

# Afnemer? Kiest u maar!

J.P.W.H.T. Becks  
N.P. Arzini



In dit artikel gaan de auteurs in op de mogelijkheid dat een dienst voor de BTW door meerdere personen tegelijkertijd voor het geheel wordt afgenomen. Aan de hand van Europese en Nederlandse rechtspraak wordt deze mogelijkheid onderbouwd. Het belang van dit standpunt is dat in specifieke gevallen een afnemer naar keuze is aan te wijzen die het recht op aftrek van BTW kan effectueren.

## 1 Inleiding

Als een ondernemer een dienst verricht, kunnen meerdere personen daar baat bij hebben. Ook kan het verbruik van de dienst bij meerdere personen tegelijk plaatsvinden. Om in aanmerking te komen voor aftrek van BTW moeten deze personen voor de BTW als afnemer kunnen worden aangemerkt. In dit artikel onderbouwen wij dat in bepaalde gevallen tegelijkertijd meerdere afnemers voor het geheel van één en dezelfde dienst aangewezen kunnen worden. Daarbij bespreken wij ook de praktische implicaties voor de aftrek van BTW: welke partij heeft recht op hoeveel aftrek? Bestaat daarbij een keuzemogelijkheid? En indien er meerdere afnemers van één prestatie zijn, bestaat dan het gevaar dat er meer BTW wordt afgetrokken dan afgedragen?

In dit artikel leggen wij de nadruk op diensten.<sup>[2]</sup> Het begrip *dienst* en het begrip *afnemer* zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Een dienst kan immers niet bestaan zonder afnemer en een afnemer bestaat niet zonder een dienst. Vandaar dat wij hieronder eerst ingaan op de begrippen dienst en afnemer (onderdeel 2). Deze onderwerpen bespreken wij aan de hand van de verschenen rechtspraak. Vervolgens betogen wij dat één dienst meerdere afnemers kan hebben (onderdeel 3) en wat de praktische gevolgen hiervan zijn (onderdeel 4). Wij eindigen met een conclusie (onderdeel 5).

## 2 De afnemer van een dienst

In dit onderdeel definiëren wij het begrip *afnemer* van een dienst voor de BTW. Het begrip *afnemer* wordt meerdere keren genoemd in de Btw-richtlijn,<sup>[3]</sup> maar niet in relatie tot het begrip *dienst*. Uit de hierna te bespreken Europese en Nederlandse jurisprudentie blijkt echter dat deze twee begrippen onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Wij gaan daarom eerst in op de definitie van een *dienst*. Daarna zetten wij uiteen wanneer sprake is van de *afnemer* van een dienst. Tot slot gaan wij kort in op het belang van de status van afnemer.

### 2.1 Het begrip dienst

De Btw-richtlijn definieert een dienst als “elke handeling die geen levering van goederen is”.<sup>[4]</sup> Diensten zijn belastbaar wanneer zij “binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.<sup>[5]</sup> De Nederlandse wet is op dit punt volledig richtlijnconform.<sup>[6]</sup> De definitie in wet en richtlijn is relatief breed: voornaamste voorwaarde is dat een dienst *onder bezwarende titel* wordt verricht. Het Hof van Justitie EU heeft in diverse arresten nadere uitleg gegeven over deze voorwaarde. Het eerste arrest waarin het Hof van Justitie EU ingaat op de bezwarende titel is het ‘Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats’-arrest. In dit arrest stelt het Hof van Justitie EU vast dat een dienst belastbaar is wanneer zij onder bezwarende titel wordt verricht. De belastinggrondslag bestaat in al hetgeen als tegenwaarde voor

die dienst wordt ontvangen. De conclusie van het Hof van Justitie EU is vervolgens dat “er (...) dus een rechtstreeks verband [moet, de auteurs] bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde”.<sup>[7]</sup>

In het Apple and Pear Development Council-arrest vult het Hof van Justitie EU dit rechtstreeks verband nader in. Voor een dienst is vereist dat de wederpartij een individualiseerbaar voordeel heeft bij de dienst.<sup>[8]</sup>

Voor een bezwarende titel is dus vereist een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde, terwijl de afnemer een individualiseerbaar voordeel moet hebben bij de dienst. In het Tolsma-arrest leidt het Hof van Justitie EU hieruit af dat er tussen de verrichter en ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking moet bestaan waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.<sup>[9]</sup> De rechtsbetrekking wordt dus gezien als een constitutief vereiste voor het bestaan van een dienst.

