

VU Research Portal

Vittamed: breken met gebruiken

Cornielje, Simon; van Kesteren, H.W.M.

published in

MBB. Belastingbeschouwingen
2023

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. W. M. (2023). Vittamed: breken met gebruiken. *MBB. Belastingbeschouwingen*, 2023(4-5), 4-12. Article 10. https://www.ndfr.nl/content/g-SDU_MBB04052023_664583

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

10. Vittamed: breken met gebruiken

PROF. DR. S.B. CORNIELJE EN PROF. DR. H.W.M. VAN KESTEREN

Het recente Vittamed-arrest roept belangrijke vragen op over de reikwijdte van het begrip 'gebruik' in de zin van art. 168 Btw-richtlijn en de mate waarin de subjectieve intenties van de betrokken ondernemer (in spe) van invloed zijn op de vraag of herziening van voorbelasting op de voet van art. 185 Btw-richtlijn aan de orde is in gevallen waarin de voorgenomen belastbare activiteiten niet tot wasdom komen. In deze bijdrage bespreken wij de gevolgen van het arrest en gaan in op de genoemde vragen. Ook bespreken wij de gevolgen voor de Nederlandse uitvoeringspraktijk en de houdbaarheid van art. 15 lid 4 Wet OB 1968.

1. Inleiding

Het is een goed gebruik in de Unierechtelijke btw dat een startende ondernemer die het met objectieve gegevens te ondersteunen voornemen heeft om belastbare prestaties te gaan verrichten reeds vanaf zijn eerste investeringshandelingen btw in aftrek kan brengen en dat dit recht op aftrek in stand blijft, zelfs als het nooit daadwerkelijk tot belaste handelingen komt.¹ Een soort stimuleringsmaatregel voor beginnend ondernemerschap en innovatie. Sympathiek voor ondernemers in de dop en tegelijkertijd een waarborg voor de gelijke behandeling van deze startende ondernemers en reeds actieve ondernemers die een nieuwe activiteit ontplooiën.

Door zaken als ITH² en Skellefteå Industrihus AB³ (hierna: Skellefteå) is duidelijk geworden dat het systeem van aftrek en herziening voor beginnende ondernemers mogelijk minder sympathiek uitpakt dan algemeen werd aanvaard. Naar aanleiding van de genoemde zaken hebben wij evenwel onderbouwd dat naar onze indruk het uitgangspunt van aftrek voor de beginnende ondernemers overeind blijft en herziening slechts aan de orde zou moeten zijn bij een gewijzigde, niet-aftrekgerechtigde aanwending van de betrokken goederen en diensten.⁴

Het recente arrest in de zaak Vittamed⁵ maakt duidelijk dat er mogelijk toch in meer gevallen sprake zal zijn van de herziening van voorbelasting bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten.⁶ Daarmee komt nadrukkelijk de vraag op of de vermeende sympathieke bejegening van de startende ondernemer berust op een misverstand. De zaak Vittamed roept bovendien belangrijke vragen op over de reikwijdte van het begrip 'gebruik' in de zin van art. 168 Btw-richtlijn en de mate waarin de subjectieve intenties van de betrokken ondernemer (in spe) van invloed zijn op de vraag of herziening van voorbelasting op de voet van art. 185 Btw-richtlijn aan de orde is. In deze bijdrage bespreken wij de gevolgen van het arrest en gaan in op de genoemde vragen. Ook bespreken wij de gevolgen voor de Nederlandse uitvoeringspraktijk en de houdbaarheid van art. 15 lid 4 Wet OB 1968.

2. Ontwikkeling in de rechtspraak

Vittamed heeft goederen en diensten aangekocht met het oog op de verwezenlijking van een door de EU gefinancierd internationaal project dat tot doel had een prototype van medisch diagnostische en monitoringsapparatuur te ontwikkelen en die apparatuur vervolgens op de markt te brengen. Vittamed heeft de met betrekking tot die goederen en diensten in rekening gebrachte btw in aftrek gebracht. Vittamed gebruikte die goederen en diensten voor de vervaardiging van immateriële (licenties) en materiële (prototypes van apparaten) investeringsgoederen. Zij was voornemens die investeringsgoederen te gebruiken voor haar toekomstige belaste activiteit. Na de voltooiing

1 HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO), ECLI:EU:C:1996:67.

2 HvJ 12 november 2020, C-734/19 (ITH Comercial Timișoara), ECLI:EU:C:2020:919.

3 HvJ 18 mei 2021, C-248/20 (Skellefteå Industrihus AB), ECLI:EU:C:2021:394.

4 Zie S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten', *WFR* 2022/152. Zie ook M. Lamensch, 'Order in Skellefteå Industrihus AB: A Reversal of the INZO, Ghent Coal Terminal and Breitsohl Jurisprudence?', *EC Tax Review* 2022/3, p. 158-162.

5 HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (Vittamed technologijos), ECLI:EU:C:2022:763.

6 Zie ook M.D.J. van der Wulp, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2023/8.

van dit project bleek dat verlies was geleden en dat bestellingen uitbleven. Daarop is door de enige aandeelhouder van Vittamed besloten om de vennootschap te liquideren. Vervolgens verkreeg Vittamed de juridische status van ‘rechtspersoon in vereffening’ en is een verzoek ingediend om Vittamed te verwijderen uit het register van btw-plichtigen. Daarop ontstond een discussie met de Litouwse belastingdienst over de vraag of Vittamed de in aftrek gebrachte voorbelasting moest herzien.

Het HvJ oordeelt dat art. 184 tot en met 187 Btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige gehouden is tot herziening van de aftrek van voorbelasting met betrekking tot de verwerving van goederen of diensten met het oog op de vervaardiging van investeringsgoederen indien de vervaardigde investeringsgoederen niet zijn gebruikt voor belaste economische activiteiten en daarvoor nooit zullen worden gebruikt, omdat de eigenaar of de enige aandeelhouder van deze belastingplichtige heeft besloten om hem in liquidatie te stellen en het verzoek om die belastingplichtige te verwijderen uit het register van btw-plichtigen is ingewilligd.

