

---

---

## **Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG: (snel)weg naar onbelast eindgebruik, of doodlopende weg?**

*In welke situaties creëert het Hof van Justitie EU een mogelijkheid tot onbelast eindgebruik?*

---

---

**Geschreven door: Dhr. R.P.H. Keuren LL.M.  
Post-Master Indirecte belastingen 2020-2021**

---

## Inhoudsopgave

Inhoudsopgave .....	1
Lijst met gebruikte afkortingen .....	3
1. Inleiding.....	4
1.1 Introductie .....	4
1.2 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG .....	4
1.3 Probleemstelling.....	5
1.4 Opbouw verhandeling .....	5
2. Rechtskarakter btw-systeem.....	6
2.1 Inleiding .....	6
2.2 Rechtskarakter van de btw.....	6
3. Relevante onderwerpen .....	8
3.1 Introductie .....	8
3.2 Economische activiteit en btw-belastbare prestaties.....	8
3.2.1 Algemeen .....	8
3.2.2 Ruiltransacties.....	9
3.3 Afnemerschap.....	10
3.3.1 Algemeen .....	10
3.3.2 Criteria afnemerschap .....	11
3.3.2.1 Rechtsbetrekking .....	11
3.3.2.2 Factuur.....	11
3.3.2.3 Beschikkingsmacht .....	12
3.3.2.4 Gebruik .....	12
3.3.3. Tussenconclusie.....	12
3.4 Aftrek van btw-voorbelaasting.....	13
3.4.1 Algemeen .....	13
3.4.2 Directe kosten .....	13
3.4.2.1 Verdiscontering .....	14
3.4.2.2 Finaliteit .....	14
3.4.2.3 Causaliteit .....	14
3.4.3 Algemene kosten.....	15
3.5 Fictief belastbare prestaties .....	16
3.5.1 Fictieve levering van goederen.....	16
3.5.2 Fictieve diensten.....	17
3.6 Tussenconclusie .....	17
4. Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG-arrest .....	18

4.1	Inleiding.....	18
4.2	Feiten en omstandigheden.....	18
4.3	Overwegingen Hof van Justitie.....	19
4.3.1	Eerste vraag – Aftrek van btw-voorbelasting?.....	19
4.3.1	Tweede vraag – Prestatie onder bezwarende titel? .....	19
4.3.2	Derde vraag – Fictief belastbare prestaties?.....	20
5.	Onbelast eindgebruik?.....	21
5.1	Aftrek van btw-voorbelasting.....	21
5.2	Prestaties onder bezwarende titel.....	22
5.3	Fictief belastbare prestaties .....	24
5.4	Onbelast eindgebruik, met mate? .....	25
6.	Conclusie.....	26
	Literatuurlijst .....	27

## Lijst met gebruikte afkortingen

AG	Advocaat-Generaal
Art.	artikel
Btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
EEG	Europese Economische Gemeenschap
Eerste richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting
Tweede Richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
Iberdrola	Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD
MHI	Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG
m.nt.	met noot
p.	pagina
r.o.	rechtsoverweging
Vos	Vos Aannemingen BVBA
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

## 1. Inleiding

### 1.1 Introductie

Kosten gaan voor de baat uit. Dit zal de meeste ondernemers bekend voorkomen. Zij maken dan ook verscheidene kosten om hun bedrijfsactiviteiten uit te kunnen oefenen. Bijvoorbeeld; het aanschaffen van (handels)voorraden, investeringen in bedrijfsmiddelen, werven van personeel, maken van marketing-, reclame- en advieskosten en het opstellen van de jaarrekening. Het grootste gedeelte van de kosten die een ondernemer maakt zal hij in de regel ten gunste van de eigen bedrijfsactiviteiten maken.

Echter, in de praktijk komt het voor dat ondernemers kosten op zich nemen voor handelingen die uiteindelijk ook ten gunste komen van derden. Bijvoorbeeld:

- De aanleg van gemeenschapsvoorzieningen ten behoeve van de realisatie van een bestemmingsplan waarbij deze gemeenschapsvoorzieningen zullen worden overgedragen aan de betrokken gemeente.
- Werkgevers die ten behoeve van de – in het kader van een reorganisatie – ontslagen werknemers een outplacementbureau inschakelen teneinde deze werknemers te assisteren bij het vinden van een nieuwe arbeidsplaats buiten het bedrijf.
- Een apotheek die de verbouwingskosten en de kosten voor de inrichting van een bedrijfsverzamelgebouw waarin ook huisartsen zijn gevestigd voor eigen rekening neemt.

Er zijn verschillende bedrijfseconomische redenen waarom de ondernemer deze kosten zal willen dragen. Bijvoorbeeld, omdat dit in de branche gebruikelijk is, of de ondernemer voornemens is zijn bedrijfsactiviteiten uit te breiden en bereid is daarvoor bepaalde kosten te maken en investeringen te verrichten.

Vanuit het oogpunt van de ondernemer zijn dergelijke kosten voor hem nodig om zijn bedrijfsactiviteiten te verrichten dan wel uit te breiden. Derhalve zal door de ondernemer in de praktijk niet veel worden stilgestaan bij de vraag of de btw-voorbelasting op dergelijke kosten die gedeeltelijk ook tot ge- of verbruik bij derden leiden wel voor (volledige) aftrek van btw-voorbelasting in aanmerking komt. Desondanks is toch steeds relevant te bepalen of en zo ja, in hoeverre er recht op aftrek van btw-voorbelasting bestaat voor de ondernemer. Dit blijkt des te meer uit een recente uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'HvJ') in een btw-procedure. Alhoewel de desbetreffende procedure tot een – voor de ondernemer – gunstige uitkomst leidde, hoeft dit door het feitelijke karakter van de behandeling door het HvJ niet in alle gevallen zo te zijn.

### 1.2 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

Op 16 september 2020 heeft het HvJ arrest gewezen in de zaak Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG (hierna: 'MHI')<sup>1</sup>. Samengevat oordeelde het Hof van Justitie dat MHI recht heeft op aftrek van btw-voorbelasting die drukt op de kosten voor het uitbreiden van een toegangsweg. Bijzonder in deze casus was dat de desbetreffende weg niet in eigendom is bij MHI, maar bij de gemeente. Volgens het HvJ heeft dit geen gevolgen voor het recht op aftrek van btw-voorbelasting bij MHI voor zover die uitbreidingswerkzaamheden niet verder gingen dan noodzakelijk was om MHI in staat te stellen zijn economische activiteit uit te oefenen. Een en ander onder de voorwaarde dat de gemaakte kosten zijn begrepen in de prijs van de door MHI verrichte activiteiten. Daarnaast oordeelde het HvJ dat de uitbreidingswerkzaamheden aan de weg niet kwalificeren als een (fictief) belastbare prestatie jegens de gemeente.

---

<sup>1</sup> HvJ 16 september 2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), V-N 2020/52.21.

### 1.3 Probleemstelling

In 2017 is het HvJ – wat het recht op aftrek van btw-voorbelasting betreft – tot een soortgelijk oordeel gekomen in de zaak Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD (hierna: ‘Iberdrola’)<sup>2</sup>. Iberdrola was voornemens een vakantiedorp te realiseren. Om dit mogelijk te maken was het evenwel noodzakelijk een gemeentelijk pompstation voor afvalwater te herstellen. Zonder herstel van het pompstation was het niet mogelijk om het vakantiedorp ook op het pompstation aan te sluiten. Het HvJ oordeelde dat Iberdrola recht had op aftrek van btw-voorbelasting in verband met het herstel van het pompstation voor zover de herstelwerkzaamheden niet verder gaan dan noodzakelijk is om Iberdrola in staat te stellen om zijn economische activiteiten uit te oefenen, en de kosten van de herstelwerkzaamheden zijn inbegrepen in de prijs van Iberdrola’s economische activiteiten. In deze zaak kwam destijds echter niet aan de orde of Iberdrola wellicht ook een (fictief) belastbare prestatie verrichtte jegens de gemeente die eigenaar is van het pompstation.

Ook in een recent gewezen arrest inzake Vos Aannemingen BVBA (hierna: ‘Vos’)<sup>3</sup> ging het HvJ in op de vraag of Vos recht heeft op aftrek van btw-voorbelasting in verband met kosten die ook deels ten goede komen van een derde.

Omdat het HvJ in de hiervoor benoemde arresten een recht op aftrek van btw-voorbelasting toekent aan de betrokken ondernemer die de kosten maakt, maar geen sprake is van (fictief) belaste prestaties lijkt de mogelijkheid tot onbelast eindgebruik te bestaan. Omdat dit naar mijn mening niet overeenkomt met de doelstellingen van de btw, zal ik in deze verhandeling de volgende probleemstelling onderzoeken:

*“Creëert het HvJ in het Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG-arrest een mogelijkheid tot onbelast eindgebruik?”.*

Deze probleemstelling zal ik vanuit zowel het oogpunt van het recht op aftrek als de (fictief) belastbare prestatie onderzoeken. Ik zal tevens onderzoeken in welke situaties het HvJ onbelast eindgebruik gerechtvaardigd acht.

### 1.4 Opbouw verhandeling

Om de hiervoor geformuleerde probleemstelling te beantwoorden begin ik dit onderzoek met het rechtskarakter van het btw-systeem. Vervolgens zal ik enkele relevante onderwerpen behandelen aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ. Daarna zet ik het MHI-arrest uiteen en toets ik dit aan het rechtskarakter van de btw en de eerdere jurisprudentie van het HvJ. Daarbij zal ik onderzoeken of er specifieke voorwaarden en/of omstandigheden zijn waarin het HvJ onbelast eindgebruik gerechtvaardigd acht. Ik beëindig het onderzoek met een conclusie.

---

<sup>2</sup> HvJ 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD), V-N 2017/46.15.

<sup>3</sup> HvJ 1 oktober 2020, C-405/19 (Vos Aannemingen BVBA), V-N 2020/52.20.

## 2. Rechtskarakter btw-systeem

### 2.1 Inleiding

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden is het van belang om vast te stellen wat de btw beoogt te belasten. Het doel van een wet of richtlijn komt tot uiting in het algemene beginsel dat hieraan ten grondslag ligt, ook wel rechtskarakter genoemd.

### 2.2 Rechtskarakter van de btw

De basis voor het btw-systeem zoals wij dat in zijn huidige vorm kennen werd gelegd op 11 april 1967 in Brussel. Op deze datum richtte de Raad van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: 'EEG') de "*Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting*" (hierna: 'Eerste richtlijn') tot de lidstaten van deze voorloper van de Europese Unie<sup>4</sup>. Op grond van deze richtlijn werd een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde geïntroduceerd.

Dit gemeenschappelijke stelsel beruiste op het beginsel dat van goederen en diensten een *algemene verbruiksbelasting* wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten. Om te waarborgen dat slechts het uiteindelijke 'verbruik' aan de heffing was onderworpen, kende de Eerste richtlijn ook een recht op aftrek toe voor goederen en diensten die rechtstreeks onderdeel zijn van de prijs<sup>5</sup>. Dat dit beginsel een belangrijke – zo niet de belangrijkste – pijler is onder het btw-systeem blijkt wel uit het feit dat dit ruim een halve eeuw later nog steeds<sup>6</sup> hét beginsel is waar het btw-systeem op is gestoeld<sup>7</sup>.

