

---

---

## **De Coffeeshop volledige aftrek van voorbelasting of toch niet?**

---

---

**Door:**  
**Mr. W. Zorge**  
**Belastingdienst**  
**2005**

---

# Inhoudsopgave

Inleiding .....	2
1. Drugs en BTW .....	3
1.1. Inleiding.....	3
1.2. Jurisprudentie Hof van Justitie .....	3
1.2.1. .... BTW bij invoer van harddrugs .....	3
1.2.2. .... BTW en de levering van harddrugs .....	4
1.2.3. .... BTW en de levering van softdrugs.....	5
1.2.4. .... BTW bij invoer van vals geld .....	6
1.3. Conclusie .....	7
2. Aftrek van voorbelasting .....	8
2.1. Algemeen.....	8
2.2. Zesde richtlijn versus Wet OB.....	8
2.2.1. .... Inleiding .....	8
2.2.2. .... Prestaties om niet.....	9
2.2.2.1. .... Uitsluitend prestaties om niet .....	9
2.2.2.2. ... Prestatie om niet naast prestaties tegen vergoeding.....	10
2.2.2.3. ... Prestaties tegen symbolische vergoeding .....	10
2.2.3. .... Vrijgesteld indien belast.....	11
2.2.4. .... Absoluut verboden prestaties .....	12
2.2.5. .... Conclusie.....	12
2.3. Omvang van het recht op aftrek.....	12
3. Levering van softdrugs en aftrek van voorbelasting .....	14
3.1. Inleiding.....	14
3.2. De coffeeshop die belaste en onbelaste prestaties verricht.....	14
3.2.1. .... De Hoge Raad.....	14
3.2.2. .... Naar aanleiding van het arrest .....	15
3.2.2.1. ... Levering van verdovende middelen en ondernemerschap .....	16
3.2.2.2. ... Bezigen in het kader van de onderneming .....	16
3.2.2.3. ... Gat tussen de Zesde richtlijn en Wet OB.....	18
3.2.3. .... Conclusie.....	19
3.3. De coffeeshop die enkel onbelaste prestaties verricht.....	19
3.4. Splittingsproblematiek .....	19
4. Samenvatting en conclusies.....	21
4.1. Illegale prestaties en BTW .....	21
4.2. Aftrek van voorbelasting .....	21
4.3. Levering van softdrugs en aftrek van voorbelasting.....	21
Literatuurlijst .....	23

## Inleiding

Op 28 januari 1998<sup>1</sup> heeft de Hoge Raad een arrest gewezen inzake de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting bij een exploitant van een zogenoemde coffeeshop. De omzet van deze exploitant bestond uit de opbrengst van de verkoop van koffie, thee etc. en softdrugs. De Hoge Raad heeft in dit geval beslist dat de onbelaste verkoop van softdrugs niet leidt tot beperking van de aftrek van voorbelasting.

Sinds dit arrest is geweest is het praktijk dat een coffeeshophouder volledig recht op aftrek van voorbelasting claimt als hij naast de verkoop van softdrugs ook belaste activiteiten heeft. De omvang van deze belaste activiteiten lijkt niet belangrijk. In deze verhandeling wil ik bekijken of de volledige aftrek van voorbelasting, bezien vanuit de Zesde richtlijn, maar ook vanuit de Wet op de omzetbelasting 1968, terecht is.

In hoofdstuk 1 zal ik ingaan op de BTW-gevolgen voor illegale prestaties. Met name de Europese jurisprudentie op dit vlak zal ik schetsen.

In hoofdstuk 2 zal ik ingaan op het verschil in aftrek van voorbelasting volgens de Zesde richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968. Daarnaast zal ik ook kort ingaan op de omvang van het recht op aftrek.

In hoofdstuk 3 zal ik vervolgens ingaan op de aftrek van voorbelasting bij een coffeeshop die enkel softdrugs verkoopt en bij een coffeeshop die naast de onbelaste verkoop van softdrugs ook belaste activiteiten heeft.

In hoofdstuk 4 tenslotte zal ik de voorgaande hoofdstukken kort samenvatten en mijn conclusies noteren.

---

<sup>1</sup> Hoge Raad 28 januari 1998, nr. 33.077, FED 1998/139

# 1. Drugs en BTW

## 1.1. Inleiding

Zowel de Zesde richtlijn<sup>2</sup> als de Wet op de omzetbelasting 1968<sup>3</sup> (hierna: Wet OB) bepalen dat de leveringen van goederen en diensten die een ondernemer onder bezwarende titel verricht (= economische activiteit), zijn onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. De omstandigheid dat een bepaalde prestatie op grond van een (nationale) wet verboden is en (wellicht) strafbaar gesteld is, betekent op zichzelf niet dat het verrichten van die prestatie – die ik hierna illegale prestatie zal noemen - geen economische activiteit is. Het onzedelijke of immorele karakter van de illegale prestatie is in beginsel dan ook geen belemmering voor het heffen van omzetbelasting.

