

---

---

**Het belang van het oogmerk van de  
belastingplichtige voor de rechtstreekse en  
onmiddellijke samenhang**

---

---

**Door: S. van Krimpen MSc.  
Post-Master Indirecte Belastingen 2013/2014**

---

## Inhoudsopgave

Inleiding .....	2
Hoofdstuk 1: De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang .....	4
1.1 De toepassing van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang.....	4
1.2 Criteria: verdiscontering, causaliteit en finaliteit.....	5
Hoofdstuk 2: De invloed van het finaliteitscriterium .....	7
2.1 Kosten maar (nog) geen belastbare handelingen.....	7
2.1.1 Rompelman .....	7
2.1.2 INZO, Schlosstrasse en Ghent Coal .....	7
2.2 Kosten ten behoeve van het uiteindelijke doel van de belastingplichtige.....	8
2.2.1 BLP .....	8
2.3 Kosten die het gevolg zijn van belastbare handelingen .....	9
2.3.1 Midland Bank en I/S Fini H .....	9
2.4 Kosten en onbelastbare handelingen.....	9
2.4.1 Kretztechnik en Abbey National.....	9
2.5 Kosten in verband met een andere afnemer of met een andere hoedanigheid.....	10
2.5.1 Investrand arrest .....	10
2.5.2 Wolfram Becker arrest.....	11
2.5.3 PPG Holdings BV .....	12
2.6 Deelconclusie .....	13
Hoofdstuk 3: De geschiktheid van het finaliteitscriterium.....	15
3.1 Algemeen.....	15
3.2 Toetsing criteria .....	15
3.2.1 Het algemene, objectieve rechtskarakter van de btw.....	15
3.2.2 Rechtzekerheidsbeginsel en doelmatigheidsbeginsel.....	17
3.2.3 Wie is de afnemer van de prestatie?.....	18
3.3 Deelconclusie .....	19
Hoofdstuk 4: Conclusie.....	21
4.1 De invloed van het finaliteitscriterium.....	21
4.2 De geschiktheid van het finaliteitscriterium.....	22
Literatuurlijst .....	24

## Inleiding

De relevantie van het *oogmerk of wil* van de belastingplichtige in de omzetbelasting intrigeert mij al geruime tijd. De Europese omzetbelasting is een verbruiksbelasting die ziet op alle leveringen van goederen en diensten waarbij de objectieve aard van de handelingen voorop staat.<sup>1</sup> Daarnaast is het (winst)oogmerk of resultaat van de activiteiten niet relevant om als belastingplichtige aangemerkt te worden.<sup>2</sup> Toch is de wil van de belastingplichtige in veel gevallen van belang voor de heffing van omzetbelasting. Een belangrijk oogmerk van de belastingplichtige is bijvoorbeeld het streven naar opbrengst.

Maar in hoeverre mag er rekening gehouden worden met het oogmerk van de belastingplichtige en in welke gevallen? Het gaat de reikwijdte van deze verhandeling te boven om de rol van het oogmerk van de belastingplichtige in zijn algemeenheid onder de loep te nemen. Derhalve wil ik mij beperken tot de rol van het oogmerk van de belastingplichtige voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en (belastbare) handelingen.<sup>3</sup> Dit wordt ook wel het finaliteitscriterium genoemd.<sup>4</sup> De aftrek van voorbelasting is immers in het btw-stelsel van fundamenteel belang.

Daarnaast ben ik ook benieuwd naar hoe effectief het finaliteitscriterium nu is. Om dit te toetsen is het tevens van belang hoe het finaliteitscriterium zich verhoudt tot de andere twee criteria voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen: het verdisconteringscriterium en het causaliteitscriterium.<sup>5</sup>

Derhalve kom ik tot de volgende vraagstelling voor deze verhandeling:

### **In welke situaties is het finaliteitscriterium van invloed in de Europese rechtspraak en is dit criterium ook geschikt vergeleken met het verdisconteringscriterium en het causaliteitscriterium?**

Met de invloed van het finaliteitscriterium bedoel ik welke invloed dit heeft bij het bepalen van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de ingekochte goederen/diensten en de (belastbare) handelingen ofwel de gehele economische activiteit.

Om te toetsen of de criteria geschikt zijn kijk ik naar het algemene, objectieve rechtskarakter van de btw, naar enkele van de in mijn ogen meest relevante algemene rechtsbeginselen en naar de samenhang met de kwalificatie wie de afnemer is van de prestatie.<sup>6</sup>

Het doel van dit onderzoek is eenvoudig: op zoek naar het creëren van duidelijkere en geschikte criteria voor de aftrek van voorbelasting.

---

<sup>1</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss), Kluwer, Deventer, 2009, pagina 30.

<sup>2</sup> Zie artikel 9 Richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde van 28 november 2006, 2006/112/EC ("btw-richtlijn").

<sup>3</sup> Ook de invloed van de toepassing van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang in zijn algemeenheid gaat deze verhandeling te boven.

<sup>4</sup> In paragraaf 1.2 ga ik verder op de definitie van dit criterium in.

<sup>5</sup> In paragraaf 1.2 één ga nader op deze criteria in.

<sup>6</sup> In paragraaf 2.5 zal blijken waarom het bepalen van de afnemer in mijn ogen samenhangt met de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen.

In het eerste hoofdstuk bespreek ik kort de achtergrond van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang in het kader van de aftrek van voorbelasting. Tevens bespreek ik de betekenis van het verdisconteringscriterium, causaliteitscriterium en (voornamelijk) het finaliteitscriterium die uit de Europese jurisprudentie afgeleid kunnen worden.

De invloed van het finaliteitscriterium in de Europese rechtspraak onderzoek ik in het tweede hoofdstuk.<sup>7</sup> Deze heb ik onderverdeeld in de paragrafen: 2.1) kosten maar (nog) geen belastbare handelingen 2.2) kosten ten behoeve van het uiteindelijke doel van de belastingplichtige 2.3) kosten die het gevolg zijn van belastbare handelingen 2.4) kosten ten behoeve van onbelastbare handelingen en 2.5) kosten die verband houden met een andere afnemer of met een andere hoedanigheid van dezelfde entiteit.

In het derde hoofdstuk onderzoek ik of het finaliteitscriterium ook geschikt is in vergelijking met het verdisconteringscriterium en het causaliteitscriterium. Ik leg de geschiktheid van de drie criteria langs de meetlat van: 1) het algemene, objectieve rechtskarakter van de btw 2) het rechtzekerheidsbeginsel en doelmatigheidsbeginsel en 3) het bepalen van de afnemer van een prestatie.

---

<sup>7</sup> Het overzicht van de rechtspraak is niet uitputtend bedoeld.

## Hoofdstuk 1: De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang

### 1.1 De toepassing van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang

In dit hoofdstuk wordt de rol van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang ten opzichte van de aftrek van voorbelasting en de drie criteria die hieruit afgeleid kunnen worden behandeld.

Artikel 168 van de btw-richtlijn geeft aan dat er aftrek van voorbelasting bestaat “voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belastbare handelingen van een *belastingplichtige*”. De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang volgt uit de woorden “gebruikt voor”. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (“Hof van Justitie”, in voetnoten “HvJ”) gebuikt verschillende benamingen om deze samenhang te beschrijven: a) rechtstreekse en onmiddellijke samenhang<sup>8</sup>, b) rechtstreeks en onmiddellijk verband<sup>9</sup> en c) onlosmakelijk verbonden met de gehele economische activiteit.<sup>10</sup> Naar mijn weten is er geen reden om aan te nemen dat deze benamingen verschillende betekenissen hebben.<sup>11</sup> Het Hof van Justitie heeft tot nu toe drie verschillende methoden rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bepaald:<sup>12</sup>

1. Rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met één of meer bepaalde aftrekgerechtigde activiteiten<sup>13</sup>. Dit worden ook wel directe kosten genoemd. De btw op directe kosten is ofwel volledig aftrekbaar of juist helemaal niet aftrekbaar;
2. Rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een afgebakend gedeelte van de bedrijfsactiviteit<sup>14</sup>; en
3. Rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de algehele bedrijfsactiviteiten.<sup>15</sup> Dit worden ook wel indirecte of algemene kosten genoemd.

Voor de btw is het niet mogelijk om de kosten aan onbelastbare handelingen toe te rekenen.<sup>16</sup> Een onbelastbare handeling bestaat immers niet voor de omzetbelasting. Economische gezien zijn de kosten echter wel (ten minste gedeeltelijk) aan onbelastbare handelingen toe te rekenen.

Het rechtstreeks en onmiddellijk toerekenen van kosten is pas van belang indien de belastingplichtige onbelastbare of vrijgestelde activiteiten verricht. In dat geval zou het Hof

---

<sup>8</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG), r.o. 36.

<sup>9</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12 (Wolfram Becker), r.o. 19.

<sup>10</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 3 maart 2005, nr. C-32/03 (I-S Fini H), r.o. 23.

<sup>11</sup> De grenzen van de woorden “onlosmakelijk” en “rechtstreeks” vallen buiten de omvang van deze verhandeling.

