
Kosten voor afgebroken handelingen; directe of algemene kosten?

**Geschreven door: mw. mr. A. Tissir, Post-Master Indirecte
Belastingen, 2020-2021**

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Lijst van gebruikte afkortingen	3
1. Inleiding.....	4
1.1 Algemeen	4
1.2 Aanleiding	4
1.3 Onderzoeksvraag	5
1.4 Opzet verhandeling.....	5
2. Btw-ondernemerschap.....	6
2.1 Uitgangspunten.....	6
2.2 Aanvang btw-ondernemerschap.....	7
2.2.1 HvJ Rompelman	7
2.2.1 HvJ Gabalfrisa	7
2.3 Btw-ondernemerschap bij afgebroken handelingen.....	8
2.3.1 HvJ INZO	8
2.3.2 HvJ Ghent Coal Terminal	9
2.3.3 HvJ Schloßstraße	10
2.3.4 HvJ Sonaecom.....	10
3. Recht op aftrek van voorbelasting.....	12
3.1 Systematiek	12
3.2 Rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang.....	13
3.2.1 HvJ Midland Bank.....	14
3.2.2 Verdiscontering, finaliteit en causaliteit	15
3.2.2.1 Verdiscontering	15
3.2.2.2 Finaliteit	16
3.2.2.3 Causaliteit	18
3.2.3 Algemene kosten.....	18
3.2.3.1 Algehele economische activiteit.....	18
3.2.3.2 Afgebakend deel van de economische activiteiten.....	19
3.2.4 Niet-economische activiteiten.....	23
4. HvJ Sonaecom	24
4.1 Feiten en omstandigheden	24

4.2 Oordeel HvJ.....	24
4.3 Onduidelijkheden en visie	25
5. Samenvatting en conclusie.....	27
Literatuurlijst.....	29
Literatuur	29
Rechtspraak.....	30

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal van het Hof van Justitie van de Europese Unie
blz.	bladzijde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
jo.	juncto
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG 1977, L 145/1)

1. Inleiding

1.1 Algemeen

In de jurisprudentie waarin het recht op aftrek van voorbelasting ter discussie staat, haalt het Hof van Justitie van de Europese Unie (“HvJ”) herhaaldelijk aan dat het recht op aftrek van voorbelasting een integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. In dit kader benoemt het HvJ voorts dat dit recht onmiddellijk kan worden uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.¹ Daarmee vormt het recht op aftrek van voorbelasting een fundamenteel onderdeel van de btw-regeling.

Ondanks het essentiële karakter dat het HvJ aan het recht op aftrek van voorbelasting toekent, bestaat er in de praktijk nog vaak discussie over het bestaan van een recht op aftrek van voorbelasting. Wanneer dit het geval is, is een belangrijkere en tevens moeilijkere vraag wat de omvang van dit recht is.

Uitgangspunt van de btw-regeling is dat een recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover de goederen en diensten waarop de btw drukt zijn gebruikt voor belaste handelingen.² Het zijn de woorden “gebruikt voor” die de deur voor discussie openhouden. Want wanneer zijn aangekochte goederen en diensten “gebruikt voor” belaste handelingen?

1.2 Aanleiding

De discussie omtrent het recht op aftrek van voorbelasting wordt zelfs ingewikkelder indien de voorgenomen handelingen geen doorgang meer vinden. Naar de letter van de wet zijn in dat geval de kosten niet gebruikt voor handelingen in een later stadium, aangezien simpelweg geen sprake is van handelingen in een later stadium. Dit staat haaks op de eerdergenoemde basisbeginselen van het recht op aftrek van voorbelasting.

Op 12 november 2020 heeft het HvJ het arrest *Sonaecom SGPS SA*³ gewezen. Dit arrest staat in het teken van kosten gemaakt voor handelingen die geen doorgang meer vinden. In dit arrest is de belastingplichtige een houdstervenootschap, hetgeen de discussie omtrent het recht op aftrek van voorbelasting weliswaar niet makkelijker maakt, maar misschien wel interessanter.

In voornoemd arrest heeft *Sonaecom* kosten gemaakt met het oog op de verwerving van een deelneming. *Sonaecom* had de intentie om btw-belaste diensten aan deze deelneming te verrichten, maar de verwerving van de deelneming vindt uiteindelijk geen doorgang. Ter discussie stond of, en zo ja in hoeverre, de btw op de door *Sonaecom* gemaakte kosten voor aftrek in aanmerking komt. In het onderhavige arrest speelde voorts dat *Sonaecom*, ter verwerving van de deelneming, kosten had gemaakt

¹ Zie bijvoorbeeld HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 37.

² Artikel 168 van de Btw-richtlijn.

³ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*).

bij een investeringsbank. Omdat de verwerving van de deelneming niet meer doorging, heeft Sonaecom deze gelden uitgeleend aan haar moederverenootschap. Ook hier was de vraag of, en zo ja in hoeverre, de btw op deze kosten voor aftrek in aanmerking komt.

Daar waar men hoopte op meer duidelijkheid over de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting (bij houdsterverenootschappen), lijkt dit arrest misschien wel net zoveel nieuwe vragen op te werpen als de vragen die worden beantwoord.

1.3 Onderzoeksvraag

Met het oog op het Sonaecom-arrest is het in essentie de vraag of kosten voor een voorgenomen handeling die geen doorgang meer vindt, kwalificeren als directe kosten of algemene kosten. Op basis van dit onderscheid kan de mate van aftrek van btw nader worden bepaald. In deze verhandeling luidt de onderzoeksvraag dan ook als volgt:

“Kwalificeren kosten voor voorgenomen handelingen die geen doorgang vinden als directe of algemene kosten voor de heffing van btw?”

1.4 Opzet verhandeling

Mijn onderzoek vindt plaats aan de hand van een literatuurstudie waarbij ik de relevante literatuur en jurisprudentie analyseer. In dit kader zal ik in deze verhandeling de volgende onderwerpen behandelen. In hoofdstuk 2 zal eerst worden ingegaan op het btw-ondernemerschap. De systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting wordt vervolgens uiteengezet in hoofdstuk 3. In hoofdstuk 4 zal nader worden ingegaan op het Sonaecom-arrest. Tot slot zal in hoofdstuk 5 een samenvatting en conclusie volgen.

2. Btw-ondernemerschap

Een essentieel vereiste voor een eventueel recht op aftrek van voorbelasting wordt gevormd door het ondernemerschap. Zo volgt uit het Schul-arrest van het HvJ dat in beginsel enkel een btw-ondernemer de btw die over ingekochte goederen en diensten is verschuldigd in aftrek kan brengen.⁴ Op basis van de Btw-richtlijn en de Wet OB kan eenzelfde conclusie worden getrokken. Artikel 168 van de Btw-richtlijn bepaalt dat een recht op aftrek bestaat “voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige” en artikel 2 van de Wet OB bepaalt dat verschuldigde btw in aftrek kan worden gebracht “ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten”. In dit hoofdstuk zal ik nader ingaan op het btw-ondernemerschap. Hierbij zal ik met name de focus leggen op de aanvang van het btw-ondernemerschap en wat de gevolgen zijn voor het btw-ondernemerschap indien de voorgenomen handelingen geen doorgang meer vinden.

2.1 Uitgangspunten

Alhoewel in de Btw-richtlijn⁵ wordt gesproken over “belastingplichtige” en in de Wet OB⁶ over “ondernemer” bestaat consensus over het feit dat deze begrippen gelijkkluidend moeten worden uitgelegd. Dit is beslist door de Hoge Raad⁷ en later onder andere bevestigd door Bijl, Van Hilten en Van Vliet⁸. Bovendien heeft ook het HvJ in het arrest Gmina Wroclaw geoordeeld dat de begrippen “belastingplichtige”, “belastbare handelingen” en “economische activiteit” autonome begrippen zijn en uniform moeten worden uitgelegd.⁹ Dit houdt in dat voornoemde begrippen in alle EU lidstaten een gelijke invulling hebben.

De Btw-richtlijn definieert het begrip belastingplichtige als eenieder die ongeacht op welke plaats zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Het rechtskarakter van de btw, zijnde een belasting die consumptief verbruik van goederen en diensten beoogt te belasten en hiervoor aansluit bij de bestedingen van consumenten, brengt met zich mee dat het begrip economische activiteit ruim moet worden uitgelegd.¹⁰

Voorts is het leveren van goederen en het verrichten van diensten enkel aan de heffing van btw onderworpen indien deze handelingen onder bezwarende titel worden verricht.¹¹ Tot eenzelfde oordeel kwam het HvJ in het arrest Hong Kong Trade Development Council.¹² Bovendien oordeelde het HvJ in het arrest Commissie/Frankrijk dat een symbolische vergoeding ook niet resulteert in btw-ondernemerschap.¹³ Tot slot

⁴ HvJ 5 mei 1982, C-15/81 (*Schul*), r.o. 10.

⁵ Artikel 9 van de Btw-richtlijn.

⁶ Artikel 7 van de Wet OB.

⁷ HR 2 mei 1985, nr. 22 153, *BNB* 1984/295.

⁸ Bijl, Van Hilten en Van Vliet 2001, blz. 25.

⁹ HvJ 29 september 2015, C-276/14 (*Gmina Wroclaw*).

¹⁰ Braun 2002, blz. 42-44.

¹¹ Artikel 2 van de Btw-richtlijn en artikel 1 van de Wet OB.

¹² HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong Kong Trade Development Council*).

¹³ HvJ 21 september 1988, C-50/87 (*Commissie/Frankrijk*).

rest mij in dit kader te benoemen dat tussen de verrichtte handeling en de daarvoor ontvangen vergoeding een rechtstreeks verband, gebaseerd op een rechtsbetrekking, moet bestaan.¹⁴

2.2 Aanvang btw-ondernemerschap

Zoals reeds opgemerkt is de kwalificatie van btw-ondernemer noodzakelijk voor de effectuering van het eventuele recht op aftrek van voorbelasting. Voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting is het dan ook van wezenlijk belang vast te stellen wanneer het recht op aftrek van voorbelasting aanvangt.

