

VU Research Portal

Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten

Cornielje, Simon; Van Kesteren, Herman

published in

Weekblad voor fiscaal recht
2022

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

document license

Article 25fa Dutch Copyright Act

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Cornielje, S., & Van Kesteren, H. (2022). Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten. *Weekblad voor fiscaal recht*, 2022(7443), 988-996. Article 2022/152.
https://new.navigator.nl/document/idd36b2974e11a4f0cb50ea80408be43d3?ctx=WKNL_CSL_183

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

WFR 2022/152

Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten

PROF. DR. S.B. CORNIELJE¹ EN PROF. DR. H.W.M. VAN KESTEREN²

1 Inleiding

Het komt regelmatig voor dat (aspirant-)ondernemers na het doen van investeringen met het oog op een economische activiteit worden geconfronteerd met de onmogelijkheid of onuitvoerbaarheid van de beoogde onderneming. Dat kan betekenen dat het uiteindelijk in het geheel niet tot belastbare handelingen voor de heffing van btw komt. Omdat het verrichten van belastbare handelingen in beginsel een voorwaarde is voor het verrichten van een economische activiteit in de zin van art. 9 Btw-richtlijn³ en het daaraan gekoppelde recht op aftrek van voorbelasting, is regelmatig de vraag aan bod gekomen of en in hoeverre de (aspirant-)ondernemer toch aftrek van voorbelasting kan claimen met betrekking tot de btw die drukt op de eerste investeringsuitgaven. Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie ("Hof van Justitie EU") dat recht op aftrek bestaat indien een met objectieve gegevens te ondersteunen voornemen bestaat om belastbare handelingen te gaan verrichten als gevolg waarvan in algeme-

ne zin aftrek van btw bestaat op eerste investeringen,⁴ niettegenstaande het eventuele uitblijven van belastbare handelingen in een later stadium.⁵

Op grond van art. 184 en 185 Btw-richtlijn dient de door de ondernemer oorspronkelijk toegepaste aftrek te worden herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Op basis van art. 185 Btw-richtlijn vindt herziening met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen. De recente zaak Skellefteå Industrihus AB (hierna: Skellefteå) heeft de vraag opgeworpen in hoeverre het annuleren van een belastbare activiteit kan worden gezien als 'wijziging' in de zin van art. 185 Btw-richtlijn op basis waarvan de aftrek van btw op investeringsuitgaven in veel gevallen zou moeten worden herzien.⁶

Mede aan de hand van dit oordeel brengen wij in deze bijdrage in kaart in welke situaties herziening aan de orde zou kunnen zijn en wat dit betekent voor de omvang van het recht op aftrek.

¹ Bijzonder hoogleraar indirecte belastingen aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij PwC.

² Hoogleraar belastingrecht, in het bijzonder de kostprijsverhogende belastingen aan Tilburg University en partner bij PwC. Daarnaast is hij werkzaam als raadsheer plv. in Hof 's-Hertogenbosch en als rechter plv. in de rechtbank Den Haag.

³ In die zin dat een activiteit pas een economische activiteit is, "wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2 van de btw-richtlijn zich voordoet". Zie HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, BNB 2016/186 (Gemeente Borsele), r.o. 21. Overigens viel reeds uit HvJ EG 1 april 1982, 89/81, BNB 1982/311 (Hong Kong) op te maken dat een entiteit die uitsluitend om niet presteert, geen economische activiteit verricht.

⁴ HvJ EG 14 februari 1985, 268/83, BNB 1985/315 (Rompelman); HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94, V-N 1996, p. 1396 (INZO); HvJ EG 21 maart 2000, C-110/98 t/m C-147/98, V-N 2000/22.12 (Gabalfrisa) en HvJ EG 15 januari 1998, C-37/95, V-N 1998/29.14 (Ghent Coal).

⁵ HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94, V-N 1996, p. 1396 (INZO).

⁶ HvJ EU 18 mei 2021, C-248/20, V-N 2021/40.12, FED 2021/113 (Skellefteå Industrihus AB).

2 Btw en afgeblazen activiteiten

2.1 Verschillende btw-vragen

Voorgenomen activiteiten die uiteindelijk geen doorgang vinden spelen regelmatig een rol in de btw-rechtspraak. Twee typen van vragen kunnen hierbij worden onderscheiden: ten eerste vragen rond de aanvang van de belastingplicht wanneer beoogde activiteiten niet doorgaan en ten tweede vragen rond de omvang van de aftrek bij een reeds actieve ondernemer die een nieuwe activiteit wil ontplooiën maar daar uiteindelijk toch vanaf moet zien. Wij bespreken de aard van deze twee typen vragen hierna in algemene zin. Volledigheids halve gaan wij vervolgens kort in op de btw-gevolgen van het staken van activiteiten, die wel eerst zijn ontplooid.

2.2 Aanvang van de belastingplicht

Waar het gaat om de aanvang van de belastingplicht gaat het om situaties waarin een (rechts)persoon het voornemen heeft een ondernemersactiviteit te gaan verrichten, daartoe investeringen doet, maar er op enig moment achter komt dat de voorgenomen activiteit moet worden afgeblazen als gevolg waarvan het nooit tot enige belastbare ondernemersactiviteit komt. Met name gaat het dan om de vraag of een dergelijke (rechts)persoon ondanks het niet doorgaan van de ondernemersactiviteit kan blijven volhouden dat hij de kosten heeft gemaakt als ondernemer en op het moment van afblazen nog steeds als ondernemer handelt en dus het recht op aftrek van de btw op zijn investeringen behoudt.⁷ Uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EU volgt in dit verband dat aan het begrip 'economische activiteit' in de zin van art. 9 Btw-richtlijn een ruime werking toekomt als gevolg waarvan reeds de eerste investeringshandelingen als economische activiteit kunnen worden aangemerkt. Als gevolg hiervan treedt het ondernemerschap reeds bij die eerste investeringshandelingen in en heeft de beginnende ondernemer dus onmiddellijk recht op aftrek van voorbelasting en – zo leek althans deze jurisprudentie te moeten worden gelezen – blijft dit recht op aftrek behouden zelfs indien de plannen uiteindelijk sneuvelen. Voorwaarde, blijkens deze vaste jurisprudentie, is dat de voornemens om belastbare prestaties te gaan verrichten met objectieve gegevens kunnen worden ondersteund. Deze ruime uitleg van het begrip 'economische activiteit' zorgt ervoor dat beginnende ondernemers niet slechter worden behan-

deld dan reeds actieve ondernemers en de btw geen hinderpaal kan zijn bij het ontplooiën van nieuwe economische activiteiten.