Uit dit oordeel volgt dat herziening moet plaatsvinden indien (1) komt vast te staan dat de belastingplichtige de aangekochte goederen en diensten, althans de investeringsgoederen die daarmee zijn vervaardigd niet heeft gebruikt voor de voorgenomen economische activiteiten noch alsnog heeft aangewend voor andere belaste activiteiten en (2) de belastingplichtige haar activiteiten beëindigt door liquidatie en vereffening (en zij bovendien uit het register van btw-plichtigen is verwijderd).⁷

De gunstige uitleg van de jurisprudentie tot aan dit arrest blijkt dus in die zin juist dat zolang de belastingplichtige zijn voornemen om de goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen (althans handelingen waarvoor een recht op aftrek bestaat), niet heeft prijsgegeven er geen herziening hoeft te volgen.

Het lijkt er evenwel op dat art. 168 jo. art. 184-185 Btw-richtlijn ertoe dwingen dat het *voorgenomen* gebruik voor

belaste prestaties wordt gevolgd door een *daadwerkelijk* gebruik voor belaste prestaties en dat, wanneer dat daadwerkelijk gebruik er niet van komt, er sprake is van een wijziging in de zin van art. 185 Btw-richtlijn. Het HvJ hecht hierbij ogenschijnlijk weinig belang aan het feit dat de ondernemer in kwestie risico’s heeft genomen om als ondernemer (aanzienlijke) kosten te maken die een particulier normaliter niet zou maken en dat de btw een dergelijke ondernemerszin niet dient te ontmoedigen. Het HvJ erkent wel dat de kosten in eerste instantie als belastingplichtige worden gemaakt maar gunt die belastingplichtige vervolgens niet het ongestoorde bezit van een definitief recht op aftrek (ook niet als hij kan aantonen de goederen niet te hebben gebruikt voor vrijgestelde handelingen of niet-economische activiteiten, noch voor frauduleuze doeleinden), ook al leken de oordelen van het HvJ in eerdere zaken wel uit te gaan van een dergelijk ongestoord bezit. In het bekende INZO-arrest⁸, dat een onderneming betrof die nooit enige belastbare handeling heeft verricht, heeft het Hof in rechtsoverwegingen 20 en 21 immers overwogen, ‘dat het recht op aftrek, wanneer het eenmaal is ontstaan, verworven blijft, ook indien de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid.’ Dit had wellicht zo moeten worden verstaan dat het recht op aftrek dat is ontstaan met de initiële handelingen niet met terugwerkende kracht aan de belastingplichtige kan worden ontnomen (dat blijft namelijk verworven) maar dat de omvang van het aftrekrecht door de herziening alsnog kan worden teruggebracht naar nul als de goederen en diensten niet zijn gebruikt voor belaste handelingen.

De zaak Vittamed kan aanzienlijke gevolgen hebben en roept een aantal systematische en conceptuele vragen op met betrekking tot het aftrekrecht en de neutraliteit in de btw. Hierna gaan wij op deze vragen in teneinde vast te stellen wat de bredere uitstraling van deze ontwikkelingen voor de (Nederlandse) uitvoeringspraktijk zal zijn.

3. Inhoud van het begrip ‘gebruik’

3.1 Gebruikt of niet gebruikt?

Als het gaat om het recht op aftrek van voorbelasting in de btw speelt de invulling van het begrip ‘gebruik’ een centrale rol. Immers, art. 168 Btw-richtlijn bepaalt dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek voor zover door hem ingekochte goederen en diensten worden *gebruikt* voor belaste handelingen.⁹

⁷ De verwijzende rechter had ook al (zie r.o. 29-30) gepreciseerd ‘dat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn volgens punt 56 van het arrest van 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl (C-660/16 en C-661/16, ECLI:EU:C:2018:372), het beginsel hanteert dat een dergelijke herziening met name moet plaatsvinden indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek. De verwijzende rechter wijst er in dat verband op dat het besluit van de enige aandeelhouder van de betrokken belastingplichtige om de belastingplichtige in liquidatie te stellen en het verzoek van deze belastingplichtige om te worden verwijderd uit het register van btw-plichtigen op objectieve wijze bevestigen dat die belastingplichtige niet langer voornemens is om de goederen of diensten waarvoor de voorbelasting in aftrek is gebracht, voor belaste economische activiteiten te gebruiken, hetgeen erop zou neerkomen dat zich na de btw-aangifte een wijziging heeft voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn.’

⁸ HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO), ECLI:EU:C:1996:67.

⁹ Zie o.m. S.T.M. Beelen, *Aftrek van voorbelasting als (belaste) omzet ontbreekt* (diss.), Deventer: Kluwer 2010, p. 59 e.v., A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen’, *WFR* 2012/885 en B. Willemsen, *Vermogensbestanddelen in de Europese btw* (diss.), Den Haag: Sdu 2023, p. 337 e.v.

De zaak INZO (en andere arresten met betrekking tot het aftrekrecht van beginnende ondernemers¹⁰) suggereert in dit verband dat reeds sprake is van ‘gebruik’ bij een beginnende ondernemer ook als nog geen sprake is van belaste handelingen. Immers, in INZO wordt geoordeeld dat een recht op aftrek bestaat en dat oordeel kan alleen zijn gebaseerd op art. 168 Btw-richtlijn (destijds art. 17 Zesde richtlijn) in welk artikel het ‘gebruik’ voor belaste handelingen een noodzakelijke voorwaarde vormt.¹¹ In Vittamed oordeelt het HvJ evenwel dat Vittamed – als gevolg van het afblazen van de activiteiten – ‘niet langer voornemens is’ de goederen en diensten voor belaste handelingen te gebruiken. Er lijkt dus tegelijkertijd sprake van een vorm van gebruik (anders was er op basis van art. 168 Btw-richtlijn geen initiële aftrek mogelijk geweest) en niet-gebruik (anders is het oordeel dat Vittamed niet langer voornemens is om te gebruiken voor belaste handelingen, hetgeen leidt tot de plicht tot herzien, zonder inhoud).

Deze paradox roept vragen op over de inhoud van het begrip gebruik en over de verhouding tussen de aftrek en de herzieningsbepalingen. In het navolgende stellen wij drie mogelijke benaderingen van het begrip ‘gebruik’ voor die een verklaring kunnen geven voor deze paradoxale uitkomst van het Vittamed-arrest. Wij geven daarbij aan wat de implicaties van de verschillende benaderingswijzen zijn voor de bredere reikwijdte van het arrest en onderbouwen ook wat naar onze indruk de meest overtuigende uitleg is.