In de literatuur zijn door diverse auteurs verschillende definities van 'verbruiksbelasting' geformuleerd. Mijn inziens sluit de definitie die Van Kesteren en Van Hilten hanteren het beste aan bij het rechtskarakter van de btw: "...een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren"<sup>8</sup>. Dit zal ik hierna verder toelichten.

Kenmerkend onderdeel van het rechtskarakter van de btw is dat een recht op aftrek van btw wordt toegekend voor de btw die andere belastingplichtige aan een belastingplichtige in rekening brengen ter zake van de goederen en diensten die hij gebruikt voor btw-belaste prestaties<sup>9</sup>. Hiermee wordt bereikt dat in principe effectief geen btw drukt op de goederen en diensten in de productieketen. Slechts een consument – die geen recht op aftrek van btw-voorbelasting heeft omdat deze in de regel geen btw-belaste prestaties verricht – zal de btw-druk ervaren<sup>10</sup>. Derhalve beoogt de btw – als verbruiksbelasting – uitsluitend het *consumptieve verbruik* te belasten.

---

<sup>4</sup> Bij het verdrag van Rome van 25 maart 1957 werd de Europese Economische Gemeenschap opgericht. Nederland, België, Luxemburg, Frankrijk, Italië en (West-) Duitsland verenigden zich om samen te werken aan integratie en economische groei door middel van handel.

<sup>5</sup> Eerste richtlijn, artikel 2.

<sup>6</sup> Ondanks dat dit rechtskarakter niet expliciet was opgenomen in de andere richtlijnen inzake de omzetbelasting (bijvoorbeeld de Tweede en de Zesde richtlijn), is het rechtskarakter mijn inziens wel impliciet onderdeel gebleven van het btw-systeem.

<sup>7</sup> Btw-richtlijn, artikel 1, lid 2.

<sup>8</sup> Van Hilten en van Kesteren, *Omzetbelasting*, p.5.

<sup>9</sup> Btw-richtlijn, artikel 1, lid 2 en artikel 168.

<sup>10</sup> Dit geldt uiteraard ook voor een ondernemer/belastingplichtige in de productieketen die btw-vrijgestelde activiteiten verricht.

Omdat 'verbruik' dan wel 'consumptie' in de praktijk lastig te kwalificeren en te kwantificeren is<sup>11</sup>, wordt btw geheven over alles wat de leverancier van zijn afnemer als tegenprestatie verkrijgt of dient te verkrijgen voor zijn levering van goederen of de verrichte diensten<sup>12</sup>. Vanuit praktische overwegingen wordt de btw-heffing derhalve gebaseerd op de bestedingen van de consument.

Aangezien de btw wordt geheven van degene die de levering van goederen of de dienst verricht en niet van de consument die de besteding doet, is sprake van een indirecte verbruiksbelasting.

---

<sup>11</sup> Denk hierbij aan het alom bekende voorbeeld van Reugebrink over de consument die in de winkel een fles melk koopt en deze op weg naar huis kapot laat vallen. De consument heeft de melk dan nog niet geconsumeerd, maar heeft in de winkel wel al btw betaald over de fles melk. J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, p.6

<sup>12</sup> Btw-richtlijn, artikel 73.



### 3. Relevante onderwerpen

#### 3.1 Introductie

Teneinde te onderzoeken of het HvJ in het MHI-arrest een mogelijkheid tot onbelast eindgebruik creëert is het van belang om ook de eerdere jurisprudentie van het HvJ in ogenschouw te nemen. Derhalve zal ik in dit onderdeel enkele relevante onderwerpen – en met name de gewezen jurisprudentie van het HvJ – analyseren.

Allereerst zal ik behandelen wanneer sprake is van een economische activiteit en btw-belastbare prestaties. Vervolgens ga ik in op de vraag wie in de regel als afnemer van de prestatie dient te worden gezien. Daarna zet ik uiteen in welke gevallen er recht op aftrek van btw-voorbelaasting bestaat en ga ik in op de fictief belastbare prestaties. Ik eindig dit hoofdstuk met een tussenconclusie waarbij ik alvast kort in ga op de uitspraak van het HvJ in de MHI-zaak.

#### 3.2 Economische activiteit en btw-belastbare prestaties

##### 3.2.1 Algemeen

Op grond van artikel 9, lid 1, van de Btw-richtlijn kwalificeert *“eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”* als belastingplichtige voor de btw.

Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ dient het begrip ‘belastingplichtige’ en met name ‘eenieder’ ruim gedefinieerd te worden. Zowel natuurlijke personen, publiek- en privaatrechtelijke rechtspersonen en entiteiten die geen rechtspersoonlijkheid bezitten worden als belastingplichtige beschouwd, mits zij objectief gezien de voorwaarden van artikel 9, lid 1, van de Btw-richtlijn vervullen<sup>13</sup>.

Teneinde vast te stellen of een subject inderdaad als belastingplichtige handelt, dient vastgesteld te worden of het desbetreffende subject een economische activiteit verricht<sup>14</sup>. Op grond van artikel 9, lid 2 van de Btw-richtlijn worden *“alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”* als economische activiteit aangemerkt. Echter, van een economische activiteit in de zin van deze bepaling, is slechts sprake indien die activiteit tot gevolg heeft dat een belastbare prestatie in de zin van artikel 2 van de Btw-richtlijn wordt verricht<sup>15</sup>.

Om te bepalen of een prestatie binnen de werkingssfeer van de btw valt, moet de desbetreffende prestatie eerst vanuit de doelstellingen en kenmerken van het EU btw-systeem worden getoetst<sup>16</sup>. In dat verband is met name de doelstelling; het belasten van ‘verbruik’ – zoals reeds opgenomen in artikel 2 van de Eerste richtlijn – relevant<sup>17</sup>. Hierbij is van belang om vast te stellen of de prestaties leiden tot ‘verbruik’. Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ leidt een verbintenis die noch de bevoegde nationale autoriteiten noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als ‘verbruikers’ kunnen worden aangemerkt, niet tot

<sup>13</sup> HvJ 16 september 2020, C-312/19 (XT), V-N 2020/45.16, r.o. 39.

<sup>14</sup> Aangezien het HvJ een ruime interpretatie van het begrip ‘belastingplichtige’ voorstaat, zal ik in dit onderzoek uitsluitend in gaan op het (deel)begrip ‘economische activiteit’. De (deel)begrippen ‘plaats’, ‘zelfstandig’ en ‘oogmerk of het resultaat’ gaan buiten het bereik van dit onderzoek.

<sup>15</sup> A-G Kokott 23 december 2015, C-520/14 (Gemeente Borsele), V-N 2015/11.15, r.o. 32 en HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), V-N 2016/27.20, r.o. 21.

<sup>16</sup> HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landbodem Agrardienste), V-N 1998/5.27, r.o. 21.

<sup>17</sup> Zie ook onderdeel 2.2. Rechtskarakter van de btw.

een belastbare prestatie in de zin van de btw<sup>18</sup>. Om een goederenlevering of dienstverrichting als een belastbare prestatie aan te kunnen merken is derhalve allereerst vereist dat deze prestatie een identificeerbare afnemer een voordeel verschaft waardoor deze als gebruiker van de prestatie kan worden beschouwd<sup>19</sup>.

Op grond van artikel 2, lid 1, onderdelen a en c, van de Btw-richtlijn worden leveringen van goederen en diensten aan de btw onderworpen wanneer zij door een als zodanig handelende belastingplichtige en onder bezwarende titel worden verricht. Een goederenlevering of dienstverrichting wordt slechts onder bezwarende titel verricht indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en de werkelijk ontvangen tegenprestatie van de ontvanger. Van een rechtstreeks verband is sprake indien er tussen de leverancier en ontvanger over en weer prestaties worden uitgewisseld in het kader van onderlinge rechtsbetrekking. Daarbij is tevens van belang dat de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de voor de ontvanger verrichte prestatie<sup>20</sup>. In de regel zal bij een (commerciële) rechtsbetrekking veelal sprake zijn van een tegenprestatie (de vergoeding) die overeenkomt met de waarde van de geleverde goederen of de verrichte dienst. In dergelijke gevallen is dan ook sprake van een prestatie die onder bezwarende titel is verricht. Dit is evenwel anders indien de ontvangen vergoeding louter symbolisch of geheel afwezig is<sup>21</sup>. In een dergelijk geval is geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel.

Indien de presterende belastingplichtige een betaling in geld als tegenprestatie ontvangt, is in de regel overduidelijk dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Echter, het komt ook voor dat de presterende belastingplichtige geen geldelijke vergoeding ontvangt, maar een vergoeding in natura. Dat ook in dergelijke gevallen sprake is van een belastbare prestatie zal ik hierna in onderdeel 3.2.2. uiteenzetten.

Wat betreft de vereiste wederkerigheid tussen de prestatie en de tegenprestatie besteed ik ook nog kort aandacht aan eenzijdige rechtshandelingen van een overheidslichaam. Volgens het HvJ kwalificeert de levering van een onroerende zaak aan de overheid ter voldoening van een belastingschuld niet als een belastbare prestatie. Het innen van belasting is immers uitsluitend een bevoegdheid van de overheid en kwalificeert niet als een prestatie van de overheid aan de belastingplichtige. De levering van de onroerende zaak kan dan evenmin als tegenprestatie worden aangemerkt<sup>22</sup>.

### 3.2.2 Ruiltransacties

Ondanks dat voor de kwalificatie als prestatie onder bezwarende titel vereist is dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen een goederenlevering of dienstverrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie, is evenwel niet vereist dat de tegenprestatie uit een geldsom dient te bestaan. Indien de tegenprestatie bestaat uit een wederkerige goederenlevering of dienstverrichting door de ontvanger aan de leverancier, is sprake van een prestatie onder bezwarende titel indien:

- een rechtstreeks verband bestaat tussen de onderling verrichte leveringen en/of dienstverrichtingen; en
- de waarde van de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt.

---

<sup>18</sup> HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), V-N 1996/1648.27 en HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.27.

<sup>19</sup> HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.27, r.o. 24.

<sup>20</sup> HvJ 3 maart 1994, CC93/16 (Tolsma), V-N 1994/1069.25, r.o. 13 en 14.

<sup>21</sup> HvJ 1 april 1982, C-89/81 (Hong-Kong Trade), V-N 1982/2192.23 en HvJ 21 september 1988, C-50/87 (Commissie – Frankrijk), ECLI:EU:C:1988:429.

<sup>22</sup> HvJ 11 mei 2017, C-36/16 (Posnania Investment), V-N 2017/26.13, r.o. 34.

Ruilovereenkomsten waarbij de tegenprestatie (gedeeltelijk) in natura wordt betaald en prestaties waarvoor een geldsom wordt ontvangen als tegenprestatie, zijn vanuit economisch en commercieel oogpunt immers twee identieke situaties<sup>23</sup>.

