

Wie is de afnemer voor de btw?

**By: mr. N.M. Brueker, Post-Master indirecte belastingen,
2016-2017**

Inhoudsopgave

| | |
|---|----|
| Inhoudsopgave | 1 |
| Lijst met gebruikte afkortingen | 2 |
| 1. Inleiding..... | 3 |
| 2. De systematiek van de btw | 4 |
| 2.1 Een indirecte verbruiksbelasting | 4 |
| 2.2 Voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting..... | 4 |
| 3. De rechtsbetrekking..... | 5 |
| 3.1 Jurisprudentie van het HvJ..... | 5 |
| 3.2 Jurisprudentie van de HR..... | 6 |
| 3.3 De factuur | 6 |
| 4. Het verbruik/gebruik | 8 |
| 4.1 Jurisprudentie van het HvJ..... | 8 |
| 4.2 Jurisprudentie van de HR..... | 9 |
| 5. Beschikkingsmacht..... | 10 |
| 6. Bijzondere arresten van het HvJ | 12 |
| 6.1 Faxworld | 12 |
| 6.2 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn | 12 |
| 7. Conclusie | 15 |
| Literatuurlijst | 16 |

Lijst met gebruikte afkortingen

| | |
|---------------|--|
| Art. | Artikel |
| btw | Belasting over 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 |
| HvJ | Hof van Justitie van de Europese Unie (voor de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 januari 2009: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen) |
| HR | Hoge Raad der Nederlanden |
| r.o. | Rechtsoverweging |
| Wet OB | Wet op de omzetbelasting 1968 |
| WFR | Weekblad Fiscaal Recht |

1. Inleiding

Het recht op aftrek van btw is een essentieel onderdeel van ons Europese btw-stelsel. Het is een breed onderwerp waar meerdere deelonderwerpen bij horen. Zo kan men zich de vraag stellen welke btw voor aftrek in aanmerking komt, maar ook wie de btw in aftrek mag brengen. De mate van het recht op aftrek van btw is een veel besproken onderwerp. De vraag wie de daadwerkelijke afnemer is van een prestatie stelt men in de praktijk niet vaak. Men veronderstelt dat dit duidelijk is. De afnemer is degene wiens naam op de factuur is vermeld en/of de (rechts)persoon waarmee een overeenkomst is gesloten tot een prestatie. Ik heb mijn verhandeling daarom geschreven over de vraag wie de afnemer is van een prestatie. En wie dus het recht heeft om de in rekening gebrachte btw in aftrek te brengen. De vraagstelling die ik hierbij heb gehanteerd is:

“Wie is de afnemer van een prestatie voor de btw?”

Het begrip “de afnemer van een prestatie” is niet gedefinieerd in de Btw-richtlijn of de Wet OB. In de jurisprudentie en de literatuur worden drie criteria onderscheiden die behulpzaam zijn bij het vaststellen wie de afnemer van een prestatie is voor de BTW.¹ Dit zijn:

1. de rechtsbetrekking;
2. het verbruik/gebruik; *en*
3. de beschikkingsmacht

In het tweede hoofdstuk bespreek ik op hoofdlijnen de systematiek van de belasting over toegevoegde waarde, de btw. Vervolgens zal ik de drie criteria behandelen waarmee vastgesteld kan worden wie de afnemer van de prestatie is. Hierbij behandel ik de relevante jurisprudentie van het HvJ. Aan de hand van deze jurisprudentie zal ik vervolgens bekijken of de Nederlandse rechtspraak in lijn is met deze jurisprudentie. Als laatste behandel ik diverse arresten van het HvJ waarin het HvJ ogenschijnlijk bijzondere conclusies heeft getrokken met betrekking tot de afnemer van een prestatie, waarna ik zal afsluiten met een conclusie.

¹ Zie hiervoor onder andere Lamers, J.J.M., De Parabel van Cheops, WFR 2004/1833 en Merkx, M.M.W.D., Afnemer in de btw: wie is het?, WFR 2012/1011.