Volgens het Hof van Justitie EU in het Town & County Factors-arrest is niet relevant of verplichtingen in rechte afdwingbaar zijn. Dit mede gelet op de verschillen in de nationale (civielrechtelijke) rechtsordes.<sup>[10]</sup> Waar het om gaat, is dat de prestaties die tussen dienstverrichter en afnemer worden uitgewisseld, plaatsvinden op grond van enige (juridische) relatie tussen dienstverrichter en afnemer. Ook de afspraak dat slechts sprake is van een ereschuld, is volgens het Hof van Justitie EU een rechtsbetrekking.

Hieruit volgt dat snel sprake zal zijn van een rechtsbetrekking. Het uitwisselen van prestaties vindt immers in nagenoeg alle gevallen plaats op grond van afspraken tussen partijen. Daarnaast zal ook snel sprake zijn van een prestatie. Ook een toestaan of een nalaten kan als een prestatie kwalificeren. Deze visie past ook binnen het Tolsma-arrest. De vrijwillige betaling die een voorbijganger aan een orgeldraaier doet, vindt namelijk niet plaats op grond van enige afspraak tussen de voorbijganger en de orgeldraaier. Er bestaat geen enkele relatie tussen de orgeldraaier en de voorbijganger. Dit is evident anders wanneer een dienstverrichter met zijn afnemer afsprekt dat slechts sprake is van een ereschuld. Die afspraak is dan juist de uitdrukking van de relatie tussen dienstverrichter en afnemer.

Het begrip rechtsbetrekking weerspiegelt noodzakelijkerwijs met name de juridische realiteit. In de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU zien wij echter een tendens waarbij de economische realiteit steeds belangrijker wordt. Het Hof van Justitie EU hanteert in het LMUK-arrest voor het eerst de economische realiteit bij de vaststelling of al dan niet sprake is van een dienst: “ook zij eraan herinnerd dat de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van BTW vormt”.<sup>[11]</sup> Eerder deed zij dit al voor het begrip *zetel van de bedrijfsuitoefening* en (impliciet) om te bepalen wie de afnemer van een goederenlevering is.<sup>[12]</sup>

De economische realiteit is een dusdanig fundamenteel criterium dat zij zelfs het karakter van een transactie voor de BTW kan bepalen. Dit blijkt wel uit het LMUK-arrest. De betaling door LMUK aan een leverancier is niet de tegenprestatie voor een dienst door die leverancier aan LMUK. Die betaling is een derdenbetaling voor de levering van goederen of diensten door die leverancier aan

consumenten. Het Hof van Justitie EU overweegt: “de economische realiteit is niettemin dat in het kader van die programma’s getrouwheidsgeschenken (...) door de deelnemende leveranciers aan de klanten worden geleverd”.<sup>[13]</sup>

Het Hof van Justitie EU trekt deze lijn door in het Paul Newey-arrest. De economische en commerciële realiteit prevaleert boven de juridische realiteit.<sup>[14]</sup> Het is daarbij nog van belang dat het Paul Newey-arrest *niet* handelde over misbruik van recht, maar over fiscale herkwalificatie op grond van de economische realiteit.<sup>[15]</sup> Het bewijstechnisch uitgangspunt is echter dat de juridische realiteit de economische realiteit vertegenwoordigt. Als dit niet het geval is, moet voor de BTW de economische realiteit worden gevolgd.

De hierboven besproken jurisprudentie laat zien dat voor een dienst is vereist een rechtsbetrekking tussen dienstverrichter en afnemer. Daarbij moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Verder moet de afnemer een individualiseerbaar voordeel hebben bij de dienst. Elke dienst heeft dus in ieder geval een afnemer. Het begrip *rechtsbetrekking* – dat mede bepaalt of sprake is van een dienst – moet ruim en conform de economische realiteit worden uitgelegd.

## 2.2 Het begrip afnemer

Zoals wij hiervoor hebben geschetst, gaat het Hof van Justitie EU met name in op de vraag wat een dienst is. Hiervoor moet echter altijd sprake zijn van een rechtsbetrekking met een afnemer. Immers, zonder afnemer geen dienst en zonder dienst geen afnemer.<sup>[16]</sup> Indirect heeft het Hof van Justitie EU door het begrip dienst te definiëren dan ook het begrip afnemer gedefinieerd.