De ontvangen tegenprestatie in natura maakt derhalve onderdeel uit van de maatstaf van heffing voor de belastbare prestatie. Aangezien de maatstaf van heffing bestaat uit de daadwerkelijk ontvangen (subjectieve) tegenprestatie en niet uit een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde<sup>24</sup>, omvat de maatstaf van heffing de waarde die de begunstigde van de tegenprestatie (de presterende belastingplichtige) toekent aan de goederenleveringen en/of dienstverrichtingen die hij als tegenprestatie ontvangt<sup>25</sup>. In de praktijk zal dit mijn inziens veelal blijken uit de waarde die de presterende ondernemer bereid is op te geven om de tegenprestatie in natura te ontvangen<sup>26</sup>.

In gevallen waarbij de tegenprestatie in natura van een niet-belastingplichtige wordt ontvangen, is de transactie voor de btw in beginsel afgerond zodra de maatstaf van heffing is vastgesteld en in de btw-aangifte van de presterende belastingplichtige is betrokken. Echter, indien de tegenprestatie van een andere – als zodanig handelende – belastingplichtige wordt ontvangen, vormt dit – behoudens de tegenprestatie voor een belastbare prestatie – ook een ‘eigen’ belastbare prestatie voor die andere belastingplichtige die op zijn eigen merites dient te worden beoordeeld<sup>27</sup>.

### 3.3 Afnemerschap

#### 3.3.1 Algemeen

Op grond van het algemene beginsel van het btw-systeem is een belastingplichtige die btw-belaste prestaties verricht ook gerechtigd de btw die een andere belastingplichtige aan hem in rekening heeft gebracht en wordt gebruikt voor de eigen uitgaande belaste prestaties van de belastingplichtige, in aftrek te brengen<sup>28</sup>. De btw-richtlijn preciseert in dat kader tevens dat voor een belastingplichtige slechts een aftrekrecht bestaat indien de btw in rekening is gebracht voor aan *hem* verrichte goederenleveringen en/of dienstverrichtingen<sup>29</sup>. Alvorens te kunnen bepalen of een belastingplichtige recht heeft op aftrek van btw-voorbelasting is het derhalve van belang om vast te stellen of de goederenleveringen en dienstverrichtingen aan de belastingplichtige zijn verricht en de desbetreffende belastingplichtige derhalve als afnemer van de prestatie kwalificeert.

Uit de jurisprudentie van het HvJ zijn enkele criteria te distilleren die nodig zijn om het afnemerschap vast te stellen:

1. Rechtsbetrekking.
2. Factuur.
3. Beschikkingsmacht.
4. Gebruik.

<sup>23</sup> HvJ 26 september 2013, C-283/12 (Serebryannay vek), V-N 2013/50.19, r.o. 37 tot en met 39.

<sup>24</sup> HvJ 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics), ECLI:EU:C:1988:508, r.o. 16.

<sup>25</sup> HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995/3109.21 r.o. 19 en HvJ 10 januari 2019, C-410/17 (A Oy), V-N 2019/7.13, r.o. 38, 39, 56 en 58.

<sup>26</sup> Bijvoorbeeld: indien de reguliere vergoeding voor de dienstverrichting €100 bedraagt maar de dienstverrichter bereid is de dienst te verrichten voor €75 + een goed, bedraagt de subjectieve waarde van het ontvangen goed €25 zodat de totale maatstaf van heffing alsnog €100 bedraagt.

<sup>27</sup> HvJ 10 januari 2019, C-410/17 (A Oy), V-N 2019/7.13, r.o. 45.

<sup>28</sup> Zie ook onderdeel 2.2.

<sup>29</sup> Artikel 1, lid 2 jo. artikel 168 btw-richtlijn.

Deze criteria komen in onderdeel 3.3.2. nader aan de orde.

### 3.3.2 Criteria afnemerschap

#### 3.3.2.1 Rechtsbetrekking

Om als afnemer van een prestatie aangemerkt te kunnen worden is het van belang dat tussen de ontvanger en de leverancier en/of dienstverrichter een rechtsbetrekking bestaat<sup>30</sup>.

In de regel kan hiertoe aansluiting worden gezocht bij de contractuele bepalingen tussen de betrokken partijen. Dit is evenwel anders indien de contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die afwijkt van de economische en commerciële realiteit<sup>31</sup>. De contractuele rechtsbetrekking tussen partijen lijkt derhalve leidend<sup>32</sup>, tenzij dit niet overeenkomt met de economische en commerciële realiteit. Dat de contractuele bepalingen een belangrijk onderdeel zijn bevestigt het HvJ in het arrest 'Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie'<sup>33</sup>.

#### 3.3.2.2 Factuur

Dat degene aan wie de factuur is gericht een belangrijke aanwijzing is voor het vaststellen van de afnemer van een prestatie, blijkt mijn inziens uit het dictum van het HvJ in het arrest 'Leesportefeuille Intiem'. Het HvJ besliste dat een belastingplichtige die een rechtsbetrekking met de leverancier had en waarbij de facturen aan de belastingplichtige worden verricht, maar de goederenleveringen (brandstof) rechtstreeks door de leverancier aan de werknemers van de belastingplichtige werden verricht, de belastingplichtige toch aangemerkt kon worden als afnemer van de goederenleveringen<sup>34</sup>.

Echter, aangezien de tenaamstelling van de factuur niet expliciet tot uitdrukking komt in de overwegingen die tot het dictum leiden, leid ik hieruit af dat volgens het HvJ de tenaamstelling van de factuur slechts één van de elementen is om – in samenhang met de andere elementen – vast te stellen wie de afnemer van de prestatie is. Uitsluitend een ten naam gestelde factuur lijkt derhalve onvoldoende om te concluderen dat de ontvanger van de factuur de afnemer van de prestatie is. Echter, op grond van de jurisprudentie van de HR geldt het uitgangspunt dat de afnemer van de prestatie, diegene is aan wie de presterende ondernemer de factuur uitreikt. Degene die stelt dat de tenaamgestelde niet de daadwerkelijke afnemer van de prestatie is, is gehouden dit aannemelijk te maken<sup>35</sup>. Iedere situatie zal derhalve op basis van een samenstel van alle beschikbare feiten, omstandigheden en documenten beoordeeld dienen te worden.

---

<sup>30</sup> Zie ook onderdeel 3.2.1.

<sup>31</sup> HvJ 20 juni 2013, C-652/11 (Newey), V-N 2013/48.16, r.o. 43 tot en met 45 en 52.

<sup>32</sup> In de Nederlandse jurisprudentie van de HR is ook reeds tot uiting gekomen dat voor de vraag aan wie prestaties zijn verricht, van belang is of de prestaties zijn verricht ingevolge een rechtsbetrekking met de leverancier of dienstverrichter. Hieraan doet volgens de HR niet af dat ook anderen mogelijk gebaat zijn bij de desbetreffende levering of dienst aan de afnemer. Hoge Raad der Nederlanden, 1 mei 2015, nr. 13/06113 (Apothekersarrest), BNB 2015/143.

<sup>33</sup> HvJ 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), V-N 2015/22.19, r.o. 28.

<sup>34</sup> HvJ 8 maart 1988, C-165/86 (Leesportefeuille Intiem), V-N 1988/1137.87, r.o. 16.

<sup>35</sup> De HR hanteert in dergelijke gevallen een bewijsvermoeden. Volgens de HR moet er – behoudens tegenbewijs – van worden uitgegaan dat de belastingplichtige aan wie een factuur wordt uitgereikt, waarin hij wordt genoemd als diegene aan wie de prestatie is verricht en tevens gehouden is te betalen, de afnemer van de prestatie is. Indien de inspecteur een andere mening toegedaan is, is het aan de inspecteur om dit aannemelijk te maken. HR 2 december 2011, nr. 43.813, BNB 2012/55.

### 3.3.2.3 Beschikkingsmacht

Volgens het HvJ is het – om een belastingplichtige als afnemer van een prestatie aan te kunnen merken – van belang dat de belastingplichtige zelf kan beslissen over de aard en de omvang van de prestaties die hij afneemt. Wat betreft goederenleveringen heeft het HvJ in enkele arresten geoordeeld dat indien de belastingplichtige zelf geen invloed heeft op bijvoorbeeld de hoeveelheid, kwaliteit, de soort, het tijdstip van de aankoop en het gebruik van de goederen – maar dit naar vrije invulling door een derde gebeurt – de belastingplichtige niet wordt aangemerkt als de afnemer van de goederenlevering. Hierbij was niet van belang dat de belastingplichtige wel een directe rechtsbetrekking had met de leverancier en tevens de factuur ontving<sup>36</sup>. Dit staat overigens haaks op de eerdere uitspraak van het HvJ in de zaak Leesportefeuille Intiem<sup>37</sup>. Dit laat zich mijn inziens verklaren door het feit dat deze zaak is geweest onder de Tweede Richtlijn. Hierin was destijds opgenomen dat een belastingplichtige de btw-voorbelaasting die aan hem is *gefactureerd* in aftrek mag brengen voor zover de ingekochte goederen en/of diensten voor zijn btw-belaste bedrijfsdoeleinden worden gebruikt<sup>38</sup>. In artikel 168 van de huidige btw-richtlijn wordt niet langer aansluiting gezocht bij de factuur, maar is relevant of de *prestatie* door een andere belastingplichtige aan de ontvangende belastingplichtige is *verricht*. Dit bevestigt mijn inziens des te meer dat op grond van de huidige jurisprudentie van het HvJ de tenaamstelling van de factuur slechts één van de elementen is die – tezamen met andere doorslaggevendere elementen – in ogenschouw moeten worden genomen bij het vaststellen van de afnemer van een prestatie.

Alhoewel de hiervoor genoemde jurisprudentie ziet op goederenleveringen, geldt dit mijn inziens in beginsel ook overeenkomstig voor dienstverrichtingen. In het arrest Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie verwijst het HvJ immers naar zijn eerdere overwegingen in het Auto Lease Holland-arrest<sup>39</sup>.

### 3.3.2.4 Gebruik

Om een belastingplichtige aan te kunnen merken als afnemer van een prestatie, is het tevens van belang dat deze belastingplichtige de aangeschafte goederen en/of diensten gebruikt voor zijn eigen btw-belaste prestaties, dan wel zijn algehele economische activiteiten. Aangezien dit ook de belangrijkste voorwaarde is om het recht op aftrek te effectueren, zal ik deze voorwaarde hier niet verder behandelen. In dat kader verwijs ik naar onderdeel 3.4 hierna.

### 3.3.3. Tussenconclusie

Op grond van de jurisprudentie van het HvJ zijn bovengenoemde criteria van belang om de afnemer van een prestatie vast te stellen. Het HvJ lijkt zijn jurisprudentie aan enkele criteria een groter belang toe te kennen. Bij goederenleveringen acht het HvJ met name relevant wie de beschikkingsmacht over de goederen verkrijgt, terwijl bij dienstverrichtingen een groter belang aan de rechtsbetrekking wordt toegekend. Dit doet er mijn inziens niet aan af dat iedere situatie op zijn feiten moet worden beoordeeld waardoor ook de andere elementen van belang kunnen zijn voor het bepalen van de afnemer van een prestatie.