2. De systematiek van de btw

2.1 Een indirecte verbruiksbelasting

De btw wordt over het algemeen gezien als een algemene verbruiksbelasting. De btw wordt geheven tot en met de kleinhandelsfase. In elke schakel wordt btw berekend over de prijs van het goed of van de dienst onder aftrek van het bedrag dat de belastingplichtige heeft betaald.²

De btw is een indirecte belasting die het consumptieve verbruik wenst te belasten. Een indirecte belasting betekent dat niet degene op wie de belasting drukt de belasting voldoet aan de Belastingdienst, maar dat de ondernemer die presteert de verschuldigde btw voldoet. Het belasten van het consumptieve verbruik wordt bereikt door de belastingplichtigen in de schakels tot en met de kleinhandelsfase een recht op aftrek van door hen betaalde btw toe te staan, voor zover deze btw toerekenbaar is aan belaste handelingen.³

Het recht op aftrek van voorbelasting heeft tot doel de heffing van btw voor ondernemers neutraal te laten verlopen.⁴ Deze neutraliteit is met name van belang voor het realiseren van een interne (gemeenschappelijke) markt.⁵ Mede daarom is de heffing gebaseerd op een gemeenschappelijk BTW-stelsel. Geconcludeerd kan worden dat het recht op aftrek van btw een essentieel onderdeel is van ons Europese BTW-stelsel.

2.2 Voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting

Voor het recht op aftrek van btw is het, zoals hiervoor aangegeven, van belang dat de btw toerekenbaar is aan belaste handelingen. Dit betekent dat een belastingplichtige geen recht op aftrek van btw heeft als deze toerekenbaar is aan vrijgestelde of niet-economische prestaties. Het voorgaande impliceert ook dat de prestatie verleend moet zijn aan de belastingplichtige die de btw in aftrek wenst te brengen. Dit is dan ook exact het probleem dat ik in deze verhandeling zal onderzoeken.

Daarnaast is het o.a. van belang dat de belastingplichtige in bezit is van een juist opgestelde factuur⁶. Eén van de vereisten van een juiste factuur is dat de volledige naam en het volledige adres van de afnemer wordt vermeld.⁷ Dit betekent dus dat de presterende belastingplichtige moet weten wie de afnemer is van zijn prestatie. Het belang van de factuur wordt ook behandeld in hoofdstuk 3 De rechtsbetrekking.

² Art. 1, tweede lid Btw-richtlijn.

³ Art. 168 Btw-richtlijn.

⁴ Braun, K.M., Cursus Belastingrecht, OB.0.0.1 De werking van het btw-systeem.

⁵ Braun, K.M., Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D Neutraliteit.

⁶ Art. 178, onderdeel a Btw-richtlijn jo. art. 226 Btw-richtlijn.

⁷ Art. 226, onderdeel 5 Btw-richtlijn.

3. De rechtsbetrekking

3.1 Jurisprudentie van het HvJ

De rechtsbetrekking komt in meerdere arresten van het HvJ aan de orde. Hierna zal ik de relevante arresten in chronologische volgorde behandelen.

In het arrest Leesportefeuille Intiem⁸ bezorgden medewerkers van de CV Leesportefeuille Intiem met hun eigen auto de leesportefeuilles. De medewerkers tankten 's ochtends de auto vol op eigen rekening, waarna zij aan de eind van de dag de auto weer vol tankten op rekening van de CV. De vraag was of de CV recht had op aftrek van voorbelasting ten aanzien van deze levering van brandstof.

Het HvJ heeft hierbij geoordeeld dat de CV recht heeft op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de levering van de brandstof. De CV heeft een rechtsbetrekking met de leverancier van de brandstof en ook met de werknemers waarin deze handelwijze is afgesproken. Daarnaast wordt de brandstof gebruikt voor de bedrijfsdoeleinden van de werkgever.

Enkele jaren later is in r.o. 14 van het Tolsma-arrest⁹ door het HvJ geoordeeld dat: *“een dienst enkel ‘onder bezwarende titel’ in de zin van art. 2 van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat (...)”*

Ook al ging de zaak Tolsma niet om de vraag wie de afnemer is, maar om de vraag of sprake is van een dienst onder bezwarende titel, kan uit bovenstaande rechtsoverweging wel worden afgeleid dat het HvJ van mening is dat sprake moet zijn van een rechtsbetrekking om te kunnen spreken van een ontvanger van een dienst, oftewel een afnemer van een prestatie.

In de zaak Lebara¹⁰ is in r.o. 33 expliciet door het HvJ aangegeven dat bekeken moet worden met wie de presterende ondernemer in contractuele verhouding staat om te bepalen wie de afnemer is van de prestatie.

Een jaar later is de zaak Lebara enigszins genuanceerd door de zaak Paul Newey¹¹. In deze zaak kwam onder andere de vraag aan de orde of contractuele bepalingen van doorslaggevend belang zijn bij de vaststelling van de afnemer van een dienst.¹² Het HvJ overweegt hierbij dat uit de rechtspraak blijkt dat een fundamenteel criterium van onze btw-wetgeving de economische en commerciële realiteit is. Tevens merkt het HvJ op dat normaal gesproken de contractuele bepalingen (de rechtsbetrekking) de realiteit van de handelingen weergeven. Dit betekent dat de rechtsbetrekking een factor is om te bepalen wie de afnemer is van een prestatie (in de situatie van Paul Newey een dienst).

