidelijk is dat de Nederlandse werkelijkgebruikmethode te wensen overlaat, maar gezien de onzekerheid over de reikwijdte van art. 173 lid 2 Btw-richtlijn en de daarmee samenhangende implementatievrijheid van de lidstaten blijft in dezen onzeker of het nalaten van handelen ook daadwerkelijk kan worden aangemerkt als verzuim. Het had mijns inziens de voorkeur verdiend om beleid te zien dat ruime toepassing van de werkelijkgebruikmethode mogelijk maakt, maar indien de Btw-richtlijn daartoe niet verplicht is het de wetgever, de Staatssecretaris en de rechters niet aan te rekenen dat zij dit hebben nagelaten.

4.3.5 *Deelconclusie*

In deze paragraaf is ingegaan op de koers van het Hof van Justitie in relatie tot de aftrek naar werkelijk gebruik. Daartoe zijn de taken van de rechter en de wetgever behandeld. Tevens is de speciale positie van de Staatssecretaris behandeld, die als onderdeel van zowel uitvoerende als wetgevende macht een bijzondere functie vervult in het belastingrecht. Verder is het recente Hoge Raad arrest van 23 april 2021 uitvoerig behandeld. In dat arrest is het (in dit onderzoek veel besproken) standpunt van de Staatssecretaris bevestigd. Het arrest bleek echter niet perfect. De onderbouwing van het oordeel laat op meerdere punten te wensen over. Verder bevat het arrest in de weergave van de werking van art. 173

³³⁷ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, punt 52.

³³⁸ Als gevolg van de significante invloed van de Staatssecretaris wordt zelfs gesproken van een overgang van een *trias politica*, naar een *duas politica*. Zie bijvoorbeeld: R.H. Happé, 'Van Trias politica naar duas politica; Een verkenning van een nieuw evenwicht', in: *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Den Haag: SDU-uitgevers, 2001.

Btw-richtlijn een kenbare fout. Daarbovenop heeft de Hoge Raad, net als in het arrest waar hij zijn uitspraak mee onderbouwt, nagelaten om prejudiciële vragen te stellen in de beslechting van het geding en wordt Europese jurisprudentie eenvoudig aan de kant gezet om het nationale systeem intact te laten.

Kortom, op de jurisprudentie van de Hoge Raad is een en ander aan te merken. Mijs inziens staat tevens vast dat de Hoge Raad niet de mogelijkheden benut die het Hof van Justitie biedt. Met dit arrest heeft de Hoge Raad bijgedragen aan het feit dat de Nederlandse regeling weinig eer doet aan het doel van art. 173 lid 2 sub c. De vraag is echter hoever de rechtsvormende taak van de nationale rechter in dezen zou moeten gaan, daar dit primair de taak is van de wetgever. Ook de rol van de Staatssecretaris in dit geheel is enigszins onbevredigend. De Staatssecretaris kan middels beleidsbesluiten ruimere toepassing mogelijk maken, om meer recht te doen aan doel en strekking van de regeling. Als invloedrijk onderdeel van de wetgevende macht kan hij ook vanuit die richting verandering effectueren. Vanuit zijn optiek hoeft aan de regeling echter niet getornd te worden.

In het licht van de Europese jurisprudentie is in Nederland slechts weinig gebruik gemaakt van de mogelijkheden die richtlijn biedt, terwijl Nederland wel degelijk een aftrek naar werkelijk gebruik kent. Systematisch bezien is het jammer dat de wetgever weinig gebruik heeft gemaakt van de geboden mogelijkheden. De regeling is slechts beperkt toepasbaar en zorgt voor ongelijkheid in btw-aftrek tussen goederen en diensten, terwijl voor een systematisch juiste aanpak wel ruimte lijkt te zijn ingevolge jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Met dit alles is overigens nog niet gezegd dat het oordeel van de Hoge Raad onjuist is. Het is zeer wel denkbaar dat bij implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn een dusdanig grote beoordelingsmarge wordt toegekend aan lidstaten, dat blijkt dat de Hoge Raad niet te streng heeft geoordeeld in zijn zaken omtrent de aftrek naar werkelijk gebruik. Het is echter wel duidelijk dat de Hoge Raad, door geen prejudiciële vragen te stellen, een grote kans heeft laten schieten om duidelijkheid te krijgen over het Nederlandse stelsel.