Het illegale karakter van een levering of een dienst kan echter de vraag oproepen in hoeverre zo'n illegale prestatie binnen de reikwijdte van de BTW valt. Omdat uitgangspunt is dat Lidstaten de BTW over dezelfde grondslag moeten heffen, kan een Lidstaat niet zelfstandig bepalen welke goederen en diensten zij buiten de reikwijdte van de BTW plaatsen. Dit betekent dat communautaire criteria nodig zijn om te bepalen of de goederen en diensten die vanwege hun illegale danwel schadelijk karakter niet (vrij) verhandelbaar zijn, belastbaar zijn voor de BTW. Het Hof van Justitie legde deze criteria neer in de navolgende reeks arresten over verdovende middelen en vals geld:

- HvJ EG 294/82 (Einberger II): BTW bij invoer van hard drugs
- HvJ EG 269/86 (Mol): BTW en levering van hard drugs
- HvJ EG 289/86 (Happy Family): BTW en levering softdrugs
- HvJ EG C-343/89 (Witzemann): BTW bij invoer vals geld

## 1.2. Jurisprudentie Hof van Justitie

### 1.2.1. BTW bij invoer van hard drugs

Senta Einberger heeft in 1974 hoeveelheden morfine illegaal Duitsland ingevoerd en vervolgens - in strijd met de Duitse wet op de verdovende middelen - in Zwitserland (na illegale uitvoer) verkocht. Het Finanzgericht besloot tot het stellen van de volgende prejudiciële vraag:

*“is de heffing van omzetbelasting bij invoer over verdovende middelen verenigbaar met artikel 2, sub 2, van de Zesde richtlijn, wanneer de Lidstaten geen douanerechten mogen heffen?”*

Bij de beantwoording van deze vraag grijpt het Hof van Justitie terug op reeds eerder gedane uitspraken inzake de heffing van invoerrechten op verdovende

<sup>2</sup> Zie artikel 2 van de Zesde richtlijn

<sup>3</sup> Zie artikel 1 van de Wet OB

middelen<sup>4</sup>. In deze arresten heeft het Hof vastgesteld dat de schadelijke werking<sup>5</sup> van verdovende middelen zoals morfine, heroïne en cocaïne algemeen erkend wordt en dat de invoer en verhandeling ervan in alle Lidstaten is verboden. Dit betekent dat verdovende middelen niet in de (legale) handel kunnen worden gebracht en niet in het economische verkeer van de Gemeenschap kunnen worden opgenomen. Omdat het tijdstip waarop een douaneschuld ontstaat dient te worden bepaald met inachtneming van het economische karakter van de rechten bij invoer en van de omstandigheden waaronder aan rechten bij invoer onderworpen goederen in de economie van de Gemeenschap worden geïntegreerd, kan dus geen douaneschuld ontstaan bij de invoer van verdovende middelen die zich in het illegale circuit bevinden. De middelen moeten immers direct na ontdekking in beslag worden genomen en worden vernietigd in plaats van in het vrije verkeer te worden gebracht.

Het Hof van Justitie stelt dat vorenstaande redenering niet enkel geldt voor de heffing van douanerechten bij invoer, maar ook voor de heffing van omzetbelasting bij invoer. Zij komt tot deze conclusie omdat douanerechten en omzetbelasting enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben:

- zij worden verschuldigd doordat goederen in de gemeenschap worden ingevoerd en vervolgens in het economische verkeer van de Lidstaten worden gebracht
- zij vormen een element van de verkoopprijs, dat door de opeenvolgende marktdeelnemers op gelijke wijze wordt berekend.

Dit parallellisme wordt bevestigd door het feit dat de Lidstaten ingevolge artikel 10, derde lid van de Zesde richtlijn het belastbare feit en het verschuldigd worden van de omzetbelasting bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten. Bovendien gaat het in de onderhavige materie, zowel ten aanzien van de ene als van de andere belasting, om goederen die per definitie volstrekt niet in het economische en commerciële circuit van de gemeenschap mogen worden gebracht.

Op grond van het bovenstaande besliste het Europese Hof dan ook dat artikel 2 van de Zesde richtlijn zo moet worden uitgelegd, dat geen omzetbelastingschuld bij invoer ontstaat bij de illegale invoer in de Gemeenschap van verdovende middelen die niet deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. De betreffende prestatie valt namelijk volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn.

### 1.2.2. BTW en de levering van harddrugs

Nu het Hof van Justitie had beslist dat de invoer van verdovende middelen niet leidt tot het ontstaan van een omzetbelastingschuld, lag de vraag voor de hand

---

<sup>4</sup> HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80 (Horvath), HvJ 26 oktober 1982, nr. 221/81 (Wolf) en HvJ 26 oktober 1982, nr. 240/81 (Einberger)

<sup>5</sup> bedoeld wordt de intrinsieke schadelijke kenmerken van verdovende middelen voor de openbare orde, de volksgezondheid of een ander dringend algemeen belang.

of de levering van verdovende middelen (binnen een Lidstaat) eveneens buiten het bereik van de omzetbelasting valt. Deze vraag kwam aan de orde in het arrest Mol<sup>6</sup>.

Bij de beantwoording van de vraag refereert het Europese Hof aan haar uitspraak in de zaak Einberger II<sup>7</sup> betreffende de belastbaarheid met BTW van illegale invoer van verdovende middelen. Het Hof herhaalt dat verdovende middelen onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod in de gehele Gemeenschap vallen en dat dergelijke goederen volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn vallen. Het Hof vervolgt met de vaststelling dat deze redenering ook geldt voor de heffing van BTW ter zake van levering in het binnenland.