Vervolgens bepaalt het HvJ dat de rechtsbetrekking ter zijde gesteld mag worden indien blijkt dat de rechtsbetrekkingen kunstmatige constructies vormen die geen recht doen aan de economische en commerciële realiteit. Naar mijn mening impliceert dit dat het HvJ als uitgangspunt de rechtsbetrekking neemt om te bepalen wie de afnemer is van de prestatie.

⁸ HvJ EG 8 maart 1988, nr. C- 165/86, BNB 1988/275.

⁹ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, BNB 1994/271 (Tolsma).

¹⁰ HvJ EU 3 mei 2012, nr. C-520/10, V-N 2012/27.10 (Lebara).

¹¹ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11, BNB 2014/49 (Paul Newey).

¹² HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), r.o. 38.

Enkel in de situatie dat sprake is van fraude en/of misbruik van recht kan afgeweken worden van de rechtsbetrekking.

3.2 Jurisprudentie van de HR

De HR is eigenlijk altijd al van mening geweest dat de rechtsbetrekking van belang is bij het vaststellen van de afnemer van de prestatie. Dit begint bij het Outplacement-arrest¹³ in 1998 en is in 2015 nogmaals bevestigd. Het arrest uit 2015¹⁴ ging over een apotheker (welke recht heeft op aftrek van voorbelasting) die samen met vijf huisartsen (welke geen recht op aftrek van voorbelasting hebben) was gevestigd in één pand. De apotheker heeft de kosten voor het afbouwen en inrichten van het gehele pand voor zijn rekening genomen en heeft alle voorbelasting in aftrek gebracht. De HR heeft geoordeeld dat de rechtsbetrekking tussen de apotheker en de presterende ondernemers van belang is. Op basis van die rechtsbetrekking heeft de apotheker volledig recht op aftrek van voorbelasting, ondanks dat de huisartsen ook een belang hebben bij de afbouw van hun bedrijfsruimten.

Naar mijn mening heeft de HR in dit arrest verzuimd om te toetsen of de rechtsbetrekking wel recht doet aan de economische en commerciële realiteit, zoals bepaald door het HvJ in de zaak Paul Newey. Zou de HR deze toets wel hebben gemaakt dan zou zij naar mijn mening tot de conclusie zijn gekomen dat de apotheker weliswaar de rechtsbetrekking heeft met de presterende ondernemers, maar dat dit enkel een kunstmatige constructie is om ervoor te zorgen dat op de afbouw van het pand geen voorbelasting blijft drukken. Waardoor de conclusie had moeten zijn dat de apotheker enkel recht heeft op aftrek van de voorbelasting die drukt op de door hem in gebruik zijnde ruimtes.¹⁵

3.3 De factuur

Op basis van het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat het HvJ en de HR grote waarde hechten aan de rechtsbetrekking tussen de presterende en afnemende ondernemer. Vervolgens kan men zich de vraag stellen of de factuur een indicatie is voor de aanwezigheid van een rechtsbetrekking.

In het arrest van de HR van 2 december 2011¹⁶ oordeelt de HR dat op basis van art. 35 Wet OB de uit te reiken factuur de naam van de afnemer moet vermelden. Volgens de HR moet onder afnemer worden verstaan degene met wie de ondernemer een rechtsbetrekking is aangegaan. Dit is slechts anders indien uit tegenbewijs blijkt dat de werkelijke situatie anders is.¹⁷ Naar aanleiding van dit arrest bestaat er het gevaar dat men de factuur te allen tijde als leidend beschouwd om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is. Of dit een juist uitgangspunt is betwijfel ik. De presterende ondernemer kan tegen beter weten in bewust een andere naam als afnemer vermelden. Maar hij kan ook om de tuin worden geleid en onbewust een verkeerde afnemer op de factuur vermelden.

Naar mijn mening is dan ook naar aanleiding van het arrest van 2 december 2011 in Nederland niet altijd de factuur leidend bij het bepalen van de afnemer. De HR heeft reeds aangegeven dat, indien tegenbewijs geleverd kan worden, de factuur niet leidend is bij het vaststellen van de afnemer van een prestatie. Naar mijn mening kan dit tegenbewijs gevonden worden in de Europese rechtspraak. Kan een inspecteur bijvoorbeeld bewijzen dat de rechtsbetrekking met de afnemer, in casu de afnemer die op de factuur is vermeld, geen recht doet aan de commerciële en economische realiteit, dan is de factuur niet leidend op

¹³ HR 25 maart 1998, nr. 33 069, BNB 1998/181.