HOOFDSTUK 5: CONCLUSIE

In het voorgaande hoofdstuk zijn drie deelonderwerpen behandeld ten behoeve van de beantwoording van de probleemstelling. Om de probleemstelling te beantwoorden worden in de eerste paragraaf van dit hoofdstuk de belangrijkste punten van het onderzoek samengevat. In de tweede paragraaf wordt de probleemstelling beantwoord aan de hand van de conclusies die in het vorige hoofdstuk zijn getrokken. In de derde en tevens laatste paragraaf van dit hoofdstuk volgt een discussie over de onderzoeksresultaten en ik sluit af met een aantal aanbevelingen.

5.1 Samenvatting

Na het inleidende hoofdstuk 1 is in hoofdstuk 2 is als eerste de systematiek van de btw-aftrek uiteenzet zoals deze voortkomt uit de Btw-richtlijn. Hier is specifiek aandacht besteed aan ‘het gebruik’ van goederen en pro rata btw-aftrek. Daarna is ingegaan op de mogelijkheid om af te wijken van de omzet-pro rata. In hoofdstuk 3 is vervolgens het nationale rechtskader geschetst. Hier is vanuit een algemeen beeld van de Nederlandse systematiek voor btw-aftrek toegewerkt naar de gedeeltelijke aftrek om vervolgens verder in te gaan op de aftrek naar werkelijk gebruik. Hieronder volgt een korte weergave van de Nederlandse btw-aftrek naar werkelijk gebruik:

Voor algemene of gemengde kosten is gedeeltelijke/evenredige btw-aftrek mogelijk. Het uitgangspunt is hiervoor de omzet-pro rata. Wanneer het werkelijke gebruik van de gemengd gebruikte goederen en diensten als geheel afwijkt van de omzetverhoudingen, dan kan de btw-aftrek worden bepaald aan de hand van het werkelijke gebruik. Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst kan het werkelijke gebruik aannemelijk maken. Belangrijk voor de toepassing is echter wel dat het gebruik moet worden aangetoond aan de hand van nauwkeurige en objectieve gegevens. Dit is in veel gevallen praktisch onmogelijk of slechts gedeeltelijk mogelijk. De Hoge Raad heeft bepaald dat mengmethodes bij het vaststellen van de omvang van het recht op btw-aftrek niet mogelijk zijn op grond van de Nederlandse wetgeving.

De toepassing vindt in beginsel plaats op het geheel van gemengd gebruikte goederen en diensten. Onroerend goed en roerende investeringsgoederen komen apart in aanmerking. Voor deze goederen hoeft men niet naar *alle* gemengde prestaties te kijken, maar wordt het goed zelf als geheel in aanmerking genomen. Toepassing van de werkelijkgebruikmethode is voor deze typen goederen dus vaker mogelijk dan voor overige gemengd gebruikte goederen en diensten, maar door het vereiste dat het goed als geheel in aanmerking moet worden genomen en het feit dat geen mengmethode kan worden toegepast is het ook voor deze categorieën goederen veelal niet mogelijk om de werkelijkgebruikmethode toe te passen. De Nederlandse regeling is in minder gevallen toepasbaar dan systematisch wenselijk zou zijn.

Hoofdstuk 3 werd afgesloten met een deelconclusie waarin de grootste ogenschijnlijke strijdigheden tussen de nationale wetgeving en de Btw-richtlijn worden opgesomd. De drie onderwerpen die daaruit voortvloeiden zijn allen in hun eigen paragraaf in hoofdstuk 4 verder behandeld. Hieronder volgen de belangrijkste conclusies die uit de uiteenzetting en de toetsing in die paragrafen voortkwamen:

I. Richtlijnconformiteit

In deze paragraaf is onderzoek gedaan naar de richtlijnconformiteit van de Nederlandse regeling voor aftrek naar werkelijk gebruik. Formeel lijkt niets in de weg te staan aan een richtlijnconforme uitleg van de Nederlandse wet- en regelgeving. In de praktijk blijken de nationale rechters echter reeds van mening te zijn dat de huidige regelgeving reeds voldoet aan de eisen van de Btw-richtlijn. Het toepassingsbereik van de nationale werkelijkgebruikmethode wordt dan niet verruimd of ingeperkt door een uitleg van de nationale wettekst in het licht van de Btw-richtlijn; de wettekst en toepassing daarvan voldoet immers al.

