

EUR Research Information Portal

Btw ook aftrekbaar bij advertentiediensten die duur zijn en niet leiden tot toename van de omzet

Publication status and date:

Published: 24/03/2022

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Merkx, M. (2022). Btw ook aftrekbaar bij advertentiediensten die duur zijn en niet leiden tot toename van de omzet. *Fiscaal Weekblad FED*, (7), Article 36. https://www.inview.nl/document/id95ce07b4ce3249ea86b5bd03e9e88f40/ecli-eu-c-2021-961-fed-2022-36-btw-ook-aftrekbaar-bij-advertentiediensten-die-duur-zijn-en-niet-leiden-tot-toename-van-de-omzet?ctx=WKNL_CSL_38&tab=tekst

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

Btw ook aftrekbaar bij advertentiediensten die duur zijn en niet leiden tot toename van de omzet.

HvJ EU 25-11-2021, ECLI:EU:C:2021:961, m.nt. prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx (Amper Metal)

Instantie

Hof van Justitie van de Europese Unie

Datum

25 november 2021

Magistraten

Mrs. Ziemele, von Danwitz, Kumin

Zaaknummer

C-334/20

Noot

prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

Roepnaam

Amper Metal

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS638415:1

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Aftrek en teruggaaf

Europees belastingrecht / Belastingen EU

Brondocumenten

ECLI:EU:C:2021:961, Uitspraak, Hof van Justitie van de Europese Unie, 25-11-2021

Wetgeving

Art. 73, 168 en 176 Btw-richtlijn

Essentie

Btw ook aftrekbaar bij advertentiediensten die duur zijn en niet leiden tot toename van de omzet.

Samenvatting

Amper Metal heeft advertentiediensten gekocht van Sziget-Reklám Kft. Het ging om het bevestigen van reclameteksten op raceauto's. Amper Metal betaalde een bedrag van 48.000.000 HUF (ongeveer 133.230 euro) voor de diensten. De btw die drukt op de diensten brengt Amper Metal in aftrek. Volgens de Hongaarse belastingautoriteiten is de btw echter niet aftrekbaar omdat er geen verband is tussen de kosten en de belastbare handelingen van Amper Metal. Volgens de Hongaarse belastingdienst waren de diensten te duur en van geen nut voor Amper Metal omdat de clientèle van Amper Metal niet beïnvloed wordt door reclame op raceauto's.

De Hongaarse verwijzende rechter vraagt aan het Hof van Justitie of btw in aftrek kan worden gebracht wanneer de waarde van de dienst niet in verhouding staat tot het voordeel dat met de dienst kan worden behaald of in geval de advertentiedienst geen enkele verkoopopbrengsten oplevert. Ten tweede wil de verwijzende rechter weten of de aftrek mag worden geweigerd op de grond dat de vergoeding volgens de belastingdienst disproportioneel is omdat de dienst duur is en de prijs aanzienlijk is in vergelijking tot andere diensten.

Het Hof van Justitie overweegt allereerst dat niet relevant is of de vergoeding hoger of lager is dan de kostprijs en de normale marktprijs om vast te stellen dat sprake is van een vergoeding voor een prestatie. Ook wijst het Hof van Justitie erop dat voor de btw een subjectief vergoedingsbegrip geldt en niet een objectieve waarde, zoals de normale marktprijs, van belang is. Volgens het Hof van Justitie moeten kosten voor bedrijfsdoeleinden zijn gemaakt en moeten de ingekochte diensten worden gebruikt voor handelingen die de belastingplichtige recht op aftrek geven. Niet vereist is dat de gemaakte kosten leiden tot een toename van de omzet van de belastingplichtige of de belastingplichtige een economisch voordeel opleveren. Er dient sprake te zijn van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de gemaakte kosten en een

bepaalde uitgaande transactie (directe kosten) of tussen de kosten en de algehele economische activiteit van de belastingplichtige (algemene kosten). Deze vaststelling dient aan de hand van objectieve omstandigheden plaats te vinden. Niet aan de hand van de vraag of de kosten leiden tot een toename van de omzet. De verwijzende rechter moet vaststellen of het rechtstreeks en onmiddellijk verband aanwezig is. Met name moet de verwijzende rechter nagaan of de advertentiediensten de goederen en diensten van Amper Metal promoten of dat sprake is van uitgaven voor representatie als bedoeld in art. 176 Btw-richtlijn die geen strikt professioneel karakter hebben.