3.2 Eerste benaderingswijze: kwalitatief versus kwantitatief gebruik

De eerste benaderingswijze is gebaseerd op het onderscheid tussen het hebben van een (abstract) aftrekrecht, dat in feite niets meer is dan het vaststellen dat een persoon voldoet aan de voorwaarden om ondernemer te zijn in de btw, en anderszijds het daadwerkelijk uit te oefenen (concrete) aftrekrecht waarvoor de omvang van de aftrek bijvoorbeeld moet worden bepaald aan de hand van de specifieke activiteiten van de betreffende belastingplichtige.¹² De stelling zou dan zijn dat het aan INZO toegekende aftrekrecht slechts een *kwalitatief* karakter heeft (uitsluitend als kenmerk van het hebben van de hoedanigheid van belastingplichtige) maar dat Vittamed in feite gaat over het kwantificeren en concretiseren van de omvang van dat aftrekrecht aan de hand van de daadwerkelijke belastbare output.¹³ Deze uitleg van het

Vittamed-arrest is aantrekkelijk, maar overtuigt ons niet. Het is op zichzelf waar dat het bepalen van de omvang van de aftrek pas aan de orde kan komen indien kosten zijn gemaakt door een (rechts)persoon die de hoedanigheid van belastingplichtige heeft die ook in die hoedanigheid handelt bij het aankopen van de goederen waarop de in aftrek te brengen btw drukt.¹⁴ Uiteraard is het waar dat het INZO-arrest¹⁵, evenals bijvoorbeeld het Rompelman-arrest¹⁶, in belangrijke mate scharniert op het oordeel van het HvJ dat de eerste investeringen reeds het begin van de economische activiteit markeren en de toegang tot het aftrekrecht ontsluiten. Daar schuilt inderdaad de kwalitatieve interpretatie van het begrip gebruik in. Daar blijft het evenwel niet bij.

Zo oordeelt het HvJ in het Ryanair-arrest met betrekking tot kosten die zijn gemaakt met het oog op een koop van een deelneming die uiteindelijk niet is doorgegaan [cursive-ring door auteurs]:¹⁷

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

In deze overweging schakelt het HvJ moeiteloos door van de kwalitatieve vaststelling dat Ryanair een (abstract) aftrekrecht heeft (eerste gecursiveerde zin) naar de kwantificering daarvan en komt tot de conclusie dat Ryanair een ‘integraal’ recht op aftrek heeft (tweede gecursiveerde zin).

10 Zie onder meer HvJ 14 februari 1985, 268/83 (*Rompelman*), ECLI:EU:C:1985:74; HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), ECLI:EU:C:1996:67; HvJ 21 maart 2000, C-110/98 t/m C-147/98 (*Gabalfrija*), ECLI:EU:C:2000:145; HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (*Ghent Coal*), ECLI:EU:C:1998:1 en HvJ 8 juni 2000, C-400/98, (*Breitsohl*), ECLI:EU:C:2000:304.

11 Zie ook B. Willemsen, *Vermogensbestanddelen in de Europese btw* (diss.), Den Haag: Sdu 2023, p. 340 en 341.

12 Willemsen spreekt in dit verband van gebruiken in verbindende zin en gebruiken in temporele zin. Zie B. Willemsen, *Vermogensbestanddelen in de Europese btw* (diss.), Den Haag: Sdu 2023, p. 395 e.v.

13 Zie in deze zin F.J. Nellen, aantekening bij HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, FED 2022/120.

14 Zie over het onderscheid tussen status en hoedanigheid van belastingplichtige A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming’, *WFR* 2011/1456.

15 HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (*INZO*), ECLI:EU:C:1996:67.

16 HvJ 14 februari 1985, 268/83 (*Rompelman*), ECLI:EU:C:1985:74.

17 HvJ 17 oktober 2018, C-249/17 (*Ryanair*), ECLI:EU:C:2018:834.

In dit licht is moeilijk vol te houden dat het aftrekrecht van de beginnende ondernemer die (nog) geen belaste handelingen heeft verricht uitsluitend een abstractie met betrekking tot de hoedanigheid van die belastingplichtige is. Dit strookt overigens ook niet met het karakter van art. 184 en 185 Btw-richtlijn die een correctie vormen op eerder genoten aftrek. Dat veronderstelt dat de omvang van de aftrek op een eerder moment reeds is vastgesteld en toegepast: anders is er niets te corrigeren. Ook zou daaruit de suggestie voortvloeien dat indien in voorkomend geval géén herziening nodig is de toegepaste aftrek in feite een ongeconcretiseerde abstractie blijft. Met andere woorden: het is niet vol te houden dat in het toekennen van het initiële aftrekrecht de omvang van dat aftrekrecht onbepaald blijft totdat eventueel herziening aan de orde is. Herziening kan pas aan de orde zijn als de aftrek geconcretiseerd is. Daarmee wordt des te moeilijker te begrijpen waarom op basis van Vittamed geannuleerde activiteiten mogelijk achteraf (volledig) gecorrigeerd moeten worden. Het is moeilijk met elkaar in overeenstemming te brengen dat het recht op aftrek voor een mislukte activiteit op basis van art. 168 Btw-richtlijn ‘integraal’ van omvang is om vervolgens tot de conclusie te moeten komen dat de juiste omvang op basis van art. 185 Btw-richtlijn ‘nihil’ is. Het lijkt alsof het HvJ hetzelfde probleem via twee routes op diametraal verschillende wijzen oplost. Dit betekent dat het onderscheid tussen de kwalitatieve invulling van de term ‘gebruik’ en de kwantitatieve invulling ervan niet kan worden gebruikt om het arrest Vittamed te verklaren.

3.3 Tweede benaderingswijze: gebruik, ingebruikneming en verbruik

Dit roept de vraag op of niet met meer nuance naar het begrip ‘gebruik’ moet worden gekeken. Immers, zoals hiervoor reeds vastgesteld, ligt aan het oordeel in Vittamed ten grondslag dat de gemaakte kosten op enig moment zijn gebruikt voor belaste handelingen in de zin van art. 168 Btw-richtlijn (anders was de initiële aftrek niet mogelijk geweest) maar dat uiteindelijk toch geen gebruik voor belaste handelingen heeft plaatsgevonden omdat geen sprake is (en zal zijn) van belastbare handelingen. Die intern tegenstrijdige vaststelling roept de vraag op of het *moment* waarop goederen en diensten moeten worden geacht te zijn of worden gebruikt van belang is voor de vraag of herziening aan de orde kan zijn en ook of het daarbij uitmaakt of een goed of dienst reeds geheel is verbruikt of niet?