---

<sup>36</sup> HvJ 6 februari 2003, C-185/01 (Auto Lease Holland), V-N 2003/13.18, r.o. 36 en HvJ 15 mei 2019, C-235/18 (Vega International Car Transport and Logistics), V-N 2019/26.14, r.o. 34 en 36

<sup>37</sup> Zie onderdeel 3.3.2.2.

<sup>38</sup> Artikel 11, lid 1, onderdeel a, Tweede btw-richtlijn.

<sup>39</sup> HvJ 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), V-N 2015/22.19, r.o. 27.

## 3.4 Aftrek van btw-voorbelasting

### 3.4.1 Algemeen

Zoals ik eerder heb opgemerkt is het recht op aftrek van btw-voorbelasting één van de belangrijkste grondbeginselen van het btw-systeem. Dit blijkt zowel uit de btw-richtlijn, als ook uit de vaste jurisprudentie van het HvJ waarin wordt bevestigd dat het aftrekrecht integrerend deel uitmaakt van het btw-systeem en in beginsel niet kan worden beperkt. Tevens dient het onmiddellijk uitgeoefend te kunnen worden zodat de belastingplichtige geheel wordt ontlast van alle btw die op ingekochte goederen en/of diensten heeft gedrukt. Het recht op aftrek bestaat slechts voor zover de belastingplichtige de ingekochte goederen en/of diensten heeft gebruikt om zijn eigen btw-belaste prestaties te kunnen verrichten<sup>40</sup>.

Dat het aftrekrecht een van de kernelementen van het btw-systeem is blijkt ook uit het feit dat het recht op aftrek van btw-voorbelasting reeds bestaat op het moment dat de eerste investeringshandelingen worden verricht met het – objectief vast te stellen – voornemen om btw-belaste prestaties te gaan verrichten. Indien de voorgenomen btw-belaste prestaties uiteindelijk geen doorgang kunnen vinden blijft het (gedeeltelijke) aftrekrecht in beginsel toch in stand<sup>41</sup>.

Om te bepalen of, en zo ja, in hoeverre een belastingplichtige een aftrekrecht toekomt, dient er volgens de vaste jurisprudentie van het HvJ een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen de ingekochte goederen en/of diensten en één of meer btw-belastbare prestaties van de belastingplichtige. Dit worden in de praktijk ook wel ‘directe kosten’ genoemd. Echter, ook indien de gemaakte kosten niet als directe kosten kwalificeren, bestaat er toch (gedeeltelijk) recht op aftrek van btw-voorbelasting wanneer de kosten voor de ingekochte goederen en/of diensten deel uitmaken van de ‘algemene kosten’ van de belastingplichtige<sup>42</sup>.

### 3.4.2 Directe kosten

De btw op kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer uitgaande btw-belaste prestaties van de belastingplichtige komen volledig voor aftrek van btw-voorbelasting in aanmerking. De btw op kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met btw-vrijgestelde prestaties komt in zijn geheel niet voor aftrek in aanmerking. Van Doesum en Van Kesteren<sup>43</sup> distilleren drie criteria uit de jurisprudentie van het HvJ om vast te stellen of kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer uitgaande prestaties:

1. Verdiscontering;
2. Finaliteit; en
3. Causaliteit.

Zoals Van Doesum en Van Kesteren mijn inziens terecht aangeven vraagt iedere situatie om zijn eigen afweging aan welke toets het doorslaggevend belang dient te worden toegekend om een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de gemaakte kosten en de belastbare prestaties vast te stellen<sup>44</sup>.

Hierna zal ik de verschillende toetsingscriteria kort toelichten.

---

<sup>40</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom), ECLI:EU:C:2020:913, r.o. 36 tot en met 38.

<sup>41</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom), ECLI:EU:C:2020:913, r.o. 40.

<sup>42</sup> Ibid. r.o. 41 en 42.

<sup>43</sup> Van Doesum en Van Kesteren, *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen*, onderdeel 3, WFR 2012/885.

<sup>44</sup> Van Doesum en Van Kesteren, *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen*, onderdeel 4, WFR 2012/885.

### 3.4.2.1 Verdiscontering

Van verdiscontering is sprake indien de kosten voor de ingekochte goederen en/of diensten zijn opgenomen in de prijs van de uitgaande belastbare handelingen van de belastingplichtige<sup>45</sup>. In de praktijk heeft deze overweging tot enige onduidelijkheid geleid; is vereist dat de gemaakte kosten daadwerkelijk zijn doorberekend in de prijs van de uitgaande belastbare handelingen, of is het voldoende dat de gemaakte kosten onderdeel zijn van de kostprijs van de uitgaande handelingen?

Op basis van het Volkswagen Financial Services-arrest van het HvJ concludeer ik dat het HvJ vereist dat de kosten voor ingekochte goederen en/of diensten onderdeel zijn van de *kostprijs* van de uitgaande handelingen<sup>46</sup>. Mijn inziens is dit ook de enige juiste uitleg gelet op de grondbeginselen van het btw-systeem. Voor de btw is het oogmerk of het resultaat van transacties immers niet relevant. Een andere uitleg van het verdisconteringscriterium zou er immers toe leiden dat een belastingplichtige die een gedeelte van zijn kosten niet wenst of – vanwege marktomstandigheden – niet kan doorberekenen aan zijn afnemers met een aftrekbeperking zou worden geconfronteerd.

### 3.4.2.2 Finaliteit

Van finaliteit is sprake indien de kosten zijn gemaakt met het oog op uitgaande belastbare handelingen van de belastingplichtige. In de jurisprudentie van het HvJ wordt deze voorwaarde veelal als een separaat toetsingscriterium gehanteerd. Echter, gelet op de ontwikkelingen in de jurisprudentie omtrent het ‘rechtstreeks en onmiddellijk verband’ is mijn inziens in veel gevallen geen duidelijk onderscheid te onderkennen dus de finaliteits- en verdisconteringstoets en lijken deze twee toetsingscriteria met elkaar vergroeid. Behoudens de gevallen waarin de uitgaande belastbare handelingen uiteindelijk geen doorgang vinden, zullen de kosten die worden gemaakt met het oog op uitgaande belastbare handelingen immers ook onderdeel zijn van de (bedrijfseconomische) *kostprijs* van de uitgaande belastbare handeling.

Alhoewel het HvJ bij de finaliteitstoets aansluit bij de beoogde belastbare handelingen waarvoor kosten zijn gemaakt, blijkt uit recente jurisprudentie dat het evenwel noodzakelijk is dat de beoogde belastbare handelingen ook daadwerkelijk worden verricht. In het geval de beoogde (btw-belaste) handelingen waarvoor de kosten zijn gemaakt geen doorgang vinden en de ingekochte goederen en/of diensten vervolgens worden gebruikt voor andere (vrijgestelde) handelingen, dient het daadwerkelijke gebruik te prevaleren boven het beoogde gebruik van de ingekochte goederen en/of diensten<sup>47</sup>. Mijn inziens valt het HvJ hier – enigszins verkapt – terug op de verdisconteringstoets aangezien de gemaakte kosten – bedrijfseconomisch – toegerekend zullen worden aan de kostprijs van de handelingen waarvoor de kosten daadwerkelijk zijn gemaakt.

### 3.4.2.3 Causaliteit

Hiervan is sprake indien de kosten voortvloeien uit de uitgaande belastbare handelingen. Met andere woorden, zouden de kosten ook zijn gemaakt indien de uitgaande belastbare handelingen niet zouden zijn verricht? Dit toetsingscriterium wordt uitsluitend gehanteerd indien bepaalde kosten voortvloeien uit belastbare handelingen die al zijn verricht.<sup>48</sup>

<sup>45</sup> HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), V-N 2000/44.20, r.o. 29 en 30.

<sup>46</sup> HvJ 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services), V-N 2018/59.12, r.o. 42 tot en met 46 en 59.

<sup>47</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom), ECLI:EU:C:2020:913, r.o. 59 en 66.

<sup>48</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), V-N 2013/17.18 en Hoge Raad 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.

### 3.4.3 Algemene kosten

In het geval dat het niet mogelijk is om de gemaakte kosten op basis van de hiervoor genoemde toetsingscriteria toe te rekenen aan één of meer belastbare handelingen, heeft de belastingplichtige toch recht op (gedeeltelijke) aftrek van btw-voorbelasting indien de gemaakte kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met zijn algehele economische activiteit. In dat kader acht het HvJ van doorslaggevend belang dat de betrokken goederen en/of diensten als algemene kosten kwalificeren en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van alle door de belastingplichtige verrichte belastbare handelingen<sup>49</sup>.

Voor wat betreft de algemene kosten lijkt het HvJ dus voornamelijk belang te geven aan de verdisconteringsstoets. Zoals hiervoor in onderdeel 3.4.2.2. reeds betoogd lijkt het op grond van de recente jurisprudentie dat dit in feite een gezamenlijke toets van zowel het verdisconterings- als het finaliteitscriterium betreft. Dit zal ik toelichten aan de hand van een voorbeeld:

Een belastingplichtige verwerft ook goederen en/of diensten die niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan specifieke belastbare handelingen. Bijvoorbeeld: een kantoorinrichting, kosten voor het opstellen van het jaarverslag, mobiliteitskosten etc. Dergelijke goederen en/of diensten worden in de regel niet met het oog op één of meer belastbare handelingen betrokken, noch zijn zij een expliciet onderdeel van de kostprijs van specifieke belastbare handelingen. Dergelijke kosten zijn evenwel gemaakt met het oog op alle belastbare handelingen van de belastingplichtige en als zodanig – in de vorm van bijvoorbeeld overheadkosten – als element in de kostprijs van alle belastbare handelingen van de belastingplichtige opgenomen.

Dat het HvJ veelal een combinatietoets aanlegt, blijkt mijn inziens ook uit de Iberdrola-arrest van het HvJ ten aanzien van de aftrek van btw-voorbelasting in verband met kosten die worden gemaakt in het kader van de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige maar waarvan ook een derde voordeel geniet. Het HvJ oordeelde dat een belastingplichtige die kosten maakt om 'om niet' handelingen te verrichten ten behoeve van een derde, maar waarbij het resultaat van die handelingen noodzakelijk is om de belastingplichtige in staat te stellen zijn economische activiteit te kunnen uitoefenen, sprake is van algemene kosten. Dergelijke kosten kunnen immers worden geacht rechtstreeks en onmiddellijk verband te houden met de economische activiteiten van de belastingplichtige en te zijn verdisconteerd in de prijs van alle belastbare handelingen<sup>50</sup>. Echter, in het geval de handelingen 'om niet' verdergaan dan noodzakelijk is om de belastingplichtige in staat te stellen zijn economische activiteit te verrichten, wordt het rechtstreeks verband tussen de gemaakte kosten en de economische activiteit van de belastingplichtige geacht te zijn verbroken<sup>51</sup>.