Uitspraak

Het geschil betreft de aftrek van Hongaarse btw in de periode 1 januari tot en met 31 december 2014.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12

Amper Metal is een Hongaarse vennootschap die actief is in de sector van elektrische installaties.

13

In 2014 heeft Amper Metal met de vennootschap Sziget-Reklám Kft een overeenkomst gesloten voor het verrichten van reclamediensdiensten, bestaande in het aanbrengen van reclamestickers met het logo van Amper Metal op auto's tijdens een autoracekampioenschap in Hongarije. Voor deze diensten heeft Sziget-Reklám in 2014 twaalf facturen uitgereikt voor een totaalbedrag van 48 000 000 HUF (ongeveer 133 230 EUR), vermeerderd met de btw tegen een tarief van 27%, hetgeen overeenkomt met een bedrag van 12 960 000 HUF (ongeveer 35 970 EUR). Amper Metal heeft de voor deze diensten betaalde btw afgetrokken in haar belastingaangiften voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014.

14

De Hongaarse belastingdienst heeft deze aangiften achteraf gecontroleerd en die aftrek geweigerd. Voorts heeft zij van Amper Metal bij naheffingsaanslag een bedrag geëist dat overeenkomt met de ten onrechte afgetrokken btw en haar een fiscale boete van 3 240 000 HUF (ongeveer 8 991 EUR) opgelegd, vermeerderd met verpagingsrente van 868 000 HUF (ongeveer 2 409 EUR). De belastingdienst was van mening dat de betrokken reclamekosten voor Amper Metal geen last vormden die verband hield met belastbare, omzetgenererende activiteiten en dat de door Amper Metal betaalde btw dus niet aftrekbaar was op grond van artikel 120 van de btw-wet.

15

Tot staving van zijn besluit heeft de belastingdienst zich beroepen op adviezen van gerechtelijke deskundigen op het gebied van belastingen en reclame. Volgens deze deskundigen waren die reclamediensdiensten te duur en hadden zij in werkelijkheid geen enkel nut voor Amper Metal, met name gelet op de klantenkring van deze onderneming, die bestaat uit papierfabrieken, warmwalserijen en andere industriebedrijven, die zich bij hun commerciële beslissingen niet laten leiden door stickers op racewagens. De belastingdienst heeft in dit verband gepreciseerd dat de overeenkomst voor reclamediensdiensten niet voldeed aan de vereisten van een „redelijke bedrijfsvoering” in de zin van punt 4 van bijlage 3 bij de wet vennootschapsbelasting.

16

Amper Metal heeft bezwaar gemaakt bij verweerster, de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, die dit bezwaar heeft afgewezen en het primaire besluit van de belastingdienst heeft bevestigd.

17

Daarop heeft Amper Metal bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tot nietigverklaring van het primaire besluit en het besluit op bezwaar van de Hongaarse belastingautoriteiten. Amper Metal betoogt dat het recht op btw-aftrek ook kan worden uitgeoefend wanneer de door de belastingplichtige verrichte uitgave noch redelijk noch economisch rendabel is, zodat het vermeende gebrek aan publiciteitswaarde van de verrichte diensten dit recht niet aantast. Evenzo is het vereiste van een kwantificeerbaar voordeel in strijd met het Unierecht, aangezien het gemeenschappelijke btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen. Amper Metal voegt hieraan toe dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door de tegenwaarde die de dienstverrichter, in dit geval Sziget-Reklám, daadwerkelijk ontvangt, zodat haar het recht op aftrek niet kan worden ontzegd op grond dat de aan die dienstverrichter betaalde prijs onevenredig hoog is.

18

De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága stelt dat het ontbreken van economische rationaliteit in de weg staat aan de uitoefening van het recht op btw-af trek, en betoogt voorts dat de op een factuur vermelde maatstaf van heffing op grond van artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn kan worden gecorrigeerd wanneer deze niet overeenstemt met een normale marktwaarde, hetgeen in casu het geval is.