¹⁴ HR 1 mei 2015, nr. 13/06113, V-N 2015/23.18.

¹⁵ HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02, V-N 2006/13.20 (Halifax e.a.).

¹⁶ HR 2 december 2011, nr. 43 813, V-N 2011/66.19.

¹⁷ R.o. 3.3 HR 2 december 2011, nr. 43.813, V-N 2011/66.19.

basis van het arrest Paul Newey en heeft de ondernemer die is vermeld op de factuur geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte btw.

4. Het verbruik/gebruik

Art. 2, eerste alinea van de Eerste richtlijn (67/227/EEG)¹⁸ bepaalt dat de omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is. Op basis van dit artikel lijkt het dan ook logisch dat in de literatuur wordt gesteld dat het verbruik van belang is bij het bepalen van de afnemer. Tevens stelt art. 168 van de Btw-richtlijn dat een recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige. Naar mijn mening zijn de begrippen verbruik en gebruik niet twee naast elkaar bestaande begrippen, maar moeten deze als één en hetzelfde worden gezien. In dit hoofdstuk worden deze begrippen daarom gezamenlijk besproken.

4.1 Jurisprudentie van het HvJ

Het HvJ hanteert het criterium verbruik bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van een prestatie bij vraagstukken omtrent subsidies.¹⁹ Indien geen sprake is van verbruik is er ook geen sprake van een dienst en komt men dus niet aan het heffen van btw toe.

In de zaak Becker²⁰ was een natuurlijk persoon, de heer Becker, samen met een onderneming een fiscale eenheid voor de btw. De heer Becker werd verdacht van fraude waarbij de onderneming was bevoordeeld. De heer Becker heeft voor zijn verdediging in de fraudezaak een advocaat ingehuurd. De advocaat heeft vervolgens de rekeningen voor zijn diensten aan de onderneming gefactureerd. De vraag aan het HvJ was of de onderneming recht had op aftrek van de voorbelasting op de facturen van de advocaat. Het HvJ heeft geoordeeld dat de onderneming geen recht op aftrek heeft van de voorbelasting, omdat de diensten van de advocaat de belangen van de heer Becker hebben behartigd en niet zijn verbruikt voor belaste handelingen van de onderneming.

Mijns inziens een bijzondere uitspraak. De frauduleuze handelingen van de heer Becker hebben de onderneming gediend. De heer Becker en de onderneming waren zelfs aangemerkt als één belastingplichtige, waardoor naar mijn mening geen sprake kan zijn van een onderscheid tussen het handelen van de heer Becker in privé en het handelen van de fiscale eenheid. Hierdoor heeft enerzijds de fiscale eenheid de diensten van de advocaat verbruikt. Anderzijds is er één ondernemer die de fraude heeft gepleegd, namelijk de fiscale eenheid waarbij de fiscale eenheid een beroep heeft moeten doen op de diensten van een advocaat. Op basis van het vorenstaande ben ik van mening dat de fiscale eenheid de diensten van de advocaat heeft verbruikt en daardoor recht heeft op aftrek van voorbelasting.

Geheel anders oordeelde het HvJ in de zaak PPG Holdings B.V.²¹ PPG Holdings B.V. (hierna: PPG) had op basis van een wettelijke verplichting voor haar werknemers de pensioenregelingen ondergebracht bij een aparte stichting. Een dochteronderneming heeft met dienstverleners overeenkomsten gesloten voor de administratie van de pensioenen en het vermogensbeheer van het pensioenfonds. Deze dienstverleners hebben in dit kader facturen met btw uitgereikt aan de dochteronderneming. PPG heeft deze btw als voorbelasting in aftrek gebracht. Het HvJ heeft geoordeeld dat de btw op de kosten voor de administratie en het beheer in aftrek gebracht mogen worden als de belastbare bedrijfsactiviteiten de uitsluitende oorzaak zijn van het maken van de betreffende kosten. Dit

¹⁸ Voluit: artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Statens inzake omzetbelasting.

¹⁹ HvJ EG 29 februari 1996, C-215/94, BNB 1997/32 (Mohr).

²⁰ HvJ EU 21 februari 2013, C-104/12, V-N 2013/429 (Becker).

²¹ HvJ EU 18 januari 2012, C-26/12, V-N 2013/48.17 (PPG Holdings B.V.).

houdt dus in dat PPG de gebruiker is van de gemaakte kosten en daarmee de afnemer van de prestatie. PPG is immers wettelijk verplicht om deze kosten te maken.