Overigens meen ik tezamen met Van Bruggen en Meedendorp<sup>52</sup> en Arzini en Carrière<sup>53</sup> dat het begrip 'noodzakelijk' gelezen dient te worden als 'nodig'. 'Noodzakelijk' zou – zoals Van Bruggen en Meedendorp mijn inziens terecht opmerken – vereisen dat geen andere kosten gemaakt zouden kunnen worden. Aangezien een ondernemer vrij moet zijn in de wijze waarop hij zijn economische activiteiten ontplooit, zou het voldoende moeten zijn dat de belastingplichtige objectief kan aantonen dat het maken van de kosten nodig was om zijn activiteiten te kunnen verrichten. Noodzakelijkheid impliceert dat steeds een nadere beoordeling nodig is om

<sup>49</sup> HvJ 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom), ECLI:EU:C:2020:913, r.o. 42.

<sup>50</sup> Aangezien dergelijke kosten ook zijn gemaakt om de economische activiteit van de belastingplichtige mogelijk te maken is mijn inziens ook voldaan aan het finaliteitscriterium.

<sup>51</sup> HvJ 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD), V-N 2017/46.15, r.o. 33 tot en met 39.

<sup>52</sup> Van Bruggen en Meedendorp, *Nadere nuance noodzakelijkheid; indirecte betrokkenheid*, BtwBrief 2020/43.

<sup>53</sup> Arzini en Carrière, *Nodige nuance noodzakelijkheid*, BtwBrief 2017/74.



te bepalen of er geen enkele andere manier is om de economische activiteiten te kunnen verrichten zonder de desbetreffende kosten te hoeven maken en limiteert de ondernemersvrijheid van de belastingplichtige.

Als het bestaan van een – voor zover nodig – rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de kosten en de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige eenmaal vaststaat, kan het eventuele voordeel dat een derde hiervan geniet – mits dit voordeel louter ondergeschikt is aan de behoeften van de belastingplichtige – een aftrekbeperking niet rechtvaardigen<sup>54</sup>.

Overigens heeft het HvJ ook in enkele zaken het causaliteitscriterium toegepast om bepaalde nagekomen kosten al dan niet als algemene kosten te kwalificeren en een recht op aftrek van btw-voorbelasting toe te kennen<sup>55</sup>. Hiervoor is noodzakelijk dat de nagekomen kosten voortvloeien uit de economische activiteiten die de belastingplichtige (heeft) verricht.

### 3.5 Fictief belastbare prestaties

#### 3.5.1 Fictieve levering van goederen

Op grond van artikel 16 van de btw-richtlijn wordt de onttrekking van goederen door een belastingplichtige aan zijn bedrijf gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel indien in verband met de aanschaf van dat goed een gedeeltelijk of volledig recht op aftrek van btw-voorbelasting is ontstaan. In dat kader worden de volgende handelingen – behoudens het geval sprake is van het verstrekken van geschenken van geringe waarde of monsters – als een onttrekking aangemerkt:

1. Het gebruik van het goed voor eigen privédoeleinden van de belastingplichtige of de privédoeleinden van zijn personeel; of
2. het om niet verstrekken van goederen; of meer in het algemeen
3. het bestemmen van een goed voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

Dergelijke vormen van onttrekking worden derhalve bij wetsfictie aangemerkt als een btw-belastbare levering. Het doel van deze bepaling is er aan gelegen om een gelijke behandeling tussen een belastingplichtige die goederen aan zijn bedrijf onttrekt en waarvoor recht op aftrek van btw-voorbelasting is ontstaan, en een eindgebruiker die een gelijksoortig goed afneemt te verzekeren<sup>56</sup>. In dat kader is van belang dat in beginsel iedere verstrekking ‘om niet’ – niet zijnde een geschenk van geringe waarde of een monster – binnen de reikwijdte van artikel 16 van de btw-richtlijn valt. De omstandigheid dat een onttrekking ‘om niet’ plaatsvindt voor bedrijfsdoeleinden doet daaraan niet af<sup>57</sup>. De in artikel 16 van de btw-richtlijn opgenomen omstandigheden vormen derhalve separate toetsingskaders voor de toepassing van deze wettelijke fictie.

Voorts is bij een verstrekking ‘om niet’ van belang dat er daadwerkelijk sprake is van een overdracht van de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken. Indien goederen in het bezit van een derde komen als gevolg van onrechtmatig handelen door die derde, zonder dat sprake is van een overdracht van de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken door de belastingplichtige aan die derde, is geen sprake van een onttrekking ‘om niet’<sup>58</sup>.

<sup>54</sup> HvJ 1 oktober 2020, C-405/19 (Vos Aannemingen BVBA), V-N 2020/52.20, r.o. 28.

<sup>55</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 3 maart 2005, C-32/03 (Fini H), V-N 2005/15.8, r.o. 30 en HvJ 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), V-N 2013/30.14.

<sup>56</sup> HvJ 11 mei 2017, C-36/16 (Posnania Investment), V-N 2017/26.13, r.o. 40.

<sup>57</sup> HvJ 27 april 1999, C-48/97 (Kuwait Petroleum Ltd), V-N 1999/27.15, r.o. 22.

<sup>58</sup> HvJ 17 juli 2014, C-438/13 (BCR Leasing), V-N 2014/40.20, r.o. 26.

### 3.5.2 Fictieve diensten

In artikel 26 van de btw-richtlijn is een bepaling opgenomen voor specifieke handelingen die met diensten verricht onder bezwarende titel worden gelijkgesteld. Dit artikel vertoont grote gelijkenis met artikel 16 van de btw-richtlijn dat ziet op de fictieve levering van goederen.

Op grond van artikel 26, lid 1, onderdeel a van de btw-richtlijn wordt als fictieve dienstverrichting aangemerkt *“het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan”*. Alhoewel dit niet expliciet blijkt uit de bewoordingen, heeft deze bepaling uitsluitend betrekking op het ‘om niet’ of tegen een symbolische vergoeding gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden<sup>59</sup>.

Voorts merkt artikel 26, lid 1, onderdeel b van de btw-richtlijn *“het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden”* aan als een fictief belastbare dienst. Indien sprake is van het ‘om niet’ verrichten van diensten, is derhalve niet relevant of ter zake van de (bestanddelen van de) dienst gedeeltelijk of volledig recht op aftrek van btw-voorbepaling is ontstaan.

Alhoewel de doelstelling van deze bepaling overeenkomt met de doelstelling van artikel 16 van de btw-richtlijn<sup>60</sup>, is er een opvallend verschil tussen de fictieve levering van goederen en de fictieve diensten. Het ‘om niet’ verstrekken van goederen – ook al gebeurt dit in kader van bedrijfsdoeleinden – wordt als een fictief belastbare levering van goederen aangemerkt terwijl het ‘om niet’ verrichten van een dienst slechts als fictieve dienst kwalificeert indien deze wordt verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden<sup>61</sup>. Gelet op de vaste jurisprudentie van het HvJ over de fictief belastbare prestaties, lijkt het HvJ het onderscheid tussen de fictief belastbare levering van goederen en de fictieve dienst te onderstrepen<sup>62</sup>.

### 3.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk heb ik aan de hand van de gewezen jurisprudentie van het HvJ een overzicht gegeven van de relevante onderwerpen die ook ten grondslag liggen het MHI-arrest.

Gelet op de in het verleden gewezen jurisprudentie heeft het HvJ een ruime mogelijkheid om aan MHI een recht op aftrek van btw-voorbepaling ten aanzien van de uitbreidingswerkzaamheden aan de weg, toe te kennen. Het is dan ook weinig verrassend dat het HvJ een aftrekrecht toekent aan MHI. Aan de hand de voorgaande jurisprudentie alsmede het doel van het btw-systeem om leveringen van goederen en het verrichten van diensten te onderwerpen aan de btw-heffing, heeft het HvJ mijn inziens eveneens mogelijkheden om de uitbreidingswerkzaamheden door MHI aan te merken als een (fictief) belaste prestatie jegens de gemeente. Dat het HvJ dit in het MHI-arrest dan ook niet doet, is op het eerste oog op zijn minst opmerkelijk. In hoofdstuk 4 en 5 zal ik hier uitgebreid op in gaan.

<sup>59</sup> HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), ECLI:EU:C:2005:47, r.o. 23.

<sup>60</sup> HvJ 16 oktober 1997, C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), V-N 1998/2.35, r.o. 25.

<sup>61</sup> Ibid. r.o. 34.

<sup>62</sup> Alhoewel ik dit een bijzonder onderscheid vindt, gaat het buiten de reikwijdte van dit onderzoek om oorzaak dan wel achtergrond van dit onderscheid verder te onderzoeken.

## 4. Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG-arrest

### 4.1 Inleiding

Op 16 september 2020 heeft het HvJ arrest gewezen in de MHI-zaak. Het HvJ oordeelde dat MHI recht heeft op aftrek van btw-voorbelasting in verband met de noodzakelijke uitbreiding van een weg die in eigendom is bij de gemeente, zonder dat daar een (fictief) belaste prestatie tegenover staat. In dit onderdeel zal ik het MHI-arrest uiteenzetten en in hoofdstuk 5 zal ik vervolgens ingaan op de vraag of en zo ja, in hoeverre het HvJ in het MHI-arrest een mogelijkheid tot onbelast eindgebruik creëert.

### 4.2 Feiten en omstandigheden

Belanghebbende – MHI – heeft van het regionale bestuur toestemming gekregen om een kalksteengroeve te heropenen en te gaan exploiteren. Daartoe heeft MHI op 16 februari 2001 daadwerkelijk een vergunning verkregen in ruil voor de aanpassing van de openbare toegangsweg tot de kalksteengroeve. De openbare weg is in eigendom bij de gemeente op wiens grondgebied de kalksteengroeve is gelegen. In 2005 is de vergunning van het regionale bestuur aangepast en werd hierin expliciet opgenomen dat de vergunning voor de exploitatie van de kalksteengroeve zou komen te vervallen als de aanpassing van de weg op 31 december 2006 nog niet zou zijn voltooid.

De aanpassing van de openbare weg was noodzakelijk voor het vervoer van de kalksteen. Derhalve hebben MHI en de gemeente een overeenkomst over de uitbreiding van de weg gesloten. Door middel van deze overeenkomst heeft de gemeente zich ertoe verbonden de uitbreiding van de weg te ontwerpen en uit te voeren alsmede de weg zonder beperking aan MHI ter beschikking te stellen indien de weg ook voor het publiek toegankelijk bleef. Daartegenover stond de verplichting van MHI om alle kosten in verband met de uitbreiding te dragen en als opdrachtgever voor de uitbreidingswerkzaamheden te zorgen. Vanaf 2006 wordt het wegtraject gebruikt door vrachtwagens van MHI alsmede andere weggebruikers.

MHI heeft de btw-voorbelasting in verband met de uitbreidingswerkzaamheden als aftrekbare btw-voorbelasting in haar btw-aangiften over 2006 betrokken. De lokale belastingautoriteit heeft de aftrek van deze btw-voorbelasting geweigerd en heeft het ten onrechte in aftrek gebrachte bedrag nageheven bij MHI. Tegen dit besluit van de belastingautoriteit heeft MHI bezwaar en later (hoger) beroep ingediend.