Op het gebied van richtlijnconformiteit zijn slechts weinig zaken met zekerheid te stellen. Wat wel met vrij grote zekerheid vaststaat is dat een *contra legem*-uitleg van de Nederlandse wet- en regelgeving niet mogelijk is in het kader van richtlijnconforme uitleg. Dit behoort immers tot de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Een rechtstreeks beroep op art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn lijkt eveneens onmogelijk, omdat beargumenteerd kan worden dat de bepaling niet voldoende nauwkeurig is en meerdere elementen van voorwaardelijkheid bevat. Hoewel ook gezaghebbende personen zoals A-G Mengozzi van mening zijn dat een rechtstreeks beroep wel degelijk mogelijk is, ben ik om voornoemde redenen van mening dat, wil men tot die conclusie komen, te veel gebruik gemaakt wordt van doelredenerie. Mijns inziens is een direct beroep op de richtlijnbeepaling niet mogelijk. Alleen het Hof van Justitie kan echter het verlossende antwoord geven.

II. Standpunt Staatssecretaris & beoordelingsmarge

Het standpunt van de Staatssecretaris is veel aan bod gekomen in dit onderzoek. Op dit standpunt is een en ander aan te merken. Mijns inziens is het een onhoudbare stellingname die berust op onjuistheden. De stelling verhoudt zich slecht met het gelijkheidsbeginsel en komt niet overeen met hoe de btw-aftrek in Nederland feitelijk is geregeld.

Verder is in deze paragraaf onderzoek gedaan naar de beoordelingsmarge die aan lidstaten toekomt bij de implementatie van een kan-bepaling. Ook hier is het lastig om harde uitspraken te doen. De analyse van de ruimte die de lidstaat toekomt is erg genuanceerd. Bij gebrek aan concretere handvatten van het Hof van Justitie kan men zowel een grotere als een kleinere beoordelingsmarge overtuigend beargumenteren.

Hoewel ik het pertinent oneens ben met hetgeen de Staatssecretaris heeft gesteld, kom ik tot de conclusie dat het goed mogelijk is dat de Nederlandse wetgever met de huidige aftrek naar werkelijk gebruik niet buiten zijn bevoegdheden heeft gehandeld. Mijns inziens is onvoldoende gebleken dat de regeling *niet* richtlijnconform is. Afwezigheid van bewijs, is geen bewijs van afwezigheid, maar in de juridische wereld geldt het adagium: “wie stelt, bewijst”. Ook zonder voldoende bewijs is het mogelijk dat de nationale regeling niet richtlijnconform blijkt te zijn, maar om gerechtvaardigd te stellen dat de regeling niet richtlijnconform is, is een gereede onderbouwing vereist. Op basis van de bevindingen kan ik niet de harde conclusie trekken dat de Nederlandse regeling niet richtlijnconform is.

III. Hoge Raad *versus* Hof van Justitie

Ten slotte is ingegaan op de nationale jurisprudentie en is geanalyseerd hoe deze zich verhoudt tot de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Daarbij is eveneens de rol van de nationale rechter en de rol van de wetgever uiteengezet. Speciale aandacht is geweid aan het recente Hoge Raad arrest van 23 april 2021. Gezien de ruimte die het Hof van Justitie biedt in zijn arresten is het betreurenswaardig dat de Hoge Raad slechts een beperkte toepasbaarheid van de werkelijkgebruikmethode mogelijk acht. Het arrest bevatte daarnaast kennelijke onjuistheden en de rechtsoverwegingen werden slechts zeer summier onderbouwd – mijns inziens *te* summier.