De Hoge Raad heeft zich wat explicieter uitgelaten over het begrip afnemer, in die zin dat de Hoge Raad ook daadwerkelijk een definitie geeft. Afnemer is “degene met wie de ondernemer een rechtsbetrekking is aangegaan ingevolge welke de ondernemer de levering verricht of de dienst verleent”.<sup>[17]</sup> In het Apothekers-arrest voegt de Hoge Raad hier nog aan toe dat hier niet aan afdoet dat één of meer anderen dan de afnemer belang hebben of gebaat zijn bij de dienst.<sup>[18]</sup> Uitsluitend van belang is de rechtsbetrekking met de dienstverrichter( s). Daarbij hanteert de Hoge Raad als bewijsrechtelijk uitgangspunt dat de ontvanger van de factuur de afnemer van de prestatie is.<sup>[19]</sup>

Dat de Hoge Raad met name de rechtsbetrekking doorslaggevend acht, blijkt overigens ook nog uit meerdere, andere na Tolsma gewezen arresten.<sup>[20]</sup> Overigens laat een oud voorbeeld uit de periode vóór Tolsma zien dat de Hoge Raad vroeger een meer economische benadering hanteerde. In het Meerpaal-arrest laat de Hoge Raad het oordeel van Hof Amsterdam dat “de onderhavige diensten [reparatie van een meerpaal, de auteurs] naar de in werkelijkheid tussen betrokkenen bestaande verhouding (...) aan Rijkswaterstaat werden bewezen” in stand.<sup>[21]</sup> Hof Amsterdam hanteert hier in wezen de economische realiteit als criterium om te bepalen wie afnemer is.

Er lijkt een subtiel verschil te zitten tussen de zienswijze van het Hof van Justitie EU en die van de Hoge Raad. Zowel het Hof van Justitie EU als de Hoge Raad hanteert de rechtsbetrekking om de afnemer te bepalen. Het Hof van Justitie EU legt het begrip rechtsbetrekking ruim en conform de

economische realiteit uit. De Hoge Raad lijkt het begrip rechtsbetrekking vooralsnog uit te leggen conform de juridische realiteit en acht met name (i) het contract en (ii) de factuur van belang. In nagenoeg alle gevallen komen de juridische en economische realiteit met elkaar overeen. In de uitzonderingsgevallen waar dat niet zo is, wijkt de lijn van de Hoge Raad mogelijk af van die van het Hof van Justitie EU. Wij merken echter op dat de Hoge Raad in de periode na het Tolsma-arrest nog niet over een dergelijke situatie een oordeel heeft moeten vellen. Het is onze verwachting dat de Hoge Raad – mits een dergelijke casus wordt voorgelegd – de lijn van het Hof van Justitie EU zal volgen.

### 2.3 Het belang van de status afnemer

Omdat het belang van de status van *afnemer* relatief eenvoudig te duiden is, gaan wij hier maar kort op in. De ondernemer die BTW in rekening gebracht krijgt ter zake van een dienst, kan deze BTW alleen in aftrek brengen als hij de afnemer is van die dienst.<sup>[22]</sup> Slechts onder zeer uitzonderlijke omstandigheden – bijvoorbeeld in de voorfase van een vennootschap<sup>[23]</sup> – kan recht op BTW-aftrek bestaan voor een niet-afnemer. De vraag wie de afnemer van een dienst is, speelt gelet op het vorenstaande dan ook met name wanneer er meerdere partijen zijn die baat hebben bij de verrichte dienst.<sup>[24]</sup>

### 3 Meerdere afnemers van één dienst voor het geheel

In dit onderdeel komen wij tot de kern van ons artikel. Wij beargumenteren dat meerdere personen kunnen worden aangemerkt als de volledige afnemer voor één en dezelfde dienst. De argumenten voor deze stelling ontleen wij aan de hand van jurisprudentie. Overigens is al uitgemaakt dat een dienst door meerdere afnemers tegelijk kan worden afgenomen. In die gevallen zijn er meerdere afnemers die ieder een deel van de dienst afnemen. Een voorbeeld hiervan is de figuur *kosten voor gemene rekening*.