Naar mijn mening kan de redenatie van het HvJ in de zaak PPG Holdings B.V. één op één worden toegepast op de zaak Becker. In de zaak Becker waren de advocaatkosten opgekomen ten aanzien van de belastbare activiteiten van de fiscale eenheid en is de fiscale eenheid de gebruiker van de diensten van de advocaat. Hieraan doet niet af dat het niet de fiscale eenheid is die zich heeft moeten verantwoorden voor de strafrechter, maar de natuurlijk persoon die voor de fiscale eenheid werkzaamheden verrichtte.

4.2 Jurisprudentie van de HR

Waar we bij de arresten van het HvJ nog tussen de regels door moeten lezen dat het gebruik c.q. gebruik van belang is bij het zijn van afnemer, hanteert de Hoge Raad de term gebruik wel expliciet bij het bepalen van de afnemer.²² In deze zaak sloot een gemeente met een zestal bedrijven, waaronder de belanghebbende, een overeenkomst in verband met de herziening van bestemmingsplannen en de reconstructie van een weg. De afspraak was dat de kosten voor de reconstructie van de weg niet ten laste mochten komen van de gemeenschap van de betreffende gemeente. Dit heeft er onder andere toe geleid dat de belanghebbende zelf een openbare aanbesteding heeft gedaan voor de werkzaamheden. Ten tijde van de daadwerkelijke werkzaamheden werd de directie gevoerd door de Openbare Werken van de betreffende gemeente. Voorafgaand aan de betaling van de rekeningen moest de betreffende aannemer eerst fiat hebben van de directie. Daarnaast moesten de werkzaamheden door de aannemer conform het bestek en in overleg met de afdeling Civieltechniek van de gemeente worden uitgevoerd. Tevens heeft de gemeente zich garant gesteld voor de aanneemsom.

De inspecteur heeft belanghebbende de aftrek van voorbelasting geweigerd, omdat hij van mening was dat niet belanghebbende, maar de gemeente de afnemer van de prestatie was. Het Hof heeft geoordeeld dat de werkzaamheden door belanghebbende zijn genoten en daarmee daadwerkelijk door haar zijn verbruikt, waardoor zij recht had op aftrek van de voorbelasting. Deze uitspraak is vervolgens door de Hoge Raad bevestigd.

Voor zover mij bekend is dit het enige arrest waarin is geoordeeld dat het gebruik van belang is bij het bepalen van de afnemer. Daarnaast had het Hof en de HR naar mijn mening op basis van de feiten van dit arrest ook kunnen bepalen dat belanghebbende afnemer was op basis van de rechtsbetrekking. Het was immers belanghebbende die de aanbesteding had gedaan. Dat de voorwaarden waaronder de aannemer de werkzaamheden moest uitvoeren voortkwamen uit de eisen van de gemeente doet daaraan niet af. Belanghebbende stelt namelijk aan de aannemer de voorwaarden waaronder deze de werkzaamheden moet verrichten.

Na dit arrest duurde het nog bijna 11 jaar voordat het HvJ het arrest PPG Holding B.V. zou wijzen. De arresten van de HR en het HvJ hebben echter wel dezelfde strekking. De ondernemers uit het arrest van de HR waren op basis van de afspraken met de gemeente verplicht om de kosten voor de reconstructie van de weg voor hun rekening te nemen. Vergelijkbaar met de wettelijke plicht om een pensioenfonds voor de werknemers op te richten uit het arrest PPG Holding B.V. van het HvJ. Op basis van deze verplichtingen kan dus nog steeds worden geoordeeld dat de ondernemer de gebruiker is van de prestatie en daarmee de afnemer.

²² HR 14 maart 2001, nr. 36257, BNB 2001/213.

5. Beschikkingsmacht

Voor de invulling van het criterium beschikkingsmacht is het meest relevante arrest Auto Lease Holland²³. Auto Lease Holland B.V. (hierna: Auto Lease) is een Nederlandse leasemaatschappij van motorvoertuigen. Auto Lease bood aan haar klanten de mogelijkheid om een overeenkomst te sluiten voor de brandstofadministratie. Dit houdt in dat de lessee de door hem geleasede auto voltankt en betaalt door middel van een brandstofkaart van kredietkaartenbedrijf DKV.

Op de brandstofkaart is Auto Lease aangemerkt als klant van DKV en DKV rekent ook regelmatig af met Auto Lease. Op de afrekening wordt een specificatie gegeven van de verschillende leveringen per voertuig. De lessee betaalt elke maand aan Auto Lease een voorschot van het vermoedelijke brandstofverbruik.