De stelling kan dan ook worden ingenomen dat een tweede mogelijke benadering van het begrip ‘gebruik’ (in de zin van art. 168 Btw-richtlijn) kan worden gevonden in een uitsplitsing van het begrip in ‘gebruik’ en ‘verbruik’ waarbij ‘ingebruikneming’ kan dienen om beide van elkaar te onderscheiden.

‘Gebruik’ kan in dit verband worden verstaan als het economische verband tussen de gemaakte kosten en de economische activiteit. Daarmee doelen wij op de aan de hoedanigheidsvraag gekoppelde conclusie dat een (startende) ondernemer gemaakte kosten beoogt te gebruiken

voor belaste handelingen, als gevolg waarvan op basis van art. 168 Btw-richtlijn een recht op aftrek (van een bepaalde omvang) bestaat. Geen kwalitatieve abstractie maar ook nog niet gekoppeld aan daadwerkelijk gerealiseerde belastbare output. ‘Ingebruikneming’ geeft het moment aan dat eerder door een als zodanig handelende belastingplichtige aangeschafte goederen en diensten (die gebruikt worden voor belaste handelingen in de hiervoor bedoelde wijze) daadwerkelijk, in feitelijke zin, in gebruik worden genomen. Binnen de Nederlandse systematiek van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 (zie ook hierna) wordt doorgaans aangenomen dat diensten in de regel onmiddellijk gebruikt worden maar dat van (investerings)goederen daadwerkelijk een moment van fysieke ingebruikname vast te stellen is. ‘Verbruik’ geeft aan dat een dienst of goed gebruikt is in de hiervoor bedoelde zin, (vervolgens) in gebruik genomen en als gevolg daarvan volledig is verbruikt voor een specifieke uitgaande belaste handeling of het geheel aan belastbare handelingen. De dienst of het goed is dan in feite ‘op’.

Beargumenteed zou kunnen worden dat INZO gaat over *gebruik* in de hiervoor bedoelde zin maar dat Vittamed in feite gaat over *verbruik*. Dat roept onmiddellijk de vraag op of het toepassen van de herziening afhangt van de mate waarin in economische of temporele zin verbruik is aangevangen (of reeds geheel heeft plaatsgevonden). Enige aanknopingspunten voor deze benadering zijn te vinden in het btw-recht.¹⁸

In Fischer/Brandenstein oordeelt het HvJ dat onderscheid moet worden gemaakt tussen leveringen van goederen (aan de inputzijde) die enkel tot behoud van de waarde van het goed dienen en op het tijdstip van de onttrekking gewoonlijk zijn verbruikt, en leveringen die tot een duurzame waardevermeerdering van het goed leiden (bestanddelen) en bij de onttrekking niet volledig zijn verbruikt.¹⁹ Het Hof oordeelt hieromtrent (r.o. 91):

‘Niettemin moet worden opgemerkt dat indien deze diensten of leveringen waarvoor recht op BTW-aftrek bestond, vóór de onttrekking volledig zijn verbruikt in het kader van de beroepsuitoefening, er geen sprake is van een wijziging in de elementen in de zin van art. 20, lid 1, sub b van de Zesde richtlijn die een herziening van de aftrek rechtvaardigt.’

In het verlengde hiervan kan wordt vastgesteld dat in de rechtspraak van de Hoge Raad ten aanzien van onder-

18 Ook Van der Wulp lijkt deze benadering te volgen in M.D.J. van der Wulp, ‘Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen’, *BtwBrief* 2023/8.

19 HvJ 17 mei 2001, gevoegde zaken C-322/99 en 323/99 (*Fischer/Brandenstein*), ECLI:EU:C:2001:280. Fischer/Brandenstein handelt weliswaar niet om een herziening van aftrekrecht in de strikte zin van het woord, maar gaat het om de vraag of en in hoeverre er sprake was van een fictieve heffing, doch het doel van een dergelijke heffing is – langs de weg van een outputhandeling – in wezen ook om het aftrekrecht te herzien waardoor dit arrest ons inziens ook belangrijke indicaties voor de onderhavige vraagstelling aangaande in de inhoud van het begrip ‘daadwerkelijk gebruik’ in zich bergt.

houdskosten (die sowieso moeten worden gemaakt ongeacht het latere gebruik van het betrokken goed) de term ‘gebruik’ ziet op het gebruik dat onmiddellijk na aanschaf aanvangt. Het gaat dan dus in feite om ‘verbruik’. In geval van een onttrekking van het goed dat met deze diensten is onderhouden zullen de onderhoudskosten dan ook vaak reeds zijn ‘verbruikt’.²⁰ In Fischer/Brandenstein houdt het HvJ er echter ook rekening mee dat deze diensten nog niet volledig zijn verbruikt op het moment van onttrekking en dat in ieder geval voor dat niet-verbruikte gedeelte een corrigerende heffing op zijn plaats is.

Bij het aanwenden van goederen en diensten voor het verbeteren of uitbreiden van een goed is volgens het HvJ in de genoemde zaak geen sprake van onmiddellijk gebruik van de aangekochte goederen (en diensten) zelve maar van een vorm van uitgesteld en getransformeerd verbruik, namelijk om het *gebruik* van de duurzame waardevermeerdering van het goed dat met behulp van de ingekochte zaken is tot stand gekomen (welk gebruik pas kan plaatsvinden na het ontstaan van de bedoelde waardevermeerdering, welk gebruik vervolgens nog niet geheel bij de onttrekking behoeft te zijn verbruikt in welk geval de maatstaf wordt gevormd door de waarde van de waardevermeerdering op het moment van onttrekking).²¹ Een bevestiging van deze jurisprudentie kan worden gevonden in de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin het ten aanzien van kosten ter verbetering of uitbreiding van een goed of zelfs het ontstaan van een nieuw bedrijfsmiddel²² het gebruik van de ingekochte diensten optreedt op het moment dat het ontstane bedrijfsmiddelen economisch nut afwerpen.

Het oordeel in Vittamed dat de investeringsgoederen die zijn ontstaan met behulp van de ingekochte goederen en diensten waarop btw in aftrek is gebracht uiteindelijk door Vittamed niet daadwerkelijk zijn gebruikt roept de vraag op of deze goederen en diensten alleen geacht kunnen worden te zijn gebruikt indien deze zijn *verbruikt* in het kader van het vervaardigen van de investeringsgoederen die vervolgens fysiek worden aangewend voor het maken van belastbare handelingen jegens derden.