2.3 Omvang aftrekrecht

Ten tweede doen zich vragen voor rond de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting. Dit doet zich voor als een belastingplichtige voor de btw naast zijn reeds bestaande activiteiten het voornemen heeft een nieuwe activiteit te gaan ontplooiën (een specifieke goederenlevering of dienstverrichting) en die specifieke activiteit uiteindelijk geen doorgang vindt. In deze gevallen gaat het dan om de aftrek van de btw op kosten die zijn gemaakt met betrekking tot de beoogde doch afgeblazen activiteit, waarbij het de vraag kan zijn of sprake kan zijn van directe kosten met betrekking tot de betreffende activiteit of dat sprake is van algemene kosten. Welke van die twee mogelijkheden het meest aantrekkelijk is hangt af van het antwoord op de vraag of de voorgenomen activiteit met btw belast of van btw vrijgesteld zou zijn geweest en wat de overige activiteiten van de ondernemer zijn.

De gedachte kan opkomen dat 'maximaal' sprake zou kunnen zijn van algemene kosten nu als uitgangspunt voor directe kosten heeft te gelden dat deze kostenbestanddelen van de uitgaande prestatie moeten zijn.⁸ Bij gebreke aan een uitgaande prestatie – zo kan worden geredeneerd – zou die verdisconteringsgedachte in feite geen opgeld kunnen doen.

Toch lijkt het aannemen van directe kosten met betrekking tot een afgeblazen handeling in een later stadium niet zo vreemd als aannemelijk is dat deze kosten kostenbestanddelen van de uitgaande belastbare handeling zouden zijn geweest als deze was doorgestaan. Kokott toont zich in haar conclusie bij de zaak C&D Foods voorstander van die zienswijze.⁹ Het gaat in haar visie om de vaststelling of de kosten die zijn gemaakt als onderdeel van de kostprijs kunnen worden gezien van een specifieke handeling, ook als die niet doorgaat (en dus op de winst zouden hebben gedrukt die zou zijn behaald met die specifieke handeling als die wel was doorgestaan). Die toerekening zou dan in beginsel moeten gebeuren op basis van een economische benadering,¹⁰

⁷ Zie onder meer HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94, V-N 1996, p. 1396 (INZO); HvJ EG 21 maart 2000, C-110/98 t/m C-147/98, V-N 2000/22.12 (Gabalfrisa) en HvJ EG 15 januari 1998, C-37/95, V-N 1998/29.14 (Ghent Coal).

⁸ HvJ EG 8 juni 2000, C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank plc.). Zie ook S.B. Cornielje, 'Het identificeren van directe kosten in de btw', WFR 2019/54.

⁹ Zie o.m. conclusie A-G Kokott van 6 september 2018, C502/17, BNB 2019/10 (C&D Foods Acquisition ApS), punten 42-46.

¹⁰ HvJ EU 18 juli 2013, C-124/12, ECLI:EU:C:2013:488 (AES-3C Maritza East 1), r.o. 31.

en zou dus nadrukkelijk niet afhankelijk zijn van boekhoudkundige keuzes die zijn gemaakt en zou geen mathematische doorberekening van de kosten in de (verkoop)prijs vereisen.¹¹

Het Hof van Justitie EU heeft deze benadering niet expliciet bevestigd of ontkracht. In de zaak Ryanair oordeelt het Hof van Justitie EU dat de aankoopkosten die zijn belopen met het oog op een uiteindelijk afgeblazen overname algemene kosten zijn, maar dat lijkt voort te vloeien uit het feit dat aankoopkosten bij een inkomende houdster altijd als algemene kosten worden gezien – ook als het uiteindelijk tot belaste inkomende activiteiten komt.¹²

Het ligt overigens voor de hand te concluderen dat het Hof van Justitie EU in Ryanair daarbij doelt op *alle* economische activiteiten van de belastingplichtige tezamen genomen (bij Ryanair dus niet alleen de voorgenomen managementdiensten in de te verwerven vennootschap maar ook de handelingen die zij gebruikelijk verricht als luchtvaartmaatschappij). Maar dat lijkt niet het geval. De aftrek is volgens het Hof van Justitie integraal omdat deze volledig en uitsluitend is toe te rekenen aan de managementdiensten die niet zijn doorgegaan. Het Hof van Justitie concludeert: “In zoverre vertonen deze uitgaven een rechtstreeks en onmiddellijk verband met het geheel van *deze* economische activiteit en maken zij dus deel uit van de algemene kosten *ervan*. Daaruit volgt dat voor de btw erover recht op integrale aftrek bestaat” (cursivering auteurs). Dit verschilt in de meeste gevallen dus niet zo veel met de opvatting van Kokott (die dus in beginsel directe kosten aannam).¹³ Wij kennen deze benadering van de zaak Abbey National¹⁴ waarin het Hof van Justitie EU ook de algemene

kosten in beschouwing nam van een afgebakend deel van de (algehele) economische activiteit van de belastingplichtige. Ingeval deze uitsluitend belaste activiteiten omvat dan ontstaat er ook volledige aftrek.