De lessees konden met de brandstofkaart ook tanken in het buitenland, waaronder Duitsland. Voor de leveringen van Duitse pomphouders verzocht Auto Lease om een teruggaaf van de in Duitsland betaalde voorbelasting. De Duitse belastingdienst weigerde deze voorbelasting terug te betalen, omdat men van mening was dat niet Auto Lease de btw had betaald, maar de lessee van de betrokken auto.

Volgens de Duitse regering en de Commissie is het voltanken van de auto's een rechtstreekse levering van brandstof aan de lessee.

Het HvJ overweegt dat op grond van artikel 5, eerste lid van de Zesde Richtlijn als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.²⁴

Op basis van het arrest Safe²⁵ stelt het HvJ vervolgens vast dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak.²⁶ Het is dus van belang om vast te stellen wie de beschikkingsmacht had over de geleverde brandstof. Het HvJ oordeelt dat de lessee als eigenaar kan beschikken over de geleverde brandstof. De lessee tankt aan de pomp, waarbij Auto Lease niet kan beslissen hoe en waarvoor de betreffende brandstof wordt gebruikt. Omdat Auto Lease niet de beschikkingsmacht heeft over de betreffende brandstof, heeft zij geen recht op aftrek van voorbelasting volgens het HvJ.

Het HvJ komt vervolgens in de zaak *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa v Warszawie* (hierna: WAM)²⁷ tot een tegenovergesteld oordeel. In deze casus betrof het de doorlevering van water, elektriciteit, verwarming en het ophalen van afval door een verhuurder aan particuliere en zakelijke afnemers. De verhuurder sluit met de leveranciers een overeenkomst en rekent vervolgens de kosten van deze leveringen af met haar huurders op basis van het werkelijke verbruik. Het HvJ heeft hierbij geoordeeld dat de verhuurder de overeenkomsten voor de prestaties afsluit met de leveranciers en daarom recht heeft op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de leveringen aan hem.

Volgens het HvJ is er een duidelijk verschil tussen de casus in Auto Lease en WAM welke een andere uitkomst rechtvaardigt. Bij Auto Lease was het de lessee die zelf de beslissing nam waar en welke kwaliteit brandstof hij tankte. In de zaak WAM heeft de huurder niet de mogelijkheid om zelf de leverancier van het water, elektriciteit en verwarming en de

²³ HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01, V-N 2003/13.18.

²⁴ HvJ 6 februari r.o 31.

²⁵ HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88, BNB 1990/271.

²⁶ HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88, BNB 1990/271, r.o. 32.

²⁷ HvJ EU 16 april 2015, nr. C-42/14, V-N 2015/22.19.9.

dienstverlener voor het ophalen van het afval te kiezen. Dit betekent dat de verhuurder een tussenschakel is in de dienstverlening. Op basis van de rechtsbetrekking die de verhuurder met de leveranciers en de dienstverlener heeft is het HvJ van mening dat de verhuurder de afnemer van de prestaties is en daarmee een recht heeft op aftrek van voorbelasting.

Merkx²⁸ is van mening dat een onderscheid gemaakt moet worden tussen reguliere leveringen enerzijds en met leveringen gelijkgestelde prestaties en diensten anderzijds. Bij het bepalen van de afnemer bij reguliere leveringen is de beschikkingsmacht van belang en bij met leveringen gelijkgestelde prestaties en diensten de rechtsbetrekking. Ik ben het in deze niet met Merkx eens. Het HvJ geeft naar mijn mening duidelijk in de zaak WAM aan dat het verschil in het dictum tussen Auto Lease en WAM erin is gelegen dat de huurders in de zaak WAM niet de keuze hebben in de leverancier en dat de lessees bij Auto Lease dat wel hebben. Dit verschil heeft dus geen relatie met de prestatie.

²⁸ Merkx, M.M.W.D. 9 februari 2016, Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht, WFR 2016/33.

6. Bijzondere arresten van het HvJ

6.1 Faxworld

In de zaak Faxworld²⁹ ging het om een Vorgründungsgesellschaft (Faxworld), vergelijkbaar met een Nederlandse B.V. i.o. Faxworld heeft voorbereidende werkzaamheden verricht voor de oprichting van een Aktiengesellschaft, vergelijkbaar met een N.V. in Nederland. Voor deze werkzaamheden heeft Faxworld kosten met btw gemaakt. Verder heeft Faxworld als enige activiteit de overdracht van haar activa en passiva aan de opgerichte Duitse N.V. De overdracht van Faxworld vindt plaats doormiddel van een overdracht van algemeenheid van goederen en/of diensten. Dit betekent dat er geen levering plaatsvindt en Faxworld volgens de Duitse belastingdienst geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

Het HvJ overweegt in deze specifieke situatie dat Faxworld de belaste handelingen van de Duitse N.V. in aanmerking mag nemen om haar voorbelasting in aftrek te brengen. Dit om de neutraliteit van de belastingdruk te kunnen waarborgen.³⁰

Deze uitkomst is natuurlijk een zegen voor de praktijk. Maar is het ook een goede uitkomst als de criteria rechtsbetrekking, verbruik en beschikkingsmacht worden toegepast?