Het is daarmee niet uitgesloten dat per kostensoort moet worden nagegaan of door de aanwending van een goed of dienst (of de ontstane waardevermeerdering c.q. bedrijfsmiddel) nut ontstaat voor de ondernemer bezien in het licht van de betrokken activiteit om te beoordelen of van ‘gebruik’ al sprake is (geweest). Het is in dit verband wellicht niet onlogisch om ten aanzien van goederen en diensten die zijn aangeschaft voor het verrichten van economische activiteiten te vereisen dat zij de facto een bijdrage leveren aan het verrichten van economische handelingen die in beginsel moeten leiden tot concrete belastbare handelingen. Doch het lijkt ook nog steeds redelijk om –

binnen het kader van de economische activiteiten van een belastingplichtige tevens als daadwerkelijk gebruik (voor belaste handelingen) aan te nemen die kosten welke louter bedoeld zijn om een ondernemer in staat te stellen gefundeerd door te gaan met, of het stopzetten van, een bepaalde investering. Net als onderhoudskosten zouden deze kunnen worden geacht onmiddellijk in gebruik te worden genomen (in ieder geval op het moment waarop de ondernemer het advies aanwendt om een beslissing te nemen) en het lijkt ook aannemelijk dat deze kosten volledig zijn verbruikt vóór het moment van stoppen (dus vóór het moment dat het nauwe rechtstreekse verband tussen de gepleegde aftrek en de belaste voorgenomen handelingen wordt verbroken). In die zin zouden kosten voor haalbaarheidsonderzoeken zoals in INZO, en wellicht ook de acquisitiekosten zoals in Ryanair die (uiteindelijk) leiden tot het (juridische en/of commerciële) inzicht dat de ondernemer in kwestie de target beter niet aan kan schaffen, geacht kunnen worden daadwerkelijk te zijn gebruikt met het oog op belaste activiteiten (zoals het HvJ ook kosten voor een verkoop van een deelneming die niet doorgaat blijft aanmerken als kosten van die niet-doorgegane verkoop).²³

Dit zou anders kunnen liggen in een situatie waarin architectkosten zijn gemaakt voor een pand dat uiteindelijk niet wordt gebouwd omdat er geen huurder kan worden gevonden en welk ontwerp ook niet kan worden doorverkocht. Gesteld kan worden dat die kosten niet daadwerkelijk zijn verbruikt omdat het in feite de ontwikkelingskosten van een investeringsgoed zijn in de zin van het fokkalveren-arrest.

Het is evenwel zeer de vraag of het HvJ inderdaad op deze genuanceerde wijze naar de term ‘gebruik’ kijkt. Het arrest Vittamed wijst daar niet op. De marsroute naar het aannemen van gebruik voor belaste prestaties lijkt door het Hof moeilijk omkeerbaar te zijn ingezet richting de daadwerkelijk (fysieke) aanwending voor belaste handelingen in een later stadium.

De vraag is ook of het wenselijk is om op dit detailniveau in kaart te (moeten) brengen voor welk type goed of dienst herziening aan de orde moet zijn en welke goederen en diensten in voorkomend geval buiten schot blijven.

3.4 Derde benaderingswijze: het voorgenomen gebruik

Een derde benaderingswijze waarop in het licht van Vittamed naar het begrip ‘gebruik’ kan worden gekeken is om het *voornemen* van de ondernemer om belaste prestaties met ingekochte goederen en diensten te verrichten centraal te zetten. Op basis van het Rempelman-arrest geldt dat de eerste investeringshandelingen van de ondernemer het begin van de economische activiteit markeren, voor zover die ondernemer zijn voornemen om belaste handelingen te verrichten met objectieve gegevens kan onderbouwen. Het arrest Vittamed is zo te lezen dat zolang dit voornemen bestaat er van een beperking van de aftrek noch van herzie-

20 Zie ook HR 24 augustus 1994, nr. 29.414, BNB 1995/43.

21 HvJ 17 mei 2001, gevoegde zaken C-322/99 en 323/99 (Fischer/Brandenstein), ECLI:EU:C:2001:280.

22 Zie HR 7 juni 2019, nr. 17/05587, ECLI:NL:HR:2019:863.

23 HvJ 17 oktober 2018, C-249/17 (Ryanair), ECLI:EU:C:2018:834, r.o. 30-32.

ning sprake kan zijn.²⁴ Immers, herziening is pas aan de orde indien Vittamed niet langer *voornemens* is de goederen en diensten te gebruiken voor belaste handelingen. Het is dus het voornemen van de belastingplichtige dat bepalend is voor het ontstaan en de omvang van het aftrekrecht. Het is het wegvallen van het voornemen – de onmogelijkheid ervan – dat leidt tot de plicht tot volledige herziening indien de activiteiten in zijn geheel niet van de grond komen. Gesteld zou kunnen worden dat in meer algemene zin de economische activiteit niet veel meer behelst dan dit geobjectiveerde voornemen om belaste prestaties te verrichten.

Alleen wanneer duidelijk wordt dat het voornemen géén gestand wordt gedaan komt het daadwerkelijk gebruik in beeld. Dit is eigenlijk maar in twee situaties het geval: in de eerste plaats als kosten zijn gemaakt met het oog op een belaste handeling maar de kosten uiteindelijk toch voor een vrijgestelde of niet-economische handeling worden aangewend en in de tweede plaats als het geheel en definitief onmogelijk is (geworden) om het voornemen nog uit te voeren. Dat laatste lijkt met name aan de orde indien het – bijvoorbeeld door liquidatie van de vennootschap – volstrekt uitgesloten is vol te houden dat het voornemen nog in leven is. Indien geen van die twee scenario's zich voordoet wordt het voornemen geacht in stand te blijven en is het dus ook uitsluitend dit voornemen (en niet het daadwerkelijk gebruik) dat bepalend is voor de aftrek en herziening.

Deze interpretatie biedt naar ons idee de meest aannemelijke aanknopingspunten om het arrest Vittamed – en het bereik van de daarin geformuleerde uitgangspunten – te verklaren in het licht van de eerdere rechtspraak, zoals INZO.²⁵ Immers, de genoemde paradox zoals omschreven in paragraaf 3.1 valt in deze benadering weg. Het gebruik in de zin van art. 168 Btw-richtlijn is niet meer dan een voornemen en het niet-gebruik dat leidt tot herziening is niet meer dan het (definitief) wegvallen van hetzelfde voornemen.