<sup>12</sup> In theorie zijn er meerdere mogelijkheden zoals de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de economische én niet-economische handelingen. Deze samenhang is echter nooit eerder bepaald door het HvJ. Zie ook S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt (diss.), pagina 161-163.

<sup>13</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank plc), r.o. 30.

<sup>14</sup> HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), r.o. 39.

<sup>15</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom SGPS SA), r.o. 37.

<sup>16</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 21 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), r.o. 34.

van Justitie één van de drie bovenstaande methoden kunnen gebruiken om de aftrek van voorbelasting te bepalen.

## 1.2 Criteria: verdiscontering, causaliteit en finaliteit

Voordat in hoofdstuk twee de arresten van het Hof van Justitie bestudeerd worden geef ik hier vooraf een kort overzicht van de criteria die uit de jurisprudentie afgeleid kunnen worden.<sup>17</sup>

Van Doesum en Van Kesteren destilleren uit de jurisprudentie drie criteria ter vaststelling van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang<sup>18</sup>: verdiscontering, finaliteit en causaliteit. De basis principes van deze drie principes zijn de volgende:

Verdiscontering is dat de kosten zijn opgenomen in de prijzen van de uitgaande handelingen. Dit volgt uit artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn. In dit artikel staat dat prestaties van belastingplichtigen belast zijn 'onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast'. Dit volgt uit het Midland Bank arrest.<sup>19</sup>

Bij causaliteit gaat het om de vraag of de kosten voortvloeien uit de uitgaande handelingen, dat wil zeggen dat de kosten ook gemaakt zouden zijn indien de handelingen niet zouden zijn verricht.<sup>20</sup> Dit volgt bijvoorbeeld uit het arrest Investrand.<sup>21</sup>

Finaliteit betekent dat de kosten zijn gemaakt *met het oog op* de uitgaande belastbare handeling(en). In dit criterium gaat het om de *wil* van de belastingplichtige.<sup>22</sup> Het oogmerk om opbrengst te behalen wordt ook wel het 'opbrengst-oogmerk' genoemd.<sup>23</sup> In het finaliteitscriterium zit ook de wil om opbrengst te behalen maar nu inclusief de koppeling met de door de belastingplichtige gemaakte kosten. Het finaliteitscriterium is daarmee in mijn optiek een soort van verlengstuk van het opbrengst-oogmerk van de belastingplichtige. Finaliteit is niet slechts een geschikt criterium indien de kosten worden gemaakt voordat de activiteit wordt verricht. Het finaliteitscriterium kan ook een aanknopingspunt vormen indien kosten worden gemaakt met het oog op een activiteit die al heeft plaatsgevonden.

De meningen in de literatuur over of het finaliteitscriterium überhaupt bestaat, zijn echter verdeeld. Van der Veen en Van Wetten-Rompelman geven aan dat de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen ingekochte goederen en diensten en uitgaande btw-belastbare handelingen niet afhankelijk is van het oogmerk dat de belastingplichtige heeft bij het maken van kosten voor deze goederen en diensten.<sup>24</sup> De objectieve aard van de handeling is volgens hen in de btw-heffing in principe het uitgangspunt.

<sup>17</sup> In het belang van de omvang van de verhandeling.

<sup>18</sup> WFR 2012/885: "De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen", A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, onderdeel 3.

<sup>19</sup> HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank plc), r.o. 30 en r.o. 31. In paragraaf 2.3.1 ga ik hier verder op in.

<sup>20</sup> Ook wel het 'conditio sine qua non' criterium.

<sup>21</sup> HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand B.V.), r.o. 10. In paragraaf 2.5.1 ga ik hier op in.

<sup>22</sup> Mijn inziens is het 'doel', de 'intentie' of de 'wil' van de belastingplichtige in principe hetzelfde als het 'oogmerk'.

<sup>23</sup> Zie voor het opbrengstoogmerk ook H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil: betekenis van oogmerken en keuzen voor de grenzen van de onderneming in de inkomsten-, vennootschaps- en omzetbelasting, 1994, Arnhem: Gouda Quint, pagina 239.

<sup>24</sup> BtwBrief 2013/115, Becker, 'rechtstreeks en onmiddellijke samenhang' tóch verder ingevuld, F. van Veen en M. van Wetten-Rompelman, Raamwerk HvJ.

Van der Wulp onderscheidt een juridisch element en een economisch element in de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang.<sup>25</sup> Het subjectieve doel van de belastingplichtige is alleen van belang indien dit doel kan worden ondersteund door objectieve gegevens zoals bij het arrest Kretztechnik.<sup>26</sup>

Een belangrijk verschil tussen de drie genoemde criteria is het tijdstip waarop het getoetst kan worden. Feitelijk is de verdisconteringstoets en de causaliteitstoets pas met zekerheid te testen nadat de belastbare handelingen zijn verricht. De finaliteitstoets is echter vooral vooraf bedoeld (dus voordat de belastbare handelingen zijn verricht). De vraag is dan ook of het dan nog wat uitmaakt of de belastbare prestaties dan feitelijk verricht worden. Het antwoord op deze vraag volgt uit paragraaf 2.1.1.

---

<sup>25</sup> BtwBrief 2013/94, Rechtstreeks en onmiddellijke samenhang: "juridisch" én economische element, M.D.J. van der Wulp – juridisch element.

<sup>26</sup> HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG).

## Hoofdstuk 2: De invloed van het finaliteitscriterium

### 2.1 Kosten maar (nog) geen belastbare handelingen

#### 2.1.1 Rompelman

In het arrest Rompelman van het Hof van Justitie ging het over de vraag of reeds vanaf het tijdstip van het kopen van een zaak, met het oogmerk de zaak te zijner tijd te verhuren, gesproken kon worden van het exploiteren van een vermogensbestanddeel.<sup>27</sup>

In dit arrest komt de wilsverklaring van de belastingplichtige naar voren. Deze wilsverklaring staat in mijn optiek voor het in paragraaf 2.1 genoemde 'opbrengst-oogmerk' van de belastingplichtige. De wilsverklaring dat een toekomstig goed zal worden verhuurd is voldoende om aan te nemen dat het verworven goed bestemd is om te worden aangewend voor een belastbare handeling.<sup>28</sup> De belastingdienst mag wel verlangen dat deze wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve gegevens.

De *wilsverklaring* van de belastingplichtige is dus relevant voor de vraag of er sprake is van belastingplicht. Het gaat hier in dit arrest echter ook om de vraag of het goed 'wordt aangewend voor' een belastbare handeling. De vraag is of dit iets anders is dan de frase 'gebruikt voor' van artikel 168 van de Btw-richtlijn. In deze zin is deze 'wilsverklaring' niet alleen een opbrengst-oogmerk maar ook het oogmerk om de kosten te maken ten behoeve van de belastbare handelingen. Derhalve lijkt de toets om te bepalen of er sprake is van belastingplicht geheel op de toets om een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aan te tonen tussen kosten en belastbare handelingen, ook al wordt deze niet zo omschreven in het arrest.

#### 2.1.2 INZO, Schlosstrasse en Ghent Coal

De arresten Intercommunale voor zeewaterontzilting INZO ("INZO")<sup>29</sup>, Schlosstrasse<sup>30</sup> en Ghent Coal Terminal NV ("Ghent Coal")<sup>31</sup> zijn in essentie soortgelijk aan het arrest Rompelman. Uit deze arresten volgt dat bij wijze van uitzondering en onder bepaalde omstandigheden het recht op aftrek ook bestaat wanneer er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen een bijzondere handeling in een eerder stadium en één of meer in een later stadium verrichte handelingen. De reden dat er geen sprake is van samenhang, is gelegen in het feit dat er uiteindelijk geen belastbare handelingen zijn verricht. Desondanks was het oogmerk er in eerste instantie wel.

De conclusie is derhalve dat het finaliteitscriterium relevant is indien de belastbare handelingen (nog) ontbreken. Het criterium wordt bij het bepalen van de belastingplicht op

<sup>27</sup> HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman).

<sup>28</sup> HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), r.o. 24.

<sup>29</sup> HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Intercommunale voor zeewaterontzilting INZO) r.o. 23. De hoedanigheid van de btw-belastingplichtige kan niet met terugwerkende kracht worden ontnomen.

<sup>30</sup> HvJ 8 juni 2000, nr. C-396/98 (Schlosstrasse), r.o. 36 en 37. Recht op aftrek blijft in stand ondanks het door omstandigheden buiten zijn wil niet kunnen verrichten van de beoogde activiteiten.