Volgens de Hoge Raad is sprake van kosten voor gemene rekening “indien kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers die in eerste instantie door een van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de bedoelde ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.”<sup>[25]</sup> Bij kosten voor gemene rekening werken dus meerdere ondernemers samen, waarbij één ondernemer als penvoerder optreedt. Deze penvoerder maakt de kosten en belast deze vervolgens naar rato door aan de andere ondernemers.

In een dergelijke situatie heeft elke ondernemer recht op BTW-aftrek naar rato van zijn aandeel in de kosten.<sup>[26]</sup> Uit de correlatie tussen het aftrekrecht en het afnemerschap blijkt dat elke ondernemer naar rato van zijn aandeel in de samenwerking afnemer is van de prestatie van de dienstverrichter. Dit past naar onze mening ook goed binnen de visie van het Hof van Justitie EU over het afnemerschap. Daarbij is van belang dat het begrip rechtsbetrekking ruim moet worden geïnterpreteerd. Bij een situatie van kosten voor gemene rekening verricht de dienstverrichter zijn dienst in principe jegens alle samenwerkende ondernemers. Het is echter goed denkbaar dat de dienstverrichter alleen (een) cont(r)act heeft met de penvoerder. Toch bestaat er een (indirecte) rechtsbetrekking tussen de dienstverrichter en de samenwerkende ondernemers. De

samenwerkende ondernemers hebben de verplichting om de kosten aan de penvoerder te vergoeden. In feite betalen alle samenwerkende ondernemers gezamenlijk – via de penvoerder – voor de verrichte dienst. Hieruit volgt noodzakelijkerwijs dat de doorbelasting van kosten door de penvoerder niet belast is.

Bij een *verdeeld afnemerschap*, zoals hierboven beschreven, zijn meerdere personen naar rato afnemer van een dienst. Wij zijn van mening dat ook een *gedeeld afnemerschap* mogelijk is. Dan zijn meerdere personen ieder afzonderlijk voor het geheel afnemer van de dienst. Er zijn immers situaties denkbaar waarbij een dienstverrichter voor één dienst op grond van meerdere (indirecte) rechtsbetrekkingen prestaties uitwisselt met meerdere personen. Hierna geven wij enkele voorbeelden van dergelijke situaties. Een aantal van deze voorbeelden is rechtstreeks uit jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en diverse hoogste nationale rechters gegrepen.

Een eerste voorbeeld van gedeeld afnemerschap betreft het PPG-arrest en het AES-3C-arrest.<sup>[27]</sup> In beide arresten ging het om een situatie waarbij een werkgever/inlener kosten maakte die rechtstreeks ten behoeve van haar (ingehuurd) personeel kwamen. In het ene arrest maakte de werkgever kosten voor het beheer en de bedrijfsvoering van een door hem opgericht pensioenfonds. In het andere arrest maakte de inlener o.a. vervoerskosten voor personeel dat was ingehuurd van een groepsmaatschappij. Het Hof van Justitie EU heeft in beide arresten beslist dat de werkgever recht heeft op aftrek van BTW. Hiervoor is wel vereist dat er een rechtstreeks en onmiddellijk c.q. zuiver economisch verband bestaat tussen de kosten en het geheel van alle economische activiteiten van de werkgever/inlener.

Het feit dat de werkgever/inlener aftrekrecht heeft, toont aan dat hij afnemer is. In onze optiek kunnen ook het pensioenfonds respectievelijk de uitlener als afnemer van de dienstverrichtingen kwalificeren. Zij hebben beiden een individualiseerbaar voordeel bij de diensten. Indien de kosten niet door de werkgever/inlener zouden zijn gedragen, hadden het pensioenfonds en de uitlener deze kosten moeten dragen. Het economische genot van de diensten komt hen ook ten goede. Op basis van de economische realiteit zou het – met name in de situatie van het pensioenfonds – ook een logische uitkomst zijn geweest als zij de kosten zouden dragen. Ook bestaat er een rechtsbetrekking (in ruime zin) tussen het pensioenfonds respectievelijk de uitlener en de dienstverrichter. Zij staan immers toe dat deze diensten voor hen worden verricht. Dat is ook gelijk de prestatie die zij uitwisselen met de dienstverrichter – het toestaan an sich.