De Hoge Raad heeft overigens – enkele maanden vóór het verschijnen van het Ryanair-arrest – geoordeeld dat kosten die worden gemaakt in verband met het afblazen van een (specifieke) activiteit als algemene kosten moeten worden gezien (betrekking hebbend op de economische activiteit van de belastingplichtige als geheel, dus op alle economische activiteiten gezamenlijk) omdat deze hoe dan ook niet als kostenbestanddelen van de afgeblazen activiteit kunnen worden gezien.¹⁵

2.4 Het staken van activiteiten

Hoewel deze bijdrage in hoofdzaak betrekking heeft op voorgenomen activiteiten die nooit van de grond zijn gekomen is het nuttig kort te wijzen op de rechtspraak van het Hof van Justitie EU met betrekking tot de aftrek van voorbelasting voor kosten die worden gemaakt na het staken van een eerder ondernomen economische activiteit. In die gevallen is de vraag in wezen hoelang het aftrekrecht behouden blijft wanneer niet langer belastbare prestaties in een later stadium worden verricht. De rechtspraak op dit punt is in belangrijke mate het spiegelbeeld van de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EU zoals aangehaald in onderdeel 2.2 met betrekking tot de aanvang van de onderneming. Uit Fini H volgt dan ook dat kosten die zijn opgekomen binnen het kader van de economische activiteit nog steeds in aftrek kunnen worden gebracht ook als in feite al geen belastbare prestaties meer worden verricht.¹⁶ In Nederland heeft het gerechtshof Amsterdam bovendien geoordeeld dat kosten die na het staken van de economische activiteit worden belopen teneinde de gestaakte activiteit af te wikkelen ook voor aftrek in aanmerking komen.¹⁷ Ook valt in dit verband te wijzen op het arrest in de reeds genoemde zaak Abbey National I.¹⁸ In die zaak oordeelde het Hof van Justitie EU over de aftrekbaarheid van btw op kosten die waren gemaakt in verband met de overdracht van een bedrijfsonderdeel (als algemeenheid van goederen in de zin van art. 37d Wet OB 1968). De btw op die kosten mocht in aftrek worden ge-

11 Conclusie A-G Kokott van 6 september 2018, C502/17, BNB 2019/10 (C&D Foods Acquisition ApS), punten 42-46.

12 HvJ EU 17 oktober 2018, nr. C-249/17 (Ryanair), V-N 2018/57.12, r.o. 27.

13 Ryanair, t.a.p., r.o. 31. Het Hof van Justitie oordeelt daar: “Met betrekking tot de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek en meer in het bijzonder de omvang van dat recht, moeten de kosten die zijn opgekomen met het oog op de verwerving van de aandelen van de doelvennootschap worden toegerekend aan deze economische activiteit die bestond in het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. In zoverre vertonen deze uitgaven een rechtstreeks en onmiddellijk verband met het geheel van deze economische activiteit en maken zij dus deel uit van de algemene kosten ervan. Daaruit volgt dat voor de btw erover recht op integrale aftrek bestaat.”

14 HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National I), r.o. 39.

15 HR 29 juni 2018, 16/05773, BNB 2019/9.

16 HvJ EG 3 maart 2005, C-32/03, V-N 2005/15.8 (Fini H), r.o. 30. Zie ook onderdeel 5.1 van deze bijdrage.

17 Gerechtshof Amsterdam 6 september 1983, 1643/81, BNB 1985/96.

18 HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National I).

bracht op basis van het aftrekrecht zoals dat bestond voor de overdracht, toen het betrokken bedrijfs onderdeel gewoon tot het verkopende concern behoorde.¹⁹

3 Herziening van btw

In het kader van de vraag naar de aftrekbaarheid (en de omvang van de aftrek) van de btw op kosten die verband houden met een activiteit die geen doorgang vindt, komt ook de vraag op of herziening van de voorbelasting aan de orde kan zijn. Dit is in ieder geval zo indien de gemaakte kosten expliciet een andere aanwending krijgen, en die nieuwe aanwending bijvoorbeeld een van btw vrijgestelde activiteit is.²⁰ In dat geval zal de aanvankelijk geclaimde aftrek moeten worden gecorrigeerd.

In recente rechtspraak, waaronder de genoemde zaak Skellefteå, heeft het Hof van Justitie EU evenwel de indruk gewekt dat herziening wellicht sneller en vaker aan de orde is dan hier geschetst. In het navolgende bespreken wij deze suggestie en de vraag of nu sneller aan correctie wordt toegekomen.²¹ Daaraan voorafgaand gaan wij kort in op de algemene reikwijdte van art. 184 en 185 Btw-richtlijn en de vertaling daarvan in art. 15 lid 4 Wet OB 1968.

3.1 Toepassingsbereik art. 184 en 185 Btw-richtlijn

De rechtspraak van het Hof van Justitie EU maakt duidelijk dat aan art. 184 en 185 Btw-richtlijn een ruime reikwijdte toekomt.²² In wezen ondervangen de twee bepalingen gezamenlijk iedere situatie waarin een onjuist bedrag aan btw in aftrek is gebracht. Het gaat hierbij niet alleen om btw die op basis van een gewijzigde aanwending van de betrokken goederen en diensten bij aankoop (niet) aftrekbaar was maar op een later moment toch wordt gecorrigeerd maar bijvoorbeeld ook om btw die hoe dan ook ten onrechte is berekend. Dit betekent dat vanuit Unierechtelijk perspectief zelfs de correctie van ten onrechte berekende btw (zie art. 203

Btw-richtlijn en art. 37 Wet OB 1968) onder de noemer 'herziening' valt.²³

Op basis van art. 185 lid 1 Btw-richtlijn geldt dat herziening 'met name' plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen. Die eis wordt in het meer algemeen geformuleerde art. 184 niet gesteld. Toch menen wij dat art. 184 Btw-richtlijn geen ruimere reikwijdte kent dan art. 185 Btw-richtlijn. Indien een dergelijk ruimere reikwijdte wel zou bestaan (waardoor herziening ook zonder 'wijzigingen in de elementen die bepalend zijn voor de aftrek' aan de orde zou kunnen zijn), dan zou dit criterium in art. 185 Btw-richtlijn immers zonder betekenis zijn.