<sup>31</sup> HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal NV), r.o. 19 en 20. Recht op aftrek blijft in stand ondanks het door omstandigheden buiten zijn wil niet kunnen verrichten van de beoogde activiteiten.



een soortgelijke manier gebruikt als voor het bepalen van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en opbrengsten.<sup>32</sup>

## 2.2 Kosten ten behoeve van het uiteindelijke doel van de belastingplichtige

### 2.2.1 BLP

In het arrest BLP ging het om een beheers- en houdstermaatschappij die haar diensten verleent aan een groep vennootschappen die goederen vervaardigen voor de meubel- en doe-het-zelf-industrie.<sup>33</sup> Deze vennootschap besloot om aandelen te verkopen zodat het schuld kon aflossen. Daarbij had BLP aftrek van voorbelasting geclaimd voor aan haar verrichte dienstverlening.<sup>34</sup> De relevantie van het doel wordt als volgt beschreven:

*19 - "Lid 5 regelt het recht op aftrek van voorbelasting die betrekking heeft op goederen of diensten die door een belastingplichtige „zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat". De formulering „gebruikt voor" wijst erop, dat het in lid 2 bedoelde recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is."*<sup>35</sup>

Deze rechtsoverweging geeft aan dat voor de aftrek van voorbelasting het gaat om de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang en niet om het *uiteindelijke doel* van de belastingplichtige.<sup>36</sup>

*24 - "Bovendien, zo de uitlegging van de BLP werd aanvaard, dan zou de administratie telkens wanneer het - zoals hier - gaat om verrichtingen die niet objectief met belaste handelingen samenhangen, moeten onderzoeken wat de belastingplichtige er precies mee voorheeft. Dat zou ingaan tegen de doelstellingen van het Btw-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de belasting te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de handeling."*<sup>37</sup>

Maar wat is het 'uiteindelijke doel' van de belastingplichtige in dit arrest? Laat ik de doelstellingen van de belastingplichtige in het BLP arrest ontleden. De belastingplichtige maakt kosten omdat:

1. het aandelen verkoopt; omdat
2. het zijn schuldenpositie wil verbeteren; zodat
3. het zijn belastbare activiteiten in de toekomst kan blijven verrichten. Dit wordt gezien als het *uiteindelijke doel* van de belastingplichtige<sup>38</sup>.

Conclusie is dat het finaliteitscriterium in ieder geval niet gaat over het 'uiteindelijke doel' van de belastingplichtige. Dit uiteindelijke doel is namelijk niet relevant voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. Het is wel de vraag in hoeverre er moet worden 'doorgekeken' om

<sup>32</sup> Het toepassen van de andere twee criteria is immers onmogelijk door het gebrek aan belastbare handelingen.

<sup>33</sup> HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group plc).

<sup>34</sup> Voor deze paragraaf is het niet van belang of de uitkomst van het BLP arrest achterhaald is met het arrest HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01 (Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM)).

<sup>35</sup> Cursivering en onderstreping is van de auteur.

<sup>36</sup> In deze rechtsoverweging komen ook algemene rechtsbeginselen van de btw aan bod. Het gaat hier om het 'rechtzekerheidsbeginsel' en de 'vergemakkelijking van de belastingheffing'. Hier kom ik in hoofdstuk 3 op terug. Cursivering en onderstreping is van de auteur.

<sup>37</sup> Cursivering en onderstreping is van de auteur.

<sup>38</sup> HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group plc), r.o. 16.

het verband tussen kosten en opbrengsten te vinden. Zien de kosten van de belastingplichtige op onbelastbare handeling of op het verbeteren van zijn algehele economische activiteit? Deze vraag speelt ook in het Kretztechnik arrest.<sup>39</sup>

## 2.3 Kosten die het gevolg zijn van belastbare handelingen

### 2.3.1 Midland Bank en I/S Fini H

De in de UK gevestigde Midland Bank plc (“Midland”)<sup>40</sup> claimde btw-aftrek voor juridische diensten die het gevolg waren van een eerder aan een Amerikaanse afnemer, Quadrex Holdings Inc. (“Quadrex”), verrichte financiële dienstverlening (een vrijgestelde dienst met recht op aftrek). Midland heeft deze juridische diensten afgenomen omdat de Britse vennootschap British and Commonwealth Holding Inc (“B&C”) een aantal procedures tegen zowel Midland als Quadrex had aangespannen.

De diensten werden niet gebruikt voor de financiële diensten aan afnemers buiten de EU, maar voor de gevolgen van die financiële diensten (i.e. de claim van B&C). Dit blijkt ook uit rechtsoverweging 33 waarin is aangegeven dat de diensten enkel werden gebruikt in het kader van activiteiten die het gevolg zijn van een belastbare handeling met recht op aftrek.<sup>41</sup>

Tevens oordeelde het Hof van Justitie in dit arrest dat het niet realistisch is de norm van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang verder in te vullen.<sup>42</sup> Het is aan de nationale rechters het criterium toe te passen met inachtneming van alle feiten en omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden.

Het finaliteitscriterium heeft een zeer beperkte rol in dit arrest. Het lijkt lastig om een oogmerk met terugwerkende kracht vast te stellen. Een vergelijking met bijvoorbeeld het arrest I/S Fini H van het Hof van Justitie<sup>43</sup> gaat mank omdat het in die casus niet ging om *onverwachte kosten* maar om *verwachte kosten* die voortkwamen ondanks het stoppen van de belastbare handelingen. Het finaliteitscriterium lijkt op basis van dit arrest derhalve niet geschikt voor de situatie waarin *onverwachte* kosten ontstaan.

## 2.4 Kosten en onbelastbare handelingen

### 2.4.1 Kretztechnik en Abbey National

In de arresten Kretztechnik en Abbey National I (“Abbey National”) gaat het om kosten die gemaakt worden ten behoeve van onbelastbare handelingen.

Kretztechnik is een in Oostenrijk gevestigde aandelenvennootschap met als maatschappelijk doel de ontwikkeling en verkoop van medische apparatuur.<sup>44</sup> Bij besluit van haar algemene vergadering van aandeelhouders is het maatschappelijk kapitaal van deze vennootschap verhoogd. Ter financiering van deze kapitaalverhoging heeft is Kretztechnik’s kapitaal verhoogd door uitgifte van aandelen aan toonder.

---

<sup>39</sup> Zie paragraaf 2.2.6.

<sup>40</sup> Midland is een “representatief lid” van een groep die voor de btw als een geheel wordt beschouwd.

<sup>41</sup> HvJ 8 juli 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank plc), r.o. 33.

<sup>42</sup> HvJ 8 juli 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank plc), r.o. 25.

<sup>43</sup> HvJ 3 maart 2005, nr. C- 32/03 (I/S Fini H).

<sup>44</sup> HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG).

Het oogmerk van de belastingplichtige speelt in deze zaak een rol. Kretztechnik heeft namelijk het oogmerk om kapitaal vrij te maken voor de financiering van andere (belastbare) activiteiten. Hierbij is van belang dat de uitgifte van aandelen geen economische activiteit is. Dit wordt ook wel de *investeringsstoets* genoemd.<sup>45</sup> Die houdt in dat nagegaan wordt in hoeverre met opbrengsten die worden behaald met de handeling (bijvoorbeeld met de uitgifte van aandelen) de versterking van zijn bedrijfsactiviteit (bijvoorbeeld de verkoop van goederen door de onderneming) wordt *beoogd*.

Indien dit oogmerk bestaat, *veronderstelt* het Hof van Justitie een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, omdat de kosten van de door haar in het kader van de betrokken handeling verworven diensten deel uitmaken van haar algemene kosten en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn. Het finaliteitscriterium is in dat geval derhalve niet meer dan een voorwaarde van het verdisconteringsvereiste. Wel is het de doorslaggevende factor.

Ook in het Abbey National arrest gaat het om kosten ten behoeve van een onbelastbare handeling: de overdracht van het geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen.<sup>46</sup> In Abbey National gaat het niet om het versterken van de algehele economische activiteit. Het Hof van Justitie beslist dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband was met één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Wel was er een onlosmakelijke verbondenheid met de bedrijfsactiviteit van de onderneming. Als reden werd niet het oogmerk genoemd. Het neutraliteitsbeginsel zou geschonden worden indien er sprake was van een onlosmakelijke samenhang.<sup>47</sup> Dit maakt het lastig om een algemene regel te formuleren inzake onbelastbare handelingen. Het niet belasten van de overgang is een fictie. De kosten die worden gemaakt ten behoeve van de overgang zijn ook daadwerkelijk gemaakt voor de overgang.

Conclusie is dat er in het geval van onbelastbare handelingen sprake kan zijn van het versterken van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. In dat geval speelt het finaliteitscriterium een rol. Echter, in het arrest Abbey National moet het Hof van Justitie naar het neutraliteitsbeginsel grijpen om alsnog aftrekrecht toe te kunnen kennen. In dat geval heeft het Hof van Justitie geen gebruik gemaakt van het finaliteitscriterium.

## **2.5 Kosten in verband met een andere afnemer of met een andere hoedanigheid**

### **2.5.1 Investrand arrest**

In paragraaf 2.5 gaat het om situaties waarin kosten worden gemaakt die verband houden met de activiteiten van een andere belastingplichtige of die in een andere hoedanigheid gemaakt worden.

In het Investrand arrest gaat het om kosten die worden afgenomen in een andere hoedanigheid. Investrand<sup>48</sup>, een pure houdstermaatschappij van Cofex, verkoopt in 1989 de aandelen in Cofex aan Hi-Tec Sports plc. Tot 1993 was Investrand voor de btw geen

<sup>45</sup> WFR 2012/885: "De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen", A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, onderdeel 3.