3.5 Tussenconclusie

Het Vittamed-arrest roept vragen op over de interpretatie van het begrip 'gebruik'. Hiervoor hebben wij drie interpretatieroutes verkend om het arrest te verklaren, met name in

het licht van het INZO-arrest. Zowel (1) de aanlokkelijke lezing die inhoudt dat INZO in feite slechts de *hoedanigheidsvraag* betreft terwijl Vittamed over *de omvang* van de aftrek gaat als (2) de gecompliceerde lezing die neerkomt op het *uitsplitsen van* het (moment) van *gebruik* waarmee het 'gebruik' in feite een door de tijd lopende activiteit met een begin en een einde is dat bovendien gevolgen voor de herziening heeft zijn naar onze indruk te weinig overtuigend en bieden te weinig aanknopingspunten om verder bruikbaar te zijn. De (3) laatstbesproken interpretatie, die erop berust dat het *voornemen* van de belastingplichtige in alle stappen van de interpretatie van het begrip 'gebruik' voorop staat, en het daadwerkelijk gebruik alleen in beeld komt indien dit afwijkt van het voornemen, als gevolg waarvan herziening aan de orde komt alleen indien objectief duidelijk is dat het onmogelijk is om het voornemen gestand te doen, biedt een handvat om INZO en Vittamed in onderlinge samenhang te verklaren en geeft bovendien aanknopingspunten om het bereik van het arrest nader vast te stellen.

De geobjectiveerde wil van de ondernemer staat derhalve voorop. Dit roept dan nog wel de vraag op in hoeverre het voor het verbreken van het voornemen van belang is of het een vrijwillige beslissing van de ondernemer is om de activiteiten te staken, of dat dit een gevolg is van buiten zijn macht gelegen oorzaken. Die vraag bespreken wij in de navolgende paragraaf.

4. De wil van de ondernemer

Uit het Vittamed-arrest volgt dat het feit dat de beweegredenen om te stoppen zijn ingegeven door ongunstige externe factoren – zoals gestaag oplopende verliezen, het uitblijven van bestellingen en de twijfels van de aandeelhouder van de belastingplichtige inzake de winstgevendheid van de voorgenomen economische activiteit – op zich niet afdoet aan de vaststelling dat het voornemen om de goederen en diensten voor belaste prestaties te gebruiken definitief kan zijn verbroken. Het HvJ oordeelt in dit verband dat:

'[h]et feit dat de vereffening van de belastingplichtige en bijgevolg het afzien van de voorgenomen belaste economische activiteit mogelijkermogelijk kunnen worden gerechtvaardigd door redenen die als omstandigheden buiten zijn wil kunnen worden beschouwd, geen invloed [heeft] op de verplichting van de belastingplichtige om de btw-aftrek te herzien.'

Het staat volgens het HvJ bovendien

'niet aan de belastingdienst om de gegrondheid te beoordelen van de redenen waarom de belastingplichtige heeft besloten af te zien van de oorspronkelijk voorgenomen economische activiteit, aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het

24 Ook in de zaak HvJ 18 oktober 2012, C-234/11 (*TETS Haskovo*), ECLI:EU:C:2012:644 oordeelde het HvJ dat in het kader van een modernisering van een thermische centrale ook tijdens een activiteitenstilte het objectief ondersteunde oogmerk gericht bleef op het (in de toekomst) verrichten van btw-belaste activiteiten. Zie ook B. Willemsen, *Vermogensbestanddelen in de Europese btw* (diss.), Den Haag: Sdu 2023, p. 425. Zie ook HvJ 28 februari 2018, C-672/16, (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*), ECLI:EU:C:2018:134. Hierover M.D.J. van der Wulp, 'Herziening van btw bij het afzien van voorgenomen belaste handelingen', *BtwBrief* 2023/8.

25 Wij merken hierbij wel op dat het in de zaak INZO duidelijk lijkt te zijn dat INZO geen andere activiteiten verrichtte en dus volledig werd opgedoekt na het besluit om toch geen zeewater te gaan ontzilten. Het lijkt dus een typisch voorbeeld van een situatie waarin een 'Vittamed-herziening' aan de orde zou kunnen zijn.

resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen.²⁶

De verwijzende rechter had in dit kader in de onderhavige zaak nog verwezen naar de rechtspraak in de arresten van 15 januari 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, ECLI:EU:C:1998:1, r.o. 19 en 20), 28 februari 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, r.o. 40 en 42), en 17 oktober 2018, *Ryanair* (C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834, r.o. 25), volgens welke het recht op aftrek in beginsel verworven blijft, ook al gebruikt de belastingplichtige naderhand, wegens omstandigheden buiten zijn wil, de goederen of diensten die tot aftrek hebben geleid niet voor belastbare handelingen. In deze zaken heeft het Hof benadrukt dat een belastingplichtige het recht op aftrek behoudt zodra het is ontstaan, ook al heeft deze belastingplichtige, *wegens omstandigheden buiten zijn wil*, de goederen of diensten die oorspronkelijk tot aftrek hebben geleid, niet voor belaste handelingen kunnen gebruiken. Volgens de verwijzende rechter in de *Vittamed*-zaak kan op grond van deze rechtspraak worden aangenomen dat het oorspronkelijke recht op btw-aftrek in stand blijft en dat er geen sprake is van een verplichting om de btw te herzien wanneer goederen en/of diensten wegens omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige niet zijn gebruikt voor de betrokken economische activiteiten, behalve in het geval van de tweede alinea van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn.

Kennelijk blijkt ook dit – nu *Vittamed* is geweest – anders te moeten worden gelezen dan destijds in de genoemde arresten is beschreven. Het feit dat de belastingplichtige het goed of de dienst niet gebruikt heeft wegens ‘omstandigheden buiten zijn wil’, blijkt (toch) van geen betekenis te zijn, want de economische activiteit moet worden beoordeeld ongeacht het oogmerk of het resultaat en dit geldt kennelijk dan ook ten aanzien van het stopzetten van die economische activiteit. Ook zou de belastingdienst – zoals reeds tot uitdrukking kwam – de gegrondheid van al die door externe omstandigheden opgeroepen beweegredenen niet goed kunnen beoordelen.