Dat laat onverlet dat niet volledig duidelijk is onder welke omstandigheden nu sprake is van een 'wijziging in de elementen' zoals bedoeld in art. 185 lid 1 Btw-richtlijn. De reeds aangehaalde rechtspraak met betrekking tot ten onrechte berekende btw laat zien dat een 'element' kan zijn het feit dat btw wel of niet terecht aan de ondernemer is berekend. Dit betekent dat de reikwijdte van het concept "wijziging" in deze richtlijn-bepaling verder gaat dan alleen een wijziging van de aanwending van de betrokken goederen of diensten.

3.2 Art. 15 lid 4 Wet OB 1968

Op basis van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 brengt de ondernemer de aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek conform de bestemming die hij op dat moment aan de betreffende goederen en diensten geeft (moment 1). Vervolgens moet de ondernemer op het moment dat hij de goederen of diensten in gebruik neemt bepalen of de gepleegde aftrek in overeenstemming is met het gebruik (moment 2). Indien dit niet zo is moet op het moment van ingebruikname herziening plaatsvinden. Aan het einde van het jaar van eerste ingebruikname moet worden beoordeeld in hoeverre het daadwerkelijke gebruik in overeenstemming is geweest met hetgeen op moment 2 is vastgesteld (al dan niet na correctie). Indien dit niet het geval is moet herziening volgen. In het licht van het toepassingsbereik van art. 184 en 185 Btw-richtlijn verdient een tweetal kenmerken van de Nederlandse regeling hier aandacht. Ten eerste valt op dat de initiële aftrek in de Nederlandse systematiek uitsluitend moet worden herzien indien het gebruik van de goederen en

¹⁹ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, V-N 2001/15.26 (*Abbey National I*), r.o. 35 "... de kosten ter zake van deze diensten worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht".

²⁰ Zie HvJ EU 12 november 2020, C-42/19, BNB 2021/30, V-N 2020/62.17 (*Sonaecom*), r.o. 72.

²¹ HvJ EU 18 mei 2021, C-248/20, V-N 2021/40.12 (*Skellefteå Industrihus AB*).

²² Zie HvJ EU 7 juli 2022, C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535 (*Staatssecretaris van Financiën/X*), r.o. 43.

²³ HvJ EG 13 december 1989, C-342/87, BNB 1990/237 (*Genius Holding BV*), r.o. 16 en HvJ EG 19 september 2000, C-454/98, BNB 2002/167 (*Schmeink en Cofreth/Manfred Ströbel*), r.o. 55. Zie in dit verband ook HvJ EU 11 april 2018, C-532/16, FED 2018/104 (*SEB Bankas*).

diensten afwijkt van de bestemming bij aankoop. Dat impliceert dat de Nederlandse regeling (althans op basis van art. 15 lid 4 Wet OB 1968) minder snel tot herziening leidt. Immers, alleen een andere aanwending dwingt tot herziening, in tegenstelling tot een wijziging van één van de elementen in de zin van art. 185 Btw-richtlijn. Zo zal – anders dan in de richtlijnsystematiek – de aftrek van onterecht aan de ondernemer in rekening gebrachte btw niet op voet van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 worden gecorrigeerd.²⁴

Dit betekent dat zonder een andere aanwending van de betrokken goederen en diensten van herziening in de Nederlandse situatie geen sprake kan zijn. Dit is met name relevant indien zou moeten worden vastgesteld dat art. 185 Btw-richtlijn ook van toepassing is in situaties waarin van een voorgenomen activiteit wordt afgezien waardoor ingekochte goederen en diensten niet worden gebruikt, dus zonder dat sprake is van een expliciete wijziging in de aanwending van die goederen en diensten. Die vraag kan bijvoorbeeld opkomen als kosten worden gemaakt voor een voorgenomen belastbare activiteit die uiteindelijk niet doorgaat. Dit brengt ons tot een nadere bespreking van de beschikking in de zaak Skellefteå.²⁵

4 De zaak Skellefteå

Ondanks dat het Hof van Justitie EU in Skellefteå de kwestie beschouwt als een *acte éclairé*, en zijn oordeel

²⁴ Dat neemt niet weg dat correctie wel plaats kan vinden. Op basis van het Besluit Administratieve, facturerings- en andere verplichtingen (6 december 2014, BLKB 2014/704M) geldt dat in beginsel geen aftrek bestaat van ten onrechte berekende btw op basis van art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. Zolang de leverancier de in rekening gebrachte btw heeft voldaan, bestaat in beginsel geen aanleiding om de aftrek te corrigeren bij de afnemer. Indien de leverancier verzoekt om herziening van de ten onrechte afgedragen btw, dan geldt als voorwaarde dat deze het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten wegneemt door de afnemer van een creditfactuur te voorzien. Pas wanneer de afnemer zijn aftrek heeft gecorrigeerd, krijgt de leverancier zijn btw terug. Doordat herziening door de leverancier moet plaatsvinden via een correctie van de oorspronkelijke aangifte, binnen de bezwaartermijn van zes weken, dan wel via een ambtshalve verzoek binnen vijf jaar, zal de herziening van de voorbelasting aan diezelfde termijnen gebonden zijn. Doordat de herziening bij de leverancier feitelijk gekoppeld is aan de correctie door de afnemer zal de situatie die zich in Litouwen bij HvJ EU 11 april 2018, C-532/16, H&I 2018/262 (SEB Bankas) voordoet niet aan de orde komen.

²⁵ HvJ EU 18 mei 2021, C-248/20, V-N 2021/40.12 (Skellefteå Industrihus AB).

daarom geeft in de vorm van een beschikking (omdat het Hof van Justitie kennelijk meent dat het slechts herhaalt wat het reeds heeft beslist in ITH Comercial Timișoara (hierna: ITH)²⁶), roept de zaak een aantal belangrijke vragen op.