<sup>46</sup> HvJ 21 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), r.o. 34.

<sup>47</sup> HvJ 21 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), r.o. 35.

<sup>48</sup> HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand B.V.).

ondernemer, na 1993 wel wegens het verrichten van managementactiviteiten. Na enige jaren ontstaat een geschil met Hi-Tec Sports inzake de aankoop van Cofex. Het geschil leidt in 1996 tot een arbitrageprocedure. Ten aanzien van deze procedure maakt Investrand kosten met btw, welke door haar in aftrek wordt gebracht.

Het Hof van Justitie beslist dat kosten voor adviesdiensten die een belastingplichtige afneemt *met het oog op*<sup>49</sup> de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van het vermogen van zijn onderneming en betrekking heeft op een aandelenverkoop van vóór het tijdstip waarop hij voor de btw belastingplichtig is geworden, niet rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de latere ondernemersactiviteiten en daarom geen recht doen ontstaan op aftrek van de daarop drukkende btw.

Het finaliteitscriterium is in dit arrest dus beslissend.<sup>50</sup> Het finaliteitscriterium kan uitkomst bieden om het recht op aftrek te bepalen in gevallen waarin de kosten in een andere hoedanigheid van de belastingplichtige gemaakt worden.

### 2.5.2 Wolfram Becker arrest

Becker oefent voor eigen rekening een ondernemingsactiviteit uit en was aandeelhouder van een bouwbedrijf ("A"). Becker en A vormden een fiscale eenheid. Nadat A een bouwcontract had uitgevoerd, stelde het parket tegen Becker strafrechtelijk onderzoek in. Becker werd ervan verdacht vóór de gunning van de opdracht over vertrouwelijke informatie over de offertes van concurrenten te beschikken, alsmede van het geven van giften. De strafprocedure tegen Becker werd tegen betaling afgesloten. In de strafprocedure nam Becker juridische diensten af. Volgens de overeenkomsten met deze advocaat was de cliënt Becker zelf, als verdachte. De advocaat heeft zijn facturen op naam van A opgesteld.

De prejudiciële vraag is of het rechtstreekse en onmiddellijke verband wordt bepaald door de *objectieve inhoud* van de verrichte prestatie (de bijstand van een advocaat om te voorkomen dat een natuurlijk persoon strafrechtelijk wordt veroordeeld) of de oorzaak van de verkregen prestatie (de economische activiteiten van de belastingplichtige).

Het Hof van Justitie oordeelt dat het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een gegeven handeling en de gehele activiteit van de belastingplichtige aan de hand waarvan moet worden bepaald of hij de goederen en diensten heeft gebruikt 'voor zijn belaste handelingen', afhangt van de *objectieve inhoud* van het door de belastingplichtige verkregen goed of van de door hem ontvangen dienst.<sup>51</sup> In deze zaak geven de diensten van een advocaat, waarmee wordt beoogd strafsancities af te weren voor de zaakvoerders van een belastingplichtige onderneming die natuurlijke personen zijn, deze onderneming niet het recht de voorbelasting over de verrichte diensten af te trekken.

Het Hof van Justitie geeft onder verwijzing naar onder andere het BLP arrest<sup>52</sup> aan dat de verplichting om uitsluitend de *objectieve inhoud* van de betrokken verrichting in aanmerking te nemen immers het nauwst aansluit bij het met het gemeenschappelijke btw-stelsel nagestreefde doel om de rechtszekerheid te garanderen en de belastingheffing te

---

<sup>49</sup> HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand B.V.), r.o. 32.

<sup>50</sup> Hoewel het causaliteitscriterium ook van invloed is. In dit arrest wijzen deze twee criteria dezelfde kant uit: namelijk geen onlosmakelijke samenhang tussen belastbare handelingen of de gehele economische activiteit.

<sup>51</sup> HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12 (Wolfram Becker).

<sup>52</sup> HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group plc).

vergemakkelijken.<sup>53</sup> Daarmee lijkt het Hof van Justitie te zeggen dat het uiteindelijke doel van de belastingplichtige niet relevant is voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang.

De vraag is hier ook wat de objectieve inhoud van een prestatie precies is. Een prestatie kan precies worden beschreven als hulpstuk om te kunnen beoordelen of deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met belastbare prestaties. In dit geval zou de objectieve inhoud bijvoorbeeld zijn: 'juridische dienstverlening van advocaten om Becker vrij te pleiten inzake de tenlasteleggingen'.

Ik denk dat in de objectieve inhoud van een prestatie het finaliteitscriterium verscholen zit. Het gaat om een beoordeling van de reden(en) *waarom* de advocaatkosten gemaakt worden. Met andere woorden, met welk objectief oogmerk worden deze diensten afgenomen, wat wil de belastingplichtige ermee? Er is geen andere manier om een prestatie los van andere factoren te beoordelen. Dit wordt in mijn optiek ook ondersteund door het dictum, waarin de verwijzing naar het oogmerk van de belastingplichtige *de reden* lijkt te zijn waarom er geen recht op aftrek van voorbelasting toegekend wordt.

Ook geeft het Hof van Justitie aan dat er een causaal verband bestaat tussen de afgenomen diensten en de belastbare handelingen van A.<sup>54</sup> Dit causaal verband is echter niet voldoende voor het bepalen van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang, omdat er geen *juridisch verband* bestaat tussen het strafonderzoek en A. Wil het Hof van Justitie hier zeggen dat A niet de afnemer van de prestatie is, omdat Becker eigenlijk het genot heeft?<sup>55</sup> Het lijkt er wel op. Het is in ieder geval niet een onlogische gedachte in deze casus. Het komt mij voor als een gemiste kans dat het Hof van Justitie dit niet nader uitwerkt. In ieder geval is nu duidelijk dat voldoen aan het causaliteitsvereiste niet voldoende is om te komen tot een rechtstreeks en onmiddellijk samenhang.

Ik ben van mening dat dit arrest veel meer duidelijkheid geeft over de invulling van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. De rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hangt af van de objectieve inhoud van de afgenomen prestatie. In mijn optiek is dit eigenlijk het objectieve oogmerk van de belastingplichtige. Verder lijkt de vraag wie de afnemer is verstrengeld met de vraag of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de kosten en de belastbare handelingen.

### 2.5.3 PPG Holdings BV

PPG Holdings BV cs ("PPG") heeft voor de werknemers pensioenregelingen ondergebracht in een stichting.<sup>56</sup> Op grond van de wetgeving is dit pensioenfonds juridisch en fiscaal afgescheiden van PPG. De premies voor de pensioenregelingen worden volledig betaald door PPG. Een dochteronderneming van PPG heeft met dienstverleners overeenkomsten afgesloten inzake de administratie. De met de overeenkomsten gemoeide kosten zijn betaald door die dochteronderneming en niet doorberekend aan het pensioenfonds. PPG heeft de btw op deze kosten als voorbelasting in aftrek gebracht.

Het Hof van Justitie beslist dat de Btw-richtlijn zo moet worden uitgelegd, dat een ondernemer die voor het zeker stellen van de pensioenrechten van zijn werknemers een pensioenfonds heeft opgericht, het recht heeft de btw die hij heeft betaald ter zake van

<sup>53</sup> HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12 (Wolfram Becker), r.o. 23.

<sup>54</sup> HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12 (Wolfram Becker), r.o. 31.

<sup>55</sup> Zie bijvoorbeeld BtwBrief 2013/115, Becker, 'rechtstreeks en onmiddellijke samenhang' tóch verder ingevuld, F. van Veen en M. van Wetten-Rompelman, Raamwerk HvJ – Becker.

<sup>56</sup> HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12, (fiscale eenheid PPG Holdings B.V.).

prestaties voor het beheer en de bedrijfsvoering van dat fonds in aftrek te brengen. Hierbij geldt wel als voorwaarde, dat uit het geheel van de omstandigheden van de betrokken transacties een rechtstreeks en onmiddellijk verband naar voren komt.

Het Hof van Justitie geeft aan dat PPG de diensten ten behoeve van de administratie van de pensioenen heeft afgenomen. Door het fonds op te richten is PPG een wettelijke verplichting nagekomen. In die omstandigheden kan worden geconcludeerd dat de belastbare handelingen de *uitsluitende oorzaak* van de in een eerder stadium afgenomen diensten vormen en er dus een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat. Tevens merkt het Hof van Justitie op dat het neutraliteitsbeginsel geschaad zou worden indien aftrek niet toegestaan zou worden.<sup>57</sup>

Ik concludeer dat het finaliteitsvereiste in dit arrest niet aanwezig is. De vraag is of het Hof van Justitie de aftrek van voorbelasting ook had toegestaan indien er geen wettelijke verplichting geweest zou zijn ten opzichte van de pensioenen. PPG Holdings heeft aftrek van voorbelasting voor diensten die zien op activiteiten van een andere entiteit. Dit is in mijn optiek opmerkelijk omdat het Hof van Justitie in het arrest Abbey National heeft aangegeven dat een belastingplichtige alleen aftrek kan hebben voor kosten die zien op zijn *eigen* belastbare handelingen.<sup>58</sup> In dit arrest lijkt, in tegenstelling tot het arrest Wolfram Becker, de contracterende partij de afnemer van de prestatie.