Het valt inderdaad niet eenvoudig te beoordelen of de omstandigheden ook in het aan de belastingdienst of rechter voorgelegde concrete geval daadwerkelijk hebben geleid tot het stopzetten, doch bij – door de belastingplichtige aangedragen – objectief vaststelbare moeilijke marktomstandigheden kan de inspecteur of rechter ons inziens toch overtuigd worden van de aannemelijkheid dat deze omstandigheden een gemiddelde startende ondernemer zouden hebben bewogen tot stopzetten (en dus ook aannemelijk kunnen achten dat dit voor de belastingplichtige in

kwestie het geval moet zijn geweest).²⁷ Het gaat er in de btw wel vaker om wat de gemiddelde, dus doorsnee, belastingplichtige beoogt met zijn handelingen en niet wat de exacte (subjectieve) oogmerken van de belastingplichtige (of zijn afnemer) in kwestie zijn.²⁸ Hoe het ook zij, omstandigheden buiten de wil blijken inmiddels van geen betekenis te zijn indien de belastingplichtige in kwestie daadwerkelijk besluit te stoppen met zijn activiteiten en zijn ingekochte goederen en diensten niet heeft gebruikt.

5. Effecten bestaande ondernemers

Een belangrijke vraag die uit voorgaande voortvloeit is of de redeneertrant die ten grondslag ligt aan het *Vittamed*-arrest alleen geldt in gevallen waarin een startende ondernemer eerste investeringshandelingen heeft verricht maar de beoogde activiteit vervolgens moet afblazen (waardoor het ondernemerschap nooit tot belastbare handelingen leidt) of dat dit ook het geval is bij investeringen die door bestaande, actieve, ondernemers worden gedaan met het oog op een uitbreiding van hun activiteiten.

Veronderstel dat een farmaceut die reeds een vijftal verschillende medicijnen verkoopt, kosten maakt voor de ontwikkeling van een zesde medicijn maar in de testfase tot de conclusie komt dat het medicijn onvoldoende werking heeft en het besluit neemt de ontwikkeling te stoppen. Leidt dit op basis van *Vittamed* tot herziening van de voorbelasting die met betrekking tot de onderzoekskosten zijn belopen? Met het annuleren van het zesde medicijn is de farmaceut niet langer voornemens de gemaakte kosten te gebruiken voor belastbare handelingen, zou de stelling op basis van *Vittamed* kunnen zijn. Eveneens kan echter worden onderbouwd dat bij gebreke van een specifieke belastbare handeling ook nog onderzocht dient te worden of de gemaakte kosten kostenbestanddelen zijn van de algehele economische activiteit en als zodanig als algemene kosten voor aftrek in aanmerking komen.²⁹

Beide uitkomsten zijn in feite even onbevredigend. De eerste mogelijkheid – herziening op basis van *Vittamed* – lijkt onredelijk want zadelt uitsluitend niet-succesvolle ondernemers met additionele kosten op. Dit zou in zoverre

26 Zie HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, r.o. 58 en het aldaar aangehaalde arrest HvJ 12 november 2020, C-734/19 (*ITH Comercial Timișoara*), ECLI:EU:C:2020:919.

27 Zie in deze zin ook F.J. Nellen, aantekening bij HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, FED 2022/120 die erop wijst dat het ingewikkeld kan zijn te achterhalen waarom een pand bijvoorbeeld leeg is komen te staan.

28 Denk bijvoorbeeld aan de eenheid van prestatie-leer, waarbij de beoordeling wordt gedaan vanuit het oogpunt van de ‘modale consument’. Zie onder meer HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (*Card Protection Plan*), BNB 1999/224, HvJ 27 oktober 2005, C-41/04 (*Levob*), BNB 2006/115, HvJ 29 maart 2007, C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), V-N 2007/18.22, HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (*Part Service*), V-N 2008/11.17, HvJ 11 juni 2009, C-572/07 (*Tellmer Property*), V-N 2009/29.17, HvJ 2 december 2010, C-276/09 (*Everything Everywhere*), V-N 2010/64.23, HvJ 4 maart 2021, C-581/19 (*Frenetikexito*), H&I 2021/287.

29 Zie hierover ook S.B. Cornielje en H.W.M. van Kesteren, ‘Aftrek en herziening van btw bij voorgenomen maar afgeblazen activiteiten’, *WFR* 2022/152.

een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel vormen doordat succesvolle ondernemers wél en niet-succesvolle ondernemers (uiteindelijk) niet de voorbelasting kunnen verrekenen terwijl zij gelijkelijk risico hebben gelopen. De tweede mogelijkheid (bezien of het nog algemene kosten kunnen zijn) is onbevredigend in de zin dat op het niveau van de farmaceut geen neutraliteitsprobleem ontstaat (hij kan dan evenals succesvolle ondernemers de aftrek behouden) maar wel in vergelijking met de startende ondernemer die er niet in slaagt zijn eerste medicijn op de markt te krijgen en moet besluiten te liquideren.

Naar onze indruk is het evenwel zo dat bij de farmaceut uit ons voorbeeld géén van de in paragraaf 3.3 genoemde situaties zich voordoet. De gemaakte researchkosten krijgen immers geen andere aanwending en er ontstaat ook geen definitieve verbreking van het voornemen nu het voornemen om de gemaakte kosten aan te wenden voor de economische activiteit niet definitief verbroken wordt zolang de farmaceut niet in zijn geheel wordt opgedoekt. Met andere woorden, naar onze indruk zou dan geen sprake moeten zijn van herziening. Ingewikkelder kan het worden als de betreffende farmaceut het zesde medicijn ontwikkelt in een speciaal daarvoor opgerichte (groeps)vennootschap die na het staken van de ontwikkeling wordt opgedoekt. In dat geval zal wat ons betreft relevant zijn of die groepsvennootschap op basis van het initiële voornemen deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid. Bovendien lijkt het in economische zin waarschijnlijk dat de research – ook als het zesde medicijn niet op de markt komt – voor de (overige groepsvennootschappen van) de farmaceut van waarde is en dus niet bij liquidatie te grabbel zal worden gegooid. Ook dan lijkt herziening niet aan de orde op basis van onze lezing van het Vittamed-arrest.