Ik vind het een gemiste kans dat de Hoge Raad wederom heeft nagelaten om prejudiciële vragen stellen over de Nederlandse implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn. Dat is immers de enige manier om zekerheid te krijgen omtrent de vraag of de Nederlandse regeling door de EU-rechtelijke beugel kan.

Zowel de wetgever als de rechter heeft bijgedragen aan de zeer beperkte toepasbaarheid van de werkelijkgebruikmethode. Mijns inziens doet de huidige regeling weinig eer aan de gedachte achter de richtlijnbevestiging waarop deze is gebaseerd. Daarbij heeft de wetgever de taak die het Hof van Justitie in zijn arresten meermaals aan hem heeft opgedragen tot nu toe niet uitgevoerd: met de huidige regelgeving wordt namelijk niet verzekerd dat de belastingplichtigen zo correct mogelijk hun btw-aftrek kunnen effectueren. Deze constatering is echter niet voldoende om te concluderen dat de Nederlandse regeling niet richtlijnconform is.

5.2 Beantwoording probleemstelling

De probleemstelling vormt de basis van de masterthesis. De probleemstelling die ten grondslag ligt aan dit onderzoek wordt in deze paragraaf beantwoord. Deze probleemstelling bestaat uit twee delen: een beschrijvend (*Nederlands/nationaal*) onderdeel en een toetsend (*Europees*) onderdeel. Ter herinnering; de probleemstelling luidt als volgt:

“Hoe is de aftrek van voorbelasting op basis van werkelijk gebruik geïmplementeerd in Nederland, en is deze implementatie in lijn met het Europeesrechtelijke kader van de omzetbelasting?”

In vorige paragraaf is samengevat hoe de aftrek op basis van werkelijk gebruik is geïmplementeerd in de Nederlandse btw-wetgeving. Daarmee is het eerste deel van de probleemstelling beantwoord.

Het tweede deel van de probleemstelling bestaat in de vraag of de Nederlandse btw-aftrek naar werkelijk gebruik in lijn is met het Europeesrechtelijk kader. Dit noopt tot toetsing, hetgeen in hoofdstuk 4 heeft plaatsgevonden. Deze toetsing heeft geleid tot een aantal conclusies.

Laat ik vooropstellen dat ik niet pretendeer te weten hoe het Hof van Justitie zal oordelen over de Nederlandse systematiek. Desondanks moet mijn eindconclusie zijn dat de Nederlandse wetgever niet buiten zijn beoordelingsmarge is getreden bij de Nederlandse implementatie. In zoverre onderschrijf ik ook de uitkomst het arrest van de Hoge Raad van 23 april jl. en ga ik mee met de heersende leer in de literatuur, waarin eveneens wordt geconcludeerd dat de Nederlandse regeling richtlijnconform is.

De gehanteerde bewoording ‘in lijn zijn met’ in de probleemstelling is echter bewust gekozen. Deze bewoording omvat een wetstechnisch aspect, maar blijft daartoe niet beperkt. Als men, net zoals ik, concludeert dat de wetgever ‘binnen de lijntjes heeft gekleurd’, betekent dat nog niet dat daarmee een kunstwerk is ontstaan. De Nederlandse regeling doet weinig eer aan de achterliggende gedachte van de afwijking van de standaard die wordt gebonden in de Btw-richtlijn. Het ontbreekt de regeling aan de finesse en de nuance waarvoor deze in het leven is geroepen, namelijk rekening kunnen houden met de specifieke omstandigheden van de ondernemer. Daarnaast wordt ongelijkheid gecreëerd waar deze niet nodig is. Goederen en diensten worden immers ongelijk behandeld, zonder dat daarvoor goede rechtvaardiging bestaat. Ter beantwoording van de probleemstelling sluit ik af met het volgende:

Hoewel ik van mening van dat de Nederlandse implementatie van artikel 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn als richtlijnconform te kwalificeren is, is deze niet ‘in lijn’ met het Europeesrechtelijke kader van de omzetbelasting in iedere zin van het woord. Geen harde grens is overschreden, geen boekje is te buiten gegaan, maar de achterliggende gedachte – de geest van de richtlijn – is wel geschonden. Ik maak graag de vergelijking met het verschil tussen belastingontduiking en belastingontwijking. Verboden, respectievelijk legaal, doch beide zijn niet in lijn met de fiscale wet- en regelgeving.