19

De verwijzende rechter is van oordeel dat de belangrijkste vraag in het hoofdgeding is of een belastingplichtige die uitsluitend een belastbare activiteit verricht, slechts aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting indien hij op basis van concrete gegevens objectief het nut kan aantonen van de dienst waarvan hij gebruik heeft gemaakt. Volgens deze rechter vereist artikel 120, onder a), van de btw-wet, dat de uitdrukking „op andere wijze aanwendt” bevat, volgens de betekenis ervan in het Hongaars een gebruik dat leidt tot een resultaat, alsmede een doeltreffende en rendabele exploitatie. De verwijzende rechter vraagt zich af of een dergelijk vereiste in overeenstemming is met het Unierecht. Bijgevolg moet worden verduidelijkt of artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de aftrekbaarheid van btw noodzakelijkerwijs een aantoonbaar rendement impliceert, in de vorm van een stijging van de omzet van de belastingplichtige.

20

Tegen deze achtergrond heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- “1) Moet of kan artikel 168, [aanhef en] onder a), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat op grond van deze bepaling – gelet op de daarin gehanteerde uitdrukking ‚worden gebruikt’ – het recht op btw-af trek over een binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallende transactie niet kan worden geweigerd op grond dat de belastingautoriteit heeft besloten dat in een transactie tussen onafhankelijke partijen de door de opsteller van de factuur verrichte dienst niet ‚nuttig’ is voor de belastbare activiteiten van de ontvanger van de factuur, aangezien –
de waarde van de door de opsteller van de factuur verrichte dienst (reclame) niet in verhouding staat tot de opbrengst (omzet, omzetgroei) die de dienst heeft gegenereerd bij de afnemer ervan, dan wel –
de betrokken dienst (reclame) bij die gebruiker geen enkele omzet heeft gegenereerd?
- 2) Moet of kan artikel 168, [aanhef en] onder a), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het recht op btw-af trek over een binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallende transactie op grond van deze bepaling kan worden geweigerd, op grond dat de belastingautoriteit heeft besloten dat de waarde van de door de opsteller van de factuur verrichte dienst (reclame) in een transactie tussen onafhankelijke partijen onevenredig hoog is, aangezien deze dienst zeer duur is en de prijs ervan in vergelijking met (een) andere soortgelijke dienst(en) buitensporig hoog is?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21

Met zijn prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige de voorbelasting over reclamediens ten niet in aftrek kan brengen wanneer, ten eerste, de voor deze diensten gefactureerde prijs buitensporig is in verhouding tot een door de nationale belastingdienst vastgestelde referentiewaarde en, ten tweede, die diensten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van deze belastingplichtige.

22

Artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat een belastingplichtige, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, gerechtigd is om in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

23

In dit verband is het vaste rechtspraak dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op

handelingen die in eerdere stadia zijn verricht. De aftrekregeling heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, mag de over dit goed of deze dienst verschuldigde of voldane btw aftrekken (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, punten 25-27, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punten 23-25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24

In casu vraagt de verwijzende rechter zich af wat de betekenis is van de term „gebruikt” in artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn. Hij vraagt zich met name af of het buitensporige karakter van de prijs die de belastingplichtige in rekening is gebracht voor de aan hem verrichte diensten en het feit dat deze diensten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van de belastingplichtige in de weg kunnen staan aan het recht op aftrek van de over deze diensten betaalde voorbelasting.

25

Betreffende, in de eerste plaats, de vaststelling dat de prijs die in rekening is gebracht voor de aan de belastingplichtige geleverde diensten buitensporig is en de gevolgen daarvan voor het recht op aftrek, moet worden opgemerkt, ten eerste, dat de toepassing van artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn veronderstelt dat er in een eerder stadium sprake was van een handeling die zelf aan btw is onderworpen.

26

In dit verband vloeit uit vaste rechtspraak voort dat een dienst slechts onder bezwarende titel in de zin van de btw-richtlijn wordt verricht en dus belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor de individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een dergelijke rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld (arrest van 21 januari 2021, UCMR – ADA, C-501/19, ECLI:EU:C:2021:50, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27

Van een rechtstreeks verband is sprake wanneer twee prestaties van elkaar afhankelijk zijn, dit wil zeggen dat de ene prestatie enkel wordt verricht op voorwaarde dat de andere prestatie ook wordt verricht, en omgekeerd (arrest van 11 maart 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, ECLI:EU:C:2020:193, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het feit dat een economische handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs en dus tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs, is daarentegen niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als handeling onder bezwarende titel, aangezien een dergelijke omstandigheid niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, ECLI:EU:C:2021:277, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28

Wat betreft, ten tweede, het bedrag aan btw dat de belastingplichtige in aftrek kan brengen, wordt het recht op aftrek volgens de in punt 23 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak in beginsel uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht, waarbij deze belastingen worden berekend op basis van de toepasselijke maatstaf van heffing. Volgens de algemene regel van artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 ervan, alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden. Het gaat dus om de tussen partijen overeengekomen tegenprestatie die aan de leverancier of dienstverrichter wordt betaald, en niet om een objectieve waarde, zoals de marktwaarde of een door de belastingdienst vastgestelde referentiewaarde.