De zaak Skellefteå betreft een Zweedse ondernemer die een architect inschakelt om een pand te realiseren. Hij heeft hierbij het oogmerk dit pand met gebruikmaking van de Zweedse optie voor btw-belaste verhuur te gaan verhuren. De beoogde huurder ziet op enig moment geen heil meer in het plan en haakt af. Daarna besluit Skellefteå het project af te blazen. De bouw vangt nooit aan.

De Zweedse rechter vraagt aan het Hof van Justitie EU of de Zweedse regel die er in deze situatie toe leidt dat de gehele aftrek op de met het oog op de bouw ingekochte diensten (met name de kosten voor de architect) volledig wordt teruggedraaid in strijd moet worden geacht met de Btw-richtlijn. Daarnaast vraagt de Zweedse rechter of herziening op basis van art. 184 en 185 Btw-richtlijn aan de orde kan zijn.

Het Hof van Justitie EU antwoordt (dictum) dat de bepalingen van de Btw-richtlijn (onderstreping HvK/SC):

“in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling waarin is bepaald dat een vastgoedeigenaar die bij de bouw van een voor verhuur bestemd pand gebruik heeft gemaakt van de regeling voor optionele toepassing van btw en de voorbelasting over verwervingen voor dit vastgoedproject heeft afgetrokken, verplicht is om het hele bedrag van deze belasting onmiddellijk terug te betalen, eventueel vermeerderd met rente, omdat het voorgenomen project dat recht op aftrek gaf, niet tot enige belastbare activiteit heeft geleid, maar niet in de weg staan aan een nationale regeling waarin is bepaald dat in een dergelijke situatie de aftrek van voorbelasting verplicht moet worden herzien.”

Met name de onderstreepte zinsnede over de mogelijke herziening roept vragen op. Daarin lijkt het oordeel te liggen besloten dat voor ondernemers die het (met objectieve gegevens ondersteunde) voornemen hebben een belaste prestatie te verrichten weliswaar een aftrekrecht ontstaat en dat daaraan niet kan worden getornd maar dat de omvang van die aftrek op basis van de herzieningsbepalingen vervolgens tot nihil kan worden gecorrigeerd indien de beoogde activiteit niet doorgaat.

Indien dat inderdaad de conclusie zou zijn dan zou dit een belangrijke nuance betekenen met betrekking tot de

²⁶ HvJ EU 12 november 2020, C-734/19, BNB 2021/31 (ITH Comercial Timișoara).

lijn in de rechtspraak zoals we die in onderdeel 2 hebben omschreven. Die gevolgen zouden bovendien kunnen bestaan zowel in situaties waar de aanvang van de belastingplicht aan de orde is als waar het de omvang van de aftrek betreft bij een reeds bestaande ondernemer. Om de mogelijke gevolgen van deze – voor ons nieuwe – interpretatie van art. 184 en 185 Btw-richtlijn te illustreren wijzen wij op de zaak INZO.²⁷ In die zaak oordeelt het Hof van Justitie EU dat het recht op aftrek niet kan worden ontzegd aan startende ondernemers omdat de beoogde activiteit geen doorgang vindt. De onderhavige beschikking roept nu de vraag op of hier eigenlijk altijd het voorbehoud bij hoort dat de *omvang* van de aftrek op basis van de herzieningsbepalingen heel goed nihil zou kunnen zijn. Een zaak als INZO zou dan wel een heel erg dode mus blijken. Hierna bespreken wij waarom er solide argumenten zijn om te onderbouwen dat de mus nog leeft – zij het wat spartelend.

5 Wanneer is herziening aan de orde?

Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EU dat indien aftrek ontstaat op grond van het met objectieve gegevens ondersteunde voornemen om een belaste prestatie te verrichten, de omvang van deze aftrek kan worden beperkt indien het *daadwerkelijke* gebruik afwijkt van het voornemen. Zie bijvoorbeeld het Sonaecom-arrest,²⁸ waaruit volgt dat indien een ondernemer kosten maakt voor het aantrekken van financiering teneinde een deelneming te kopen waaraan belaste managementdiensten zullen worden verricht toch geen aftrek krijgt indien die aankoop niet doorgaat en de aangetrokken gelden vervolgens (vrijgesteld) worden uitgeleend aan de moedermaatschappij.²⁹ In die zin brengt Skellefteå niets nieuws.

Opvallend is evenwel dat het Hof van Justitie EU in de Skellefteå-zaak verwijst naar het eigen oordeel in de eerdergenoemde zaak ITH.³⁰ Die zaak is kennelijk de reden dat het Hof van Justitie het in Skellefteå met een beschikking af kan. Belangrijk verschil is dat het Hof van Justitie EU in de zaak ITH evenwel voetstoots aanneemt dat het voornemen om belaste prestaties te ver-

richten nog steeds bestaat, ondanks dat de beoogde activiteit definitief is afgeblazen. Daarmee leek dat arrest in lijn met de voorgaande jurisprudentie waarin een daadwerkelijk andere aanwending werd vereist om aan herziening toe te komen.

Uit de Skellefteå-zaak zou kunnen worden opgemaakt dat dit onderscheid niet zo helder is als gedacht. Evenals in de ITH-zaak oordeelt het Hof van Justitie EU immers dat “wanneer de ondernemer niet langer voornemens is de ingekochte goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen of deze gebruikt voor vrijgestelde handelingen” herziening aan de orde komt. Daaruit (met name de tekst tot ‘of’) zou kunnen worden opgemaakt dat de loutere omstandigheid van het niet langer hebben van het voornemen – omdat omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige hem daartoe hebben gedwongen – op zichzelf voldoende is om aan herziening toe te komen. Dat suggereert dat het definitief niet toekomen aan een aanwending hetzelfde zou moeten worden behandeld als een *gewijzigd* aanwenden (in de zin van het Sonaecom-arrest). Dat zou kunnen leiden tot de conclusie dat steeds indien een ondernemer een voornemen om belaste handelingen te gaan verrichten moet loslaten omdat de handelingen onhaalbaar blijken dit moet worden gezien als een wijziging van de elementen in de zin van art. 185 Btw-richtlijn (en zou dus herziening van de aftrek aan de orde zijn). Toch menen wij dat ook na deze zaken er goede argumenten bestaan om aan te nemen dat wanneer een voorgenomen belaste handeling geen doorgang kan vinden omdat omstandigheden de belastingplichtige hem daartoe dwingen dit niet op zichzelf kan worden gezien als een wijziging van de elementen zoals bedoeld in art. 185 Btw-richtlijn.