2.2.1 HvJ Rompelman

Het basis-arrest in dit kader is het Rompelman-arrest¹⁵ van het HvJ. In dit arrest kocht het echtpaar Rompelman het appartementsrecht op twee gedeelten van een gebouw dat in aanbouw was. Op het bouwplan waren de desbetreffende gedeelten aangeduid als "showroomruimte". Het echtpaar Rompelman was voornemens deze showroomruimte btw-belast te verhuren. Nog voor de btw-belaste verhuur was aangevangen, deed het echtpaar Rompelman een verzoek om teruggaaf van voorbelasting. Deze aftrek werd door de Nederlandse Belastingdienst geweigerd, omdat de voorgenomen btw-belaste activiteiten nog niet waren aangevangen.¹⁶ Het HvJ oordeelde echter dat reeds sprake is van btw-ondernemerschap op het moment dat de eerste investeringshandelingen voor een toekomstige economische activiteit wordt verricht. Hier voegt het HvJ wel aan toe dat degene die als btw-ondernemer aangemerkt wenst te worden, objectieve gegevens moet kunnen overleggen waaruit zijn wilsverklaring blijkt.¹⁷ Van Zadelhoff kan zich in deze uitspraak vinden, daar artikel 9 van de Btw-richtlijn tot eenzelfde conclusie leidt. Aangezien voornoemd artikel bepaalt dat onder "economische activiteit" moet worden verstaan "alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter", is hij van mening dat daaronder ook voorbereidende handelingen moeten worden geschaard.¹⁸

2.2.1 HvJ Gabalfrisa

Een goede aanvulling op (of verduidelijking van) voornoemd arrest wordt gevormd door het arrest Gabalfrisa¹⁹ van het HvJ. In dit arrest oordeelde het HvJ dat indien sprake is van btw-ondernemerschap in het kader van voorbereidende handelingen, het recht op aftrek van voorbelasting onmiddellijk kan worden uitgeoefend (mits sprake is van voorgenomen btw-belaste handelingen).²⁰ Voorts komt in het Gabalfrisa-arrest aan bod dat degene die als btw-ondernemer aangemerkt wenst te worden, te goeder trouw moet handelen, hetgeen niet het geval is bij fraude of misbruik. Als voorbeeld van fraude of misbruik noemt het HvJ de situatie waarin getracht wordt aftrek van

¹⁴ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*).

¹⁵ HvJ 14 februari 1985, C-268-83 (*Rompelman*).

¹⁶ HvJ 14 februari 1985, C-268-83 (*Rompelman*), r.o. 3-6.

¹⁷ HvJ 14 februari 1985, C-268-83 (*Rompelman*), r.o. 23 en 24.

¹⁸ Van Zadelhoff 2016, blz. 57.

¹⁹ HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (*Gabalfrisa*).

²⁰ HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (*Gabalfrisa*), r.o. 47.

voorbelasting te claimen voor goederen waarbij is gepoogd deze in het privé-vermogen op te nemen.²¹ Ook overwoog het HvJ dat het recht op aftrek van belasting niet mag worden onderworpen aan aanvullende voorwaarden. In de onderhavige zaak was effectuering van het recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk gesteld van de indiening van een uitdrukkelijk verzoek en de voorwaarde dat de voorgenomen economische handelingen uiterlijk binnen één jaar na indiening van het verzoek moesten aanvangen. Dergelijke voorwaarden gaan volgens het HvJ verder dan hetgeen noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.²²

2.3 Btw-ondernemerschap bij afgebroken handelingen

In voorgaande paragrafen is vast komen te staan dat reeds sprake kan zijn van btw-ondernemerschap op het moment dat de eerste investeringshandelingen met het oog op de voorgenomen economische activiteiten worden gemaakt. Indien hiervan sprake is, ontstaat tevens een onmiddellijk recht op aftrek van voorbelasting voor zover de voorgenomen handelingen btw-belaste handelingen betreffen. Maar wat nu indien de voorgenomen handelingen nooit doorgang vinden? In deze paragraaf zal deze situatie onder de loep worden genomen.

2.3.1 HvJ INZO

Het INZO-arrest²³ van het HvJ is wellicht het meest bekende arrest als het gaat om btw-ondernemerschap bij afgebroken handelingen. In dit arrest stond de vraag centraal of het btw-ondernemerschap met terugwerkende kracht kan komen te vervallen, indien de voorgenomen handelingen geen doorgang vinden. INZO was door een aantal Belgische provincies en gemeenten opgericht met als doel het winnen van drinkwater uit zee- en brakwater om dit vervolgens te verkopen. Met het oog op deze activiteiten heeft INZO investeringsgoederen gekocht en heeft zij onderzoek laten verrichten naar de haalbaarheid van de voorgenomen activiteiten. INZO heeft de over de afgenomen goederen en diensten verschuldigde btw in aftrek gebracht. Vervolgens is op basis van het uitgevoerde onderzoek gebleken dat het voortzetten van de voorgenomen activiteiten dermate problematisch zou zijn dat een aantal van de investeerders zich zou terugtrekken. Om die reden is er uiteindelijk voor gekozen om af te zien van het project. Omdat de voorgenomen handelingen geen doorgang meer hebben gevonden, was de Belgische Belastingdienst van mening dat INZO – achteraf gezien – niet kwalificeerde als btw-ondernemer en heeft de door INZO in aftrek gebracht voorbelasting teruggevorderd.²⁴

Het HvJ oordeelde, in lijn met het eerdergenoemde Rompelman-arrest, dat het (laten) uitvoeren van een haalbaarheidsonderzoek kwalificeert als een economische activiteit voor de heffing van btw, hetgeen leidt tot btw-ondernemerschap aan de zijde van

²¹ HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (*Gabalfrisa*), r.o. 46.

²² HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (*Gabalfrisa*), r.o. 48, 53 en 54.

²³ HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*).

²⁴ HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), r.o. 7-10.

INZO.²⁵ Dit brengt met zich mee dat INZO op dat moment de btw op de gemaakte kosten in aftrek kon brengen, omdat zij voornemens was btw-belaste handelingen te verrichten. Dat deze handelingen niet van de grond zijn gekomen doet hier niet aan af nu sprake is van goeder trouw aan de zijde van INZO. De hoedanigheid van btw-ondernemer kan niet achteraf worden ontnomen, tenzij sprake is van fraude of misbruik.²⁶

Voorts overweegt het HvJ dat een andere uitlegging in strijd zou zijn met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Indien de hoedanigheid van btw-ondernemer met terugwerkende kracht zou worden ingetrokken, zou een ongewenst verschil ontstaan in btw-behandeling tussen die situatie waarin de voorgenomen handelingen hebben aangevangen en de situatie waarin dit niet het geval is.²⁷

2.3.2 HvJ Ghent Coal Terminal

Ook in het arrest Ghent Coal Terminal²⁸ van het HvJ was de aftrekbaarheid bij het niet aanvangen van de voorgenomen handelingen onderwerp van discussie. In dit arrest kocht Ghent Coal grond in de haven en heeft zij verschillende investeringsuitgaven gedaan. De in dit kader in rekening gebrachte btw heeft Ghent Coal in aftrek gebracht. Zij was namelijk voornemens de grond te gebruiken voor btw-belaste handelingen. De grond heeft Ghent Coal echter nooit in gebruik genomen. Zij heeft deze namelijk geruild voor andere grond. In dit kader stond vast dat Ghent Coal de ruil vooraf niet had voorzien, de ruil vanuit economisch perspectief niet was te vermijden en dat zelfs sprake was van economische overmacht. De Belgische Belastingdienst vorderde de door Ghent Coal in aftrek gebrachte btw terug, omdat de grond nooit is gebruikt voor btw-belaste handelingen.²⁹

Het Ghent Coal Terminal-arrest vertoont grote gelijkenis met het INZO-arrest. Enig verschil is overigens dat Ghent Coal reeds op basis van andere activiteiten kwalificeerde als btw-ondernemer, hetgeen niet gold voor INZO. In zijn uitspraak verwijst het HvJ dan ook naar het INZO-arrest en oordeelt dat het recht op aftrek van voorbelasting in stand blijft wanneer een belastingplichtige de goederen of diensten die tot aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken voor zijn belastbare handelingen.³⁰ Wel overweegt het HvJ dat bij een levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode, hetgeen in het onderhavige arrest het geval is, sprake kan zijn van herziening op grond van artikel 20, lid 3 van de Zesde richtlijn^{31, 32}. Met deze overweging laat het HvJ de deur open om de aftrek bij handelingen, die door omstandigheden buiten de wil van belastingplichtige geen doorgang vinden, toch te corrigeren op basis van de geldende herzieningsregels.

²⁵ HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), r.o. 15 en 18.

²⁶ HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), r.o. 20, 21 en 24.

²⁷ HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), r.o. 22.

²⁸ HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

²⁹ HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*), r.o. 6-9.

³⁰ HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*), r.o. 19 en 20.

³¹ Thans artikel 187 van de Btw-richtlijn. Dit artikel is in Nederland geïmplementeerd in artikel 15, lid 4 van de Wet OB.

³² HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*), r.o. 23.