Een tweede voorbeeld van gedeeld afnemerschap is het Redrow-arrest van het Britse House of Lords.<sup>[28]</sup> Redrow is een projectontwikkelaar met een onconventioneel idee om de verkoop van door haar gebouwde woningen te stimuleren. Potentiële klanten van Redrow zijn in veel gevallen al eigenaar van een woning. Om de koop van een woning bij Redrow te stimuleren, betaalt Redrow de kosten van de verkoopmakelaar van haar potentiële klant. De betaling van de kosten van de verkoopmakelaar door Redrow vindt alleen dan plaats als de potentiële klant een definitieve koopovereenkomst met Redrow heeft gesloten. De vraag die bij het House of Lords voorlag, was of Redrow recht had op aftrek van BTW. Het geschil spitste zich met name toe op de vraag of Redrow afnemer was van de dienst die de verkoopmakelaar verrichtte.

Volgens het Britse House of Lords is Redrow de afnemer van de dienst en heeft zij recht op BTW-aftrek.<sup>[29]</sup> Gelet op de rechtstreekse rechtsbetrekking tussen Redrow en de verkoopmakelaar lijkt dit ons een logisch oordeel. Ook de klant van Redrow is echter afnemer van de dienst van de verkoopmakelaar. Hij staat immers toe dat de verkoopmakelaar zijn huis verkoopt en ontvangt in ruil hiervoor een makelaarsdienst. Een bijzonderheid in het Redrow-arrest is overigens dat Redrow de verkoopmakelaar adviseert ook een afzonderlijke overeenkomst te sluiten met de potentiële klant van Redrow. Dit voor het geval dat de potentiële klant besluit toch geen woning bij Redrow te kopen. Als een dergelijke overeenkomst bestaat, is al helemaal duidelijk dat sprake is van een rechtsbetrekking tussen de verkoopmakelaar en de klant van Redrow. Zowel Redrow als de klant van Redrow kunnen dan als de afnemer van de gehele makelaarsdienst worden aangemerkt.

Een ander voorbeeld van gedeeld afnemerschap zien wij terug bij het geval van schade – en verzekering van schade. Een bekend voorbeeld is het Meerpaal-arrest, ook al kort besproken in onderdeel 2.2.<sup>[30]</sup> Een reder heeft schade toegebracht aan een meerpaal van Rijkswaterstaat. De reder heeft in zijn opdracht en voor zijn rekening de meerpalen door een derde laten herstellen. Zowel Hof Amsterdam als de Hoge Raad kwam tot het oordeel dat Rijkswaterstaat afnemer van de hersteldienst was.

Op zich is dit juist. Rijkswaterstaat staat de derde toe om de meerpalen (zijn eigendom) te herstellen en ontvangt in ruil hiervoor een prestatie, namelijk het herstel van de meerpalen. Dat neemt echter niet weg dat ook de reder afnemer is van de hersteldienst. Gelet op de huidige stand van de jurisprudentie zou de Hoge Raad tegenwoordig dan ook tot een ander oordeel komen. De reder is een rechtsbetrekking aangegaan met de derde en betaalt ook voor de hersteldienst. De hersteldienst is ook in zijn voordeel. De reder wordt door de hersteldienst immers bevrijd van zijn verplichting tot schadevergoeding jegens Rijkswaterstaat.<sup>[31]</sup>

Bij schade geldt in onze optiek dan ook dat zowel de eigenaar van de herstelde goederen als de schadeveroorzaker afnemer is van de hersteldienst. Indien één van de twee partijen is verzekerd, zijn er zelfs nog meer afnemers. Stel, dat in de situatie van het Meerpaal-arrest de reder is verzekerd. Uiteindelijk betaalt de verzekeraar voor de hersteldienst. Hij betaalt ofwel rechtstreeks aan de reparateur ofwel via de schadeveroorzaker. In het eerste geval is er een rechtstreekse rechtsbetrekking tussen de verzekeraar en de reparateur. In het tweede geval is sprake van een indirecte rechtsbetrekking. Stel nu dat de schadelijdende partij geen verhaal kan halen bij de schadeveroorzaker. De verzekeraar van de schadelijdende partij draait dan op voor de schade. In dat geval zijn op grond van het vorenstaande zowel de schadelijdende partij als de verzekeraar afnemer van de hersteldienst.