5.1 Het stopzetten leidt op zichzelf niet tot een wijziging in de zin van art. 184 en 185 Btw-richtlijn op basis van eerdere rechtspraak

Een eerste argument voor onze lezing is dat deze voortvloeit uit eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie EU.

In dit verband valt te wijzen op het Breitsohl-arrest waaruit volgt dat aftrek blijft bestaan zelfs indien vanaf de eerste aangifte al duidelijk was dat de activiteit door gewijzigde omstandigheden niet van de grond zou komen en de belastingplichtige zich daar kennelijk ook bij had neergelegd en dus niet is doorgegaan op de ingeslagen weg. Het Hof van Justitie EU merkt wel op dat dit geldt behoudens eventuele herzieningen op basis van art. 20 (thans: art. 184 en 185 Btw-richtlijn).³¹

²⁷ HvJ EG 29 februari 1996, C-110/94, V-N 1996, p. 1396 (INZO).

²⁸ HvJ EU 12 november 2020, C-42/19, BNB 2021/30, V-N 2020/62.17 (Sonaecom), r.o. 72.

²⁹ HvJ EU 12 november 2020, C-42/19, BNB 2021/30, V-N 2020/62.17 (Sonaecom), r.o. 50-72. Overigens valt op dat in Sonaecom slechts wordt gesproken over art. 17 Zesde Richtlijn (aftrek) en in het geheel niet over art. 20 Zesde Richtlijn (herziening).

³⁰ HvJ EU 12 november 2020, C-734/19, BNB 2021/31 (ITH Comercial Timișoara).

³¹ HvJ EG 8 juni 2000, C-400/98, V-N 2000/4.3.17 (Breitsohl), r.o. 41.

Het Hof van Justitie EU oordeelt aldaar:

“Wanneer er geen sprake is van fraude of misbruik, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de BTW, zoals in punt 36 van het onderhavige arrest is verklaard, behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn, dat het recht op aftrek, zodra het eenmaal is ontstaan, behouden blijft, ook wanneer het de belastingadministratie reeds bij de oplegging van de eerste aanslag bekend is, dat de voorgenomen economische activiteit die tot belastbare handelingen dienende te leiden, niet zal worden uitgeoefend” (onderstreping auteurs).

Indien het niet doorgaan van de activiteit (zonder dat van een andere bestemming/aanwending sprake is) op zichzelf zou dwingen tot een herziening dan lijkt dat niet te stroken met dit oordeel waar het niet-doorgaan van de economische activiteit reeds vaststaat bij de eerste aangifte. Het Hof van Justitie EU kan hier met de tussenzin “behoudens *eventuele* herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 20 van de Zesde richtlijn” (cursivering auteurs) dan toch ook weinig anders voor ogen hebben gehad dan dat een herziening moet volgen als de belastingplichtige de zaak alsnog voor vrijgestelde of niet-economische doeleinden aanwendt. Kosten die zijn gemaakt waarmee niets meer wordt gedaan omdat de economische activiteit nu eenmaal geen doorgang vindt, waardoor de goede intenties mede ten grave zijn gedragen, lijken dan ook buiten schot te blijven.

Wij wijzen ook op het reeds besproken Ryanair-arrest³² (zie onderdeel 2.3) waarin het Hof van Justitie EU oordeelt dat willekeurige verschillen zouden ontstaan tussen ondernemingen die belaste handelingen verrichten en ondernemingen die buiten hun wil om niet tot belaste handelingen komen, voor zover de “definitieve aanvaarding van de aftrek” zou afhangen van de vraag of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden. Het zou gezien deze overweging toch heel merkwaardig zijn als de “definitieve aanvaarding van de aftrek” (cursivering auteurs) los zou moeten worden gezien van art. 184 en 185 Btw-richtlijn in die zin dat deze bepalingen er alsnog als een ‘duvel uit een doosje’ voor kunnen zorgen dat voor deze laatstgenoemde situaties uiteindelijk – door de herziening – per saldo geen aftrek bestaat (doordat de omvang van het reeds ontstane aftrekrecht tot nul wordt gereduceerd). Bovendien zouden dan juist wel willekeurige verschillen ontstaan met ondernemingen die wél belaste handelingen verrichten.

Verder wijzen wij op het reeds eerdergenoemde Fini H-arrest³³ waarin het Hof van Justitie EU oordeelt dat een ondernemer die zijn onderneming (een restaurant) staakt maar nog voor een aantal jaar vastzit aan een voor de behoeften van de onderneming gesloten huurcontract, de btw op de huurkosten – ondanks het staken van de onderneming – tóch in aftrek kan (blijven) brengen (behoudens uiteraard in geval van fraude of misbruik). Dit terwijl duidelijk is (van meet af aan) dat de gemaakte kosten vanaf het staken van de onderneming niet meer zullen worden gebruikt voor belaste handelingen.

Het Hof van Justitie EU overweegt (punt 30):

“Bijgevolg moet de belastingplichtige voor de betaling van de huur en de kosten voor de tevoren voor de uitoefening van de restaurantactiviteit gebruikte ruimte gedurende de periode waarin het restaurant niet werd uitgebaat, te weten van oktober 1993 tot en met september 1998, recht op BTW-aftrek kunnen genieten op dezelfde voet als tijdens de periode vanaf de aanvang van zijn restaurantactiviteit tot de datum waarop deze werd stopgezet, aangezien er tijdens de hele duur van de huur een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de ruimten en de economische activiteit van deze belastingplichtige bestond.”