Zoals Beelen in dit kader opmerkt kan hierbij gedacht worden aan de situatie waarin de grond vrijgesteld van btw wordt geleverd en nog niet in gebruik is genomen.³³

2.3.3 HvJ Schloßstraße

In het Schloßstraße-arrest³⁴ bekrachtigt het HvJ zijn overwegingen in het Ghent Coal Terminal-arrest. Enig verschil is dat het in het Schloßstraße-arrest niet zo is dat de voorgenomen handelingen niet langer doorgang vinden of wijzigen, maar dat de btw-behandeling van de voorgenomen handelingen tussentijds wijzigt. Schloßstraße had als doel het bouwen van een kantoor- en woongebouw en de exploitatie hiervan. De op de bouwfacturen in rekening gebrachte btw heeft Schloßstraße in aftrek gebracht. Schloßstraße was, met betrekking tot de voorgenomen verhuuractiviteiten, voornemens om gebruik te maken van de mogelijkheid om af te zien van de toepassing van de btw-vrijstelling voor verhuur van onroerend goed. Het gebouw werd in drie delen opgeleverd en vervolgens verhuurd. Hierbij werd één deel als woonruimte verhuurd, één deel aan een architectenbureau en één deel aan een financieringsmaatschappij. Door een wetswijziging was het voor Schloßstraße echter niet langer mogelijk om, zoals voorgenomen, belast te verhuren aan de financieringsmaatschappij. De Duitse Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat Schloßstraße alleen recht had op aftrek van voorbelasting voor het deel dat verhuurd werd aan het architectenbureau.³⁵

Het HvJ oordeelde in lijn met het Ghent Coal Terminal-arrest dat Schloßstraße terecht de btw op de bouwfacturen in aftrek heeft gebracht, omdat zij voornemens was btw-belaste handelingen te verrichten. Dit voor zover Schloßstraße te goeder trouw handelt en geen sprake is van fraude of misbruik. Ook een wetswijziging die van toepassing wordt tussen de datum waarop de met btw-belaste kosten zijn gemaakt en de datum waarop de voorgenomen handelingen aanvangen doet hier niet aan af.³⁶ Verder sluit het HvJ in dit arrest ook af met de overweging dat de reguliere herzieningsregels van toepassing zijn, hetgeen de correctie van de in aftrek gebrachte btw toch mogelijk maakt.³⁷

2.3.4 HvJ Sonaecom

Het oordeel van het HvJ omtrent de eventuele toepassing van de herzieningsregels in het Ghent Coal Terminal-arrest en het Schloßstraße-arrest doet mij denken aan de tweede prejudiciële vraag in het Sonaecom-arrest.³⁸ In het Sonaecom-arrest, waar in hoofdstuk 4 van deze verhandeling uitgebreid op in zal worden gegaan, had Sonaecom

³³ Beelen 2010, blz. 109 en 110.

³⁴ HvJ 8 juni 2000, C-396/98 (*Schloßstraße*).

³⁵ HvJ 8 juni 2000, C-396/98 (*Schloßstraße*), r.o. 14, 17, 18 en 20.

³⁶ HvJ 8 juni 2000, C-396/98 (*Schloßstraße*), r.o. 40-43.

³⁷ HvJ 8 juni 2000, C-396/98 (*Schloßstraße*), r.o. 51.

³⁸ Alhoewel in dit arrest (naast het btw-ondernemerschap) met name het recht op aftrek van voorbelasting ter discussie staat, is het toch van belang om dit arrest, door de samenhang met de eerdergenoemde arresten Ghent Coal Terminal en Schloßstraße, in dit hoofdstuk aan te halen. Bovendien vormt het Sonaecom-arrest de aanleiding voor de onderzoeksvraag van deze verhandeling.

met het oog op de financiering van de overname van een vennootschap een investeringsbank ingeschakeld. Ter zake van de financieringsprovisie was door Sonaecom verlegde btw verschuldigd. Sonaecom was voornemens btw-belaste handelingen aan de te verwerven vennootschap te verrichten en heeft om die reden de verschuldigde btw in aftrek gebracht. De overname van de vennootschap vindt uiteindelijk geen doorgang en om die reden leent Sonaecom de verworven liquide middelen uit aan haar in een EU lidstaat gevestigde moedervenootschap.³⁹ In geschil is of de aftrek moet worden bepaald aan de hand van de voorgenomen handelingen of aan de hand van de daadwerkelijke handelingen.⁴⁰

Het HvJ oordeelt dat uit artikel 17, lid 2, onder a van de Zesde richtlijn⁴¹ volgt dat voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt voor zover de goederen worden “gebruikt voor” voor belaste handelingen en dat hiermee wordt bedoeld op het daadwerkelijke gebruik van de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten.⁴² Hierdoor heeft het daadwerkelijk gebruik van de goederen en diensten voorrang boven het oorspronkelijke voornemen.⁴³ Nu de door Sonaecom verworven liquide middelen, en daarmee ook de betaalde financieringsprovisie, zijn gebruikt voor het verrichten van een btw-vrijgestelde handeling (i.e. het verstrekken van een rentedragende lening aan een vennootschap gevestigd binnen de EU), komt de over de financieringsprovisie verschuldigde btw niet voor aftrek in aanmerking en moet deze worden gecorrigeerd.⁴⁴

³⁹ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 15-18.

⁴⁰ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 50.

⁴¹ Thans artikel 168 van de Btw-richtlijn.

⁴² HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 52 en 53.

⁴³ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 59.

⁴⁴ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 71 en 72.

3. Recht op aftrek van voorbelasting

In het voorgaande hoofdstuk is ingegaan op het btw-ondernemerschap. Daar kwam aan de orde dat het recht op aftrek van voorbelasting enkel kan worden uitgeoefend door een btw-ondernemer. In dit hoofdstuk ga ik in op de overige criteria om het recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen.

3.1 Systematiek

Artikel 168 van de Btw-richtlijn en artikel 15 van de Wet OB vormen de basisbepalingen voor het recht op aftrek van voorbelasting. Op basis van deze wettelijke bepalingen heeft een btw-ondernemer recht op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en diensten waarop btw drukt, worden gebruikt voor belaste handelingen van de btw-ondernemer. Dit houdt in dat de btw op kosten die worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen, niet voor aftrek in aanmerking komt.⁴⁵

Onder de woorden “gebruikt voor” moet volgens het HvJ worden verstaan dat sprake is van een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang tussen de gemaakte kosten en de handelingen die door de belastingplichtige worden verricht.⁴⁶ Deze samenhang kan zowel bestaan met belaste handelingen als met vrijgestelde handelingen en dergelijke kosten worden binnen de btw aangemerkt als “directe kosten”. Bij dergelijke kosten is de btw ofwel volledig aftrekbaar (i.e. bij directe samenhang met btw-belaste handelingen) ofwel volledig niet aftrekbaar (i.e. bij directe samenhang met btw-vrijgestelde handelingen).⁴⁷

Kosten die door een belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteiten worden gemaakt, maar waarbij geen sprake is van een dergelijke onlosmakelijke samenhang met een specifieke activiteit, worden “algemene kosten” genoemd. Ondanks dat bij dergelijke kosten geen sprake is van een onlosmakelijke samenhang met een specifieke activiteit, veronderstellen deze kosten een onlosmakelijke samenhang met de “algehele economische activiteit” van de belastingplichtige. De btw op deze kosten komt op basis van de (pre) pro rata van de belastingplichtige voor aftrek in aanmerking.

Bij het onderscheid tussen directe en algemene kosten hanteert het HvJ de zogenoemde “algemene kosten-leer”.⁴⁸ Deze leer houdt in dat indien een als zodanig handelende belastingplichtige kosten maakt voor zijn economische activiteiten en de kosten niet kwalificeren als directe kosten, de kosten automatisch kwalificeren als algemene kosten.

⁴⁵ Dit geldt niet voor de handelingen omschreven in artikel 169, sub b en c van de Btw-richtlijn en artikel 15, lid 2, sub b en c van de Wet OB.

⁴⁶ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*), r.o. 20 en 24.

⁴⁷ Vrijgestelde handelingen als omschreven in artikel 169, sub b en c van de Btw-richtlijn en artikel 15, lid 2, sub b en c van de Wet OB resulteren wel in een recht op aftrek van voorbelasting.

⁴⁸ Zie onder andere HvJ 22 februari 2001, nr-C-408/98 (*Abbey National I*) en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*).

Cornielje omschrijft algemene kosten op basis van voornoemde leer als “alle voor in aftrek in aanmerking komende kosten, die geen directe kosten zijn”.⁴⁹ Bovendien ziet hij de overwegingen van het HvJ dat kosten zien op een afgebakend gedeelte van de onderneming⁵⁰ of dat kosten direct zijn toe te rekenen aan een specifieke belastbare handeling in een later stadium⁵¹ als zekere tussenvormen bij het onderscheid tussen directe en algemene kosten. Ook op deze “tussenvormen” zal nader worden ingegaan in dit hoofdstuk.⁵²

Met het oog op de uitgangspunten van het recht op aftrek van voorbelasting dient ook te worden ingegaan op niet-economische activiteiten van een belastingplichtige en de kosten die voor dergelijke activiteiten worden gemaakt. Hoewel het feitelijk mogelijk is kosten direct toe te rekenen aan een niet-economische activiteit, is dit binnen de systematiek van de btw niet mogelijk. Niet-economische activiteiten zijn namelijk activiteiten die buiten de reikwijdte van de btw vallen, waardoor aan dergelijke activiteiten btw-technisch geen kosten kunnen worden toegerekend.⁵³ Uitgangspunt is dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor kosten die zien op niet-economische activiteiten.⁵⁴ Tot deze conclusie komt het HvJ op basis van de volgende systematiek. Het HvJ gaat bij dergelijke kosten na of sprake is van een onlosmakelijke samenhang met de “algehele economische activiteit” van de belastingplichtige.^{55 56} Indien een dergelijke samenhang ontbreekt, wordt aangenomen dat de btw op deze kosten niet voor aftrek in aanmerking komt.⁵⁷ Dit laatste zou overigens ook de conclusie zijn indien een directe toerekening van kosten aan een onbelastbare handeling wel mogelijk wordt geacht.

Voorgaande leert ons dat het onderscheid tussen directe en algemene kosten van essentieel belang is voor de vaststelling van de mate van aftrek van voorbelasting. Aangezien hiervoor de rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang tussen kosten en handelingen van de belastingplichtige bepalend is, zal in de volgende paragraaf worden beschreven wanneer van een dergelijke samenhang sprake is.

3.2 Rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang

Willen kosten kwalificeren als directe kosten, dan moet sprake zijn van een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang tussen de kosten en een specifieke handeling. In deze paragraaf worden nader ingegaan op de wijze waarop door het HvJ en de literatuur invulling wordt gegeven aan dit criterium.

⁴⁹ Cornielje 2019, blz. 2.

⁵⁰ HvJ 22 februari 2001 (*Abbey National I*).

⁵¹ HvJ 17 oktober 2018 (*Ryanair Ltd*).