Verder valt op dat het Hof van Justitie geen enkele aandacht geeft aan de objectieve inhoud van de prestatie, terwijl het dictum van Wolfram Becker toch duidelijk aangeeft dat hierbij moet worden aangesloten. Dit maakt het er niet overzichtelijker op en maakt de toepassing van het finaliteitscriterium in het geval van kosten ten behoeve van een andere afnemer onduidelijk.

## 2.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht in welke situaties het finaliteitscriterium in de Europese jurisprudentie van invloed is op de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen. De type kosten heb ik daarbij als uitgangspunt genomen.

Eerst heb ik gekeken naar situaties waarin er kosten gemaakt worden maar (nog) geen belastbare prestaties worden verricht. De conclusie is dat het finaliteitscriterium een hoge relevantie heeft indien de belastbare handelingen ontbreken. Het criterium wordt bij het bepalen van de belastingplicht op dezelfde manier gebruikt als voor het bepalen van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang.

Uit het arrest BLP kan worden afgeleid dat het finaliteitscriterium in ieder geval niet gaat over het 'uiteindelijke doel' van de belastingplichtige.

Dan de vraag wat de invloed van het finaliteitscriterium is indien kosten ontstaan *als gevolg* van belastbare handelingen, zoals in het arrest Midland Bank. Deze invloed lijkt laag. De vraag is of dat dit komt omdat de kosten in dit geval pas opkomen nadat de belastbare handelingen zijn verricht. Ik denk van wel. Een vergelijking met het arrest I/S Fini H gaat mank omdat het daar niet ging om onverwachte kosten maar om verwachte kosten. Het finaliteitscriterium lijkt in beginsel derhalve niet relevant in het geval van onverwachte kosten.

<sup>57</sup> HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12 (fiscale eenheid PPG Holdings B.V.), r.o. 27.

<sup>58</sup> HvJ 21 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), r.o. 32.

Vervolgens heb ik gekeken naar de vraag wat de rol van het finaliteitscriterium is indien kosten worden gemaakt ten behoeve van onbelastbare handelingen. Indien er sprake is van het versterken van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige speelt het finaliteitscriterium een rol. Echter, in het arrest Abbey National moet het Hof van Justitie naar het neutraliteitsbeginsel grijpen om alsnog aftrekrecht toe te kunnen kennen. In dat geval heeft het Hof van Justitie geen gebruik gemaakt van het finaliteitscriterium.

Dan de vraag wat de invloed van het finaliteitscriterium is indien kosten worden gemaakt ten behoeve van een andere afnemer of van dezelfde (rechts)persoon in een andere hoedanigheid. Het finaliteitscriterium kan uitkomst bieden in gevallen waarin kosten in een andere hoedanigheid gemaakt worden, zoals blijkt uit het arrest Investrand. Vooral uit het arrest Wolfram Becker komt naar voren dat de vraag wie de afnemer is samen lijkt te hangen met de vraag of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de kosten en de belastbare handelingen.

Derhalve kom ik op basis van de bovenstaande analyse tot het onderstaande overzicht. Dit overzicht moet wel worden gelezen in het licht van het beperkte aantal arresten van het Hof van Justitie.

Tabel 1

Type kosten	Relevantie finaliteitscriterium	Voorbeeld arresten
Kosten maar (nog) geen belastbare handelingen	Hoog	Rompelman
		Inzo
		Schlosstrasse
		Ghent Coal
Kosten die het gevolg zijn van belastbare handelingen	Hoog bij verwachte kosten en laag bij onverwachte kosten	Midland Bank
		I/S Fini H
Kosten in verband met onbelastbare handelingen	Hoog bij toepassing van de investeringstoets en laag bij de fictie van de overdracht van een gemeenschap van goederen	Kretztechnik
		Abbey National
Kosten in verband met een andere afnemer of met een andere hoedanigheid	Hoog bij kosten in verband met een andere hoedanigheid. De relevantie is onduidelijk indien de kosten worden gemaakt in verband met een andere afnemer	Investrand
		Wolfram Becker
		PPG Holdings BV

Uit het arrest Wolfram Becker komt ook de vraag op wat de objectieve inhoud van een prestatie precies is. In mijn optiek is de objectieve inhoud eigenlijk het *objectieve oogmerk* van de belastingplichtige. In het geval van Wolfram Becker gaat het om een beoordeling van de reden(en) *waarom* de advocaatkosten gemaakt worden. Dit wordt ook ondersteund door het dictum waarin de verwijzing naar het oogmerk van de belastingplichtige de reden lijkt te zijn waarom er geen recht op aftrek van voorbelasting toegekend wordt.

## Hoofdstuk 3: De geschiktheid van het finaliteitscriterium

### 3.1 Algemeen

In het eerste hoofdstuk zijn de drie criteria (causaliteit, verdiscontering en het finaliteitscriterium) beschreven die door het Hof van Justitie gebruikt worden ter invulling van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. Vervolgens is in het tweede hoofdstuk onderzocht in welke situaties het finaliteitscriterium van invloed is in de Europese rechtspraak.

In dit hoofdstuk onderzoek ik of de drie criteria geschikt zijn voor het creëren van duidelijkere en geschikte criteria voor de aftrek van voorbelasting.<sup>59</sup> In dit kader kijk ik naar het algemene, objectieve rechtskarakter van de btw, naar enkele algemene rechtsbeginselen en naar de samenhang met de kwalificatie wie de afnemer is van de prestatie.<sup>60</sup>

### 3.2 Toetsing criteria

#### 3.2.1 Het algemene, objectieve rechtskarakter van de btw

De btw is in beginsel een algemene gebruiksbelasting die ziet op alle leveringen van goederen en diensten.<sup>61</sup> Het gaat in deze belasting, in tegenstelling tot bijvoorbeeld een belasting op inkomen, om het object.<sup>62</sup> Het wordt niet alleen een *algemene belasting* genoemd maar ook een *objectieve belasting*.<sup>63</sup> Het doel is om consumptie te belasten. Consumptie is echter een economische begrip en is niet geschikt om in juridische zin gebruikt te worden.<sup>64</sup> De feitelijke consumptie vindt plaats bij de afnemer en niet bij de dienstverrichter. Derhalve lijkt *de wil* van de dienstverrichter niet relevant voor de vraag of de afnemer consumeert of niet.

In sommige gevallen is er spanning met het objectieve karakter van de btw. Van Doesum geeft bijvoorbeeld aan dat het objectieve karakter op gespannen voet staat met het verschijnsel van contractuele samenwerking.<sup>65</sup> Dit komt omdat contractuele samenwerking weliswaar het aangaan van rechtsbetrekkingen betekent, maar deze rechtsbetrekkingen hebben niet als kern het verrichten van leveringen van goederen en diensten tegen vergoeding jegens elkaar.

---

<sup>59</sup> Ik behandel voornamelijk de in mijn ogen meest relevante onderwerpen en rechtsbeginselen. Ook behandel ik per onderwerp alleen de in mijn ogen relevante criteria.

<sup>60</sup> In paragraaf 2.5 heb ik geconcludeerd dat de toetsing van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang in sommige arresten samen lijkt te hangen met de vraag wie de afnemer van de prestatie is.

<sup>61</sup> Zie artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn.

<sup>62</sup> Hoewel de heffing van belasting altijd een subject vereist.

<sup>63</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss), Kluwer, Deventer, 2009, pagina 28.

<sup>64</sup> Zie ook H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil: betekenis van oogmerken en keuzen voor de grenzen van de onderneming in de inkomsten-, vennootschaps- en omzetbelasting*, 1994, Arnhem: Gouda Quint, pagina 72.

<sup>65</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss), Kluwer, Deventer, 2009, pagina 6.



### Finaliteit

De vraag is of finaliteit als criterium voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang wel past binnen dit algemene en objectieve karakter van de btw. Ik denk van wel. In de rechtsvinding wordt aangesloten bij feiten die ook echt waar te nemen zijn. Het oogmerk van de belastingplichtige moet blijken uit waarneembare feiten. Als dit mogelijk is wordt ook wel gesproken van de geobjectiveerde wil.<sup>66</sup> Deze wil is dan zichtbaar voor andere rechtssubjecten.

In mijn optiek is er geen reden waarom het finaliteitscriterium niet goed samen zou gaan met het objectieve rechtskarakter van de omzetbelasting. In de btw-regelgeving zitten ook veel verwijzingen naar de relevantie van de wil of het oogmerk van de belastingplichtige. Ik noem twee voorbeelden:

- Een belastingplichtige kan het (wezenlijke) *doel* hebben om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen.<sup>67</sup> Dit criterium, wat inhoudt dat de belastingplichtige een btw-voordeel wilt behalen, gebruikt het Hof van Justitie om misbruik van recht vast te stellen.
- Bij een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19 van de btw-richtlijn moet de verkrijger *de bedoeling* hebben om de aldus overgedragen handelszaak of het aldus overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren.<sup>68</sup>

### Verdiscontering

Een voortvloeiende van het algemene, objectieve karakter is dat economische activiteiten worden verricht ongeacht het winst oogmerk en resultaat.<sup>69</sup> Het belasten van consumptie zegt immers niets over of winst gemaakt zou moeten worden. Dit staat echter in mijn optiek op gespannen voet met het verdisconteringscriterium. De gedachte is dat de ondernemer zijn kosten verdisconteert in de prijzen van de goederen en diensten waarover hij btw voldoet. Het probleem van verdiscontering is dat het er van uit gaat dat de kosten in de prijzen van de producten worden verwerkt.