29

Hoewel artikel 80 van de btw-richtlijn ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking een uitzondering op die algemene

regel vaststelt door te bepalen dat de maatstaf van heffing kan overeenkomen met de normale waarde van de betrokken handeling, dient in herinnering te worden gebracht dat deze bepaling alleen ziet op goederenleveringen en diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan.

30

Wat in de tweede plaats de vaststelling betreft dat de omzet van de belastingplichtige niet is gestegen, wat ervan zou getuigen dat de in een eerder stadium verrichte diensten geen voordeel hebben opgeleverd, moet om te beginnen in herinnering worden gebracht dat artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn veronderstelt dat de door de belastingplichtige in een eerder stadium verworven goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen. In het bijzonder zijn krachtens artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, uitdrukkelijk uitgesloten van het recht op aftrek. Hoewel de door de belastingplichtige in een eerder stadium gedane uitgave een professioneel karakter moet hebben en de verworven goederen of diensten moeten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige, stelt noch artikel 168, aanhef en onder a), noch artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk van een criterium betreffende de stijging van de omzet van de belastingplichtige, of meer in het algemeen van een criterium betreffende de economische rentabiliteit van de in een eerder stadium verrichte handeling.

31

Om de belastingplichtige voorbelasting in aftrek te kunnen laten brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen dient er daarentegen volgens vaste rechtspraak in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, punt 28, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32

Het is eveneens vaste rechtspraak dat de belastingplichtige, ook wanneer er geen sprake is van een dergelijk verband, recht heeft op aftrek wanneer de kosten voor de betrokken handeling deel uitmaken van de algemene kosten van deze belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, punt 29, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33

Of er sprake is van recht op aftrek hangt dus af van de handelingen in een later stadium waarvoor de handelingen in een eerder stadium worden gebruikt. Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband moeten de kosten van de diensten in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van specifieke handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (zie in die zin arrest van 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34

De nationale belastingdiensten en rechterlijke instanties dienen alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in aanmerking te nemen en alleen rekening te houden met de handelingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Of er sprake is van dat verband moet dus worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichting (zie in die zin arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, punt 31, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35

In het kader van deze beoordeling kan het feit dat de omzet van de belastingplichtige niet is gestegen, niet van invloed zijn op de uitoefening van het recht op aftrek. Zoals in herinnering gebracht in punt 23 van het onderhavige arrest, waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel immers een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel

of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Zodra het recht op aftrek is ontstaan, blijft het dus in stand, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en derhalve niet tot belaste handelingen heeft geleid of indien de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen (arrest van 12 november 2020, Sonaecom, C-42/19, ECLI:EU:C:2020:913, punten 38 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36

Voor zover de in een eerder stadium verrichte handeling, te weten het verlenen van reclamediens ten voor Amper Metal, een aan de btw onderworpen handeling vormt overeenkomstig de in de punten 26 en 27 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beginselen, kan het feit dat de betaalde prijs hoger is dan de marktprijs of dan een eventuele referentiewaarde die de belastingdienst voor soortgelijke reclamediens ten heeft vastgesteld, in casu niet rechtvaardigen dat de belastingplichtige het recht op aftrek wordt ontzegd.

37

In dit verband moet het bedrag van de btw dat kan worden afgetrokken, worden vastgesteld overeenkomstig de in punt 28 van het onderhavige arrest genoemde vereisten voor de relevante maatstaf van heffing, dat wil zeggen op basis van de tegenprestatie die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft betaald, zoals deze blijkt uit de door hem overgelegde facturen. Artikel 80 van de btw-richtlijn is daarentegen niet relevant, aangezien het hoofdgeding betrekking heeft op een transactie tussen onafhankelijke partijen.