Verder kan het gedeeld afnemerschap naar onze mening zelfs zo uitwerken dat zowel de schadeveroorzaker als de schadelijdende partij en de verzekeraars van beide partijen voor het geheel afnemer zijn van de hersteldienst.

Uit de hierboven genoemde praktijkvoorbeelden volgt dat meerdere personen baat kunnen hebben van dienstverrichtingen. Wij hebben betoogd dat dit onder omstandigheden leidt tot gedeeld afnemerschap. Bij gedeeld afnemerschap worden meerdere personen als afnemer aangemerkt voor de gehele dienstverrichting.

Tot slot merken wij hier nog op dat het Hof van Justitie EU zich mogelijk expliciet zal gaan uitlaten over gedeeld en verdeeld afnemerschap.<sup>[32]</sup>

#### 4 Gevolgen van gedeeld afnemerschap

In dit onderdeel gaan wij in op de gevolgen wanneer sprake is van meerdere afnemers van één dienst voor het geheel. Daarna laten wij zien waarom er in de praktijk geen fraude/misbruik in de vorm van dubbele BTW-aftrek op de loer ligt.

Een factuur moet in ieder geval de naw-gegevens van de afnemer vermelden.<sup>[33]</sup> Als er meerdere afnemers zijn, kan de dienstverrichter kiezen welke afnemer hij op de factuur vermeldt. Stel, dat één van de afnemers aftrekgerechtigd is en de andere(n) niet. In samenspraak met de dienstverrichter zal de factuur dan uitgereikt kunnen worden op naam van de aftrekgerechtigde afnemer. Deze ondernemer kan de in rekening gebrachte BTW dan in aftrek brengen. Niet in alle gevallen zal dit een zaligmakende oplossing zijn. Een eventuele doorbelasting van de kosten aan de andere afnemer(s) is namelijk mogelijk BTW-belast. In dat geval bereiken de afnemers alsnog niet het gewenste resultaat.

De status van afnemer is een vereiste voor BTW-aftrek.<sup>[34]</sup> Wanneer er meerdere afnemers zijn, bestaat in theorie het risico dat zij ieder de BTW in aftrek brengen. Ook al hebben zij, op één na, deze BTW niet daadwerkelijk betaald. In de praktijk zien wij dit risico niet, mede omdat het in onze visie niet doorslaggevend is wie de factuur betaalt.

Ten eerste is voor BTW-aftrek tevens vereist dat een juiste factuur is uitgereikt.<sup>[35]</sup> Eén van de factuurvereisten betreft de volledige naw-gegevens van de afnemer.<sup>[36]</sup> Het Hof van Justitie EU heeft zich tot op heden niet uitgelaten over de vraag of het niet-vermelden van deze gegevens een materieel gebrek van de factuur is. In onze optiek is sprake van een materieel gebrek. De naw-gegevens van de afnemer zijn namelijk cruciaal om te bepalen aan wie BTW in rekening is gebracht en wie recht heeft op BTW-aftrek. Deze visie is bevestigd door Hof Leeuwarden en de Staatssecretaris van Financiën.<sup>[37]</sup> Omdat de factuur die de dienstverrichter uitreikt normaliter aan één van de afnemers wordt uitgereikt, kan alleen die partij de BTW in aftrek brengen.

Ten tweede bestaat er zelfs geen risico op dubbele BTW-aftrek als de dienstverrichter meerdere facturen uitreikt aan de afnemers. Hoewel sprake is van meerdere afnemers, is slechts sprake van één dienst. Indien de dienstverrichter aan meerdere afnemers de volledige BTW in rekening brengt, ontvangt hij te veel BTW. Deze is hij echter verschuldigd op grond van art. 37 Wet OB 1968. Onder omstandigheden kan deze '37-BTW' in aftrek worden gebracht.<sup>[38]</sup>

#### 5 Conclusie

In dit artikel hebben wij laten zien dat naast verdeeld afnemerschap ook gedeeld afnemerschap mogelijk is. Dit kan ertoe leiden dat een dienst voor de BTW tegelijk en voor het geheel door meerdere personen wordt afgenomen. De rechtsbetrekking is daarbij cruciaal. Aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU ontleen wij dat dit begrip ruim moet worden uitgelegd. In bepaalde gevallen onderhouden meerdere partijen – al dan niet indirect – een rechtsbetrekking



met de dienstverrichter. Onder omstandigheden kunnen beide partijen dan kwalificeren als afnemer van de prestatie van de dienstverrichter.