Daarmee gaat het uit van een gedachte waarbij er: 1) volledige concurrentie is (en derhalve concurrerende marktprijzen zijn) en 2) dat er volledige openheid van informatie bestaat (dat veronderstelt dat er niet zo iets is als onverwachte kosten). Een belastingplichtige kan immers diverse redenen hebben om een niet-kostendekkende exploitatie te hebben. In zo'n situatie worden de kosten niet verwerkt in de prijzen maar heeft deze belastingplichtige wel het oogmerk om belastbare prestaties te verrichten. Als voorbeeld kan genoemd worden een entiteit die kosten maakt met de intentie om economische prestaties te gaan verrichten maar deze worden uiteindelijk niet verricht.<sup>70</sup> Derhalve staat verdiscontering op gespannen voet met het algemene, objectieve karakter van de btw.

---

<sup>66</sup> H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil: betekenis van oogmerken en keuzen voor de grenzen van de onderneming in de inkomsten-, vennootschaps- en omzetbelasting, 1994, Arnhem: Gouda Quint, pagina 22.

<sup>67</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax plc), r.o. 75.

<sup>68</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sarl), r.o. 46.

<sup>69</sup> Zie ook WFR 2010/907, "Btw, een kosten-batenanalyse", J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx., paragraaf 2.4.

<sup>70</sup> Zie HvJ 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Intercommunale voor zeewaterontzilting INZO).

### 3.2.2 Rechtzekerheidsbeginsel en doelmatigheidsbeginsel

Van Doesum omschrijft het als de algemene rechtsbeginselen die ‘duwen’ en ‘trekken’ tegen de criteria van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang.<sup>71</sup> Hij merkt op dat de aftrek die aan een belastingplichtige wordt verleend niet altijd correspondeert met de geconstateerde onlosmakelijke samenhang.<sup>72</sup> De verklaring en rechtvaardiging kan liggen in de toepassing van de algemene rechtsbeginselen. Bomer omschrijft algemene rechtsbeginselen als “grondslagen die onmiddellijk evident zijn en algemeen in het recht worden erkend als juridisch geldend”.<sup>73</sup> Deze beginselen behoren tot het Unierecht en zijn dus ook afdwingbaar door een belastingplichtige.<sup>74</sup> Derhalve is het de vraag hoe de drie criteria van invloed zijn op de afwijkingen tussen de geconstateerde rechtstreekse en onmiddellijke samenhang en de aftrek van voorbelasting.

In het arrest BLP is aangegeven dat het tegen de doestellingen van de btw zou ingaan indien telkens onderzocht zou moeten worden wat de belastingplichtige nu precies wil. Deze doelstellingen zijn volgens het Hof van Justitie namelijk het garanderen van de rechtszekerheid en het vergemakkelijken van de heffing van de belasting.<sup>75</sup>

Het rechtszekerheidsbeginsel is een van de fundamentele beginselen van de rechtsstaat. Het vereist dat het recht kenbaar is aan een belastingplichtige en dat een belastingplichtige kan rekenen op de door de wetgever voorziene rechtstoepassing. Een duidelijke en nauwkeurige omschrijving van een rechtspositie is daarvoor vereist.<sup>76</sup>

Het doelmatigheidsbeginsel is de norm dat de heffing van btw op een zo eenvoudige mogelijke wijze dient te verlopen.<sup>77</sup> Ook bestaat de mening dat in deze toets tevens besloten zit dat de maatregel ‘geschikt’ en ‘noodzakelijk’ moet zijn.<sup>78</sup>

#### Finaliteit

In het arrest BLP maakte de belastingplichtige kosten omdat het aandelen verkoopt, omdat het zijn schuldenpositie wil verbeteren, zodat het zijn economische activiteiten in de toekomst kan blijven verrichten. Aan welk doel van de belastingplichtige zijn de kosten dan toe te rekenen? Volgens het Hof van Justitie kunnen de kosten in ieder geval niet aan het uiteindelijke doel toegerekend worden (het kunnen blijven uitoefenen van de economische activiteiten). Het verschil met het verdisconteringscriterium en het causaliteitscriterium is dat deze beide per definitie ‘gekoppeld’ zijn aan de belastbare handelingen terwijl het oogmerk ook met iets anders te maken kan hebben. Het oogmerk kan bijvoorbeeld te maken hebben met *onbelastbare handelingen*.

In het arrest Kretztechnik worden de kosten met het oogmerk gemaakt om aandelen uit te geven (een onbelastbare handeling). Het Hof van Justitie oordeelt echter uiteindelijk dat de

<sup>71</sup> A.J. van Doesum, *Ondanks een onlosmakelijke samenhang*, Kluwer, Deventer, 2013, pagina 27.

<sup>72</sup> A.J. van Doesum, *Ondanks een onlosmakelijke samenhang*, Kluwer, Deventer, 2013, pagina 26.

<sup>73</sup> A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw*, Kluwer, Deventer, 2012, pagina 71.

<sup>74</sup> R.P.C.W.M. Brandsma, K.M., Braun, S.R. Panchar & D.M. Weber (2011), *Studenteneditie 2011-2012, Cursus belastingrecht, Europees belastingrecht*, Deventer, Kluwer, pagina 63.

<sup>75</sup> HvJ 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group plc), r.o. 24.

<sup>76</sup> R.P.C.W.M. Brandsma, K.M., Braun, S.R. Panchar & D.M. Weber (2011), *Studenteneditie 2011-2012, Cursus belastingrecht, Europees belastingrecht*, Deventer, Kluwer, pagina 66.

<sup>77</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss)*, Kluwer, Deventer, 2009, pagina 39-40.

<sup>78</sup> R.P.C.W.M. Brandsma, K.M., Braun, S.R. Panchar & D.M. Weber (2011), *Studenteneditie 2011-2012, Cursus belastingrecht, Europees belastingrecht*, Deventer, Kluwer, pagina 66.

kosten aan de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige toe te rekenen zijn. In mijn optiek kan er geen algemene conclusie uit getrokken worden. In andere gevallen bestaat er juist geen aftrek van voorbelasting indien de kosten feitelijk aan onbelastbare handelingen toe te rekenen zijn.

Het oogmerk van de belastingplichtige is ook lastig te toetsen. Hoe kan de belastingplichtige nu zekerheid krijgen of hij recht heeft op aftrek van voorbelasting? Als de feiten het oogmerk tegenspreken wordt aan het oogmerk niet toegekomen. De belastingplichtige zou bijvoorbeeld zijn intenties kunnen documenteren.<sup>79</sup> Dit doen bijvoorbeeld veel niet-belastingplichtige rechtspersonen zoals houdstermaatschappijen die de intentie hebben om belastbare prestaties te gaan verrichten. Op deze manier willen deze vennootschappen de voorbelasting in de voorfase aftrekken. Wel is het gevoelig voor misbruik in die zin dat het vrij eenvoudig voor de belastingplichtige is om een gewenst doel documenteren.

### Causaliteit

Het causaliteitscriterium ondergaat de toets van de rechtszekerheid ook niet goed. Omdat het lastig is om aan te tonen dat de kosten niet zouden zijn gemaakt indien de belastbare prestaties niet zouden zijn verricht is dit criterium derhalve een subjectieve maar vooral ook een erg hypothetische toets. Deze toets geeft derhalve weinig rechtszekerheid.

Het tweede probleem met het causaliteitscriterium is dat het niet altijd tot een doelmatige uitkomst leidt. Dit was bijvoorbeeld in het arrest Wolfram Becker het geval waar het causale verband niet voldoende werd geacht om tot een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te komen. Volgens de verwijzende rechter bestond er immers geen juridisch verband tussen het strafonderzoek en A. In mijn optiek, zie ook paragraaf 2.5.2, ging deze vraag eigenlijk over *wie* de diensten had afgenomen. In dat geval zou de causaliteitstoets niet voldoende kunnen zijn.<sup>80</sup>

### Verdiscontering

Het zal in de praktijk zeer lastig zijn om aan te tonen dat kosten in de prijzen zijn verdisconteerd. Vaak wordt er door het Hof van Justitie dan ook een *aanname* gemaakt dat door bepaalde omstandigheden de kosten in de producten van de belastingplichtige zijn verwerkt.<sup>81</sup> Ook kan de belastingplichtige vooraf documenteren hoe de prijzen van haar producten zijn opgebouwd.<sup>82</sup> De reden waarom het echter in mijn optiek de toets van de rechtszekerheid toch redelijk doorstaat is dat het hier gaat om een *kwantitatieve* vergelijking in plaats van een *kwantitatieve* vergelijking. Volgens mij is dit de belangrijkste reden waarom het Hof van Justitie zo'n nadruk legt op het verdisconteringsvereiste in de jurisprudentie.