38

Gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding zal de verwijzende rechter, in het licht van de objectieve inhoud van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde reclamediens ten, moeten nagaan of deze diens ten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een in een later stadium verrichte handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, of dat zij, bij gebreke daarvan, als algemene kosten verband houden met de gehele economische activiteit van Amper Metal, dan wel of deze diens ten neerkomen op uitgaven voor representatie zonder strikt professioneel karakter in de zin van artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

39

Het staat aan de verwijzende rechter om met name na te gaan of het aanbrengen van reclamestickers op auto's tijdens het in het hoofdgeding aan de orde zijnde autoracekampioenschap tot doel had om de door Amper Metal verhandelde goederen en diens ten aan te prijzen, zodat deze diens ten tot de algemene kosten van de onderneming zou kunnen behoren, dan wel of de daarbij gedane uitgaven elk professioneel karakter misten en geen enkel verband hielden met de economische activiteit van deze onderneming. Overeenkomstig de vaststelling in punt 35 van het onderhavige arrest is voor deze beoordeling niet relevant dat de door Amper Metal afgenomen diens ten niet hebben geleid tot een stijging van haar omzet.

40

Gelet op alle voorgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige de voorbelasting over reclamediens ten in aftrek kan brengen wanneer een dergelijke diens ten aan de btw onderworpen handeling in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn vormt en rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met een of meer in een later stadium verrichte belastbare handelingen of, als algemene kosten, met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, waarbij niet in aanmerking dient te worden genomen dat de voor deze diens ten gefactureerde prijs buitensporig is in verhouding tot een door de nationale belastingdienst vastgestelde referentiewaarde of dat die diens ten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van deze belastingplichtige.

(...)

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige de voorbelasting over reclamediens ten in aftrek kan brengen wanneer een dergelijke diens ten aan de btw onderworpen handeling in de zin van artikel 2 van richtlijn 2006/112 vormt en rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met een of meer in een later stadium verrichte belastbare handelingen of, als algemene kosten, met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, waarbij niet in aanmerking dient te worden genomen dat de voor deze diens ten gefactureerde prijs buitensporig is in verhouding tot een door de nationale belastingdienst vastgestelde referentiewaarde of dat die diens ten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van deze belastingplichtige.

Noot

Auteur: prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx

1.

Het heeft enige tijd geduurd voordat een Nederlandse versie van het onderhavige arrest beschikbaar was. Het arrest is naar mijn mening wel een belangrijke zaak voor de btw-praktijk. De boodschap van het Hof van Justitie in het arrest is helder. De belastinginspecteur en de rechter mogen niet op de stoel van de ondernemer gaan zitten om te bepalen welke kosten wel of niet redelijkerwijs in het belang van de onderneming worden gemaakt. Daarmee borduurt het Hof van Justitie verder op zijn eerdere oordeel in de zaak ITH Comercial Timișoara.^[1] In rechtsoverweging 35 van dat arrest, dat gaat over de aftrek van voorbelasting in een situatie van een gestaakt vastgoedproject, overweegt het Hof van Justitie:

“(…) dat het niet aan de belastingdienst staat 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 resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen.”

Wel is, zo blijkt ook uit het onderhavige oordeel, van belang dat sprake is van een verband tussen de gemaakte kosten en de onderneming. Het bekende rechtstreekse en onmiddellijke verband.

De Nederlandse rechtspraak

2.

Uit lagere Nederlandse rechtspraak blijkt dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband niet altijd aanwezig is. In het licht van de onderhavige zaak kan met name worden gewezen op de uitspraak van Hof Leeuwarden uit 2006.^[2] In deze zaak oordeelde het Gerechtshof over de aftrek van btw op de aanschaf van een raceauto door een maatschap die een makelaardij exploiteert. Op de raceauto is het logo van de makelaardij aangebracht. Volgens het Gerechtshof kan de btw op de raceauto niet in aftrek worden gebracht. Het Gerechtshof wijst erop dat de aanschaf van de raceauto en deelname aan races een hobby is van een van de maten die daarmee een jongensdroom laat uitkomen. Volgens het Gerechtshof is niet aannemelijk geworden dat de reclame die gemaakt wordt als meer dan verwaarloosbaar kan worden beschouwd. Ten slotte wijst het Gerechtshof erop dat de maat overweegt het zakelijke gebruik van de raceauto te beëindigen omdat dit na een aantal jaar geen toegevoegde waarde meer heeft.

3.