Het Hof van Justitie beslist dan ook dat artikel 2 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij de illegale levering van verdovende middelen, die in het binnenland onder bezwarende titel wordt verricht<sup>8</sup>. Ook hier geldt dat de betreffende prestatie volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn valt.

### 1.2.3. BTW en de levering van softdrugs

In de hiervoor behandelde arresten heeft het Hof van Justitie beslist inzake de invoer en levering van harddrugs. Duidelijk is dat voor deze goederen in de gehele gemeenschap een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod geldt. Voor wat betreft softdrugs voerde en voert Nederland echter een gedoogbeleid. Dit betekent dat tegen de levering van softdrugs door de justitiële autoriteiten niet wordt opgetreden. Wat de gevolgen van dit gedoogbeleid zijn voor de heffing van BTW kwam aan de orde in het arrest Happy Family<sup>9</sup>.

Het Gerechtshof Amsterdam stelde in die zaak drie prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie:

1. Als de invoer van verdovende middelen volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn valt, geldt dit dan ook voor de leveringen binnen een Lidstaat?
2. Als vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, heeft dit antwoord dan betrekking op de levering van alle soorten verdovende middelen, met name ook op de levering van henneproducten?
3. Als vraag 2 bevestigend wordt beantwoord, kan een gedoogbeleid dan aanleiding geven tot een andersluidend oordeel omtrent het ontstaan van omzetbelastingsschuld ter zake van de levering van dergelijke producten?

Het Hof van Justitie antwoordt dat er ook geen omzetbelastingsschuld ontstaat bij

---

<sup>6</sup> HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol), BNB 1988/303

<sup>7</sup> HvJ 28 februari 1984, 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6

<sup>8</sup> Ook hier geldt de uitzondering voor drugs die deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden.

<sup>9</sup> HvJ 5 juli 1988, 289/86 (Happy Family), FED 1988/496

de levering van verdovende middelen binnen een Lidstaat (zie ook paragraaf 1.2.2.). Vervolgens stelt het Hof van Justitie vast dat ook softdrugs onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod in de gemeenschap vallen. Daarom geldt ook voor softdrugs dat er bij verhandeling ervan geen omzetbelastingsschuld ontstaat.

Voor wat betreft de gevolgen van een eventueel gedoogbeleid merkt het Hof van Justitie het volgende op:

*“aan het voor verdovende middelen geldende volstrekte verhandelingsverbod wordt niet afgedaan door het enkele feit dat de nationale autoriteiten die er de hand aan moeten houden, wegens de uiteraard beperkte personele en materiele mogelijkheden en met het oog op de concentratie van de voor de drugsbestrijding beschikbare middelen een lagere prioriteit toekennen aan de vervolging van een bepaald soort handel in verdovende middelen, omdat zij andere soorten gevaarlijker achten. Een dergelijke houding kan in geen geval leiden tot gelijkstelling van de illegale handel in verdovende middelen met het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer in de medische of wetenschappelijke sfeer. Dit laatste is immers daadwerkelijk gelegaliseerd terwijl de verboden handel, ook al wordt hij binnen bepaalde grenzen gedoogd, illegaal blijft en de politie er te allen tijde tegen kan optreden wanneer de bevoegde autoriteiten dat opportuun achten.*

*In de tweede plaats zou de in de gemeenschap tot stand gebrachte harmonisatie van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde in gevaar komen, indien de werkingssfeer van die belasting met betrekking tot een illegale transactie zou afhangen van de wijze waarop het vervolgingsbeleid in deze of gene Lidstaat gestalte krijgt, ook wanneer dergelijke transacties in die staat in beginsel verboden blijven”.*

Ook als er in een Lidstaat een gedoogbeleid van toepassing is, ontstaat er bij de verhandeling van de betreffende drugs dus geen omzetbelastingsschuld.

#### 1.2.4. BTW bij invoer van vals geld

Men kan zich afvragen of het niet kunnen belasten van de invoer en de levering van drugs een op zichzelf staand feit is, of dat dit wellicht ook voor andere goederen en diensten geldt. In het arrest Witzemann<sup>10</sup> besliste het Hof van Justitie dat dit oordeel niet beperkt is tot drugs; ook de invoer van valse bankbiljetten en munten valt volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn.

---

<sup>10</sup> HvJ 6 december 1990, C 343/89 (Max Witzemann), BNB 1991/190

### 1.3. Conclusie

Op basis van de hiervoor behandelde arresten kan worden geconcludeerd dat producten die aan de volgende drie criteria voldoen, volledig buiten de reikwijdte van de BTW vallen:

1. Het betreffende product valt binnen de EG onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod (behoudens zeer specifieke uitzonderingen zoals voor medische of wetenschappelijke doeleinden);
2. Het verbod is gebaseerd op de aard van het goed als zodanig, dat wil zeggen op de intrinsiek schadelijke kenmerken ervan voor de openbare orde, de volksgezondheid of een ander dringend algemeen belang;
3. Door dat verbod is elke mededinging tussen de legale en de illegale economische sector uitgesloten, zodat het beginsel van de fiscale neutraliteit niet wordt aangetast door het niet-verschuldigd zijn van BTW.