Ook valt in dit verband (nogmaals) te wijzen op het Abbey National I-arrest³⁴ waarin kosten die worden gemaakt met het oog op een (onbelastbare) overgang van een algemeenheid van goederen in aftrek mogen worden gebracht op basis van het aftrekrecht *zoals dat gold vóór de overdracht*, toen het betrokken bedrijfsdeel gewoon tot het verkopende concern behoorde. Ondanks dat de kosten dus als algemene kosten worden aangemerkt betekent dit dat de kosten in wezen worden toegerekend aan belaste handelingen in een eerder (in plaats van een later) stadium.

5.2 Het door omstandigheden stopzetten van een voorgenomen belaste activiteit leidt ook op grond van de zaak ITH en Skellefteå in beginsel niet tot een wijziging in de zin van art. 184 en 185 Btw-richtlijn

Het moge inmiddels duidelijk zijn dat ‘de steen in de schoen’ en daarmee de aanleiding tot het schrijven van deze bijdrage is gelegen in de reeds geciteerde zinsnede uit ITH en Skellefteå waarin tot uitdrukking wordt ge-

³³ HvJ EG 3 maart 2005, C-32/03, V-N 2005/15.8 (Fini H), r.o. 30.

³⁴ HvJ EG 22 februari 2001, C-408/98, V-N 2001/15.26 (Abbey National I).

³² HvJ EU 17 oktober 2018, C-249/17, V-N 2018/57.12 (Ryanair), r.o. 25.

bracht dat 'wanneer de belastingplichtige niet langer voornemens is om de betrokken goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen in een later stadium' er in beginsel een herziening in de zin van art. 184 en 185 Btw-richtlijn dient plaats te vinden en dat dat gemakkelijk tot het idee kan leiden dat wie een voorgenomen activiteit stopt – al dan niet veroorzaakt door externe factoren – zijn voornemen nu eenmaal niet voortzet en een volledige herziening van de genomen aftrek het ongelukkige gevolg is.

In het vorige onderdeel bespraken wij waarom op basis van oudere jurisprudentie kan worden bepleit dat een ondernemer die zijn economische activiteit stopt voordat het goed en wel is aangevangen zijn aftrekrecht gewoon behoudt (en dus niet behoeft te herzien).

Een tweede argument voor onze lezing kan – niet onbelangrijk – worden gevonden in de zaken ITH en Skellefteå zelf. Uit deze zaken kan immers worden opgemaakt dat wanneer een belastingplichtige zijn economische activiteit moet stopzetten omdat de omstandigheden buiten zijn wil hem daartoe dwingen hij geacht mag worden – op dat punt aangekomen – zijn voornemen om belast te presteren nog steeds niet te hebben verlaten (mits hij al het nodige heeft gedaan om zijn doel te bereiken). Het zijn de exogene (dus van buiten komende) omstandigheden die hem dwingen tot stopzetting en niet een wijziging van een endogene (dus een van binnenkomende) factor zoals zijn eigen intentie (die bleef onveranderd gericht op het realiseren van de belaste handeling).

In ITH ging het om twee projecten ten aanzien waarvan de btw op de kosten in eerste instantie in aftrek zijn gebracht, terwijl de Belastingdienst aangaf dat ITH reeds toen al kennis had van de elementen die in de weg stonden aan de voltooiing van de projecten en de risico's daarvan op zich hadden genomen. Later zijn de twee projecten, met name tegen de achtergrond van de economische crisis in 2008, eerst opgeschort en zijn vervolgens de desbetreffende investeringen geschrapt en geboekt als uitgaven voor het boekjaar 2015. In 2016 is een naheffing opgelegd die dus mede was gebaseerd op de gedachte dat in een dergelijke situatie er een herziening op basis van art. 184 en 185 Btw-richtlijn dient plaats te vinden. Ondanks dat het Hof van Justitie EU bekend is met het gegeven dat ITH in kwestie de risico's kende en uiteindelijk door de crisis de projecten schrapt, gaat het Hof van Justitie er in deze casus vanuit dat de belastingplichtige in beginsel zijn wil om belast te presteren *niet* heeft veranderd.

"Hieruit volgt dat indien de belastingplichtige, zoals blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, nog steeds voornemens is – hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan – om de afgenomen goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen, niet kan worden geoordeeld dat er sprake is van

een wijziging die zich later heeft voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de btw-aftrek in aanmerking zijn genomen, in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn. Een situatie als aan de orde in het hoofdgeding kan, wat de herziening van in aftrek gebrachte voorbelasting betreft, dus niet onder de artikelen 184 en 185 van deze richtlijn vallen."³⁵

In Skellefteå merkt de verwijzende rechter op dat geen sprake was van misbruik of fraude en dat de aankopen (voornamelijk kosten voor de architect) niet zijn gebruikt om vrijgestelde handelingen te verrichten. Het geding had dus uitsluitend betrekking op de vraag of de Zweedse herzieningsregel verenigbaar is met de Btw-richtlijn wanneer de belastingplicht ophoudt te bestaan omdat van een bouwproject is afgezien vóór het werd voltooid (omdat de huurder zich terugtrekt) en er dus geen enkele (belaste) verhuur heeft plaatsgevonden. Het zijn dezelfde rechters van het Hof van Justitie die hebben geoordeeld in de zaak ITH en Skellefteå. Aangenomen mag dan ook worden dat het beslissingskader van beide zaken dezelfde is, gezien het gegeven dat ook de feiten vergelijkbaar zijn (door externe factoren stopt een belastingplichtige met zijn voorgenomen belaste handelingen). Het Hof van Justitie EU lijkt alleen in Skellefteå wat meer de nadruk te leggen op het gegeven dat bij het stopzetten van een voorgenomen belaste activiteit het theoretisch mogelijk is dat de belastingplichtige in kwestie toch nog een (endogene, dus zelfgestuurde) koerswijziging kan hebben ingezet vlak vóór of op het moment van stopzetting van de voorgenomen activiteit en oordeelt daarom dat de mogelijkheid bestaat dat herziening aan de orde is.