Rechtbank Arnhem^[3] oordeelde over de btw-aftrek op kosten in verband met kartingactiviteiten in een situatie waarin de directeur van eiseres en zijn twee zonen liefhebbers zijn daarvan. Er wordt ook een kartshop geëxploiteerd en er is sprake van importeurschap van karts door de BV die de kosten maakt. Ook was het de bedoeling dat de BV een kartbaan zou verkrijgen. Daarnaast is ook een BV die een straalbedrijf exploiteert onderdeel van de fiscale eenheid. De Rechtbank oordeelt dat de omvang van de uitgaven met betrekking tot de race-activiteiten dusdanig is dat deze in redelijkheid slechts in zeer beperkte mate aan de kartshop, het importeurschap of het verkrijgen van de kartbaan zijn toe te rekenen. De kosten staan naar het oordeel van de Rechtbank in een wanverhouding tot de opbrengsten van de kartshop en het importeurschap. Verder acht de Rechtbank niet aannemelijk dat er anders dan zijdelings reclame is gemaakt voor het straalbedrijf tijdens de kartactiviteiten. Op de bedrijfsbus en karts was slechts reclame voor de kartshop en de BV die de betreffende kartshop exploiteerde aangebracht. Ook bestond er geen overeenkomst voor sponsoring tussen de beide BV's. De Rechtbank komt dan ook tot het oordeel dat de gedane uitgaven in zeer grote mate zijn toe te rekenen aan de bevrediging van de persoonlijke behoeften van de directeur/aandeelhouder van eiseres. Wel acht de Rechtbank aannemelijk dat een gedeelte van de uitgaven toe te rekenen is aan de onderneming en stelt het bedrag waarvoor recht op aftrek bestaat in goede justitie vast.

4.

Ten slotte kan gewezen worden op een oordeel van Rechtbank Leeuwarden^[4] waarin eiser een onderneming heeft op het gebied van de in- en verkoop van karts en de betreffende onderdelen en toebehoren. Eiser heeft een zoon die deelneemt aan de Formule 3. Daarvoor was de zoon actief in de kartsport. Voor deelname aan de Formule 3-races heeft eiser kosten gemaakt. Eiser heeft ook facturen uitgereikt voor sponsoring. In ruil voor betaling werden daarbij reclame-uitingen aangebracht op de auto. Volgens de Rechtbank hebben de race-activiteiten een meer dan zijdelings verband met de onderneming van eiser. De activiteiten op het gebied van de autoracerij dienen als het spreekwoordelijk visitekaartje voor zijn onderneming. Volgens de Rechtbank heeft eiser voorts sponsordiensten verricht. Wel is de Rechtbank van oordeel dat

de uitgaven in kwestie gedeeltelijk zijn toe te rekenen aan de bevrediging van de persoonlijke behoeften van eiser en gedeeltelijk zijn toe te rekenen aan eisers onderneming. De Rechtbank stelt het aftrekbare gedeelte in goede justitie vast.

Gedeeltelijke aftrek in de Europese jurisprudentie

5.

Ook in eerdere Europese jurisprudentie zien we de mogelijkheid tot een gedeeltelijke aftrek voorbijkomen. In het arrest Iberdrola^[5.] oordeelde het Hof van Justitie over een situatie waarin de exploitant van vakantiewoningen een pompstation van de gemeente Tsavero renoveerde op eigen kosten. Volgens het Hof van Justitie kon de btw op deze kosten in aftrek worden gebracht voor zover de afgenomen diensten niet verder reiken dan hetgeen noodzakelijk is om die belastingplichtige in staat te stellen om belaste handelingen in een later stadium te verrichten. Gaan de diensten verder dan noodzakelijk dan is slechts de btw op het gedeelte dat noodzakelijk is aftrekbaar. Een bevestiging van dit oordeel is te lezen in het arrest Mitteldeutsche Hartstein Industrie^[6.] waarin het Hof van Justitie oordeelde over een situatie waarin een ondernemer die een kalksteengroeve exploiteert op eigen kosten een gemeentelijke weg laat aanpassen. Voor het antwoord op de vraag of kosten noodzakelijk zijn, gaat het naar mijn mening niet om de hoogte van de kosten maar om de aard daarvan. Noodzakelijk betekent dat de kosten nodig zijn voor de onderneming en dat er dus een rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de gemaakte kosten en de onderneming, zo bepleitte ik al eerder.^[7.] Het feit dat Mitteldeutsche Hartstein Industrie wellicht kan kiezen uit twee typen asfalt voor de weg en daarbij kiest voor de duurste variant, betekent niet dat de aftrek beperkt moet worden tot de btw op de kosten van de goedkopere variant. Er geldt nog steeds dat de gemaakte kosten een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de onderneming van Mitteldeutsche Hartsteinindustrie. Anderzijds geldt dat als Iberdrola bijvoorbeeld nog een tweede pompstation renoveert van de gemeente dat helemaal niet bedoeld is om de vakantiewoningen op aan te sluiten, de btw op de kosten op de renovatie van het tweede pompstation in principe niet in aftrek kan worden gebracht, omdat door de aard van deze kosten het rechtstreeks en onmiddellijk verband met de ondernemersactiviteiten van Iberdrola ontbreekt. Het oordeel van het Hof van Justitie in de onderhavige zaak sluit hier mijns inziens bij aan. De aard van de gemaakte kosten, reclamekosten, brengt met zich dat sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband, mits uiteraard reclame wordt gemaakt voor de onderneming van Amper Metal.