## 2. Aftrek van voorbelasting

### 2.1. Algemeen

De aftrek van voorbelasting is het kenmerkende element van de BTW zoals die op basis van de richtlijnen van de Raad in alle Lidstaten van de EU wordt geheven. Door de aftrek van voorbelasting wordt bereikt dat de belastingdruk op goederen en diensten strikt evenredig is aan de prijs. De aftrek waarborgt de neutraliteit van de belasting: binnen de bedrijfskolom vormt de BTW door het aftrekrecht geen kostprijsverhogende factor, terwijl goederen en diensten, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen, dezelfde belastingdruk ondervinden als ze de consument bereiken. Het enkele bestaan van het recht op aftrek van voorbelasting is echter niet voldoende voor een volledige neutraliteit. In verband met de doelstelling van de belasting, het belasten van consumptief verbruik, is het noodzakelijk dat bedrijfsmiddelen en handelsvoorraden BTW-vrij bij de ondernemer liggen. Dat vereist dat producten en diensten, die voor zakelijke doeleinden zijn aangeschaft, onmiddellijk van hun belastingdruk worden ontdaan. Daarom is bepaald dat de aftrek onmiddellijk en onbeperkt plaatsvindt. Op die manier wordt voorkomen dat verstoringen ontstaan doordat de belastingplichtige de belasting moet voorfinancieren. In de Zesde richtlijn zijn de bepalingen met betrekking tot de aftrek van voorbelasting in de artikelen 17 t/m 20 opgenomen. In de Wet OB is het beginsel van de aftrek van voorbelasting in artikel 2 neergelegd. De artikelen 15 t/m 17 werken de aftrek verder uit.

### 2.2. Zesde richtlijn versus Wet OB

#### 2.2.1. Inleiding

In artikel 17, lid 2 van de Zesde richtlijn is bepaald dat belastingplichtigen recht op aftrek van voorbelasting *hebben "voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen"*. In het systeem van de Zesde richtlijn is het dus niet voldoende dat men als belastingplichtige wordt aangemerkt, maar moeten er ook belaste prestaties worden verricht om aftrek van voorbelasting te kunnen genieten. Daarmee bestaat er in de systematiek van de Zesde richtlijn dus geen aftrekrecht, tenzij sprake is van belaste prestaties.

Het uitgangspunt van de Wet OB is dat een ieder die als ondernemer (voor de omzetbelasting) wordt aangemerkt recht heeft op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte BTW. Dit algemene uitgangspunt wordt in de Wet OB geformuleerd in artikel 2. Vervolgens heeft wetgever in artikel 15 e.v. van de Wet OB de aftrek van voorbelasting verder uitgewerkt. Daarbij heeft zij ondermeer beperkingen aangebracht op<sup>11</sup> en voorwaarden gesteld aan<sup>12</sup> de algemene regel dat iedere

---

<sup>11</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 15 lid 2: geen aftrek van voorbelasting voor BTW die verband houdt met vrijgestelde prestaties.

<sup>12</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 15, lid 1. onderdeel a: alleen de BTW die op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur is vermeld, is aftrekbaar.

ondernemer recht heeft op aftrek van de aan hem in rekening gebracht BTW. Uitgangspunt blijft echter dat het recht op aftrek verbonden is met het zijn van ondernemer. In principe is het – in tegenstelling tot de Zesde richtlijn – voor de Wet OB dus voldoende dat iemand ondernemer is, ook al zou hij in het geheel geen prestaties verrichten. In de systematiek van de Wet OB bestaat dus altijd recht op aftrek van voorbelasting, tenzij de aftrek geheel of gedeeltelijk is uitgesloten.

Tussen het uitgangspunt van de Wet OB en het uitgangspunt van de Zesde richtlijn bestaat dus een gat. Op basis van de letterlijke tekst van de Wet OB bestaat in meer situaties recht op aftrek van voorbelasting dan op basis van de Zesde richtlijn. Dit geldt met name voor de volgende gevallen:

1. prestaties om niet
2. prestaties om niet die vrijgesteld zouden zijn indien ze belastbaar waren
3. absoluut verboden prestaties

## 2.2.2. Prestaties om niet

Volgens het systeem van de Wet OB heeft een ieder die als ondernemer wordt aangemerkt recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte BTW. Als er prestaties om niet worden verricht, kan de vraag worden gesteld of de presterende persoon kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting. Er worden dan immers geen prestaties onder bezwarende titel verricht. Kwesties over het aftrekrecht betreffen dan ook dikwijls het ondernemerschap. In de jurisprudentie is de volgende lijn ontstaan:

### 2.2.2.1. Uitsluitend prestaties om niet

Volgens het Hof van Justitie<sup>13</sup> is iemand die alleen prestaties om niet verricht geen belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn<sup>14</sup>. Het Hof leidde dit af uit de aard van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde. Wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag. Dit betekent dat de prestaties om niet dus niet zijn onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde. In dat geval vindt het Hof van Justitie dat zo iemand gelijk moet worden gesteld met een eindverbruiker.