De rechtsbetrekking in deze zaak was die tussen de leveranciers en Faxworld, waarbij ik veronderstel dat Faxworld beschikt over een juist opgemaakte factuur. Het verbruik ligt ook bij Faxworld. De doelstelling van Faxworld is het doen van voorbereidende werkzaamheden voor de Duitse N.V. De aan haar geleverde diensten gebruikt zij daarmee voor haar eigen activiteiten. Daarnaast heeft Faxworld de beschikkingsmacht over de afgenomen prestaties tot het moment dat de activa en passiva wordt overgedragen aan de Duitse N.V. Op basis van het vorenstaande moet dus worden geoordeeld dat Faxworld de afnemer is van de prestaties.

Het recht op aftrek van voorbelasting is daarnaast nog afhankelijk van de aanwending. Worden de prestaties aangewend voor btw-belaste handelingen dan heeft de afnemer van de prestatie recht op aftrek van de voorbelasting. Faxworld verricht geen btw-belaste activiteiten en daarmee dus geen recht op aftrek van voorbelasting. Het HvJ maakt vervolgens een U-bocht om alsnog tot aftrek van voorbelasting te komen door de btw-belaste activiteiten van de Duitse N.V. toe te rekenen aan Faxworld. Naar mijn mening bestaat voor deze U-bocht geen wettelijke basis. Het HvJ laat hiermee het beginsel van neutraliteit prevaleren boven de wet.

6.2 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn

In deze Poolse zaak³¹ hebben twee vennoten op 22 december 2006 gezamenlijk een groeve gekocht. De aankoop van deze groeve was belast met btw. Vervolgens hebben de twee vennoten op 26 april 2007 bij de notaris een vennootschap opgericht. De notaris heeft op dezelfde dag een factuur uitgereikt aan de vennootschap voor zijn diensten. De vennootschap brengt in juni 2007 de voorbelasting in aftrek met betrekking tot de aankoop van de groeve en de notariskosten. Deze aftrek wordt door de Poolse Belastingdienst geweigerd.

²⁹ HvJ EG 29 april 2004, C-137/02, BNB 2004/286 (Faxworld).

³⁰ HvJ EG 29 april 2004, C-137/02, BNB 2004/286, r.o. 42.

³¹ HvJ EU 1 maart 2012 C-280/10, V-N 2012/17.17 (Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn).

Het HvJ komt vervolgens tot de conclusie dat de vennootschap het recht op aftrek van de voorbelasting niet mag worden geweigerd. Het is volgens het HvJ in strijd met het EU-recht om zowel de vennoten als de vennootschap de aftrek van voorbelasting te weigeren. Tevens is het in strijd met het EU-recht om de aftrek van voorbelasting te weigeren omdat de factuur voor de aankoop van de groeve was opgemaakt op naam van de vennoten, met inachtneming van het feit dat de aankoop van de groeve plaats heeft gevonden voor oprichting van de vennootschap.

In r.o. 30 oordeelt het HvJ dat de vennoten aangemerkt kunnen worden als belastingplichtigen, omdat eenieder die investeringshandelingen verricht welke nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie van onroerende goederen aan te merken is als belastingplichtige. De inbreng van de groeve in de vennootschap is echter op basis van de Poolse wetgeving vrijgesteld van btw, waardoor de vennoten geen btw-belaste prestaties verrichten en op basis daarvan eveneens geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Deze uitwerking lijkt sterk op de niet belastbare overdracht van een onderneming zoals in de hiervoor genoemde zaak Faxworld aan de orde was. En ook hier wordt deze situatie als onwenselijk gezien door het HvJ.³² Ook in deze zaak is het HvJ van mening dat op basis van de verzekering van de neutraliteit van de belastingdruk het mogelijk moet zijn om de voorbelasting in aftrek te nemen.³³ Dit houdt in dat het recht op aftrek niet belemmerd mag worden bij zowel de vennoten als bij de vennootschap.