⁵² Cornielje noemt in dit kader ook algemene kosten die aan specifieke gemengde activiteiten kunnen worden toegerekend, hetgeen volgt uit HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley & Co International*). Deze “tussenvorm” laat ik in deze verhandeling buiten beschouwing.

⁵³ Zie onder andere HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*), r.o. 30 en HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*), r.o. 28.

⁵⁴ HvJ 30 maart 2006, C-184/04 (*Uudenkaupungin Kaupunki*), r.o. 24.

⁵⁵ HvJ 26 mei 2005, C-465/03 (*Kretztechnik*).

⁵⁶ In dat geval bestaat op basis van HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (*Securita*) een pre pro rata recht op aftrek van voorbelasting.

⁵⁷ HvJ 12 februari 2009, C-515/07 (*VNLTO*).

3.2.1 HvJ Midland Bank

In het Midland Bank-arrest⁵⁸ beantwoordde het HvJ de vraag wat onder een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang moet worden verstaan. In dit arrest ging het om de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde bank Midland Bank.⁵⁹ Een van de werkzaamheden van Midland Bank betreft het tegen vergoeding verrichten van financiële diensten aan afnemers gevestigd buiten de EU.⁶⁰ Een van deze afnemers is de in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap Quadrex Holdings Inc. Quadrex Holdings Inc. had de dienstverlening van Midland Bank ingeschakeld met het oog op een bedrijfsovername van British and Commonwealth Holding plc. Deze overname gaat door financiële problemen aan de zijde van Quadrex Holdings Inc. echter niet door. British and Commonwealth Holding plc vordert van Quadrex Holdings Inc. een schadevergoeding wegens contractbreuk. Ook bij Midland Bank dient Quadrex Holdings Inc. een schadeclaim in. Zo zouden de directeuren van Midland Bank een valse verklaring hebben afgelegd over de financiële positie van Quadrex Holdings Inc. Om deze schadeclaim aan te vechten heeft Midland Bank een advocaat ingeschakeld. Ter discussie stond of de over de advocaatdiensten verschuldigde btw voor Midland Bank voor aftrek in aanmerking komt. Midland Bank stelde zich op het standpunt dat de advocaatdiensten enkel verband hielden met de financiële diensten die zij aan Quadrex Holdings Inc. had verricht.⁶¹ De lokale belastingautoriteiten stelden zich op het standpunt dat de advocaatdiensten niet enkel zagen op de belaste uitgaande handelingen van Midland Bank en dat de btw slechts deels voor aftrek in aanmerking kwam.⁶² In dit kader haalt het HvJ de zogenoemde BLP-doctrine⁶³ aan.⁶⁴ Zo overweegt het HvJ dat voor een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang is vereist dat de kosten waarop btw drukt worden gebruikt voor in een later stadium verrichte handelingen en dat deze kosten in de prijs van deze handelingen moeten zijn opgenomen. Dit brengt volgens het HvJ met zich mee dat de kosten normaliter moeten zijn ontstaan vóórdat de belastingplichtige de handelingen, waarop deze kosten betrekking hebben, verricht. Nu de advocaatkosten niet door Midland Bank in de prijs van haar belaste prestatie aan Quadrex Holdings Inc. zijn opgenomen, oordeelt het HvJ dat geen sprake is van een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang.⁶⁵ Uiteindelijk oordeelde het Hof van Justitie dat de advocaatkosten door Midland Bank zijn opgenomen in de prijzen van haar algehele bedrijfsactiviteiten. Om die reden

⁵⁸ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*).

⁵⁹ Om precies te zijn was Midland de "representative member" van een groep van ondernemingen die voor de heffing van btw als geheel werden beschouwd en waartoe ook de Londense handelsbank Samuel Montagu & Co. Ltd. onderdeel uitmaakte.

⁶⁰ Voor kosten direct toerekenbaar aan deze activiteiten heeft Midland Bank een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Zie artikel 169, sub c jo. artikel 135, lid 1, sub b van de Btw-richtlijn.

⁶¹ Opmerking verdient dat Midland Bank de financiële diensten in 1987 aan Quadrex Holdings Inc. heeft verricht. De advocaatdiensten vonden in 1988 tot en met 1995 plaats.

⁶² HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*), r.o. 8-13.

⁶³ HvJ 6 april 1995, C-4/94 (*BLP Group plc*), r.o. 19 en 21.

⁶⁴ Op het BLP-arrest wordt later in dit hoofdstuk nader ingegaan.

⁶⁵ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*), r.o. 30 en 31.

concludeerde het Hof van Justitie dat sprake is van algemene kosten en de btw op de advocaatkosten slechts deels voor aftrek in aanmerking komt.⁶⁶

3.2.2 Verdiscontering, finaliteit en causaliteit

Voor de vaststelling of sprake is van een onlosmakelijke samenhang destilleren Van Doesum en Van Kesteren drie criteria uit de jurisprudentie van het HvJ, namelijk i) verdiscontering, ii) finaliteit en iii) causaliteit.⁶⁷ Onder verdiscontering moet worden verstaan dat de kosten zijn opgenomen in de prijs van de uitgaande handeling. Finaliteit houdt in dat de kosten zijn gemaakt met het oog op de uitgaande handeling. Bij causaliteit staat de vraag centraal of de kosten ook zouden zijn gemaakt indien de activiteit niet zou hebben plaatsgevonden.

Volgens Van Doesum en Van Kesteren volgt uit de jurisprudentie van het HvJ niet dat voornoemde criteria in een bepaalde volgorde dienen te worden behandeld. Wel lijkt het HvJ de meeste waarde te hechten aan de verdisconteringstoets.⁶⁸ Dit verklaart mogelijk ook de uitkomst in het Midland Bank arrest, want op basis van de causaliteitstoets zou de conclusie zijn geweest dat Midland Bank de kosten niet zou hebben gemaakt indien zij geen diensten aan Quadrex Holdings Inc. zou hebben verricht. Ik onderken overigens wel een indirectere vorm van causaliteit. De door Midland Bank gemaakte kosten zijn niet gebruikt voor de financiële diensten die zij aan Quadrex Holdings Inc. heeft verricht, maar zijn gebaseerd op de beschuldiging dat deze diensten niet naar behoren zijn verricht. De kosten zijn dus niet gemaakt met het oog op de belastbare handeling, maar slechts met het oog op de gevolgen van deze handeling. Een dergelijke causaliteit lijkt het HvJ niet voldoende direct te vinden, terwijl daar toch wel iets voor te zeggen is. Het finaliteitscriterium werd overigens ook getoetst door het HvJ in het Midland Bank-arrest, maar werd niet aanwezig geacht omdat de kosten niet werden gebruikt voor de dienstverlening door Midland Bank, maar voor de gevolgen daarvan.⁶⁹

3.2.2.1 Verdiscontering

Het verdisconteringscriterium is door het HvJ in voornoemd Midland Bank-arrest toegepast. Dit criterium komt ook terug in het arrest AB SKF⁷⁰ van het HvJ. In het arrest AB SKF maakt AB SKF kosten met het oog op van btw-vrijgestelde aandelenverkopen. Deze aandelenverkopen hadden als doel het vrijmaken van kapitaal voor andere activiteiten binnen de groep. AB SKF verrichtte voorts activiteiten waarvoor wel een recht op aftrek van voorbelasting bestond. Het HvJ moest in het arrest AB SKF antwoord geven op de vraag in hoeverre de door AB SKF gemaakte kosten als directe kosten kwalificeren of dat sprake is van algemene kosten die betrekking hebben op de

⁶⁶ In dit hoofdstuk wordt later nader ingegaan op het toerekenen van kosten aan de algehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, hetgeen resulteert in het aanmerken van de kosten als algemene kosten.

⁶⁷ Van Doesum en Van Kesteren 2012, blz. 2 en 3.

⁶⁸ Dit verklaart wellicht ook waarom de conclusie in het Midland Bank arrest was dat geen sprake is van direct toerekenbare kosten.

⁶⁹ HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*), r.o. 33.

⁷⁰ HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (*AB SKF*).

algehele economische activiteit van AB SKF. In lijn met het Midland Bank-arrest oordeelt het HvJ dat voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen kosten in een eerder stadium en handelingen in een later stadium, de kosten moeten zijn opgenomen in de prijs van de uitgaande handelingen. De toetsing hiervan laat het HvJ over aan de verwijzende rechter. Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden⁷¹, maar ook Cornielje⁷² merken in dit kader op dat de kosten voor een aandelenverkoop niet zonder meer in de prijs zullen zijn opgenomen. Zo is de prijs in dergelijke gevallen afhankelijk van de afspraken tussen partijen en de waarde van de desbetreffende onderneming en niet zo zeer van de verschillende kostencomponenten.

Het criterium dat kosten moeten worden opgenomen van de prijs van een belastbare handeling zou ook manipulatie in de hand kunnen werken. Belastingplichtigen kunnen verschillende kosten opnemen in de prijs van belastbare handelingen zonder dat er enig verband bestaat tussen de kosten en de handelingen. Of het verdisconteringscriterium inderdaad zo uitpakt kwam aan bod in het arrest Volkswagen Financial Services⁷³ van het HvJ. In dit arrest biedt Volkswagen Financial Services financial leasecontracten aan waarbij de klant de aankoop van de auto kan financieren bij Volkswagen Financial Services. In het Verenigd Koninkrijk wordt op basis van lokale wetgeving aangenomen dat sprake is van twee afzonderlijke prestaties, enerzijds de verkoop van de auto en anderzijds een financieringsdienst. Bij Volkswagen Financial Services was dit zo vormgegeven dat de prijs die de klant voor de auto betaalde, overeenkwam met de inkoopprijs die Volkswagen Financial Services had betaald en was de winstmarge in de financieringsvergoeding opgenomen. De lokale belastingautoriteiten stelden zich op het standpunt dat nu alle kosten, behalve de aankoopkosten van de auto, in de financieringsvergoeding waren opgenomen, Volkswagen Financial Services geen recht heeft op aftrek van voorbelasting voor deze kosten. De vragen die aan het HvJ zijn gesteld komen er in essentie op neer of het verdisconteringscriterium zo ver reikt dat voor algemene kosten in een dergelijk geval geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het HvJ oordeelde dat dit niet het geval is en overwoog dat in een dergelijk geval de algemene kosten moeten worden geacht mede te zijn opgenomen in de prijs van levering van de auto. Verdiscontering is daarmee niet zonder meer beslissend. Ik ben net als Cornielje van mening dat dit inhoudt dat verdiscontering niet kan worden gebruikt om het recht op aftrek van voorbelasting te manipuleren.⁷⁴

3.2.2.2 Finaliteit

Zoals eerder opgemerkt houdt finaliteit in dat de kosten zijn gemaakt met het oog op de uitgaande handeling. Als bijzondere vorm van het finaliteitscriterium noemen Van Doesum en Van Kesteren de investeringstoets. Deze toets houdt in dat wordt nagegaan in hoeverre de opbrengsten van een handeling beogen de algehele economische activiteit te versterken.⁷⁵ Van finaliteit was sprake in de in hoofdstuk 2 genoemde arresten INZO, Ghent Coal Terminal en Schloßstraße van het HvJ.