De conclusie is dan ook dat iemand die regelmatig, maar uitsluitend om niet prestaties verricht, niet kan worden aangemerkt als ondernemer voor de omzetbelasting. Daarom bestaat er noch op grond van Zesde richtlijn, noch op grond van Wet OB recht op aftrek van voorbelasting.

---

<sup>13</sup> HvJ 1 april 1982, nr 89/81 (Hongkong Trade and Development Council), BNB 1982/311

<sup>14</sup> De genoemde beslissing van het Hof van Justitie betrof de uitleg van de Tweede Richtlijn. Omdat de Zesde richtlijn op dit punt niet anders luidt, is die beslissing ook nu nog van belang.

#### 2.2.2.2. Prestaties om niet naast prestaties tegen vergoeding

Als iemand die uitsluitend prestaties om niet verricht niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige, hoe ligt het dan als er zowel prestaties om niet als prestaties tegen vergoeding worden verricht? Is zo iemand dan voor al zijn handelingen of slechts voor die welke hij tegen vergoeding verricht ondernemer? Uit de jurisprudentie is op te maken dat dan de volgende mogelijkheden zijn te onderscheiden:

- Als de prestatie om niet en de overige prestaties afhankelijk van elkaar zijn of de prestaties om niet in het verlengde van de overige prestaties liggen, vinden ook de prestaties om niet als ondernemer plaats<sup>15</sup>. In dergelijke gevallen bestaat op grond van de Wet OB een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Op grond van de Zesde richtlijn zou geen aftrek van voorbelasting worden verleend voor de inkoop-BTW die ziet op de prestaties om niet. De Wet OB is hierin dus ruimer dan de Zesde richtlijn.
- Als de prestaties om niet geen samenhang vertonen met de aan de heffing onderworpen prestaties of niet in het economisch verkeer plaatsvinden, is geen sprake van optreden als ondernemer voor de prestaties die om niet plaatsvinden<sup>16</sup>. Er bestaat dan geen recht op aftrek van voorbelasting. Niet volgens de Zesde richtlijn, maar ook niet volgens de Wet OB.

#### 2.2.2.3. Prestaties tegen een symbolische vergoeding

De vraag rijst of en in hoeverre de uitkomst van het Hongkong-arrest van belang is voor gevallen die verwantschap vertonen met het uitsluitend verrichten van prestaties om niet. Daarbij kan gedacht worden aan het geval waarin geen sprake is van het verrichten van prestaties om niet, maar van het verrichten van prestaties tegen een prijs die in geen verhouding staat tot de kostprijs van de betreffende prestatie. In het Hongkong-arrest legt het Hof van Justitie sterk de nadruk op de werking van het stelsel van de omzetbelasting, welke werking een omzet vereist die belast kan worden. Omdat ook een lage omzet een omzet is, kan verdedigd worden dat in dergelijke gevallen sprake is van belastingplicht. Deze visie vindt steun in een arrest van het Hof van Justitie<sup>17</sup> waarin een regeling die de aftrek van voorbelasting beperkt in gevallen waarin de inkomsten uit de verhuur van een onroerende zaak niet meer dan 1/15 deel van de waarde van die zaak bedraagt, in strijd met de Zesde richtlijn werd geacht. Wel valt uit dit arrest te leren dat niet elke prijs tot belastingplicht leidt. De prijs kan namelijk zo laag zijn, dat sprake is van vrijgevigheid in welk geval niet als belastingplichtige wordt gehandeld<sup>18</sup>.

Als er prestaties worden verricht tegen een symbolische vergoeding kan er dus recht bestaan op aftrek van voorbelasting. Als de prijs echter zodanig laag is dat er sprake is van vrijgevigheid, kan degene die presteert niet worden aangemerkt als

<sup>15</sup> Zie bijv. HR 1 april 1987, nr 23 732, IJ-veren II, BNB 1987/189 en HR 28 januari 1998 VN 1998/8.37 (verkoop softdrugs door coffeeshop).

<sup>16</sup> Zie bijvoorbeeld HR 14 juni 1989 BNB 1989/245 en HR 16 januari 1993 BNB 1993/256 (cultureel-filosofische bibliotheek)

<sup>17</sup> HvJ 21 september 1988, nr. 50/77 (Commissie/Frankrijk) BNB 1994/306

<sup>18</sup> zie ook HR 16 juni 1993, nr. 28 619 BNB 1993/216 (cultureel-filosofische bibliotheek)

ondernemer. Er bestaat dan geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit geldt zowel voor de Wet OB als voor de Zesde richtlijn.

### 2.2.3. Vrijgesteld indien belast

Artikel 15, lid 2 van de Wet OB beperkt de aftrek van voorbelasting slechts voor zover de (ingekochte) goederen en de diensten worden gebezigd ten behoeve van vrijgestelde prestaties als bedoeld in artikel 11 van de Wet OB. Als artikel 15 lid 2 van de Wet OB letterlijk zou worden geïnterpreteerd dan zou bij prestaties die naar hun aard vrijgesteld zijn, maar om niet worden verricht, de conclusie moeten luiden dat de aftrek van voorbelasting dient te worden toegestaan. Een prestatie om niet is immers geen prestatie als bedoeld in artikel 11; de prestaties uit artikel 11 worden altijd verricht tegen vergoeding. De Hoge Raad heeft zich over deze vraag in een aantal gevallen/situaties<sup>19</sup> uitgelaten.