Een formele voorwaarde voor het recht op aftrek van voorbelasting is het beschikken over een juiste factuur. De vennootschap in deze zaak beschikte niet over een dergelijke factuur ten aanzien van de aankoop van de groeve. De factuur was immers uitgereikt aan de vennoten van de vennootschap. Het HvJ oordeelt dat een dergelijk formeel vereiste niet in de weg mag staan aan de aftrek van voorbelasting.³⁴ Wel is het hierbij van belang dat de vennootschap btw-belaste handelingen gaat verrichten met de groeve en daarmee voldoet aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting.³⁵

Ook hier is sprake van een zeer wenselijke uitkomst voor de praktijk. Maar wederom is het de vraag of dit een juist arrest is.

Het HvJ komt tot de conclusie dat de vennootschap recht heeft op aftrek van voorbelasting. Ten aanzien van de aankoop van de groeve bestaat er geen rechtsbetrekking tussen de vennootschap en de verkoper van de groeve. Dit blijkt ook uit de factuur. De factuur is namelijk uitgereikt aan de op dat moment toekomstige vennoten.

Het verbruik c.q. gebruik van de groeve is wel aan de vennootschap toe te kennen, waarbij het gebruik leidt tot btw-belaste activiteiten.

Daarnaast is de beschikkingsmacht ten tijde van de levering in handen van de vennoten. Op het moment dat de voorbelasting in aftrek wordt gebracht is de beschikkingsmacht echter in handen van de vennootschap doordat de vennoten de groeve hebben ingebracht.

Op basis van de laatste twee voorwaarden kan worden gesteld dat de vennootschap de afnemer is van de prestatie. Feit blijft alleen dat de vennootschap niet beschikt over een

³² HvJ EU 1 maart 2012 C-280/10, V-N 2012/17.17, r.o. 32.

³³ HvJ EU 1 maart 2012 C-280/10, V-N 2012/17.17, r.o. 35.

³⁴ HvJ EU 1 maart 2012 C-280/10, V-N 2012/17.17, r.o. 45.

³⁵ HvJ EU 1 maart 2012 C-280/10, V-N 2012/17.17, r.o. 44.

juiste factuur, waarmee het recht op aftrek van voorbelasting vanuit formeel oogpunt dus niet geëffectueerd kan worden.

Evenals in de zaak Faxworld is het HvJ in deze casus van mening dat de wettelijke bepalingen opzij gezet moeten worden om de neutraliteit van de belastingheffing te waarborgen.

7. Conclusie

Om te kunnen bepalen wie de afnemer is van een prestatie en wie dus het recht op aftrek van btw toekomt zijn de volgende criteria een aanwijzing:

- de rechtsbetrekking;
- het verbruik c.q. gebruik; *en*
- de beschikkingsmacht.

De rechtsbetrekking is het criteria dat als eerste getoetst moet worden bij de beantwoording van de vraag wie de afnemer is van een prestatie. De rechtsbetrekking is goed controleerbaar, partijen hebben met elkaar een overeenkomst gesloten waaruit blijkt wie de afnemer is van de prestatie. Daarnaast hebben we nog de factuur waaruit af te leiden valt aan wie de presteerder heeft gepresteerd. Slechts wanneer deze rechtsbetrekking een kunstmatige constructie vormt, die geen recht doet aan de economische en commerciële realiteit moet worden afgeweken van de rechtsbetrekking. Naar mijn mening komen dan de aspecten van verbruik c.q. gebruik en de beschikkingsmacht kijken.

Op basis van het criteria verbruik c.q. gebruik moet blijken dat de gemaakte kosten uitsluitend hun oorzaak vinden in de belastbare bedrijfsactiviteiten. Daar staat dan weer tegenover dat op basis van het criteria beschikkingsmacht de levering of dienst wel tot de beschikking heeft moeten staan van de ondernemer die de btw in aftrek wenst te brengen. Maakt een ondernemer wel kosten in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten, maar kan deze ondernemer niet beslissen hoeveel van de goederen of diensten wordt gebruikt en waar deze goederen of diensten worden afgenomen, dan wordt de betreffende ondernemer niet gezien als de afnemer van de prestatie.

Naar mijn mening zitten de HR en het HvJ in deze ook op één lijn. Echter in situaties waar de toepassing van de wet er toe leidt dat geen recht op aftrek genoten kan worden bij btw-belaste prestaties lijkt het erop dat het HvJ op basis van het neutraliteitsbeginsel alle hiervoor weergegeven criteria naast zich neerlegt om tot het recht op aftrek van btw te komen. Een dergelijke uitspraak is mij in de Nederlandse rechtspraak niet bekend.

Literatuurlijst

Lamers, J.J.M., De Parabel van Cheops, WFR 2004/1833

Merkx, M.M.W.D., Afnemer in de btw: wie is het?, WFR 2012/1011

Merkx, M.M.W.D. 9 februari 2016, Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht, WFR 2016/33