⁷¹ Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden 2010.

⁷² Cornielje 2019, blz. 4.

⁷³ HvJ 18 oktober 2018, C-153/17 (*Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*).

⁷⁴ Cornielje 2019, blz. 5.

⁷⁵ Van Doesum en Van Kesteren 2012, blz. 3.

In de literatuur bestaat discussie over het bestaan van het finaliteitscriterium. Daar waar Van Doesum en Van Kesteren⁷⁶ van mening zijn dat artikel 168 van de Btw-richtlijn met de woorden “gebruikt voor” juist enkel ruimte lijkt te bieden voor het finaliteitscriterium, stellen Van der Veen en Van Wetten-Rompelman⁷⁷ dat het rechtskarakter van de btw met zich meebrengt dat het oogmerk van de belastingplichtige buiten beschouwing moet worden gelaten. Volgens Van der Wulp is het oogmerk van de belastingplichtige enkel van belang indien dit kan worden ondersteund aan de hand van objectieve gegevens.^{78 79}

Een arrest waar het HvJ het oogmerk van de belastingplichtige buiten beschouwing laat is het arrest BLP Group plc⁸⁰. In dit arrest verkoopt BLP door financiële problemen alle aandelen in een Duitse deelneming. Deze verkoop kwalificeerde voor de heffing van btw als een btw-vrijgestelde aandelenverkoop. Met de opbrengst van de aandelenverkoop was BLP voornemens openstaande schulden af te lossen en zodoende haar positie te verbeteren. BLP had verschillende kosten gemaakt met het oog op de verkoop. De in dit kader verschuldigde btw bracht BLP in aftrek. Zij was onder andere van mening dat deze kosten kwalificeren als algemene kosten, omdat zij naast de aandelenverkoop zien op alle handelingen die onder haar statutaire doel vallen. In het BLP-arrest overweegt het HvJ:

“[...] De formulering „gebruikt voor” wijst erop, dat het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is.”⁸¹

“Bovendien, zo de uitlegging van de BLP werd aanvaard, dan zou de administratie telkens wanneer het - zoals hier - gaat om verrichtingen die niet objectief met belaste handelingen samenhangen, moeten onderzoeken wat de belastingplichtige er precies mee voorheeft. Dat zou ingaan tegen de doelstellingen van het btw-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de belasting te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de handeling.”⁸²

In het BLP-arrest lijkt het gewenste oogmerk van de belastingplichtige net te indirect om een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang met dat oogmerk aan te nemen (i.e. het aflossen van schulden om de positie van de vennootschap te verbeteren). Wellicht dat ook meespeelt dat in het BLP-arrest een specifieke handeling is aan te wijzen waarmee de kosten samenhangen (i.e. de aandelenverkoop). In de arresten waarin het finaliteitscriterium door het HvJ wordt toegepast is over het algemeen geen

⁷⁶ Van Doesum en Van Kesteren 2012, blz. 4.

⁷⁷ Van Veen en Van Wetten-Rompelman 2013.

⁷⁸ Van der Wulp 2013.

⁷⁹ Dit volgt ook uit het eerder aangehaalde Midland-Bank-arrest.

⁸⁰ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP Group plc*).

⁸¹ HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP Group plc*), r.o. 19.

⁸² HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP Group plc*), r.o. 24.

sprake van een aanwijsbare handeling, omdat deze bijvoorbeeld geen doorgang vindt.⁸³

3.2.2.3 Causaliteit

Bij het causaliteitscriterium wordt nagegaan of de kosten ook zouden zijn gemaakt indien de activiteit niet zou hebben plaatsgevonden. Deze toets werd door het HvJ toegepast in het arrest *Investrand*⁸⁴. *Investrand* is een pure houdstervennootschap en zij verkoopt op enig moment alle aandelen van een van haar deelnemingen. Enige tijd na deze verkoop verricht *Investrand* handelingen waarvoor zij wel kwalificeert als btw-ondernemer. Op een gegeven moment ontstaat een geschil tussen *Investrand* en de partij die haar voormalige deelneming heeft gekocht. In dit kader maakt *Investrand* kosten waarover zij btw is verschuldigd. In geschil is of deze btw voor aftrek in aanmerking komt. Het HvJ oordeelt dat dit niet het geval is, omdat de kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de latere ondernemersactiviteiten, omdat deze kosten ook zouden zijn gemaakt indien de latere ondernemersactiviteiten niet zouden zijn verricht.^{85 86}

3.2.3 Algemene kosten

3.2.3.1 Algehele economische activiteit

Zoals eerder vermeld verondersteld de “algemene kosten-leer” van het HvJ dat indien een als zodanig handelende belastingplichtige kosten maakt voor zijn economische activiteiten en de kosten niet kwalificeren als directe kosten, de kosten kwalificeren als algemene kosten.⁸⁷ Desondanks is voor algemene kosten een onlosmakelijke samenhang vereist met de “algehele economische activiteit” van de belastingplichtige.⁸⁸ Bij dergelijke kosten lijkt het HvJ op basis van het verdisconteringscriterium aan te nemen dat deze kosten in de prijs van alle uitgaande handelingen van de belastingplichtige zijn opgenomen en dat om die rede sprake is van algemene kosten.⁸⁹ Dit criterium versoepelt het HvJ in sommige arresten zelfs door te overwegen dat de kosten in de prijs van de uitgaande handelingen *kunnen* worden opgenomen.⁹⁰ Van Kesteren en Van Doesum achten deze wijze van redeneren van het HvJ niet overtuigend. Volgens hen moet voor het aanmerken van kosten als algemene kosten worden nagegaan of de kosten daadwerkelijk in de prijzen van de uitgaande

⁸³ Zie bijvoorbeeld de eerder besproken arresten HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*) en HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*).

⁸⁴ HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*).

⁸⁵ HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*), r.o. 33 en 36.

⁸⁶ Het HvJ oordeelde voorts in het *Investrand*-arrest dat de kosten ook niet kwalificeren als algemene kosten, omdat de kosten ook niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van *Investrand*. HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*), r.o. 35 en 37.

⁸⁷ Zie onder andere HvJ 22 februari 2001, nr-C-408/98 (*Abbey National I*) en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*).

⁸⁸ HvJ 26 mei 2005, C-465/03 (*Kretztechnik*).

⁸⁹ HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*), r.o. 23.

⁹⁰ HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (*AB SKF*), r.o. 62.

handelingen zijn opgenomen.⁹¹ A-G Kokott merkt daarentegen in haar conclusie bij de zaak C&D Foods op dat het verdisconteringscriterium niet zonder meer betekent dat de desbetreffende kosten de prijs van de belastbare handelingen die in een later stadium worden verricht verhogen.⁹² Daar valt naar mijn mening iets voor te zeggen. Ondernemers kunnen immers niet altijd alle kosten in de prijs van hun uitgaande prestaties verwerken. Door marktomstandigheden kunnen ondernemers zelfs worden gedwongen onder de kostprijs te presteren.

Bij algemene kosten geldt dus dat ook sprake moet zijn van een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang. De aanwezigheid hiervan wordt door het HvJ getoetst aan de hand van dezelfde criteria die gelden voor directe kosten.

3.2.3.2 Afgebakend deel van de economische activiteiten

Naast een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang met belaste en vrijgestelde handelingen en met de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige, bestaat op basis van jurisprudentie van het HvJ in beperkte mate de mogelijkheid om kosten toe te rekenen aan een afgebakend deel van de economische activiteiten van de belastingplichtige. Deze nuancering maakte het HvJ voor het eerst in het arrest *Abbey National I*⁹³ en alhoewel het HvJ dit niet letterlijk heeft overwogen, ben ik van mening dat van een dergelijke benadering ook sprake is in het arrest *Ryanair Ltd*⁹⁴.

In het arrest *Abbey National I* is de belanghebbende een levensverzekeringsmaatschappij die naast haar verzekeringsactiviteiten onroerend goed verhuurt. Met betrekking tot een specifiek onroerend goed dat zij huurde en onderverhuurde had zij bij de onderverhuur gebruik gemaakt van de optie voor belaste verhuur. Op enig moment worden de rechten met betrekking tot voornoemd onroerend goed overgedragen en de activiteiten werden door de koper voortgezet. De overdracht kwalificeerde daarmee op basis van de lokale wetgeving als een overgang van een algemeenheid van goederen. De lokale belastingautoriteiten stelden zich op het standpunt dat de btw op de met de verkoop gemoeide kosten slechts deels voor aftrek in aanmerking komt, omdat deze kosten niet uitsluitend betrekking hebben op een belaste handeling. *Abbey National* stelde zich op het standpunt dat haar een volledig recht op aftrek van voorbelasting toekwam. Het HvJ oordeelde, op basis van het verdisconteringscriterium uit het arrest *Midland Bank*, dat geen sprake is van directe kosten.⁹⁵ Het HvJ merkt de kosten aan als algemene kosten, die worden geacht deel uit te maken van de prijs van de producten van de onderneming. Dat sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen en belanghebbende om die reden na gebruik van de desbetreffende handelingen geen handelingen meer verricht, doet hier volgens het HvJ niet aan af. Het HvJ overweegt dat de kosten moeten worden geacht onlosmakelijk verband te houden met de algehele economische activiteit vóór overdracht.⁹⁶ Het HvJ gaat nog een stapje verder door het volgende te overwegen:

⁹¹ Van Doesum en Van Kesteren 2012, blz. 6.