Het verdisconteringscriterium is in mijn ogen echter absoluut niet doelmatig omdat het tegen het algemene principe ingaat dat in de btw economische activiteiten worden verricht ongeacht het (winst)oogmerk en resultaat.

## **3.2.3 Wie is de afnemer van de prestatie?**

In hoofdstuk twee is geconcludeerd dat de toetsing van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang in sommige arresten verstrengeld lijkt te raken met de vraag wie de afnemer van de prestatie is. In principe zou het verstrengeld raken van de toetsing van de rechtstreekse

<sup>79</sup> Bijvoorbeeld in notulen van managementvergaderingen.

<sup>80</sup> Wellicht zou in dat geval bijvoorbeeld een wat minder strikte toets plaats kunnen vinden zoals het "causa proxima" criterium waar naar de oorzaak wordt gekeken die het dichtst bij het gevolg ligt.

<sup>81</sup> Zie HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG) r.o. 20.

<sup>82</sup> Hoewel het probleem nu juist vaak zal zitten in dat de kosten onverwacht zijn en dus lastig vooraf te documenteren zijn.

en onmiddellijke samenhang met de vraag wie de afnemer van de prestatie is geen probleem moeten zijn. Er zou immers sprake moeten zijn van een volgorde. Eerst moet worden bepaald wie de afnemer van de prestatie is. Vervolgens zou bij die afnemer de toets van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang kunnen plaatsvinden. Ondanks deze volgorde zal deze toets in de praktijk in mijn optiek echter toch vaak door elkaar lopen.<sup>83</sup>

De afnemer is in principe degene met wie de leverancier of dienstverrichter een rechtsbetrekking heeft.<sup>84</sup> Volgens Van der Wulp dient met wie de leverancier of dienstverrichter een rechtsbetrekking heeft, vastgesteld te worden aan de hand van de overeenkomst<sup>85</sup>, de betaling, het gebruik en de factuur.<sup>86</sup>

Het oogmerk van de belastingplichtige kan in mijn optiek een rol spelen voor het bepalen van de afnemer en het bepalen van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen.<sup>87</sup> Dit kan ik het beste laten zien aan de hand van een hypothetisch voorbeeld waarbij alle drie de criteria worden gebruikt.

Stel dat partij A bijvoorbeeld kosten maakt die 1) zijn gelieerde partij B in de prijs van zijn belastbare handelingen verwerkt 2) die partij A ook gemaakt zou hebben indien deze zijn belastbare handelingen niet zou hebben verricht en 3) waarbij A het oogmerk heeft dat partij B zijn belastbare handelingen kan verrichten. In dat geval zou partij A in principe geen recht hebben op aftrek van voorbelasting omdat niet voldaan wordt aan één van de drie criteria. In het arrest Abbey National is immers aangegeven dat een belastingplichtige alleen aftrek kan hebben voor kosten die zien op zijn *eigen* belastbare handelingen.<sup>88</sup> Toch zou partij A de afnemer van de prestatie kunnen zijn. In dat geval zouden zowel partij A als partij B geen aftrek van voorbelasting kunnen hebben.<sup>89</sup>

Ondanks dat een belastingplichtige alleen aftrek kan hebben voor zijn eigen belastbare activiteiten sluit in mijn optiek het oogmerk het meest aan bij de realiteit (ook in het bovenstaande voorbeeld). Deze realiteit is dat in sommige gevallen door de ene partij kosten gemaakt worden ten behoeve van een andere partij (of dezelfde partij in een andere hoedanigheid). Ik noem ook als voorbeelden de arresten Investrand en Wolfram Becker.

Conclusie is derhalve dat het finaliteitscriterium in mijn optiek het meest geschikt is om te bepalen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen kosten en onbelastbare handelingen of de gehele economische activiteit indien de kosten samenhangen met activiteiten van een andere partij. Wel heeft een belastingplichtige volgens Abbey National alleen aftrek kan hebben voor kosten die zien op zijn *eigen* belastbare handelingen.

### 3.3 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik geanalyseerd of de drie criteria ook geschikt zijn voor het creëren van duidelijkere en geschikte criteria voor de aftrek van voorbelasting. Daarbij is gekeken naar het algemene, objectieve rechtskarakter van de btw, naar enkele relevante algemene

---

<sup>83</sup> Zie paragraaf 2.5.

<sup>84</sup> Dit blijkt uit HvJ 3 mei 2012, nr. C-250/10 (Lebara), r.o. 33.

<sup>85</sup> Hoewel de contractuele bepalingen niet altijd gevolgd moeten worden. Zie bijvoorbeeld ook HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey).

<sup>86</sup> BtwBrief 2013/112, Wie is de afnemer in de btw?, M.D.J. van der Wulp.

<sup>87</sup> Hoewel ik realiseer dat hierover een aparte verhandeling geschreven zou kunnen worden. Toch zal ik er kort op ingaan.

<sup>88</sup> HvJ 21 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), r.o. 32.

<sup>89</sup> Dat zou in strijd kunnen zijn met het neutraliteitsbeginsel.

rechtsbeginselen en naar de samenhang met de kwalificatie wie de afnemer is van de prestatie.

#### Finaliteitscriterium

De vraag is of finaliteit als criterium voor de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang wel past binnen dit algemene en objectieve karakter van de btw. Ik denk van wel. In de rechtsvinding wordt aangesloten bij feiten die ook echt waar te nemen zijn. Het oogmerk van de belastingplichtige moet blijken uit waarneembare feiten. Als dit mogelijk is wordt ook wel gesproken van de *geobjectiveerde wil*. In mijn optiek is er geen reden waarom het finaliteitscriterium niet goed samen zou gaan met het objectieve rechtskarakter van de omzetbelasting. In de btw-regelgeving zitten ook veel verwijzingen naar de relevantie van het oogmerk van de belastingplichtige.

Een probleem van het finaliteitscriterium is dat het oogmerk van de belastingplichtige lastig te toetsen valt. Het recht verlangt immers dat het oogmerk voor andere rechtssubjecten kenbaar is. Als de feiten het oogmerk tegenspreken of in ieder geval niet ondersteunen wordt aan het oogmerk niet toegekomen. De belastingplichtige zal zijn oogmerk derhalve goed moeten documenteren.

Het finaliteitscriterium is in mijn optiek het meest geschikt om te bepalen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen kosten en onbelastbare handelingen of de gehele economische activiteit indien de kosten samenhangen met activiteiten van een andere partij. Het sluit immers het meest aan bij de realiteit. Wel heeft een belastingplichtige volgens Abbey National alleen aftrek kan hebben voor kosten die zien op zijn *eigen* belastbare handelingen.

#### Verdisconteringscriterium

Een voortvloeiende van het algemene, objectieve karakter is dat in de btw-economische activiteiten worden verricht ongeacht het (winst)oogmerk en resultaat. Dit staat echter in mijn optiek op gespannen voet met de verdisconteringsgedachte. De gedachte is dat de ondernemer zijn kosten verdisconteert in de prijzen van de goederen en diensten waarover hij btw voldoet.

Daarmee gaat het uit van de onrealistische gedachte waarbij er: 1) volledige concurrentie is (en derhalve concurrerende marktprijzen zijn) en 2) dat er volledige openheid van informatie bestaat (dat veronderstelt dat er niet zo iets is als onverwachte kosten). Een belastingplichtige kan immers diverse redenen hebben om een niet-kostendekkende exploitatie te hebben. Dit is in mijn optiek het grootste probleem van het verdisconteringscriterium.

Het zal in de praktijk ook zeer lastig zijn om aan te tonen dat kosten in de prijzen zijn verdisconteerd. Toch is het verdisconteringscriterium wel een objectieve en kwantitatieve toets, in tegenstelling tot het relatieve subjectieve en kwalitatieve finaliteitscriterium.

#### Causaliteitscriterium

Omdat het een hypothetische toets is om aan te tonen dat de kosten niet zouden zijn gemaakt indien de belastbare prestaties niet zouden zijn verricht is de causaliteitstoets niet altijd goed toepasbaar. Deze toets geeft derhalve weinig rechtszekerheid.

Het tweede probleem met het causaliteitscriterium is dat het niet altijd tot een doelmatige uitkomst leidt. Dit was bijvoorbeeld in het arrest Wolfram Becker waar het causale verband niet voldoende werd geacht om tot een rechtstreeks en onmiddellijk verband te komen.

## Hoofdstuk 4: Conclusie

In deze verhandeling heb ik onderzocht in welke situaties het finaliteitscriterium in de Europese rechtspraak van invloed is en of dit criterium ook geschikt is in vergelijking met het verdisconteringscriterium en het causaliteitscriterium. Het doel is om te komen tot heldere en geschikte criteria voor het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting.

### 4.1 De invloed van het finaliteitscriterium

Eerst heb ik gekeken naar situaties waarin er kosten gemaakt worden maar (nog) geen belastbare prestaties worden verricht. De conclusie is dat het finaliteitscriterium een hoge relevantie heeft indien de belastbare handelingen ontbreken.