De verwijzende rechter heeft vervolgens prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ:

1. Heeft een belastingplichtige recht op aftrek van btw-voorbelasting over prestaties die hij heeft ontvangen voor de herontwikkeling van een gemeentelijke weg ten behoeve van de gemeente?
2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kwalificeert de vergunning voor de exploitatie van de kalksteengroeve als een tegenprestatie voor de werkzaamheden die belastingplichtige in opdracht van de gemeente verricht, en is derhalve sprake van een prestatie onder bezwarende titel?
3. Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: kwalificeren de werkzaamheden om niet als een fictief belastbare prestatie?<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> HvJ 16 september 2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), V-N 2020/52.21, r.o. 20.

## 4.3 Overwegingen Hof van Justitie

### 4.3.1 Eerste vraag – Aftrek van btw-voorbelasting?

Ter beantwoording van de eerste prejudiciële vraag herhaalt het HvJ zijn eerdere overwegingen uit het Iberdrola-arrest. Om te bepalen of MHI recht op aftrek van btw-voorbelasting heeft in verband met de uitbreidingswerkzaamheden dient te worden nagegaan of er sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitbreidingswerkzaamheden en een door haar – in een later stadium – verrichte btw-belaste handeling of haar algehele economische activiteit. Hierbij dienen alle relevante omstandigheden in de beschouwing worden betrokken<sup>64</sup>.

In dat kader preciseert het HvJ dat ten eerste, uit de omstandigheid dat de exploitatie van de kalksteengroeve zowel vanuit juridisch<sup>65</sup> en praktisch<sup>66</sup> oogpunt niet mogelijk was geweest zonder de uitbreiding van de weg, volgt dat de uitbreidingswerkzaamheden noodzakelijk waren om de economische activiteit van belanghebbende – bestaande uit de exploitatie van de kalksteengroeve – te kunnen uitoefenen. Ten tweede staat vast dat de kosten voor de uitbreidingswerkzaamheden zijn opgenomen in de prijs van de uitgaande handelingen in een later stadium. Beide omstandigheden kunnen aantonen dat sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitbreidingswerkzaamheden en de algehele economische activiteit van MHI<sup>67</sup>.

Het feit dat ook het publiek gebruik kan maken van de weg, doet aan het voorgaande volgens het HvJ niet af. De uitbreidingswerkzaamheden zijn immers niet uitgevoerd ten behoeve van de gemeente of het openbaar verkeer, maar om de weg geschikt te maken voor het vrachtverkeer van MHI. Hierbij is overigens wel van belang dat de btw-voorbelasting slechts aftrekbaar is voor zover de uitbreidingswerkzaamheden niet verder zijn gegaan dan noodzakelijk om MHI in staat te stellen zijn economische activiteit te kunnen ontplooiën. Indien de uitbreidingswerkzaamheden niet beperkt zijn gebleven tot hetgeen noodzakelijk is voor de exploitatie van de kalksteengroeve zou het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitbreidingswerkzaamheden en de economische activiteit gedeeltelijk zijn verbroken. In dat geval bestaat slecht recht op aftrek van de voorbelasting die drukt op het gedeelte van de uitbreidingswerkzaamheden die objectief noodzakelijk zijn om MHI in staat te stellen de economische activiteit uit te oefenen<sup>68</sup>.

### 4.3.1 Tweede vraag – Prestatie onder bezwarende titel?

Tussen de gemeente en MHI bestaat een rechtsbetrekking aangezien er een overeenkomst is gesloten voor de uitbreiding van de openbare weg. Deze overeenkomst vormt echter niet het rechtskader waarbinnen over en weer prestaties worden verricht:

1. De openbare weg is in eigendom bij de gemeente terwijl de vergunning door het regionale bestuur – dat geen partij was bij de overeenkomst tussen de gemeente en MHI – werd verstrekt.
2. De beslissing om de vergunning te verlenen is een eenzijdige beslissing van het regionale bestuur. Een eenzijdige handeling van de overheid leidt in beginsel niet tot een

---

<sup>64</sup> Ibid. r.o. 29 en 30.

<sup>65</sup> De uitbreidingswerkzaamheden aan de weg als voorwaarde voor het verstrekken van de vergunning.

<sup>66</sup> Als de uitbreidingswerkzaamheden niet zouden zijn verricht was de weg ongeschikt voor vrachtverkeer van en naar de kalksteengroeve.

<sup>67</sup> HvJ 16 september 2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), V-N 2020/52.21, r.o. 31 t/m 34.

<sup>68</sup> Ibid. r.o. 37 jo. 38.

rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De uitbreidingswerkzaamheden dienen in dat kader meer te worden beschouwd als een voorwaarde voor het verstrekken van de vergunning, dan als een tegenprestatie.

3. De gemeente betaalt in het geheel geen geldsom als tegenprestatie voor de uitbreidingswerkzaamheden.

Derhalve vormt het verstrekken van de vergunning geen tegenprestatie voor de uitbreidingswerkzaamheden.

#### **4.3.2 Derde vraag – Fictief belastbare prestaties?**

In beginsel vormt de onttrekking van een tot het bedrijf behorend goed dat een belastingplichtige om niet verstrekt een met een btw-belastbare handeling gelijkgestelde handeling indien met betrekking tot dat goed een recht op aftrek van voorbelasting is ontstaan.

Het feit dat de betrokken weg niet voor privédoeleinden van de gemeente wordt gebruikt, maar voor publiek gebruik is open gesteld, staat in principe niet in de weg aan de toepassing van de fictief belastbare levering. Echter, deze bepaling ziet op de onttrekking en het gebruik door de belastingplichtige en niet op de onttrekking en het gebruik door een derde. Aangezien de uitbreidingswerkzaamheden zijn verricht met het oog op het gebruik door MHI voor de eigen economische activiteiten, wordt de weg in de eerste plaats voor haar eigen behoeften gebruikt.

In casu kan de levering om niet door MHI aan de gemeente niet leiden tot onbelast eindgebruik of een schending van het beginsel van gelijke behandeling. Zelfs als de weg voor openbaar gebruik is opengesteld, moet immers rekening worden gehouden met het daadwerkelijke eindgebruik van de weg. Aangezien de weg na oplevering zal worden gebruikt ten behoeve van de economische activiteiten van MHI en de kosten zijn opgenomen in de kosten van de uitgaande handelingen van MHI vormen de uitbreidingswerkzaamheden geen handelingen die kwalificeren als een fictief belastbare goederenlevering.

## 5. Onbelast eindgebruik?

### 5.1 Aftrek van btw-voorbelasting

Allereerst merk ik op dat mij opvalt dat het HvJ geen aandacht besteedt aan het feit of MHI wel als afnemer van de prestatie kwalificeert. Het HvJ neemt dit als feit aan op basis van de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens en de prejudiciële vragen. Aangezien de weg in eigendom is bij de gemeente en deze de uitbreiding tevens heeft ontworpen en de weg niet uitsluitend door MHI zal worden gebruikt<sup>69</sup>, is mijn inziens niet bij voorbaat overduidelijk dat MHI de daadwerkelijke afnemer is van de prestatie. Indien dat niet het geval zou zijn, zou MHI immers in zijn geheel geen recht op aftrek van btw-voorbelasting hebben.

Ervan uitgaande dat MHI daadwerkelijk als afnemer van de prestatie kwalificeert, kan ik mij volledig vinden in de vaststelling van het HvJ dat de uitbreidingswerkzaamheden direct nodig zijn om MHI in staat te stellen om zijn economische activiteiten te kunnen ontplooiën. Mijn inziens spreekt dan ook voor zich dat MHI deze kosten heeft gemaakt met het oog op zijn btw-belaste uitgaande handelingen. Derhalve zullen deze kosten – bijvoorbeeld als overheadkosten – onderdeel zijn van kostprijs van MHI's uitgaande btw-belaste prestaties. Naar mijn mening is hierbij niet noodzakelijk dat de kosten voor de uitbreidingswerkzaamheden daadwerkelijk tot uitdrukking komen in een hogere prijs voor de uitgaande prestaties van MHI<sup>70</sup>, maar is voldoende dat de kosten zijn opgenomen in de kostprijs van de activiteiten van MHI. Aan het verdisconterings-/finaliteitscriterium lijkt dan ook in elk geval voldaan.

Vervolgens is van belang om vast te stellen in hoeverre MHI een recht op aftrek van btw-voorbelasting heeft. Het HvJ beperkt de omvang van het aftrekrecht tot de kosten die 'noodzakelijk' (lees: 'nodig'<sup>71</sup>) zijn om de exploitatie van de kalksteengroeve mogelijk te maken. In de praktijk zal deze toets niet altijd even gemakkelijk toepasbaar zijn omdat de vraag of bepaalde kosten 'nodig' zijn, feitelijk van aard is en – behoudens overduidelijke gevallen – tot de beoordelingsvrijheid van de belastingplichtige zouden moeten horen. In het specifieke geval van MHI zal mijn inziens ook niet snel sprake zijn van kosten die verder gaan dan 'nodig' zijn. Dit zal mijn inziens alleen aan de orde komen indien MHI ook uitbreidingswerkzaamheden zou hebben verricht aan een weggedeelte waarvan het vrachtverkeer geen gebruik zal gaan maken. De mate van gebruik van de weg door publieke verkeersdeelnemers heeft naar mijn mening geen invloed op de vraag in hoeverre de uitbreidingswerkzaamheden 'nodig' zijn om exploitatie van de kalksteengroeve mogelijk te maken, mits het voordeel voor de publieke verkeersdeelnemers ondergeschikt is aan het voordeel dat MHI ervan heeft.

In het geval de gemaakte kosten derhalve nodig zijn om een belastingplichtige in staat te stellen zijn economische activiteit te kunnen uitoefenen, zal veelal tot een (volledig) recht op aftrek van btw-voorbelasting geconcludeerd moeten worden. Aangezien een eventueel voordeel voor een derde hieraan niet afdoet, wordt hiermee de mogelijkheid tot onbelast eindgebruik gecreëerd. Dit kan op twee manieren tot uiting komen.

Ten eerste het geval waarbij de kosten voor de uitbreidingswerkzaamheden niet leiden tot een verhoging van de prijs voor de uitgaande belaste prestaties van MHI. In dat geval heeft MHI wel recht op aftrek van btw-voorbelasting, maar leidt dit niet tot een daadwerkelijk hogere btw-heffing over de uitgaande belaste prestaties. Per saldo nemen de btw-inkomsten dus af terwijl wel sprake is van gebruik door derden.

<sup>69</sup> Zie onderdeel 3.3.2. en in het bijzonder onderdelen 3.3.2.3. en 3.3.2.4.

<sup>70</sup> Zie onderdeel 3.4.2.1 en HvJ 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services), V-N 2018/59.12, r.o. 42 tot en met 46 en 59.

<sup>71</sup> Zie onderdeel 3.4.3.