⁹² Concl. A-G Kokott, 6 september 2018, C-502/17 (*C&D Foods*).

⁹³ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*).

⁹⁴ HvJ 17 oktober 2018, C-249/17 (*Ryanair Ltd*).

⁹⁵ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 27, 28 en 34.

⁹⁶ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 35.

“Deze regel moet eveneens worden toegepast op de kosten van goederen en diensten die behoren tot de algemene kosten betreffende een gedeelte van de economische activiteiten van een belastingplichtige dat duidelijk is afgebakend en waarvan alle handelingen aan BTW zijn onderworpen, aangezien deze goederen en diensten daardoor rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met dat gedeelte van zijn economische activiteiten.”⁹⁷

Met de woorden “deze regel” doelt het HvJ op het bestaan van een volledig recht op aftrek van voorbelasting bij kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met btw-belaste handelingen. Verder overweegt het HvJ in dit kader:

“Wanneer de diverse door de overdrager ten behoeve van de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen, kan hij derhalve de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.”⁹⁸

Ondanks dat de kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een btw-belaste handeling, komt het HvJ toch tot een volledig recht op aftrek van voorbelasting indien de kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een afgebakend gedeelte van de onderneming en de handelingen van dat afgebakende deel btw-belaste handelingen betreffen. Het HvJ kijkt dus als het ware door de algemeenheid van goederen heen naar de achterliggende activiteiten.

Ik ben van mening dat uit voorgaande overwegingen van het HvJ de conclusie kan worden getrokken dat indien de handelingen van de belastingplichtige in het afgebakend deel enkel btw-vrijgestelde kosten betreffen, de btw op de kosten in zijn geheel niet voor aftrek in aanmerking komt. Ik ben verder benieuwd of het HvJ het ook mogelijk acht om kosten toe te rekenen aan een afgebakend deel van de economische activiteiten waarbij sprake is van zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde handelingen. In dit kader moet ik wel onderkennen dat ik van mening ben dat de bewoording “en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn onderworpen” nogal dwingend van aard is. Hetgeen ook zou betekenen dat het niet mogelijk is kosten toe te rekenen aan een afgebakend deel waarin enkel btw-vrijgestelde activiteiten worden verricht.

Beelen acht het mogelijk kosten toe te rekenen aan een afgebakend gedeelte met zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde activiteiten, hetgeen resulteert in een deel pro rata.⁹⁹ Volgens hem laat het HvJ met het Abbey National I-arrest ruimte voor twee vormen van algemene kosten, te weten i) kosten op het niveau van de algehele economische activiteit en ii) kosten op het niveau van een afgebakend deel van de economische

⁹⁷ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 39.

⁹⁸ HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (*Abbey National I*), r.o. 40.

⁹⁹ Beelen 2010, blz. 130-131.

activiteit.¹⁰⁰ Ook Koeprijanov en Wu zien ruimte voor een dergelijke benadering. Zij merken terecht op dat het HvJ in het arrest *Marle Participations* lijkt te suggereren dat bij de aankoop van deelnemingen waaraan deels wel en deels niet belaste prestaties worden verricht, de aftrekbaarheid van btw op de acquisitiekosten uitsluitend op basis van die activiteiten moet worden bepaald.¹⁰¹ Mosmans en Van der Velde menen zelfs dat enkel van belang is dat in het afgebakend deel btw-belaste handelingen worden verricht. Volgens hen kan een volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaan, zelf als in het afgebakende gedeelte voor de helft btw-vrijgestelde prestaties worden verricht.¹⁰² Een dermate ruime uitleg van het *Abbey National I*-arrest onderschrijf ik niet.¹⁰³

Van Kesteren legt het arrest *Abbey National I* beperkt uit. Hij acht het onderkennen van een recht op aftrek van voorbelasting bij een afgebakend deel alleen mogelijk indien dat afgebakende deel enkel btw-belaste prestaties betreft.¹⁰⁴ Ook Cornielje onderschrijft een dergelijke uitleg. Hij acht het onderkennen van algemene kosten op verschillende niveaus ten aanzien van één btw-ondernemer niet in lijn met de systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting.¹⁰⁵ Zo is een dergelijke benadering volgens hem niet volledig te rijmen met de systematiek van artikel 173 en artikel 174 van de Btw-richtlijn en zorgt een dergelijke benadering met name voor discussies in lidstaten waar geen gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om een pro rata per bedrijfssector in te voeren op grond van artikel 173, lid 2, onderdeel b van de Btw-richtlijn.¹⁰⁶

In het arrest *Ryanair Ltd* vaart het HvJ eenzelfde koers als in het arrest *Abbey National I*. In deze zaak beoogde Ryanair alle aandelen in een concurrerende luchtvaartvennootschap te verkrijgen en bracht in dit kader een openbaar bod uit. Om mededingingsrechtelijke redenen verkrijgt Ryanair maar een deel van de aandelen. Bovendien was Ryanair voornemens btw-belaste managementdiensten aan deze vennootschap te verrichten. Ook deze beoogde managementdiensten vinden, door het niet volledig verwezenlijken van de transactie, geen doorgang.¹⁰⁷ Ryanair heeft verzocht om een teruggaaf van alle btw op de kosten die met de aankoop verband houden. Dit op basis van het standpunt dat zij voornemens was btw-belaste managementdiensten aan de doelvennootschap te verrichten. In dit kader overweegt het HvJ als volgt:

¹⁰⁰ Beelen 2010, blz. 126-131.

¹⁰¹ Koeprijanov en Wu 2019.

¹⁰² Mosmans en Van der Velde, 2019.

¹⁰³ Opmerking verdient nog dat wellicht op basis van het arrest HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley & Co International*) sneller kan worden aangenomen dat aftrek van voorbelasting mogelijk is bij een afgebakend deel met zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde handelingen. Alhoewel dit arrest is gewezen inzake deel pro rata's in de verhouding hoofdhuis en vaste richting neemt dit niet weg dat uit dit arrest van het HvJ valt af te leiden dat het HvJ steeds sneller naar deel pro rata's neigt.

¹⁰⁴ Van Kesteren 2008, blz. 6.

¹⁰⁵ Cornielje 2016, blz. 108-111.

¹⁰⁶ Cornielje 2018.

¹⁰⁷ Ryanair beoogde met de verwerving van alle aandelen invloed uit te oefenen op de bedrijfsvoering. Dit is alleen mogelijk indien Ryanair over een meerderheid van de aandelen zou beschikken, hetgeen niet aan de orde was.

“In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de litigieuze diensten zijn geleverd aan Ryanair terwijl deze voornemens was door middel van de geplande verwerving van aandelen van de doelvennootschap een economische activiteit uit te oefenen die bestaat in het leveren van btw-plichtige managementdiensten aan de overgenomen vennootschap. Ryanair heeft derhalve gehandeld als belastingplichtige op het tijdstip waarop zij de uitgaven voor de litigieuze diensten heeft gedaan. Zodoende heeft Ryanair er dus in beginsel recht op de voorbelasting over deze diensten onmiddellijk af te trekken, zelfs als deze economische activiteit, die tot belaste handelingen had moeten leiden, uiteindelijk niet van de grond is gekomen en dus niet tot dergelijke handelingen heeft geleid. Met betrekking tot de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en meer in het bijzonder de omvang van dat recht, moeten de kosten die zijn opgekomen met het oog op de verwerving van de aandelen van de doelvennootschap worden toegerekend aan deze economische activiteit die bestond in het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. In zoverre vertonen deze uitgaven een rechtstreeks en onmiddellijk verband met het geheel van deze economische activiteit en maken zij dus deel uit van de algemene kosten ervan. Daaruit volgt dat voor de btw erover recht op integrale aftrek bestaat.”¹⁰⁸

Ondanks dat het HvJ de kosten aanmerkt als algemene kosten, komt het HvJ tot een integrale aftrek. Dit valt te verklaren door aan te nemen dat het HvJ in het arrest Ryanair dezelfde koers vaart als het arrest Abbey National I (i.e. de kosten kwalificeren als algemene kosten, maar zijn toe te rekenen aan een afgebakend deel van de algemene kosten). Desondanks vraagt Cornielje zich af of deze conclusie zonder meer uit het Ryanair-arrest kan worden getrokken en noemt het oordeel van het HvJ een makkelijke uitweg.¹⁰⁹ Volgens Sparidis wekken de woorden “rechtstreeks en onmiddellijk verband” de indruk dat de betrokken kosten direct en volledig toerekenbaar zijn aan de (beoogde) managementdiensten. Echter meent ook hij dat het HvJ hiermee bedoelt dat de kosten zijn toe te rekenen aan een afgebakend deel van de algemene kosten.¹¹⁰

In dit kader is het voorts interessant dat A-G Kokott in haar conclusie een veel ruimer standpunt inneemt met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting.¹¹¹ Op basis van een functionele benadering concludeert zij dat hoewel de overname van de concurrent middels de verwerving van aandelen moet worden bewerkstelligd, de zaak veel meer gelijkenissen heeft met een situatie waarbij een onderneming voornemens is om alle fysieke arbeidsmiddelen en installaties van een concurrent op te kopen, dan met een situatie waarbij een onderneming alleen aandelen wenst te verwerven om dividenden op te strijken.¹¹² Op basis van een dergelijke benadering concludeert Kokott dat sprake is van een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Zo moet de strategische overname van een onderneming volgens de A-G worden aangemerkt als rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van een belastbare activiteit

¹⁰⁸ HvJ 17 oktober 2018, C-249/17 (*Ryanair Ltd*), r.o. 31.

¹⁰⁹ Cornielje 2018.

¹¹⁰ Sparidis 2020, blz. 73.

¹¹¹ Concl. A-G Kokott, 3 mei 2018, C-249/17 (*Ryanair Ltd*).