5.3 Aanbevelingen & discussie

Ter afsluiting van dit onderzoek volgen hier een discussie en mijn aanbevelingen op basis van mijn eerdere bevindingen. In de discussie ga ik in op de beperkingen van dit onderzoek. In de aanbevelingen geef ik aan wat mijns inziens zou moeten volgen op dit onderzoek en hoe bepaalde verbeteringen doorgevoerd kunnen worden.

5.3.1 Discussie

Ieder onderzoek heeft bepaalde beperkingen of schiet anderszins te kort. Dat is in het geval van deze masterthesis niet anders. Met die constatering wil ik uiteraard niet afdoen aan de kwaliteit van dit onderzoek, maar om toekomstig onderzoek meer waardevol te laten zijn is het belangrijk te weten op welke fronten van het huidige onderzoek nog gebreken zijn aan te vullen. In dit onderzoek onderken ik voornamelijk twee praktijkgerichte beperkingen die voor vervolgstappen van grote invloed zijn.

Als eerste is dat het feit dat deze scriptie is geschreven vanuit theoretisch oogpunt. Er is onderzoek gedaan naar een systeem van btw-af trek dat theoretisch overeenstemt met de systematiek van de Btw-richtlijn. De praktijk laat zich echter niet zo gemakkelijk vervatten in een simpele toepassing van regels en beginselen. Er moet gewaakt worden voor een eventueel doorslaan van theoretische overwegingen. Belastingwetgeving is gebaat bij eenvoud en uitvoerbaarheid. Om die reden is het niet altijd beter om de theoretische juistheid tot in den treure te willen perfectioneren, aangezien dit ten koste kan gaan aan de praktische uitwerking. Daarbij komt dat we geen schijnnaauwkeurigheid moeten creëren. Nauwkeuriger in theoretisch opzicht betekent niet vanzelfsprekend dat het btw-resultaat daarmee ook correcter vastgesteld zal worden. Ook in de literatuur wordt al gewaarschuwd voor een dergelijke schijnnaauwkeurigheid.³³⁹

De tweede beperking van dit onderzoek betreft eveneens een praktijkgerichte limitatie. In dit onderzoek is in het geheel niet gekeken naar zaken als uitvoerbaarheid van een wijziging of andere toepassing van de werkelijkgebruikmethode en de mogelijke gevolgen voor de praktijk. Er is niet gekeken naar uitvoerlasten, mogelijke inkomstenderving door correctere (lees: meer) btw-af trek.³⁴⁰ Dergelijke zaken zijn belangrijk, mocht de wetgever besluiten om wijzigingen aan te brengen in het huidige systeem. Deze zaken worden overigens ook niet meegenomen in de aanbevelingen die na dit onderdeel volgen. Vervolgonderzoek en uitvoerbaarheidsstudies zijn nodig alvorens grote wijzigingen in het systeem worden aangebracht.

³³⁹ Zie bijvoorbeeld: Van Kesteren en Cornielje, *WFR* 2015/1077.

³⁴⁰ Minder btw-af trek, en in het verlengde daarvan dus meer cumulatie, is in beginsel ook mogelijk, maar dit lijkt mij onwaarschijnlijk op basis van de huidige wet- en regelgeving en de beperkte toepasbaarheid van de werkelijkgebruikmethode die daarmee gepaard gaat.

Een derde, minder praktijkgerichte, beperking zie ik in het feit dat een masterthesis onvoldoende ruimte biedt om ieder aspect dat samenhangt met het hoofdonderwerp uitvoerig te behandelen. Zo bestaat er nog veel ruimte voor onderzoek naar de formeelrechtelijke aspecten die samenhangen met de btw-aftrek naar werkelijk gebruik.