In het tweede geval leiden de kosten wel tot een daadwerkelijk hogere prijs voor de uitgaande belaste prestaties van MHI. Vanzelfsprekend heeft MHI recht op aftrek van btw-voorbelasting. Tevens leidt de verhoogde prijs tot een hogere heffing van btw over de prijs van de handelingen van MHI. Echter, de afnemer van de prestatie van MHI zal – naar verwachting - in de regel niet behoren tot het publiek dat ook geregeld gebruik maakt van de weg die MHI heeft aangelegd. Derhalve kan het publiek ook in dit geval onbelast gebruik maken van de weg. Overigens zal deze vorm van onbelast verbruik in de praktijk op weinig bezwaren stuiten omdat er – weliswaar op een andere plek in de handelsketen – sprake is van btw-heffing over het gebruik van de weg.

Alhoewel het recht op aftrek van btw-voorbelasting bij MHI leidt tot onbelast eindgebruik door de publieke weggebruikers, dient dit onbelaste eindgebruik niet te worden weggenomen door het aftrekrecht van MHI te beperken. Het aftrekrecht is immers een integrerend deel van het btw-systeem en kan in beginsel niet worden beperkt. Tevens dient het onmiddellijk uitgeoefend te kunnen worden teneinde de belastingplichtige geheel te ontlasten van alle btw die op ingekochte goederen en/of diensten drukt. Daarnaast leidt de aanpassing van de weg niet tot (eind)consumptie bij MHI – MHI gebruikt de weg immers voor haar activiteiten in de productieketen – maar bij de gemeente / de publieke weggebruikers<sup>72</sup>. Derhalve is het ook in strijd met het rechtskarakter van de btw – het belasten van de consumptieve bestedingen – om MHI te confronteren met een beperking van het aftrekrecht. Mits vaststaat dat de gemaakte kosten inderdaad nodig zijn om MHI in staat te stellen zijn btw-belaste activiteiten uit te oefenen, concludeert het HvJ mijn inziens dan ook terecht tot een volledig recht op aftrek van voorbelasting.

Het onbelaste eindgebruik wordt in dit geval veroorzaakt door het ontbreken van een btw-belastbare prestatie door MHI aan de gemeente. In dergelijke gevallen zou het onbelast eindgebruik moeten worden ondervangen door de bepalingen omtrent de fictief belastbare prestaties<sup>73</sup>.

## 5.2 Prestaties onder bezwarende titel

Door het verstrekken van de vergunning niet aan te merken als een tegenprestatie voor de uitbreidingswerkzaamheden van de weg, maar te veronderstellen dat de uitbreidingswerkzaamheden een voorwaarde zijn voor het verkrijgen van de vergunning laat het HvJ een kans schieten om het onbelaste eindgebruik weg te nemen.

In zijn overwegingen verwijst het HvJ naar de eerdere jurisprudentie over eenzijdige overheids-handelingen<sup>74</sup>. Het valt mij op dat het HvJ zowel in het aangehaalde arrest als ook het onderhavige arrest de rechtshandelingen steeds beoordeeld vanuit het oogpunt van het overheidsorgaan en niet vanuit de belastingplichtige. Volgens het HvJ kan het verstrekken van een vergunning – i.e. een eenzijdige overheids-handeling – geen rechtsbetrekking tot stand brengen in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld<sup>75</sup>. Alhoewel ik deze berekening kan volgen voor wat betreft de verhouding tussen de regionale overheid en MHI, is dit voor wat betreft de relatie tussen MHI en de gemeente wezenlijk anders. Zeker als we dit vanuit het oogpunt van MHI beschouwen.

---

<sup>72</sup> Aangezien het beheer van het lokale wegennet naar mijn verwachting een overheidstaak is van de gemeente, dient de gemeente mijn inziens als 'eindgebruiker' te worden aangemerkt. De gemeente zal er immers vanuit zijn overheidstaak voor dienen te zorgen dat het weggennet voor de weggebruikers beschikbaar is.

<sup>73</sup> HvJ 11 mei 2017, C-36/16 (Posnania Investment), V-N 2017/26.13, r.o. 39.

<sup>74</sup> Zie ook 3.3.1. en HvJ 11 mei 2017, C-36/16 (Posnania Investment), V-N 2017/26.13.

<sup>75</sup> HvJ 16 september 2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), V-N 2020/52.21, r.o. 49.

Zoals het HvJ terecht aangeeft in rechtsoverweging 46, meen ik dat er wel degelijk sprake is van een rechtsbetrekking tussen de gemeente en MHI. Volgens het HvJ worden er echter geen prestaties uitgewisseld in het kader van deze rechtsbetrekking. Hier kan ik mij niet in vinden. In het kader van de rechtsbetrekking tussen MHI en de gemeente, heeft MHI zich er immers toe verplicht om de kosten voor de uitbreidingswerkzaamheden te dragen en als opdrachtgever voor de uitbreiding van de weg te zorgen. Dit kwalificeert in principe als een economische activiteit. Vervolgens is het van belang om vast te stellen of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel<sup>76</sup>. Hiervoor is niet vereist dat de tegenprestatie – hetgeen MHI van de gemeente ontvangt – uit een geldsom bestaat. Ook in het geval de tegenprestatie uit een goederenlevering of dienstverrichting bestaat, is sprake van een prestatie onder bezwarende titel. Hiervoor dient dan evenwel aan de volgende voorwaarden te worden voldaan:

- Een bestaat een rechtstreeks verband tussen de onderling verrichte leveringen en/of dienstverrichtingen; en
- de waarde van de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt.

Gelet op de onderlinge verplichtingen tussen MHI en de gemeente<sup>77</sup> is mijn inziens aan deze voorwaarden voldaan en is dientengevolge wel degelijk sprake van een rechtsbetrekking in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. Dat de gemeente geen enkele geldsom betaalt, doet daaraan niet af<sup>78</sup>. In de onderhavige casus acht ik aannemelijk dat de prestatie die MHI aan de gemeente verricht zou kwalificeren als een btw-belaste prestatie. In dat geval heeft MHI recht op volledige aftrek van btw-voorbelasting op de kosten voor de uitbreidingswerkzaamheden, en wordt de uitgaande prestatie jegens de gemeente in de btw-heffing betrokken. Gelet op de omstandigheid dat de gemeente de weg zal beheren in het kader van zijn overheidstaak, zal de gemeente geen recht op aftrek van btw-voorbelasting hebben. Op deze wijze wordt het eindgebruik door de publieke weggebruikers toch in de btw-heffing betrokken.

Derhalve is mijn inziens geen sprake van een eenzijdige overheidshandeling in de relatie tussen MHI en de gemeente en staat niets in de weg om een btw-belastbare prestatie te onderkennen. Door dit na te laten blijft in de onderhavige casus de mogelijkheid tot onbelast eindgebruik in stand. Of het HvJ dit in het onderhavige arrest bewust nalaat omdat de vraag van de verwijzende rechter zich toespitst op de vraag of het verlenen van de vergunning als tegenprestatie voor de uitbreidingswerkzaamheden aangemerkt kan worden is mij niet geheel duidelijk.

Overigens heeft AG Kokott in haar conclusie bij de eerder gewezen Iberdrola-zaak een vergelijkbaar standpunt ingenomen. Volgens de AG kan zelfs het verlenen van uitsluitend een bouwvergunning – met de bijbehorende voorwaarde dat saneringswerkzaamheden worden verricht - al worden aangemerkt als een tegenprestatie. De belastingplichtige ontvangt immers een voordeel van de gemeente. In dat geval zou de prestatie van de belastingplichtige (in dit geval Iberdrola) als een prestatie onder bezwarende titel kwalificeren<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> Zie ook 3.2.1.

<sup>77</sup> De gemeente heeft zich er immers toe verbonden de uitbreiding van de weg te ontwerpen en uit te voeren alsmede de weg zonder beperking aan MHI ter beschikking te stellen indien de weg ook voor het publiek toegankelijk bleef.

<sup>78</sup> HvJ 26 september 2013, C-283/12 (Serebryannay vek), V-N 2013/50.19, r.o. 37 tot en met 39.

<sup>79</sup> AG Kokott 6 april 2017, C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD), ECLI:EU:C:2017:283.



### 5.3 Fictief belastbare prestaties

Gelet op de omstandigheid dat Duitsland artikel 14, lid 3 van de Btw-richtlijn in zijn nationale btw-wetgeving heeft geïmplementeerd, kwalificeert de oplevering van de uitbreidingswerkzaamheden vanuit Duits btw-perspectief als een levering van goederen. Echter, in EU-lidstaten waar artikel 14, lid 3 van de Btw-richtlijn niet is geïmplementeerd in de nationale btw-wetgeving, zal de oplevering van onroerende zaken kwalificeren als een dienst.

De kwalificatie als goed dan wel als dienst, is relevant voor de bepalingen inzake de fictief belastbare prestaties. In de EU-lidstaten – zoals Duitsland – waar de oplevering van onroerende zaken kwalificeert als de levering van een goed, is mogelijk sprake van een fictieve goederenlevering wanneer er de goederen ‘om niet’ worden onttrokken aan het bedrijf van de belastingplichtige. In de EU-lidstaten waar deze optionele bepaling uit de btw-richtlijn niet is geïmplementeerd, is mogelijk sprake van een fictieve dienstverrichting wanneer dit om niet en tevens voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt dan wel verricht.

Zoals in onderdeel 3.5.2. aangegeven is er een opvallend verschil tussen de fictieve leveringen van goederen en de fictieve diensten. Het ‘om niet’ verstrekken van goederen wordt in beginsel ten alle tijden als een fictief belastbare levering van goederen aangemerkt terwijl het ‘om niet’ verrichten van een dienst slechts als fictieve dienst kwalificeert indien deze wordt verricht voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

Samengevat beargumenteert het HvJ dat er in het MHI-scenario geen sprake is van een fictieve goederenlevering omdat er feitelijk geen sprake is van een onttrekking. MHI blijft de weg immers zelf gebruiken. Volgens het HvJ leidt dit ook niet tot onbelast eindgebruik. Gelet op de doelstelling van de bepalingen inzake de fictieve goederenleveringen en dienstverrichtingen dient btw-heffing – volgens het HvJ – dan ook achterwege te blijven<sup>80</sup>.

Mijn inziens probeert het HvJ door haar overwegingen in het MHI-arrest de btw-behandeling van fictieve goederenleveringen en dienstverrichtingen meer in overeenstemming te brengen. In de Lidstaten waar artikel 14, lid 3, van de Btw-richtlijn is geïmplementeerd zou in – met MHI-vergelijkbare situaties – immers steeds tot een fictieve goederenlevering geconcludeerd dienen te worden aangezien de onttrekking ‘om niet’ plaatsvindt. In de Lidstaten waar artikel 14, lid 3 van de Btw-richtlijn niet is geïmplementeerd zou in – met MHI-vergelijkbare situaties – niet tot een fictieve dienstverrichting worden geconcludeerd omdat dergelijke diensten ‘om niet’ plaats zullen vinden voor bedrijfsdoeleinden. Op grond van artikel 26, lid 1, onderdeel b van de Btw-richtlijn is dan geen sprake van een fictief belastbare dienst. Door middel van zijn overwegingen in het MHI-arrest bewerkstelligt het HvJ in dit specifieke geval min of meer een ‘onttrekking om niet voor bedrijfsdoeleinden’. Feitelijk en juridisch worden de goederen weliswaar onttrokken, maar de belastingplichtige blijft de goederen toch in het kader van zijn economische activiteiten gebruiken.