¹¹² Concl. A-G Kokott, 3 mei 2018, C-249/17 (*Ryanair Ltd*), r.o. 35.

wanneer de verkrijgende vennootschap daarmee een uitbreiding of wijziging van haar operationele activiteiten nastreeft. Een dergelijke overname is een ingreep die (een uitbreiding van) belastbare handelingen beoogt, ook al gaat zij gepaard met de verwerving van aandelen.¹¹³ Hiermee hecht de A-G geen waarde aan het voornemen van Ryanair om btw-belaste managementdiensten aan de te verwerven vennootschap te verrichten. Dit terwijl in de praktijk wordt aangenomen dat de btw op kosten die betrekking hebben op een deelneming, enkel voor aftrek in aanmerking komt indien het een economische deelneming betreft, i.e. dat door de houdstervennootschap economische activiteiten tegen vergoeding aan de deelneming worden verricht.¹¹⁴ Alhoewel er wat te zeggen valt voor de benadering van de A-G, neemt het HvJ deze opvatting uiteindelijk niet over. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt door het HvJ beoordeeld alsof de voorgenomen managementactiviteiten wel tot stand zijn gekomen.

3.2.4 Niet-economische activiteiten

Zoals eerder in dit hoofdstuk is vermeld, is het btw-technisch niet mogelijk om kosten direct toe te rekenen aan niet-economische activiteiten. In dergelijke gevallen gaat het HvJ, net als bij algemene kosten, na of er een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang bestaat met de algehele economische activiteit. De finaliteitstoets is bij dergelijke kosten dan ook niet bruikbaar, omdat de kosten nu eenmaal worden gemaakt met het oog op de niet-economische activiteiten. Om die reden tracht het HvJ bij dergelijke kosten de bijzonder verschijningsvorm van dit criterium toe te passen, te weten de investeringstoets. Zo achtte het HvJ in het arrest Kretztechnik de wijze waarop de opbrengst van de niet-economische activiteit werd aangewend, bepalend voor het recht op aftrek van voorbelasting. In dit arrest was sprake van een aandelenuitgifte die buiten de reikwijdte van de btw viel. Nu met deze uitgifte werd beoogd de kapitaalpositie van Kretztechnik te versterken ten behoeve van haar algehele economische activiteiten, werden deze kosten aangemerkt als algemene kosten die geacht werden deel uit te maken van de prijs van de belastbare handelingen van Kretztechnik. Naast de investeringstoets dus opnieuw de verdiscontering. Deze toets lijkt wel goed toepasbaar bij niet-economische activiteiten en ook de causaliteitstoets is op eenzelfde wijze toepasbaar.

¹¹³ Concl. A-G Kokott, 3 mei 2018, C-249/17 (*Ryanair Ltd*), r.o. 38.

¹¹⁴ Hetgeen ook volgt uit jurisprudentie van het HvJ. Zie bijvoorbeeld HvJ 5 juli 2018, C-320/17 (*Marle Participations*).

4. HvJ Sonaecom

4.1 Feiten en omstandigheden

Sonaecom is een houdstervennootschap en houdt zich bezig met het verwerven, houden en beheren van deelnemingen die actief zijn op het gebied van telecommunicatie, media, software en systeemintegratie.¹¹⁵

In 2005 heeft Sonaecom adviesdiensten afgenomen met het oog op de overname van de aandelen in de telecomaانبieder Carbovisão. Sonaecom was voornemens belaste beheersdiensten aan Carbovisão te verrichten, maar de verwerving van de aandelen vindt uiteindelijk geen doorgang.^{116 117}

Daarnaast heeft Sonaecom, om de overname van Carbovisão te financieren, een investeringsbank ingeschakeld. In dit kader is Sonaecom een financieringsprovisie verschuldigd aan de investeringsbank. Omdat de overname van de deelneming uiteindelijk niet plaatsvindt, leent Sonaecom het voor de overname verworven kapitaal uit aan haar moedervennootschap.^{118 119}

Sonaecom heeft zowel de over de adviesdiensten als de financieringsprovisie verschuldigde btw in aftrek gebracht. Ter discussie stond of en zo ja, in hoeverre deze btw voor aftrek in aanmerking komt.

4.2 Oordeel HvJ

Het HvJ oordeelt dat het recht op aftrek van voorbelasting in stand blijft zodra dit recht is ontstaan, ook al vinden de beoogde activiteiten uiteindelijk niet plaats. Dit geldt ook indien de belastingplichtige de goederen en diensten die tot aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil, niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen. Een andere uitleg zou volgens het HvJ in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel.¹²⁰

Voorts overweegt het HvJ dat een recht op aftrek van voorbelasting bestaat, indien in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde

¹¹⁵ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 15.

¹¹⁶ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 16.

¹¹⁷ In het arrest wordt helaas niet de reden genoemd voor het niet langer doorgang vinden van de geplande overname.

¹¹⁸ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 17 en 18.

¹¹⁹ Alhoewel niet met zoveel woorden is gepreciseerd dat de moedervennootschap in een EU lidstaat is gevestigd, kan dit wel worden aangenomen. Immers, zowel in het arrest van het HvJ als in de conclusie van de A-G wordt opgemerkt dat het verstrekken van de rentedragende lening een van btw-vrijgestelde handeling betreft. Bovendien bestaat bij het verstrekken van een rentedragende lening aan een afnemer gevestigd buiten de EU recht op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 169(c) jo. artikel 135(1)(b) van de Btw-richtlijn. Indien de moedervennootschap buiten de EU zou zijn gevestigd, zou in dit kader sprake zijn van een non-issue.

¹²⁰ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 39, 40 en 46.

handeling in een eerder stadium (i.e. de gemaakte advieskosten) en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat (i.e. de voorgenomen beheersdiensten).¹²¹ Mocht een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een of meer handelingen in een later stadium ontbreken, dan bestaat toch recht op aftrek van voorbelasting indien de handelingen uit een eerder stadium deel uitmaken van de algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de uitgaande handelingen van de belastingplichtige.¹²²

Met het oog op het voorgaande oordeelt het HvJ dat de advieskosten algemene kosten vormen, maar dat de btw op deze kosten in beginsel volledig voor aftrek in aanmerking komt.¹²³ Het HvJ nuanceert dit echter door te overwegen dat wanneer Sonaecom ook deelnemingen heeft waarvoor het houden van aandelen een niet-economische activiteit vormt, Sonaecom slechts de btw in aftrek kan brengen voor zover de kosten inherent zijn aan de economische activiteiten.¹²⁴ Mijns inziens zijn de kosten bij een directe toerekening inherent aan economische activiteiten, aangezien Sonaecom voornemens was belaste beheersdiensten aan de te verwerven deelneming te verrichten.

Met betrekking tot de kosten voor de financieringsprovisie oordeelt het HvJ dat uit artikel 17, lid 2, onder a van de Zesde richtlijn¹²⁵ volgt dat voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt voor zover de goederen worden “gebruikt voor” voor belaste handelingen en dat hiermee wordt bedoeld op het daadwerkelijke gebruik van de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten.¹²⁶ Hierdoor heeft het daadwerkelijk gebruik van de goederen en diensten voorrang boven het oorspronkelijke voornemen.¹²⁷ Nu de door Sonaecom verworven liquide middelen en daarmee ook de betaalde financieringsprovisie zijn gebruikt voor het verrichten van een btw-vrijgestelde handeling (i.e. het verstrekken van een rentedragende lening aan een vennootschap gevestigd binnen de EU), komt de over de financieringsprovisie verschuldigde btw niet voor aftrek in aanmerking en moet deze worden gecorrigeerd.¹²⁸

4.3 Onduidelijkheden en visie

Ondanks dat het HvJ oordeelt dat Sonaecom, wat betreft de adviesdiensten die zij heeft afgenomen met het oog op de overname, recht heeft op aftrek van voorbelasting van de btw op deze kosten, is naar mijn mening toch niet echt duidelijk in hoeverre deze btw voor aftrek in aanmerking komt. Zo zegt het HvJ in voornoemde overweging het volgende:

¹²¹ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 41.

¹²² HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 42.

¹²³ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 45.

¹²⁴ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 47.

¹²⁵ Thans artikel 168 van de Btw-richtlijn.

¹²⁶ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 52 en 53.

¹²⁷ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 59.

¹²⁸ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 71 en 72.

“Aangezien de kosten van deze adviesdiensten volgens de rechtspraak van het Hof deel uitmaken van de algemene kosten van Sonaecom in verband met de economische activiteit die zij als gemengde holding uitoefent, heeft deze vennootschap dus in beginsel het recht om de over deze diensten betaalde btw volledig af te trekken.”¹²⁹

Hoe is het met het oog op de btw-regeling te verenigen dat kosten kwalificeren als algemene kosten, maar toch een volledig recht op aftrek bestaat? Dit is, zoals besproken in hoofdstuk 3, alleen mogelijk indien de algemene kosten worden geacht rechtstreeks en onlosmakelijk samen te hangen met een afgebakend deel van de economische activiteiten. Hiermee lijkt het HvJ eenzelfde weg in te slaan als in de arresten Abbey National I en Ryanair.

Daarnaast is voornoemde rechtsoverweging naar mijn mening niet te rijmen met de daaropvolgende rechtsoverweging van het HvJ:

“Niettemin moet worden gepreciseerd dat, indien zou blijken dat verzoekster in het hoofdgeding slechts ten behoeve van een deel van haar dochtervennootschappen btw-plichtige diensten heeft verricht die kenmerkend zijn voor haar economische activiteit, hetgeen ter beoordeling van de nationale rechter staat, enkel de btw die is voldaan over de algemene kosten die inherent zijn aan de economische activiteit die verzoekster in het hoofdgeding in haar hoedanigheid van belastingplichtige verricht, in aftrek kan worden gebracht volgens een door de lidstaten vast te stellen methode.”¹³⁰

Komt het HvJ met deze rechtsoverweging terug op eerdergenoemde rechtsoverweging door toch te overwegen dat sprake is van algemene kosten waarvoor een (pre) pro rata recht op aftrek van voorbelasting bestaat? Ik meen dat voornoemde rechtsoverweging een algemene toevoeging is van het HvJ over de beginselen van het aftrekrecht, daar Sonaecom ook niet-economische activiteiten verricht. Bovendien acht ik het op basis van voornoemde rechtsoverweging mogelijk om kosten toe te rekenen aan een afgebakend deel waarvoor een (pre) pro rata recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het HvJ spreekt immers over algemene kosten waarvoor een volledig recht op aftrek van voorbelasting mogelijk is. Dat kan blijkens de in hoofdstuk 3 aangehaalde jurisprudentie enkel indien sprake is van een afgebakend deel. Ik meen dan ook dat uit het Sonaecom-arrest moet worden geconcludeerd dat sprake is van een afgebakend deel. Indien dit afgebakend deel enkel het houden van de te verwerven deelneming en het verstrekken van btw-belaste beheersdiensten aan deze deelneming betreft, er sprake is van volledig recht op aftrek van voorbelasting. Indien dit afgebakend deel meerdere activiteiten omvat, bijvoorbeeld ook het passief houden van aandelen in andere deelnemingen, is sprake van een pre pro rata recht op aftrek van voorbelasting.