Bij het beantwoorden van de vraag begint de Hoge Raad met de vaststelling dat bij de aanpassing van de Wet OB aan de Zesde richtlijn het de wetgever voor ogen heeft gestaan de bepalingen inzake het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek in overeenstemming te brengen met het bepaalde in artikel 17 van de Zesde richtlijn. Omdat volgens die bepaling de aftrek slechts is toegestaan van belasting die in rekening wordt gebracht ter zake van belaste leveringen en diensten, moet worden aangenomen dat de wetgever heeft beoogd de aftrek uit te sluiten van elke voorbelasting die moet worden toegerekend aan enige prestatie die bij de ondernemer aan wie de voorbelasting in rekening is gebracht, niet tot heffing van omzetbelasting leidt.

Naar de bewoordingen van artikel 15, lid 2 van de Wet OB is de aftrek echter slechts uitgesloten voor de belasting die kan worden toegerekend aan prestaties die zijn bedoeld in artikel 11 Wet OB. Het geconstateerde gat wordt door de Hoge Raad vervolgens gedicht doordat hij het volgende stelt:

*“met deze bewoordingen echter niet verenigbaar is artikel 15, lid 2 van de Wet aldus uit te leggen dat de voorafrek is uitgesloten voor elke prestatie van de ondernemer die bij hem niet tot heffing van belasting leidt; aan de bedoeling van de wetgever zou evenwel te zeer afbreuk worden gedaan, indien onder de uitsluiting niet mede zou worden begrepen de belasting betrekking hebbende op prestaties die naar haar aard overeenkomen met de in artikel 11 vermelde leveringen en diensten, indien deze prestaties om enigerlei buiten de toepassing van de artikel 11 gelegen reden, zoals het ontbreken van een vergoeding, aan de heffing van de belasting zijn onttrokken”. Dit laatste geldt ook in de situatie dat een naar zijn aard vrijgestelde prestatie niet in Nederland belastbaar is.*

---

<sup>19</sup> Zie o.a. HR 18 december 1985, BNB 1986/104 (vrijgestelde bancaire prestaties aan afnemer buiten Nederland maar in de EU → geen aftrek van voorbelasting), HR 25 juni 1986, BNB 1987/303 (vrijgestelde prestaties om niet → geen aftrek van voorbelasting), HR 24 april 1991, BNB 1991/206 (door medische dienst binnen het kader van de onderneming, maar om niet verrichte prestaties → geen aftrek van voorbelasting).

Op grond van het bovenstaande bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting als een prestatie die naar zijn aard vrijgesteld is wordt verricht zonder dat dit leidt tot heffing van BTW. Een gat tussen de Zesde richtlijn en de Wet OB heeft de Hoge Raad daarmee gedicht.

#### 2.2.4. Absoluut verboden prestaties

In hoofdstuk 1 heb ik geconcludeerd dat producten die aan de volgende 3 criteria voldoen, volledig buiten de reikwijdte van de Zesde richtlijn vallen:

1. Het betreffende product valt binnen de EG onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod (behoudens zeer specifieke uitzonderingen zoals voor medische of wetenschappelijke doeleinden);
2. Het verbod is gebaseerd op de aard van het goed als zodanig, dat wil zeggen op de intrinsiek schadelijke kenmerken ervan voor de openbare orde, de volksgezondheid of een ander dringend algemeen belang;
3. Door dat verbod is elke mededinging tussen de legale en de illegale economische sector uitgesloten, zodat het beginsel van de fiscale neutraliteit niet wordt aangetast door het niet-verschuldigd zijn van BTW.

Omdat de producten volledig buiten de reikwijdte van de Zesde richtlijn vallen, is er geen sprake van belaste handelingen. Er bestaat op grond van de Zesde richtlijn dan ook geen recht op aftrek van voorbelasting.

In hoeverre er voor de Wet OB recht op aftrek van voorbelasting bestaat komt in hoofdstuk 3 aan bod.

#### 2.2.5. Conclusie

Uit het bovenstaande blijkt dat het gat tussen de Zesde richtlijn en de Wet OB kleiner is geworden. Door de jurisprudentie is de toepassing van de Wet OB opgeschoven naar de regeling van de Zesde richtlijn.

### 2.3. Omvang van het recht op aftrek

Op grond van artikel 17 lid 2 van de Zesde richtlijn bestaat er recht op aftrek van de in rekening gebrachte BTW voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. De formulering “gebruikt voor” wijst volgens het Hof van Justitie<sup>20</sup> erop dat er sprake moet zijn van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de verworven goederen of diensten en de belaste handelingen in een later stadium. Als de verworven goederen en diensten in verband staan met belaste handelingen in een eerder stadium, moeten de kosten in beginsel tot de algemene kosten worden gerekend. Deze algemene kosten zijn aftrekbaar naar rato van de belaste en onbelaste prestaties van de presterende ondernemer (zie hierna). Dit is slechts anders indien deze “nagekomen” kosten aantoonbaar zijn toe te rekenen aan de eerder verrichte belaste prestatie.