6. Gevolgen voor Nederland

Uit het voorgaande vloeit voort dat de Nederlandse implementatie van de Btw-richtlijn in feite maar op één punt wringt. Immers, op basis van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 is het daadwerkelijk gebruik van goederen en diensten pas relevant in de situatie dat dit daadwerkelijk gebruik afwijkt van het voorgenomen gebruik. Alsdan moet herziening plaatsvinden hetgeen in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Wanneer het voornemen definitief geen gestand kan worden gedaan in de zin van het Vittamed-arrest bestaat er binnen de systematiek van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 geen automatisme dat tot herziening dwingt. Gesteld zou kunnen worden dat Nederland daar een aanpassing zou moeten doen en dat het tot die tijd een voordeel is waar Nederlandse belastingplichtigen zich in hun voordeel op kunnen beroepen. Overigens wijzen wij erop dat als gevolg van onze analyse in deze bijdrage het waarschijnlijk is dat deze situatie zich maar heel weinig voor zal doen. Immers, er moet sprake zijn van het definitief staken van een gehele economische activiteit zonder dat enige belastbaarheid aan

de outputzijde te onderkennen is.³⁰ Bij het opdoeken van een vennootschap zal de boedel doorgaans (belast) worden verkocht. Ook art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (indien geïmplementeerd) kan tot heffing leiden.³¹ Pas als die situaties zich toch niet voor doen kan herziening aan de orde komen en die mogelijkheid kent de Nederlandse wet op dit moment (nog) niet.

7. Conclusie

Door zaken als ITH, Skellefteå en nu dus Vittamed is – in Unierechtelijke zin – komen vast te staan dat het systeem van aftrek en herziening voor beginnende ondernemers mogelijk minder sympathiek uitpakt dan algemeen werd aanvaard. Wie, ook al wordt hij daartoe door omstandigheden buiten zijn wil gedwongen, zijn voornemen definitief vaststelbaar staakt om een economische activiteit te gaan verrichten zonder dat hij de gemaakte kosten weet goed te maken door de aangeschafte goederen en diensten alsnog te verkopen of anderszins voor belaste doeleinden aan te wenden, wordt geconfronteerd met een herziening van de gepleegde aftrek van voorbelasting. Deze jurisprudentie roept wel fundamentele vragen op met betrekking tot de uitleg van art. 168 Btw-richtlijn waarin is bepaald dat slechts aftrek kan worden genoten wanneer goederen worden ‘gebruikt’ voor belaste handelingen. Kennelijk moet de voorwaarde van art. 168 dat aftrek ontstaat voor zover de goederen en diensten worden *gebruikt* voor belaste prestaties zo worden opgevat dat, dit gebruik – ten aanzien van de onderhavige problematiek – slechts het *voorgenomen gebruik* is en de belaste handelingen *de voorgenomen belaste handelingen*. Klaarblijkelijk wordt voldaan aan de voorwaarde van dit artikel want het aftrekrecht dat is ontstaan blijft immers ‘verworven’ en wordt niet met terugwerkende kracht ongedaan gemaakt. In deze zin is er dus sprake van ‘gebruik’. Toch meent het Hof dat in situaties zoals Vittamed uiteindelijk ‘het nauwe en rechtstreekse verband dat moet bestaan tussen het recht op aftrek van voorbelasting en de verrichting van voorgenomen belaste handelingen ... wordt verbroken ... en dat het herzieningsmechanisme ... wordt toegepast’. Dit verbrekken gebeurt dus *niet* met terugwerkende kracht maar op het moment dat de belastingplichtige definitief blijkt geeft de goederen ‘niet te hebben gebruikt noch te gaan gebruiken’ voor belaste handelingen. Ofschoon er dus uiteindelijk ‘niet gebruikt wordt’ is er wel sprake van ‘gebruik’ in de zin van art. 168 Btw-richtlijn. De btw is hiermee weer een paradox rijker. Deze paradox roept vragen op over de inhoud van het begrip gebruik en over de verhouding tussen de aftrek en de herzieningsbepalingen. Wij hebben in deze bijdrage drie mogelijke benaderingen van het begrip ‘gebruik’ besproken die een verklaring kunnen geven voor deze bijzondere uitkomst van het Vittamed-arrest. Zie in dit

³⁰ Zie in deze zin ook aantekening Redactie Vakstudie-Nieuws bij HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763.

³¹ Zie ook F.J. Nellen, aantekening bij HvJ 6 oktober 2022, C-293/21 (*Vittamed technologijos*), ECLI:EU:C:2022:763, FED 2022/120.

verband ook de tussenconclusie in paragraaf 3.5. De meest aannemelijke uitleg achten wij die welke erop berust dat het *voornemen* van de belastingplichtige in alle stappen van de interpretatie van het begrip ‘gebruik’ voorop staat, en het daadwerkelijk gebruik alleen in beeld komt indien dit afwijkt van het voornemen, als gevolg waarvan herziening aan de orde komt alleen indien objectief duidelijk is dat het onmogelijk is om het voornemen gestand te doen. In lijn hiermee achten wij voorts voldoende ruimte aanwezig voor de onderbouwing dat bestaande ondernemers de aftrek op kosten met betrekking tot niet-succesvolle pogingen om een nieuwe activiteit op te starten niet behoeven te herzien. De gemaakte kosten krijgen immers geen andere aanwending en er ontstaat ook geen definitieve verbreking van het voornemen nu het voornemen om de gemaakte kosten aan te wenden voor de economische activiteit (in zijn algemeenheid) niet definitief verbroken wordt zolang de ondernemer niet in zijn geheel wordt opgedoekt. De Nederlandse btw-regelgeving wijkt nog iets af van het geharmoniseerde btw-Unierecht. Wanneer het voornemen definitief geen gestand kan worden gedaan in de zin van het Vittamed-arrest

bestaat er binnen de systematiek van art. 15 lid 4 Wet OB 1968 geen automatisme dat tot herziening dwingt. Gesteld zou kunnen worden dat Nederland daar een aanpassing zou moeten doen en dat het tot die tijd een voordeel is waar Nederlandse belastingplichtigen zich in hun voordeel op kunnen beroepen. Gezien de weinig doorzichtige en weinig sympathieke uitkomst van de Vittamed-zaak, moedigen wij de Nederlandse wetgever niet al te dringend aan om op dit punt actie te ondernemen.

Over de auteurs**Prof. dr. S.B. Cornielje**

Simon Cornielje is bijzonder hoogleraar indirecte belastingen aan de Vrije Universiteit en belastingadviseur bij PwC.

Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Herman van Kesteren is hoogleraar indirecte belastingen aan Tilburg University en partner bij PwC. Daarnaast werkzaam als raadshere plv. in Hof 's-Hertogenbosch en als rechter plv. in de Rechtbank Den Haag.