Art. 176 Btw-richtlijn

6.

Het Hof van Justitie draagt in deze zaak de verwijzende rechter op te onderzoeken of sprake is van representatiekosten als bedoeld in art. 176 Btw-richtlijn. Art. 176 Btw-richtlijn staat bekend als de stand-still-clausule waarop onder andere het Nederlandse Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA) is gebaseerd. De stand-still-clausule biedt EU-lidstaten de gelegenheid om aftrekbeperkingen te handhaven die zij in hun wetgeving hadden per 1 januari 1979 of indien zij later tot de EU zijn toegetreden op het moment voor toetreding. Maar art. 176, eerste alinea, tweede volzin Btw-richtlijn bepaalt ook dat in ieder geval uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek zijn uitgesloten. Over de voorganger van deze bepaling, art. 17, zesde lid, Zesde Richtlijn, heeft het btw-comité het standpunt ingenomen dat deze zin op het moment niet juridisch bindend is.^[8.] Het Hof van Justitie lijkt hier mogelijk toch anders over te denken. Raadpleging van de IBFD-database leert dat in art. 124 LVAT (Wet CXXVII uit 2007 betreffende btw in Hongarije) wel aftrekbeperkingen zijn opgenomen, maar niet voor representatiekosten. Uit de geciteerde bepalingen uit de Hongaarse btw-wetgeving in de onderhavige zaak blijkt ook niet dat in aanmerking is genomen dat Hongarije aftrekbeperkingen kent in art. 124 LVAT. Indien het Hof van Justitie een andere visie heeft dan het btw-comité dan betekent dit dat EU-lidstaten verplicht zijn om de aftrek van btw uit te sluiten voor de genoemde categorieën kosten.

7.

Die soep lijkt echter niet zo heet gegeten te worden als hij wordt opgediend, als hij dus al wordt opgediend. Het Hof van Justitie lijkt in het onderhavige arrest namelijk te stellen dat óf sprake is van kosten die een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben met de onderneming óf kosten die uitgaven voor representatie betreffen zonder strikt professioneel karakter. Vanuit die optiek bezien zou art. 176 Btw-richtlijn op dit punt slechts een verduidelijking zijn, want *als* er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband is *omdat* de uitgaven geen strikt professioneel karakter hebben dan is de btw sowieso niet aftrekbaar.

8.

Toch vraag ik me af of de genoemde zin die uitgaven zonder strikt professioneel karakter betreft. Zo kan worden uitgelegd dat het alleen gaat om kosten die geen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de ondernemersactiviteiten. De bewoordingen 'zonder strikt professioneel karakter' duiden erop dat als er niet uitsluitend een verband is met de