Het feit dat één dienst tegelijkertijd meerdere afnemers voor het geheel kan hebben, leidt ertoe dat de dienstverrichter kan kiezen aan welke afnemer hij de factuur uitreikt. Indien één afnemer meer aftrekrecht heeft dan de afnemer, zullen partijen in onderling overleg de factuur uit willen reiken aan de afnemer met het grootste recht op aftrek van BTW. Misbruik is niet mogelijk omdat voor BTW-aftrek een juiste factuur is vereist en de dienstverrichter maar één factuur zal uitreiken.

Afnemer? Kiest ú maar!

---

#### Voetnoten

[1]  
John-Paul Becks is als specialist BTW en overdrachtsbelasting verbonden aan TenneT. Nino Arzini is verbonden aan de praktijkgroep indirect tax van EY (Ernst & Young Belastingadviseurs LLP) te Arnhem.

[2]  
Het begrip afnemer in relatie tot de levering van goederen is recent besproken in de bijdrage van M.M.W.D. Merckx, 'Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht', WFR 2016/33 .

[3]  
Bijvoorbeeld art. 72 Richtlijn 2006/112/EC (hierna: Btw-richtlijn) inzake de normale waarde, art. 138 Btw-richtlijn inzake intracommunautaire leveringen of art. 178 Btw-richtlijn inzake de wijze van uitoefening van het recht op aftrek.

[4]  
Art. 24 lid 1 Btw-richtlijn.

[5]  
Art. 2 lid 1 sub c Btw-richtlijn.

[6]  
In art. 4 Wet OB 1968 wordt gesproken over prestaties in plaats van over handelingen. Naar onze mening heeft dit tekstuele verschil geen materiële betekenis.

[7]  
HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ), BNB 1981/232 (m.nt. Tuk), punt 12.

[8]  
HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council ), beschikbaar via curia.europa.eu (concl. A-G Slynn), punt 14-15.

[9]  
HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma ), BNB 1994/271 (concl. A-G Lenz, m.nt. Finkensieper), punt 14.

[10]  
HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & County Factors ), V-N 2002/50.16 (concl. A-G Stix-Hackl), punt 21.

[11]  
HvJ EG 7 oktober 2010, gevoegde zaken C-53/09 en C-55/09 (LMUK en Baxi ), V-N 2010/55.21, punt 39.

[12]  
HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS ), V-N 1997/1662.17 (concl. A-G La Pergola), punt 23 respectievelijk  
HvJ EG 6 februari 2003, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland ), BNB 2003/171 (concl. A-G Léger, m.nt. Swinkels),  
punten 35 en 36.

[13]  
HvJ EG 7 oktober 2010, gevoegde zaken C-53/09 en C-55/09 (LMUK en Baxi ), V-N 2010/55.21, punt 42.

[14]  
HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey ), BNB 2014/49 (m.nt. Swinkels), punten 43 tot en met 45.

[15]  
Wij verwijzen voor een onderbouwing naar M.M.W.D. Merx & K. Verburg, 'In het web van WebmindLicenses: dubbele  
heffing bij misbruik van recht?', WFR 2016/104 , onderdeel 5. Wij onderschrijven de analyse van deze auteurs  
volledig.

[16]  
Dit blijkt ook wel uit de "wederkerige rechtsbetrekking" die het Hof van Justitie EU benoemt in HvJ EG 3 september  
2009, nr. C-37/08 (RCI Europe ), BNB 2010/44 (concl. A-G Trstenjak, m.nt. Van Zadelhoff), punt 23.

[17]  
HR 2 december 2011, nr. 43 813, BNB 2012/55 (m.nt. Hummel), r.o. 3.3.

[18]  
HR 1 mei 2015, nr. 13/06113 (Apothekers ), BNB 2015/143 (concl. A-G Van Hilten, m.nt. Van Zadelhoff), r.o. 2.3.2.

[19]  
Zie voetnoot 17.

[20]  
Met het risico niet volledig te zijn, noemen wij hier in ieder geval HR 25 maart 1998, nr. 33 096 (Outplacement ), BNB  
1998/181 (m.nt. Van Hilten) en HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6 (concl. A-G Wattel, m.nt. Van Hilten).