Uit het arrest BLP kan worden afgeleid dat het finaliteitscriterium in ieder geval niet gaat over het 'uiteindelijke doel' van de belastingplichtige.

Dan de vraag wat de invloed van het finaliteitscriterium is indien kosten ontstaan *als gevolg* van belastbare handelingen, zoals in het arrest Midland Bank. Deze invloed lijkt laag. Dit komt in mijn optiek omdat de kosten pas opkomen nadat de belastbare handelingen zijn verricht. Een vergelijking met het arrest I/S Fini H gaat mank omdat het daar niet ging om *onverwachte kosten* maar om *verwachte kosten*. Het finaliteitscriterium lijkt in beginsel derhalve niet relevant in het geval van onverwachte kosten.

Vervolgens is gekeken naar de vraag wat de rol van het finaliteitscriterium is indien kosten worden gemaakt ten behoeve van onbelastbare handelingen. Indien er sprake is van het versterken van de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige speelt het finaliteitscriterium een rol. Echter, in het arrest Abbey National moet het Hof van Justitie naar het neutraliteitsbeginsel grijpen om alsnog aftrekrecht toe te kunnen kennen.

Dan de vraag wat de invloed van het finaliteitscriterium is indien kosten worden gemaakt ten behoeve van een andere afnemer of in een andere hoedanigheid. Het finaliteitscriterium kan uitkomst bieden in gevallen waarin kosten in een andere hoedanigheid gemaakt worden, zoals blijkt uit het arrest Investrand. Vooral uit het arrest Wolfram Becker komt naar voren dat de vraag wie de afnemer is samen lijkt te hangen met de vraag of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de kosten en de belastbare handelingen.

Derhalve kom ik tot het onderstaande overzicht. Dit overzicht moet wel worden gezien in het licht van het beperkte aantal arresten van het Hof van Justitie.

Type kosten	Relevantie finaliteitscriterium	Voorbeeld arresten
Kosten maar (nog) geen belastbare handelingen	Hoog	Rompelman
		Inzo
		Schlosstrasse
		Ghent Coal
Kosten die het gevolg	Hoog bij verwachte kosten en laag bij	Midland Bank

zijn van belastbare handelingen	onverwachte kosten	I/S Fini H
Kosten in verband met onbelastbare handelingen	Hoog bij toepassing van de investeringstoets en laag bij de fictie van de overdracht van een algemeenheid van goederen	Kretztechnik
		Abbey National
Kosten in verband met een andere afnemer of met een andere hoedanigheid	Hoog bij kosten in verband met een andere hoedanigheid. De relevantie is onduidelijk indien de kosten worden gemaakt in verband met een andere afnemer	Investrand
		Wolfram Becker
		PPG Holdings BV

Uit het arrest Wolfram Becker komt ook de vraag op wat de objectieve inhoud van een prestatie precies is. In mijn optiek is de objectieve inhoud eigenlijk het *objectieve oogmerk* van de belastingplichtige. In het geval van Wolfram Becker gaat het om een beoordeling van de reden(en) *waarom* de advocaatkosten gemaakt worden. Dit wordt ook ondersteund door het dictum waarin de verwijzing naar het oogmerk van de belastingplichtige de reden lijkt te zijn waarom er geen recht op aftrek van voorbelasting toegekend wordt.

## 4.2 De geschiktheid van het finaliteitscriterium

In mijn optiek is er geen reden waarom het finaliteitscriterium niet goed samen zou gaan met het objectieve rechtskarakter van de omzetbelasting. In de btw-regelgeving zitten ook veel verwijzingen naar de relevantie van het oogmerk van de belastingplichtige. Het finaliteitscriterium is een kwalitatieve en subjectieve toets die geobjectiveerd moet worden. Het recht verlangt immers dat slechts aan de wil betekenis wordt gehecht voor zover deze tevens voor andere rechtssubjecten kenbaar is. De belastingplichtige zal zijn oogmerk derhalve goed moeten documenteren.

Een voortvloeisel van het algemene, objectieve karakter is dat in de btw-economische activiteiten worden verricht ongeacht het (winst)oogmerk en resultaat. Dit staat echter in mijn optiek op gespannen voet met de verdisconteringsgedachte. De gedachte is dat de ondernemer zijn kosten verdisconteert in de prijzen van de goederen en diensten waarover hij btw voldoet. Daarmee gaat het uit van een gedachte waarbij er: 1) volledige concurrentie is (en derhalve concurrerende marktprijzen zijn) en 2) dat er volledige openheid van informatie bestaat (dat veronderstelt dat er niet zo iets is als onverwachte kosten). Dit is in mijn optiek het grootste probleem van het verdisconteringscriterium. Het zal in de praktijk ook zeer lastig zijn om aan te tonen dat kosten in de prijzen zijn verdisconteerd. Toch is het verdisconteringsvereiste wel een objectieve en kwantitatieve toets, in tegenstelling tot het subjectieve en kwalitatieve finaliteitscriterium.

Het finaliteitscriterium is in mijn optiek het meest geschikt om te bepalen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen kosten en onbelastbare handelingen of de gehele economische activiteit indien de kosten samenhangen met activiteiten van een andere partij. Wel heeft een belastingplichtige volgens het arrest Abbey National alleen aftrek kan hebben voor kosten die zien op zijn eigen belastbare handelingen.

Omdat het lastig is om aan te tonen dat de kosten niet zouden zijn gemaakt indien de belastbare prestaties niet zouden zijn verricht, blijft de causaliteitstoets een subjectieve maar vooral ook erg hypothetische toets. Deze toets geeft derhalve weinig rechtszekerheid. Het tweede probleem met het causaliteitscriterium is dat het niet altijd tot een doelmatige uitkomst leidt. Dit was bijvoorbeeld het geval in het arrest Wolfram Becker, waarin het

causale verband niet voldoende werd geacht om tot een rechtstreeks en onmiddellijk verband te komen.

Het voorgaande in ogenschouw nemende, is het finaliteitscriterium een criterium dat in mijn optiek wordt onderkend. Het wordt al in veel jurisprudentie toegepast (maar niet altijd even duidelijk zoals bijvoorbeeld in het arrest *Investrand*) en lijkt ook vaak geschikt (zie het overzicht in paragraaf 4.1). Het arrest *Wolfram Becker* geeft aan dat de *objectieve inhoud* van de prestatie het *enige criterium* is om de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aan te tonen. In mijn optiek zit het finaliteitscriterium in de objectieve inhoud van een prestatie verwerkt en zou het oogmerk van de belastingplichtige, ondanks dat het niet in alle situaties geschikt lijkt, meer benoemd mogen worden om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen.



## Literatuurlijst

### Artikelen

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

Weekblad Fiscaal Recht 26 juli 2012/6963, Afnemer in de btw: wie is het?, M.M.W.D. Merckx

WFR 2010/907, "Btw, een kosten-batenanalyse", J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx.

BtwBrief 2010/12, Over ontwaren en ontwarren, J.T. Sanders.

BtwBrief 2013/115, Becker, 'rechtstreeks en onmiddellijke samenhang' tóch verder ingevuld, F. van Veen en M. van Wetten-Rompelman.

BtwBrief 2013/94, Rechtstreeks en onmiddellijke samenhang: 'juridisch' én economische element, M.D.J. van der Wulp.

BtwBrief 2013/112, Wie is de afnemer in de btw?, M.D.J. van der Wulp.

### Boeken

S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt (diss.), Fiscale monografieën, Kluwer, Deventer, 2010.

A.H. Bomer, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw, Kluwer, Deventer, 2012.

R.P.C.W.M. Brandsma, K.M. Braun, S.R. Pancham, & D.M. Weber, (red.). (2011). Studenteneditie 2011-2012: Cursus belastingrecht: Europees belastingrecht. Deventer: Kluwer.

A.J. van Doesum, Contactuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss), Kluwer, Deventer, 2009.

A.J. van Doesum, Ondanks een onlosmakelijke samenhang, Kluwer, Deventer, 2013.

H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil : betekenis van oogmerken en keuzen voor de grenzen van de onderneming in de inkomsten-, vennootschaps- en omzetbelasting, 1994, Arnhem: Gouda Quint.

G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss), Kluwer, Deventer, 2007.

### Jurisprudentie

HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman)

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

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

HvJ 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal N.V.)

HvJ 8 juni 2000, nr. C-396/98 (Schlosstrasse)

HvJ 8 juli 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank plc)  
HvJ 21 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I)  
HvJ 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland)  
HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01 (Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM)).  
HvJ 3 maart 2005, nr. C-32/03 (I/S Fini H)  
HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG)  
HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax plc)\  
HvJ 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand B.V.)  
HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF)  
HvJ 3 mei 2012, nr. C-250/10 (Lebara)  
HvJ 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom SGPS SA)  
HvJ 21 februari 2013, nr. C-104/12 (Wolfram Becker)  
HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey)  
HvJ 18 juli 2013, nr. C-26/12 (fiscale eenheid PPG Holdings B.V.).