In het geval dat een ondernemer zowel belaste als niet belaste prestaties verricht bestaat er op grond van artikel 17 lid 5 van de Zesde richtlijn slechts recht op aftrek

---

<sup>20</sup> Zie o.a. HvJ 8 juni 2000, C98/98 (Midland), BNB 2001/118

voor dat gedeelte van de in rekening gebrachte BTW dat evenredig verband houdt met de belaste prestaties (de zogenaamde prorata-regeling). Ook op grond van de Wet OB wordt de aftrek van voorbelasting beperkt als de goederen en diensten niet worden gebezigd in het kader van de onderneming van de ondernemer<sup>21</sup> of worden gebezigd voor vrijgestelde prestaties<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Artikel 15, lid 1 Wet OB

<sup>22</sup> Artikel 15, lid 2 Wet OB

### 3. Levering van softdrugs en aftrek van voorbelasting

#### 3.1. Inleiding

In Nederland zijn grofweg twee soorten coffeeshops te onderkennen. Er zijn coffeeshops waar enkel softdrugs wordt verkocht en er zijn coffeeshops waar naast softdrugs ook koffie, thee, frisdranken etc. worden verkocht. In dit hoofdstuk wil ik kijken naar de aftrekbaarheid van voorbelasting van beide soorten coffeeshops.

#### 3.2. De coffeeshop die belaste en onbelaste prestaties verricht

##### 3.2.1. De Hoge Raad

Op 28 januari 1998 heeft de Hoge Raad<sup>23</sup> uitspraak gedaan in een geval waarbij sprake was van een coffeeshop waar zowel softdrugs als koffie werd verkocht. De coffeeshophouder had in het kader van zijn bedrijfsvoering inkopen verricht, investeringen gedaan en bedrijfskosten (o.a. voor energie, reclame en administratie) gemaakt. De coffeeshophouder heeft de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting integraal in aftrek gebracht.

De inspecteur heeft naar aanleiding van een controle het standpunt ingenomen dat de coffeeshophouder geen aanspraak kon maken op de aftrek van de voorbelasting die (mede) betrekking heeft op de levering van softdrugs. Daarbij baseerde de inspecteur zich op de in hoofdstuk 1 genoemde arresten van het Hof van Justitie en wel in het bijzonder op de overweging van het Europese Hof dat verdovende middelen volledig buiten de Zesde richtlijn vallen omdat deze volstrekt niet in het economische circuit van de Europese Unie mogen worden gebracht. Aangezien de levering van verdovende middelen buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, was de inspecteur van mening dat de coffeeshophouder voor deze activiteit niet optrad als ondernemer voor de omzetbelasting en daarom terzake geen aanspraak kon maken op de aftrek van voorbelasting.

Hof Amsterdam volgde de inspecteur in zijn stelling door omtrent het geschil het volgende te overwegen:

*“Met partijen is het Hof van mening dat geen omzetbelasting is verschuldigd over de vergoeding die belanghebbende ontvangt terzake van de levering van softdrugs.*

*In zoverre vallen de prestaties van de belanghebbende immers volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn c.q. de Wet OB en kunnen zij geen omzetbelastingsschuld doen ontstaan. Aldus verricht belanghebbende in zoverre geen economische activiteiten in de zin van artikel 4, eerste lid van de Zesde richtlijn en handelt hij in zoverre niet als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB.*

---

<sup>23</sup> HR 28 januari 1998, nr. 33 077, BNB 1998/116



*Hieruit volgt dat belanghebbende geen aanspraak heeft op de aftrek van voorbelasting, voor zover die voorbelasting betrekking heeft op de levering van softdrugs. De inspecteur heeft in dit verband terecht een gedeelte van de voorbelasting niet in aftrek toegelaten nu tussen partijen niet in geschil is dat de desbetreffende investeringen en kosten mede zijn gedaan ten behoeve van de levering van softdrugs”.*

Het Hof oordeelt verder dat de inspecteur niet onredelijk heeft gehandeld door bij het splitsen van de voorbelasting in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel, gebruik te maken van de regeling die wordt genoemd in artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. In deze regeling zijn, met betrekking tot de aftrek van voorbelasting, splitsingsregels gegeven voor ondernemingen waar belaste en vrijgestelde prestaties worden verricht. De inspecteur had van deze splitsingsregels gebruik gemaakt omdat de coffeeshouder geen specifieke gegevens had verstrekt op basis waarvan een andere splitsing gemaakt kon worden.

De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat:

*“voor zover het middel zich tegen deze oordelen (van het Hof) keert met het betoog dat de levering van softdrugs niet is een vrijgestelde prestatie in de zin van artikel 11 van de Wet en dat de kosten, op welke de in geding zijnde voorbelasting drukt, zijn gemaakt in het kader van de onderneming van belanghebbende, slaagt het. De leveringen en diensten ter zake waarvan de onderhavige voorbelasting in rekening is gebracht, worden gebezigd in het kader van de onderneming van belanghebbende, zodat is voldaan aan de eis, die artikel 15 lid 1 van de Wet OB op dit punt stelt. Het feit dat ter zake van de levering van de softdrugs geen belastingschuld ontstaat, doet aan dit oordeel niet af”.*

### 3.2.2. Naar aanleiding van het arrest

Bovenstaande uitspraak van de Hoge Raad wordt in de praktijk nu zo uitgelegd dat wanneer een coffeeshouder naast de verkoop van softdrugs ook (minimale) belaste prestaties verricht, er volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Naar aanleiding van het arrest wil ik opmerkingen plaatsen voor wat betreft de volgende punten:

1. Ondernemerschap voor de levering van verdovende middelen;
2. Bezigen in het kader van de onderneming;
3. Verschil in aftrekbaarheid van de voorbelasting volgens de Zesde richtlijn en de Wet OB.