[21]  
HR 24 september 1980, nr. 20 060 (Meerpaal ), BNB 1980/303 (m.nt. Tuk).

[22]  
Vergelijk art. 168 sub a Btw-richtlijn en art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

[23]  
HvJ EU 1 maart 2012, nr. C-280/10 (Polski Trawertyn ), V-N 2012/17.17 (concl. A-G Cruz Villalón), punt 35.

[24]  
Zie bijvoorbeeld HvJ EU 18 juli 2013, nr. C-26/12 (PPG Holdings ), V-N 2013/48.17 (concl. A-G Sharpston) en HvJ EU  
18 juli 2013, nr. C-124/12 (AES-3C Maritza East 1 ), NTFR 2013/1866 (m.nt. Sanders).

[25]  
HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301 (m.nt. Simons), r.o. 3.2.3.1.

[26]  
HR 14 november 2008, nr. 42 312, BNB 2009/110 (concl. A-G De Wit, m.nt. Swinkels), r.o. 3.4.2.

[27]

HvJ EU 18 juli 2013, nr. C-26/12 (PPG ), V-N 2013/48.17 (concl. A-G Sharpston) en HvJ EU 18 juli 2013, nr. C-124/12 (AES-3C ), NTFR 2013/1866 (m.nt. Sanders).

[28]

UKHL 11 februari 1999, nr. [1999] UKHL 4 (Redrow ), geraadpleegd via [www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1999/4.html](http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1999/4.html) op 3 mei 2016.

[29]

Mits de verkoop van de woning door Redrow aan de koper BTW-belast is. De kosten voor de verkoopmakelaar zijn namelijk rechtstreeks toerekenbaar aan de verkoop van de woning door Redrow aan de koper. Vergelijk HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP ), V-N 1995/3030/27 (concl. A-G Lenz).

[30]

HR 24 september 1980, nr. 20 060 (Meerpaal ), BNB 1980/303 (m.nt. Tuk).

[31]

Op grond van art. 6:162 BW is de reder immers verplicht om de door Rijkswaterstaat geleden schade te vergoeden.

[32]

Prejudiciële vragen HvJ EU 1 maart 2016, nr. C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD ).

[33]

Art. 226 ten 5e Btw-richtlijn, in Nederland neergelegd in art. 35a lid 1 onderdeel e Wet OB 1968.

[34]

Dit blijkt al uit de memorie van toelichting bij invoering van de Wet OB 1968. Zie Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3 , p. 26.

[35]

Art. 178 Btw-richtlijn, in Nederland neergelegd in art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.

[36]

Art. 226 ten 5e Btw-richtlijn, in Nederland neergelegd in art. 35a lid 1 onderdeel e Wet OB 1968.

[37]

Hof Leeuwarden 13 juli 2001, nr. 00/0380, V-N 2002/5.25 , r.o. 5.4 en besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, par. 6.3.1 .

[38]

Zie voor deze voorwaarden besluit van 6 december 2014, nr. BLKB2014/704M, par. 3.5.1.

## Nino Arzini

is verbonden aan  
Ernst & Young Belastingadviseurs LLP

Tel: 088-4076328  
E-mail: [nino.arzini@nl.ey.com](mailto:nino.arzini@nl.ey.com)

Verschenen in:  
*Weekblad voor Fiscaal Recht (WFR) 2016*  
nr. 7163 (13 oktober),  
een uitgave van  
Wolters Kluwer te Deventer



Ernst & Young LLP  
Accountancy | Belastingen |  
Transacties | Advies

### Over Ernst & Young

Ernst & Young is wereldwijd toonaangevend op het gebied van accountancy, belastingen, transacties en advies. Onze 135.000 mensen delen wereldwijd dezelfde waarden en staan voor kwaliteit. Wij maken het verschil door onze mensen, onze cliënten en de samenleving te helpen hun mogelijkheden optimaal te benutten.

Voor meer informatie: [www.ey.nl](http://www.ey.nl)

### Disclaimer

Dit bericht is met grote zorgvuldigheid samengesteld. Voor mogelijke onjuistheid en/of onvolledigheid van de hierin verstrekte informatie aanvaardt Ernst & Young geen aansprakelijkheid, evenmin kunnen aan de inhoud van dit bericht rechten worden ontleend.

© Ernst & Young 2016