Ik merk ten slotte nog op dat de huidige beperkte toepasbaarheid van de werkelijkgebruiksmethode vanuit de samenleving bezien, mogelijk gunstiger uitwerkt.³⁴¹ Ik kan mij voorstellen dat zowel advieskosten, tijd, moeite en onzekerheid aan de kant van de ondernemer, als uitvoerlasten aan de kant van de fiscus beperkt kunnen worden door een duidelijk beperkte toepasbaarheid van de werkelijkgebruiksmethode. Of het nettoresultaat per belastingplichtige ook positief blijkt is echter een andere kwestie.

5.3.2 Aanbevelingen

Op basis van mijn bevindingen, en verder geleid door mijn overtuiging dat – voor zover praktisch redelijkerwijs haalbaar – altijd moet worden gestreefd naar een systeem van btw-aftrek dat systematisch bezien zo correct en nauwkeurig mogelijk is, volgt hier een aantal aanbevelingen:

Als eerste wil ik graag het Ministerie van Financiën, en meer specifiek de Staatssecretaris, aanbevelen om uitgebreid onderzoek te laten doen naar de behoefte aan een eventuele uitbreiding van de Nederlandse implementatie van art. 173 lid 2 sub c Btw-richtlijn. Indien daar voldoende behoefte aan blijkt te bestaan, dient er opvolgend onderzoek te worden gedaan naar uitvoeringslasten, kosten, en dergelijke zaken die standaard onderdeel vormen van de ‘due diligence’ die verricht wordt (dan wel verricht hoort te worden) bij de implementatie van wijzigingen in fiscale wetgeving.

Verder kan de praktijk gebaat zijn bij een duidelijk en consistent beleid aangaande btw-aftrek, waar meer ruimte wordt geboden om nauwkeurigere aftrek op basis van de werkelijkgebruiksmethode te kunnen effectueren. De Staatssecretaris kan handvatten en goedkeuringen bieden in een van de vele beleidsbesluiten betreffende de omzetbelasting. Op deze manier kan het nodeloos strikte nauwkeurigheidsvereiste van de Hoge Raad enigszins worden versoepeld en kan de praktijk profiteren van een nauwkeurigere btw-aftrek die gepaard gaat met minder administratieve lasten en onzekerheid. Zulks echter uitsluitend binnen de ruimte voor dergelijke goedkeuringen die het Hof van Justitie in zijn jurisprudentie heeft geboden.

Zoals Van Kesteren en Cornielje reeds hebben bepleit, zou het voor belastingplichtigen ook mogelijk moeten zijn om een sector-pro rata toe te passen.³⁴² Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid geboden in art. 173 lid 2 sub a/b. Ik kan mij echter wel vinden in de achterliggende gedachte. De sector-pro rata heeft als inherent voordeel dat deze leidt tot een nauwkeuriger resultaat

³⁴¹ Dit behoeft echter nader onderzoek ter onderbouwing.

³⁴² Van Kesteren en Cornielje, *WFR* 2015/1077.

dan de omzet-pro rata. Om die reden verdient deze mogelijkheid mijns inziens aanvullend onderzoek naar de wenselijkheid en praktische haalbaarheid. Dit kan gepaard gaan met wijzigingen in de huidige werkelijkgebruikmethode.

Wellicht blijkt een complete revisie van het huidige systeem of een integrale verbreding door middel van beleidsbesluiten niet nodig of anderszins onwenselijk. Een alternatieve aanpassing zou kunnen zijn dat ook kostbare diensten die door een ondernemer gemengd worden gebruikt, afzonderlijk in aanmerking kunnen komen voor de btw-af trek. Het afzonderlijk in aanmerking nemen is reeds mogelijk voor onroerende zaken en roerende investeringsgoederen. Een dergelijke uitbreiding zou voor een aantal ondernemers al een grote stap in de goede richting kunnen betekenen.

Ik berust bij een laatste aanbeveling tot aanvullend en opvolgend onderzoek op het gebied van btw-af trek. De btw-af trek is immers een essentieel en integrerend onderdeel van de Europese omzetbelasting dat dient ter ontlasting van de ondernemer. Wellicht kan opvolgend onderzoek de lasten verlichten die dit (zogenaamd) ontlastende onderdeel van de btw met zich mee kan brengen.