¹²⁹ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 45.

¹³⁰ HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*), r.o. 47.

5. Samenvatting en conclusie

De onderzoeksvraag van deze verhandeling luidt als volgt:

“Kwalificeren kosten voor voorgenomen handelingen die geen doorgang vinden als directe of algemene kosten voor de heffing van btw?”

Om een antwoord op deze onderzoeksvraag te kunnen geven, zijn de volgende uitgangspunten van belang.

In de eerste plaats het btw-ondernemerschap, nu dit een voorwaarde is voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting. Daarbij is onder andere van belang wanneer het ondernemerschap aanvangt. In de kern komt het erop neer dat sprake is van btw-ondernemerschap vanaf de eerste investeringshandeling. Een en ander voor zover het voornemen bestaat deze investeringshandelingen te gebruiken voor toekomstige economische activiteiten. Bovendien kan van de belastingplichtige worden verlangd dat hij aan de hand van objectieve gegevens aantoont dat de gemaakte kosten daadwerkelijk zullen worden gebruikt voor de voorgenomen economische activiteiten.

Indien de door de belastingplichtige voorgenomen handelingen geen doorgang vinden, blijft het verworven recht op aftrek van voorbelasting in stand, tenzij sprake is van misbruik of fraude. Bij een wijziging in gebruik van de kosten geldt dat het uiteindelijke gebruik voorrang heeft boven het oorspronkelijke voornemen. Dit is anders indien de wijziging in gebruik van de kosten zijn grondslag heeft buiten de wil van de belastingplichtige, zoals bij een wetwijziging. Bij een latere wijziging in het gebruik, zullen wel de normale herzieningsregels van toepassing blijven bij investeringsgoederen, hetgeen afhankelijk van het uiteindelijke gebruik van de goederen kan resulteren in een aftrekbeperking.

Kosten kwalificeren als directe kosten indien sprake is van een rechtstreekse en onlosmakelijke samenhang met een specifieke activiteit. In beginsel is hiervoor vereist dat de kosten zijn opgenomen in de prijs van de specifieke handeling die in een later stadium wordt verricht, maar ook finaliteit en causaliteit spelen hierbij een rol.

Van algemene kosten is sprake indien de kosten niet kwalificeren als directe kosten, maar wel sprake is van een rechtstreeks en onlosmakelijke samenhang met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. Een bijzondere variant vormen algemene kosten die rechtstreeks en onlosmakelijk samenhangen met een afgebakend deel van de economische activiteiten. Ondanks dat sprake is van algemene kosten kan in een dergelijk geval sprake zijn van een volledig recht op aftrek van voorbelasting indien het afgebakende deel enkel btw-belaste handelingen omvat.

Op basis van voornoemde uitgangspunten meen ik de onderzoeksvraag als volgt te kunnen beantwoorden:

- Van kosten voor afgebroken handelingen is enkel sprake indien de handelingen geen doorgang meer vinden. Indien de kosten vervolgens worden gebruikt voor een andere handeling dan de oorspronkelijk voorgenomen handeling, is het

uiteindelijk gebruik leidend, tenzij sprake is van een reden buiten de wil van de belastingplichtige en deze reden concreet is vast te stellen.

- Kosten voor afgebroken handelingen kunnen naar mijn mening niet als directe kosten worden aangemerkt. Het HvJ lijkt namelijk de meeste waarde te hechten aan het verdisconteringscriterium, aangezien finaliteit en causaliteit afzonderlijk niet of nauwelijks voldoende worden geacht. Aangezien geen sprake is van specifieke uitgaande handelingen (omdat de voorgenomen handelingen geen doorgang vinden), kan geen sprake zijn van directe kosten.
- Wel kan voor kosten voor afgebroken handelingen worden aangenomen dat deze door de belastingplichtige worden opgenomen in de prijs van alle uitgaande handelingen en om die reden samenhangen met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige. Dergelijke kosten kwalificeren daarmee als algemene kosten. Uitgangspunt is daarmee een (pre) pro rata aftrekrecht.
- Desondanks kunnen deze kosten rechtstreeks en onlosmakelijk samenhangen met een afgebakend deel binnen de algehele economische activiteit van de belastingplichtige. Het aftrekrecht is daarmee afhankelijk van de btw-behandeling van de activiteiten in het afgebakende deel. Indien het afgebakende deel enkel belaste prestaties betreft, bestaat een volledig recht op aftrek van voorbelasting voor de kosten ten aanzien van de afgebroken handelingen.

Tot slot meen ik in het Sonaecom-arrest van het HvJ te lezen, ondanks de ongelukkige formulering, dat de kosten ten aanzien van de afgebroken aandelentransactie kwalificeren als algemene kosten. De kosten hangen immers niet rechtstreeks en onlosmakelijk samen met de voorgenomen beheersdiensten, omdat deze geen doorgang vinden. Wel houden deze kosten rechtstreeks en onlosmakelijk samen met een afgebakend deel van de economische activiteiten. Het aftrekrecht is daarmee afhankelijk van de btw-behandeling van de activiteiten in het afgebakende deel.

Literatuurlijst

Literatuur

Beelen 2010

Beelen, S.T.M., *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, (diss.) (reeks Fiscale Monografieën, deel 134), Deventer: Kluwer 2010.

Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001

Bijl, D.B., Van Hilten, M.E. & Van Vliet, D.G., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, (reeks Fiscale Monografieën, deel 46), Deventer: Kluwer 2001.

Braun 2002

Braun, K.M., *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, (diss.) (reeks Fiscale Monografieën, deel 99), Deventer: Kluwer 2002.

Cornielje 2016

Cornielje, S.B., *Fusies en overnames in de Europese btw*, (diss.) (reeks Fiscale Monografieën, deel 146), Deventer: Kluwer 2016.

Cornielje 2018

Cornielje, S.B., *“Een goedkope vlucht naar een mooie bestemming: Ryanair”*, NTFRB 2018/39.

Cornielje 2019

Cornielje, S.B., *Het identificeren van directe kosten in de btw*, WFR 2019/54.

Van Doesum en Van Kesteren 2012

Van Doesum, A.J. en Van Kesteren, H.W.M., *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen*, WFR 2012/885.

Van Doesum, Van Kesteren en Van Norden 2010

Van Doesum, A.J., Van Kesteren, H.W.M. en Van Norden, G.J., *Share disposals and the right of deduction of input VTA*, EC Tax Review 2010/2.

Van Kesteren 2008

Van Kesteren, H.W.M., *Directe en algemene kosten in de btw*, WFR 2008/318.

Koeprijanov en Wu 2019

Koeprijanov, D.A. en Wu, L.S., *Btw-aspecten van handelingen inzake aandelen – Ryanair en C&D Foods nader beschouwd*, WFR 2019/23.

Mosmans en Van der Velde 2019

Mosmans, T., Van der Velde, R., *Abbey National afgestoft: nieuw leven geblazen in het afgebakende gedeelte van een onderneming?*, BtwBrief 2019/74.

Sparidis 2020

Sparidis, E., *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020.

Van Veen en Van Wetten-Rompelman 2013

Van Veen, F. en Van Wetten-Rompelman, M., Becker, *“rechtstreeks en onmiddellijke samenhang” tóch verder ingevuld*, BtwBrief 2013/115.

Van der Wulp 2013

Van der Wulp, M.D.J., *Rechtstreeks en onmiddellijke samenhang: “juridisch” én economische element*, BtwBrief 2013/94.

Van Zadelhoff 2016

Van Zadelhoff, B.G., *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: Kluwer 2016.

Rechtspraak

HvJ

HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong Kong Trade Development Council*)
 HvJ 5 mei 1982, C-15/81 (*Schul*)
 HvJ 14 februari 1985, C-268-83 (*Rompelman*)
 HvJ 21 september 1988, C-50/87 (*Commissie/Frankrijk*).
 HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*)
 HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (*BLP Group plc*)
 HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*)
 HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*)
 HvJ 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98 (*Gabalfrisa*)
 HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank plc*)
 HvJ 8 juni 2000, C-396/98 (*Schloßstraße*)
 HvJ 22 februari 2001, nr-C-408/98 (*Abbey National l*)
 HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*)
 HvJ 30 maart 2006, C-184/04 (*Uudenkaupunging Kaupunki*)
 HvJ 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*)
 HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*)
 HvJ 12 februari 2009, C-515/07 (*VNLTO*)
 HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (*AB SKF*)
 HvJ 29 september 2015, C-276/14 (*Gmina Wroclaw*)
 HvJ 5 juli 2018, C-320/17 (*Marle Participations*)
 HvJ 17 oktober 2018 (*Ryanair Ltd*)
 HvJ 18 oktober 2018, C-153/17 (*Volkswagen Financial Services (UK) Ltd*)
 HvJ 24 januari 2019, C-165/17 (*Morgan Stanley & Co International*)
 HvJ 12 november 2020, C-42/19 (*Sonaecom*)

Concl. A-G, 3 mei 2018, C-249/17 (*Ryanair Ltd*)

Concl. A-G, 6 september 2018, C-502/17 (*C&D Foods*)

Hoge Raad

HR 2 mei 1985, nr. 22 153, *BNB* 1984/295