Echter, deze paardensprong van het HvJ was mijn inziens niet nodig geweest. Op grond van artikel 26, lid 1, onderdeel a van de Btw-richtlijn, kan ook het gebruik van ‘een tot het bedrijf behorend goed’ als een fictieve dienst worden aangemerkt. Aangezien het HvJ in het MHI-arrest opmerkt dat MHI de goederen in het kader van zijn bedrijf blijft gebruiken, is mijn inziens sprake van een tot het bedrijf van MHI behorend goed. Het gebruik door de gemeente / de publieke verkeersdeelnemers, kwalificeert mijn inziens dan als gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Derhalve kan in dergelijke situaties het eindgebruik door de gemeente / de publieke verkeersdeelnemers mijn inziens op grond van artikel 26, lid 1, onderdeel a van de Btw-richtlijn aan de btw-heffing worden onderworpen.

---

<sup>80</sup> HvJ 11 mei 2017, C-36/16 (Posnania Investment), V-N 2017/26.13, r.o. 39.

Het HvJ grijpt de mogelijkheden om het onbelaste eindgebruik door de publieke verkeersdeelnemers uit te sluiten derhalve niet aan.

#### **5.4 Onbelast eindgebruik, met mate?**

Gelet op de eerdere jurisprudentie en de werking van het btw-systeem ben ik met het HvJ eens dat het aftrekrecht bij MHI niet dient te worden beperkt door het mogelijke onbelaste eindgebruik bij derden. Om een dergelijke ongewenste situatie van onbelast eindgebruik te voorkomen, had het HvJ zich kunnen wenden tot het systeem van de fictief belastbare prestaties zoals opgenomen in artikel 16 en 26 van de Btw-richtlijn. Het HvJ onderkent dit zelf niet en overweegt zelfs expliciet dat geen sprake is van onbelast eindgebruik omdat MHI de weg zelf zal blijven gebruiken<sup>81</sup>.

Het komt mij voor dat het HvJ zich terdege realiseert dat in deze situatie sprake is van onbelast eindgebruik door de publieke weggebruikers, maar dat dit geen aanleiding geeft tot een vorm van onbelast eindgebruik die via het systeem van de fictief belastbare prestaties dient te worden gecorrigeerd aangezien de kosten voor de uitbreidingswerkzaamheden zijn opgenomen in de (kost)prijs van de activiteiten van MHI en op dergelijke wijze uiteindelijk tot consumptieve bestedingen zullen leiden.

Uit het MHI-arrest en de overwegingen van het HvJ in het later gewezen Vos-arrest maak ik derhalve op dat het HvJ een zodanig beperkte mate van onbelast eindgebruik door een specifieke groep gebruikers voor lief neemt. Mits, dit slechts voortkomt uit een groter en meeromvattend belang voor de economische activiteiten van een belastingplichtige, waarbij het voordeel voor de derden niet meer dan ondergeschikt is aan het belang van de belastingplichtige en de kosten tevens onderdeel zijn van de prijs van andere uitgaande handelingen van de belastingplichtige en via deze (om)weg alsnog in de btw-heffing worden betrokken.

Gelet op het rechtskarakter van het btw-systeem kan ik mij niet geheel in deze argumentatie vinden aangezien de consumptie mijn inziens dient te worden belast bij diegenen die het daadwerkelijke voordeel dan wel het gebruik genieten.

---

<sup>81</sup> HvJ 16 september 2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), V-N 2020/52.21, r.o. 66.

## 6. Conclusie

Naar aanleiding van de MHI-zaak van het HvJ rees bij mij de vraag of de uitkomst van dit arrest leidt tot onbelast eindgebruik. Derhalve stond de volgende probleemstelling centraal in deze verhandeling: *“Creëert het HvJ in het Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG-arrest een mogelijkheid tot onbelast eindgebruik”?*

Om deze centrale vraag te kunnen beantwoorden heb ik allereerst enkele relevante onderwerpen behandeld die ook ten grondslag liggen aan de overwegingen van het HvJ in het MHI-arrest. Op basis van de eerder gewezen jurisprudentie concludeer ik dat het HvJ ruime mogelijkheden heeft om MHI een (volledig) recht op aftrek van btw-voorbelasting toe te kennen, maar tevens het risico op onbelast eindgebruik te ondervangen.

Om het risico op onbelast eindgebruik te ondervangen zou het HvJ op grond van zijn eerdere jurisprudentie kunnen concluderen dat MHI wel degelijk een prestatie onder bezwarende titel verricht jegens de gemeente. Zowel MHI als de gemeente wisselen onderling prestaties uit om de uitbreidingswerkzaamheden mogelijk te maken. Mijn inziens is dit voldoende om – in ieder geval – een btw-belastbare prestatie door MHI aan de gemeente te onderkennen. Dat MHI uitsluitend een tegenprestatie in natura ontvangt zonder enige geldelijke tegemoetkoming, doet mijn inziens hieraan niet af. Het onderkennen van een (btw-belastbare) prestatie onder bezwarende titel heeft tot gevolg dat er geen onbelast eindgebruik mogelijk wordt gemaakt.

In het geval toch geen prestatie onder bezwarende titel onderkend kan worden, kan het risico op onbelast eindgebruik worden ondervangen door de systematiek van de fictief belastbare prestaties. Volgens het HvJ bestond in de MHI-casus geen aanleiding om de uitbreidingswerkzaamheden dan wel het gebruik van de weg door de gemeente / publieke verkeersdeelnemers aan de fictieve btw-heffing te onderwerpen. Derhalve creëert het HvJ een mogelijkheid tot onbelast eindgebruik.

Aangezien het rechtskarakter van de btw erin bestaat om alle consumptieve bestedingen aan de btw-heffing te onderwerpen, is deze uitkomst daarop gelet niet wenselijk. Derhalve heb ik ook kort aandacht besteed aan de vraag in hoeverre het HvJ onbelast eindgebruik gerechtvaardigd acht. Uit de jurisprudentie van het HvJ maak ik in dat kader op dat wanneer het onbelaste eindgebruik bij een derde voortvloeit uit een groter en meeromvattend belang voor de economische activiteiten van een belastingplichtige en daarbij het voordeel voor de derden niet meer dan ondergeschikt is aan het belang van die belastingplichtige en de kosten tevens onderdeel zijn van de prijs van uitgaande handelingen van belastingplichtige om via deze weg uiteindelijk alsnog in de btw-heffing te worden betrokken, het HvJ een beperkt onbelast eindgebruik acceptabel acht.

## Literatuurlijst

### Literatuur

- Arzini, N.P. en Carrière, S.J., *Nodige nuance noodzakelijkheid*, BtwBrief 2017/74
- Van Bruggen, G.J. en Meedendorp, L., *Nadere nuance noodzakelijkheid; indirecte betrokkenheid*, BtwBrief 2020/43.
- Van Doesum, A.J. en Van Kesteren, H.W.M., *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen*, WFR 2012/885.
- Van Hilten, M.E., en Van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020.
- Reugebrink, J. *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1990.

### Wet- en regelgeving

- Raad van de Europese Economische Gemeenschap, *Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting*, Brussel: 11 april 1967.
- Raad van de Europese Economische Gemeenschap, *Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, Brussel: 11 april 1967.
- Raad van de Europese Gemeenschap, *Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*, Brussel: 28 november 2006.

### Jurisprudentie

- Advocaat-Generaal Kokott 23 december 2015, C-520/14 (Gemeente Borsele), V-N 2016/11.15.
- Advocaat-Generaal Kokott 6 april 2017, C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EEOD), ECLI:EU:C:2017:283.
- Hof van Justitie 1 april 1982, C-89/81 (Hong-Kong Trade), V-N 1982/1069.25.
- Hof van Justitie 8 maart 1988, C-165/86 (Leesportefeuille Intiem), V-N 1988/1137.87.
- Hof van Justitie 21 september 1988, C-50/87 (Commissie vs. Frankrijk), ECLI:EU:C:1988:429.
- Hof van Justitie 23 november 1988 C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics), ECLI:EU:C:1988:508.
- Hof van Justitie 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), V-N 1994/1069.25.
- Hof van Justitie 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995/3109.21.
- Hof van Justitie 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), V-N 1996/1648.27.
- Hof van Justitie 16 oktober 1997, C-258/95 (Julius Fillibeck Söhne), V-N 1998/2.35.
- Hof van Justitie 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.27.
- Hof van Justitie 27 april 1999, C-48/97 (Kuwait Petroleum Ltd), V-N 1999/27.15.
- Hof van Justitie 6 februari 2003, C-185/01 (Auto Lease Holland), V-N 2003/13.18.
- Hof van Justitie 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), V-N 2000/44.20.
- Hof van Justitie 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), ECLI:EU:C:2005:47
- Hof van Justitie 3 maart 2005, C-32/03 (Fini H), V-N 2005/15.8.
- Hof van Justitie 21 februari 2013, C-104/12 (Becker), V-N 2013/30.14.
- Hof van Justitie 20 juni 2013, C-653/11 (Newey), V-N 2013/48.16.
- Hof van Justitie 26 september 2013, C-283/12 (Serebryannay vek), V-N 2013/50.19.
- Hof van Justitie 17 juli 2014, C-438/13 (BCR Leasing), V-N 2014/40.20.
- Hof van Justitie 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), V-N 2015/22.19.

- Hof van Justitie 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), V-N 2016/27.20.
- Hof van Justitie 11 mei 2017, C-36/16 (Posnania Investment), V-N 2017/26.13.
- Hof van Justitie 14 september 2017, C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD), V-N 2017/46.15.
- Hof van Justitie 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services), V-N 2018/59.12.
- Hof van Justitie 10 januari 2019, C-410/17 (A Oy), V-N 2019/7.13.
- Hof van Justitie 15 mei 2019, C-235/18 (Vega International Car Transport and Logistics), V-N 2019/26.14
- Hof van Justitie 16 september 2020, C-312/19 (XT), V-N 2020/45.16.
- Hof van Justitie 16 september 2020, C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG), V-N 2020/52.21.
- Hof van Justitie 1 oktober 2020, C-405/19 (Vos Aannemingen BVBA), V-N 2020/52.20.
- Hof van Justitie 12 november 2020, C-42/19 (Sonaecom), ECLI:EU:C:2020:913.
- Hoge Raad der Nederlanden 2 december 2012, nr. 43.813, BNB 2012/55.
- Hoge Raad der Nederlanden 1 mei 2015, nr. 13/06114, BNB 2015/143.
- Hoge Raad der Nederlanden 20 maart 2020, nr. 18/01184, ECLI:NL:HR:2020:481.