LITERATUURLIJST

Boeken & artikelen

- N.P. Arzini 'Biedt het arrest Banco Mais mogelijkheden toch de mengmethode toe te passen?', BtwBrief 2014/101.
- N.P. Arzini 'Pro-rataperikelen en herzieningsheisa: vragen beantwoord of nieuwe vragen opgeworpen?', BtwBrief 2016/27.
- N.P. Arzini 'Het nauwkeurighheidsvereiste in relatie tot rechtstreekse toerekening en pro rata', BtwBrief 2016/78.
- A.H. Bomer 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW', Deventer: Kluwer, 2012.
- K.M. Braun 'Aftrek van voorbelasting in de BTW', Deventer: Kluwer, 2002.
- S.B. Cornielje 'Fusies en Overnames in de Europese BTW', Deventer: Kluwer, 2016.
- S.B. Cornielje 'Het identificeren van directe kosten in de btw', WFR 2019/54.
- S.B. Cornielje 'Cursus Belastingrecht Omzetbelasting', Deventer: Kluwer (online).
- S.B. Cornielje & H.W.M. van Kesteren 'Een breuk forceren: Het vaststellen en toepassen van de pre-pro rata in de btw', TFO 2020/166.1.
- A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren 'Omzetbelasting', Deventer: Kluwer, 2017.
- H.W.M. van Kesteren 'Directe en algemene kosten in de btw', WFR 2008/318.
- H.W.M. van Kesteren & S.B. Cornielje 'Evenredige aftrek in de BTW: een voorstel voor uitbreiding van de Nederlandse regeling', WFR 2015/1077.
- J.J.M. Lamers 'Naar goed gebruik', BtwBrief 2017/1.
- A. Prechal 'Richtlijnconforme uitleg: Alice in Wonderland', WFR 1991/1596.
- G.J. van Norden 'Het concern in de BTW (FM nr. 122)', Deventer: Kluwer 2007.

| | |
|---|--|
| G.J. van Norden & J. van Vollenhoven | ‘Berekeningsmethoden voor het pro rata’, BtwBrief 2009/6. |
| M.M.W.D Merkkx & J. Verbaan | ‘Het werkelijk gebruik ook werkelijk gebruiken’, WFR 2018/70. |
| I.H.T. Reiniers & F.Y. Weeber | ‘Rijksbijdragen en aftrekrecht hogeschool; wat hebben we geleerd?’, BTW-bulletin 2018/51. |
| J.Th. Sanders | ‘Bepaling van de mate van aftrek bij gemengd gebruik toegestaan aan de hand van elementen uit de vergoeding voor een prestatie’, NTFR 2014/2021. |
| J.J.P. Swinkels | ‘De belastingplichtige in de Europese BTW’, Den Haag: Koninklijke Vermande, 2001. |
| B. Willemsen | ‘Het gambiet van het recht op aftrek van voorbelasting’, TFO 2017/149.1. |

Overige bronnen

Conclusies

Concl. A-G Ettema, HR (A-G) 31 juli 2020, ECLI:NL:PHR:2020:708.

Concl. A-G Mengozzi, HvJ EU (A-G), 25 november 2015, ECLI:EU:C:2015:777.

Noten bij jurisprudentie

Van der Paardt, annotatie bij: HR 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV082, *BNB* 2006/314.

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij: HvJ EU 14 december 2016, C-378/15 (Mercedes Benz Italia), ECLI:EU:C:2016:950, V-N 2017/3.15.

Beleidsbesluiten

Besluit van 9 november 1982, nr. 282-15703, ‘Toepassing artikel 15 Wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van het bankbedrijf’, *BWBR0003531*, *Infob.* 1982, 11.

Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, ‘Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting’, *Stert.* 2020, nr. 63000.

Overig

Toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn, dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 29 juni 1973 bij de Raad van de Europese Gemeenschappen heeft ingediend (zie *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 21).

AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

Hof van Justitie EG

HvJ EG 9 maart 1978, 106/77 (Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49.

HvJ EG 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong), ECLI:EU:C:1982:121.