Wij leggen dit zo uit dat als de verwijzende rechter zou vaststellen dat Skellefteå toch 'vrijwillig' zijn voornemen om de architect-diensten te gebruiken voor belaste verhuur heeft verlaten en heeft ingeruild voor *een voornemen* om vrijgesteld te gaan verhuren (omdat de kans dan bijvoorbeeld wel bestaat dat zij een huurder kon vinden), of sterker nog, kan worden aangetoond dat zij de architect-diensten uiteindelijk daadwerkelijk *gebruikt* voor vrijgestelde (verhuur)diensten (of mogelijk voor een niet-economische activiteit), dat dan wel een herziening op zijn plaats is en dat *in zoverre* de Zweedse regeling niet in strijd is met het Unierecht. De Zweedse regeling kan evenwel niet worden toegepast indien Skellefteå haar voornemen uitsluitend doorbroken zag door externe omstandigheden, dan moet zij geacht worden haar koers niet te hebben gewijzigd en voornemens te zijn gebleven om de kosten voor belaste doeleinden te hebben aangewend.

³⁵ HvJ EU 12 november 2020, C-734/19, BNB 2021/31 (ITH Comercial Timișoara), r.o. 45.

5.3 Conclusie inzake het al dan niet aannemen van een wijziging

Op basis van de in onderdeel 5.1 en 5.2 genoemde argumenten zijn wij van mening dat voor voorgenomen doch wegens externe omstandigheden geannuleerde activiteiten (ook) in een zuivere Europese context aftrek definitief blijft bestaan voor kosten die niet anders (meer) worden aangewend of beogen te worden aangewend. Dit geldt wat ons betreft zowel voor degene die nog andere activiteiten – naast de nieuw voorgenomen activiteit – verricht als voor degene die kosten maakt voor een voorgenomen activiteit en nog geen andere economische activiteiten verricht.³⁶

5.4 Een nieuwe prejudiciële vraag

Na deze beschikking in de zaak Skellefteå krijgt het Hof van Justitie EU overigens opnieuw de gelegenheid om zijn oordeel op het in deze bijdrage besproken punt – althans een vergelijkbaar punt – verder te verduidelijken. Het ziet dit keer op een reeds bestaande belastingplichtige en het gaat ook niet om het vroegtijdig staken van een voorgenomen activiteit, maar om goederen die zijn aangeschaft die vervolgens worden afgedankt omdat zij kennelijk niet goed meer zijn te verkopen. Er is een prejudiciële vraag gesteld door de Bulgaarse rechter ten aanzien van een Bulgaars telecommunicatiebedrijf³⁷ dat goederen (vermoedelijk mobiele telefoons) had aangeschaft die het later had afgedankt op grond dat het naar verwachting geen economische voordelen meer zouden opleveren omdat zij bijvoorbeeld versleten, gebrekkig of ongeschikt waren, of niet voor het beoogde doel meer konden worden gebruikt. Hierdoor is de vraag opgekomen of op basis van art. 185 van de Btw-richtlijn de aftrek moest worden herzien (omdat er

sprake zou zijn van een wijziging na de btw-aangifte). Kan er daarbij – zo vraagt de verwijzende rechter zich onder meer af – slechts van herziening worden afgezien wanneer de vernietiging of het verlies werd veroorzaakt door gebeurtenissen die buiten de controle van de belastingplichtige liggen en door hem niet konden worden voorzien of voorkomen?

6 Slot

Het Hof van Justitie EU oordeelt bij beschikking indien het Unierecht reeds is opgehelderd. Het voordeel van een beschikking is dat het Hof van Justitie EU de gestelde vraag in kort bestek kan beantwoorden door te verwijzen naar eerder gegeven antwoorden. Niet zelden levert een dergelijke samenvatting van eerdere oordelen verrassende inzichten op. Dat geldt zeker voor de beschikking in de zaak Skellefteå. Wij hebben aangegeven dat hierdoor vragen zijn opgeroepen over de reikwijdte van art. 185 Btw-richtlijn en dan met name vragen rondom de interpretatie van het begrip “wijziging” in die bepaling.

We hebben onderbouwd dat de reikwijdte van de Unierechtelijk herzieningsbepaling van art. 184 en 185 Btw-richtlijn hoe dan ook ruimer is dan die van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 maar dat deze niet betekent dat het loutere afblazen van een voorgenomen activiteit reeds tot herziening zou moeten leiden. De beste uitleg is dat daarvoor noodzakelijk is dat de betrokken goederen en diensten expliciet een andere, niet-aftrekgerechtigde, aanwending krijgen c.q. beoogd worden te zullen worden aangewend voor dergelijke doeleinden. Er is voldoende oudere Europese jurisprudentie die deze uitleg ondersteunt. Ook de ratio van de aftrekregeling en het neutraliteitsbeginsel dwingen tot de conclusie dat recht op aftrek gelijkelijk toekomt aan ondernemers die een bestaande activiteit stopzetten en zij die een volledig nieuwe economische activiteit afbreken. Het is echter te vrezen dat de formuleringen die het Hof van Justitie EU in de zaak Skellefteå heeft gekozen in de uitvoeringspraktijk voor discussies gaan zorgen, hoewel die discussies wat ons betreft – zeker onder de vigeur van de Nederlandse regeling – onmiddellijk kunnen worden gestaakt.

³⁶ Marie Lamensch, *Order in Skellefteå Industrihus AB: A Reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsohl Jurisprudence?* ECTAX REVIEW 2022–3 Forum.

³⁷ HvJ EU, 22 februari 2022, C-127/22, H&I 2022/150, (Balgarska telekomunikatsionna kompania).