ondernemingsactiviteit geen recht op aftrek bestaat. Indien sprake is van deels zakelijk en deels privégebruik lijkt geen sprake te zijn van uitgaven met een strikt professioneel karakter. Ook uit de toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn volgt dat het gaat om uitgaven die wel in het kader van de normale bedrijfsuitoefening zijn gedaan, maar ook gemaakt worden voor privédoeleinden.^[9.] Het zou bij dat soort uitgaven lastig zijn om een toedeling te maken van het gedeelte dat betrekking heeft op de onderneming en het gedeelte dat ziet op privédoeleinden. In het voorstel werden de uitgaven waarvoor de aftrekbeperking gold limitatief opgesomd. Toch kan uit de toelichting in combinatie met de tekst van art. 17, zesde lid, Zesde Richtlijn en thans art. 176 Btw-richtlijn naar mijn mening worden aangenomen dat dit is bedoeld. Ook de voorloper van art. 17, zesde lid, Zesde Richtlijn, art. 11, vierde lid, Tweede Richtlijn^[10.] maakt melding van goederen of diensten waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel. Ik kan me dus niet vinden in de uitleg die het Hof van Justitie aan art. 176 Btw-richtlijn geeft op dit punt. Maar ik kan me wel vinden in het eindresultaat dat bepalend is of sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de onderneming en dat slechts indien dat niet het geval is de btw niet voor aftrek in aanmerking komt. Dit tenzij de EU-lidstaat in kwestie gebruik heeft gemaakt van de stand-still-clausule in dat verband. Het ligt naar mijn mening niet voor de hand dat EU-lidstaten zonder dat overeenstemming is bereikt over voor welke uitgaven een aftrekbeperking geldt, gedwongen kunnen worden om aftrekbeperkingen toe te passen op uitgaven die zowel voor zakelijke als privédoeleinden worden gedaan. Ik vind de visie van het btw-comité dat de tweede volzin van art. 176 Btw-richtlijn nog niet bindend is meer voor de hand liggen. Zoals besproken leidt dat naar mijn mening echter niet tot een ander resultaat dan in de uitleg die het Hof van Justitie in de onderhavige zaak geeft.

Standsuitgaven

9.

In Nederland kennen we een aftrekuitsluiting op grond van het Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA) voor standsuitgaven. De betekenis van deze aftrekbeperking is in de praktijk beperkt en waarschijnlijk zelfs afwezig. De Hoge Raad oordeelde over een situatie waarin er een Rolls Royce werd gebruikt als directie-auto om een dochteronderneming en fabrieken te bezoeken dat onder standsuitgaven dient te worden verstaan: persoonlijk gebruik waarin de ondernemer het maatschappelijk aanzien of gewicht van zijn functie tot uitdrukking tracht te brengen. Dat is volgens de Hoge Raad niet het geval bij deze auto waarmee de dochtermaatschappij in België en de fabrieken in Duitsland worden bezocht. Ook dit oordeel lijkt met zich te brengen dat zolang sprake is van een band tussen de onderneming en de uitgaven recht op aftrek bestaat en het BUA niet aan de orde komt. Indien er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband is tussen de uitgaven en de onderneming dan komen we sowieso niet aan het BUA toe omdat er dan al om die reden geen recht op aftrek bestaat. Deze jurisprudentie over standsuitgaven lijkt mij in lijn met het onderhavige oordeel van het Hof van Justitie.

Voetnoten

[\[1.\]](#)

HvJ EU 12 november 2020, C-734/19, *BNB* 2021/31.

[\[2.\]](#)

Hof Leeuwarden 16 juni 2006, 04/0697, ECLI:NL:GHLEE:2006:AX9090.

[\[3.\]](#)

Rb. Arnhem 1 december 2008, AWB 07/558, ECLI:NL:RBARN:2008:BH1506, *V-N* 2009/21.18.

[\[4.\]](#)

Rb. Leeuwarden, 29 augustus 2011, nr. AWB 10/2444, ECLI:NL:RBLEE:2011:BR6946.

[\[5.\]](#)

HvJ EU 14 september 2017, C-132/16, *V-N* 2017/46.15.

[\[6.\]](#)

HvJ EU 16 september 2020, C-528/19, *V-N* 2020/52.21.

[\[7.\]](#)

M.nt. prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx bij HvJ EU 1 oktober 2020, C-405/19 (*Vos Aannemingen*), *FED* 2020/153, onderdeel 5. Aldus ook: Jeroen Bij, 'VAT Deduction: The Relevance of Being 'The Recipient' of a Supply and the Use of the Supply', *EC Tax Review* 2020, nr. 5, section 4.2.

[\[8.\]](#)

GUIDELINES RESULTING FROM THE 29TH MEETING of 17-18 December 1990, XXI/385/91.

[\[9.\]](#)

Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, *Bull. EG* 11/73, blz. 18.

[10.]

Tweede Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, 67/228/EEG, *PbEG* 14 april 1967, nr. 71.