HvJ EG 6 oktober 1982, 283/81 (CILFIT), ECLI:EU:C:1982:335.

HvJ EG 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), ECLI:EU:C:1985:74.

HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90, (Polysar), ECLI:EU:C:1991:268.

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

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

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

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

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

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

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

HvJ EG 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), ECLI:EU:C:2003:644.

HvJ EG 5 oktober 2004, C-397/01 (Pfeiffer), ECLI:EU:C:2004:584.

HvJ EG 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320.

HvJ EG 30 maart 2006, C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), ECLI:EU:C:2006:214.

HvJ EG 6 maart 2008, C-98/07 (Nordania Finans), ECLI:EU:C:2008:144

HvJ EG 13 maart 2008, C-437/06 (Securita), ECLI:EU:C:2008:166.

HvJ EG 17 juli 2008, C-226/07 (Flughafen Köln/Bonn), ECLI:EU:C:2008:429.

HvJ EG 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ) ECLI:EU:C:2009:619.

HvJ EG 29 oktober 2009, C-174/08 (NCC Construction Danmark), ECLI:EU:C:2009:669.

HvJ EG 15 september 2011, C-180/10, C-181/10 (Slaby & Kuc), ECLI:EU:C:2011:589

Hof van Justitie EU

HvJ EU 18 december 2008, C-488/07 (Royal Bank of Scotland), ECLI:EU:C:2008:750

HvJ EU 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), ECLI:EU:C:2009:88.

HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2010:253.

HvJ EU 22 maart 2012, C-153/11 (Klub), ECLI:EU:C:2012:163.

HvJ EU 19 juli 2012, C-263/11 (Redlihs), ECLI:EU:C:2012:497.

HvJ EU 5 september 2012, C-42/11 (Joao Pedro Lopes Da Silva Jorge) ECLI:EU:C:2012:517

HvJ EU 8 november 2012, C-511/10 (BLC Baumarkt), ECLI:EU:C:2012:689.

HvJ EU 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), ECLI:EU:C:2013:99.

HvJ EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), ECLI:EU:C:2013:217.

HvJ EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263.

HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12 (Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.

HvJ EU 15 januari 2014, nr. C-176/12 (Association de médiation sociale), ECLI:EU:C:2014:2.

HvJ EU 15 mei 2014, C-337/13 (Almos Agrárkülkereskedelmi), ECLI:EU:C:2014:328

HvJ EU 10 juli 2014, C-183/13 (Banco Mais), ECLI:EU:C:2014:2056.

HvJ EU 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK), ECLI:EU:C:2014:2131

HvJ EU 5 maart 2015 C-479/13 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2015:141.

HvJ EU 16 juli 2015, C-108/14 (Larentia+Minerva), ECLI:EU:C:2015:496.

HvJ EU 22 oktober 2015, C-126/14 (Sveda), ECLI:EU:C:2015:71.

HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14 (Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.

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

HvJ EU 16 juni 2016, C-186/15 (Kreissparkasse Wiedenbrück), ECLI:EU:C:2016:452.

HvJ EU 14 december 2016, C-378/15 (Mercedes Benz Italia), ECLI:EU:C:2016:950.

HvJ EU 15 februari 2017, C-592/15 (British Film Institute) ECLI:EU:C:2017:117.

HvJ EU 9 november 2017, C-499/16 (AZ), ECLI:EU:C:2017:846.

HvJ EU 3 mei 2018, C-153/17 (VW Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845.

HvJ EU 25 juli 2018, C-140/17 (Gmina Ryjewo), ECLI:EU:C:2018:595.

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

HvJ EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), ECLI:EU:C:2019:58.

HvJ EU 8 mei 2019, C-566/17 (Związek Gmin), ECLI:EU:C:2019:390.

HvJ EU 3 juli 2019, C-316/18 (University of Cambridge), ECLI:EU:C:2019:559.

Hoge Raad

HR 2 juni 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625.

HR 23 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8126.

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

HR 25 januari 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3041.

HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6120.

HR 24 juli 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2790.

HR 14 december 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD7164.

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

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

HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1173.

HR 18 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:424.

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

HR 30 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:674.