### 3.2.2.1. Levering van verdovende middelen en ondernemerschap

In zijn uitspraak van 28 januari 1998 oordeelt de Hoge Raad heel stellig dat de leveringen en diensten ter zake waarvan de voorbelasting in rekening is gebracht, worden gebezigd in het kader van de onderneming van de coffeeshouder. Het feit dat ter zake van de levering van de softdrugs geen belastingschuld ontstaat, doet aan dit oordeel niets af.

In het vorenstaande kan worden gelezen dat de Hoge Raad van mening is dat een leverancier van verdovende middelen kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting. Dit standpunt wordt ook door Van der Paardt verdedigd in zijn noot bij dit arrest in FED 1998/139<sup>24</sup>. Hij is van mening dat een coffeeshouder ook voor de levering van softdrugs ondernemer is zowel in de zin van de Nederlandse wetgeving als de Europese omzetbelastingwetgeving. Volgens Van der Paardt levert de coffeeshouder de drugs immers tegen vergoeding (onder bezwarende titel), zodat de beperking van de reikwijdte van het ondernemerschap vanwege de leveringen of diensten om niet (Hongkong-arrest<sup>25</sup>) niet opgaat. De levering van softdrugs blijft in zijn visie een economische activiteit waarvoor alleen geen belastingschuld ontstaat, omdat het naar het oordeel van het Europese Hof een illegale handeling is. Daarnaast haalt hij aan dat de coffeeshouder ook voor de andere belastingen, zoals inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting als ondernemer wordt beschouwd en daarbij belasting verschuldigd is over de bij de (gedoogde) verkoop van softdrugs gerealiseerde winst.

Ik ben van mening dat uit het onderhavige arrest niet moet worden afgeleid dat de Hoge Raad van mening is dat degene die verdovende middelen verkoop kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting. Het is inmiddels vaste jurisprudentie van de Hof van Justitie dat verdovende middelen volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn vallen<sup>26</sup> en dat zij bijgevolg geen omzetbelastingsschuld kunnen doen ontstaan. Nu verdovende middelen buiten de werkingssfeer van de in artikel 2 van de Zesde richtlijn omschreven werkingssfeer van de BTW vallen, kan de verkoop van deze producten niet worden beschouwd als economische activiteit, bedoeld in artikel 4, lid 2 van de Zesde richtlijn. Dit betekent dat degene die verdovende middelen verkoopt voor die activiteit geen belastingplichtige is in de zin van artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn en daarmee ook geen ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB<sup>27</sup>.

Gezien het vorenstaande lijkt mij het niet waarschijnlijk dat de Hoge Raad in zijn arrest impliciet heeft willen oordelen dat de coffeeshouder voor de verkoop van verdovende middelen kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting.

### 3.2.2.2. Bezigen in het kader van de onderneming

In zijn uitspraak stelt de Hoge Raad dat de leveringen en diensten terzake waarvan de onderhavige voorbelasting in rekening is gebracht, worden gebezigd in het kader

<sup>24</sup> HR 28 januari 1998, nr. 33 077, FED 1998/139 (met noot van drs. R.N.G. van der Paardt)

<sup>25</sup> HvJ 1 april 1981, nr. C-89/81, BNB 1982/311

<sup>26</sup> zie r.o. 15 in HvJ 5 juli 1988, 269/86 (Mol), r.o. 17 in HvJ 5 juli 1988, 289/86 (Happy Family)

<sup>27</sup> Zie in die zin ook de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 2 april 2004, nr. BK-03/00086

van de onderneming van belanghebbende. Dit oordeel wordt door de Hoge Raad verder niet gemotiveerd. Dat is jammer want nu blijft onduidelijk waarom de Hoge Raad van mening is dat de ingekochte leveringen en diensten volledig worden gebruikt in het kader van de onderneming.

Uitgaande van mijn stelling dat degene die verdovende middelen verkoopt niet kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting, is er bij de coffeeshouder uit het onderhavige arrest sprake van een ondernemerssfeer (verkoop van koffie) en een niet-ondernemerssfeer (verkoop van verdovende middelen). Dat er sprake kan zijn van dergelijke sferen heeft de Hoge Raad expliciet aangenomen in zijn arrest van 30 augustus 1996<sup>28</sup>. In dat arrest heeft de Hoge Raad vervolgens ook vastgesteld dat wanneer een belanghebbende bij het verrichten van zijn prestaties niet als ondernemer heeft gehandeld, hij de met deze activiteit verband houdende en in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. Blijkbaar is de Hoge Raad van mening dat de betreffende prestaties buiten het kader van de onderneming worden verricht.

### Subsidies

Het probleem van de vooraf trek bij niet-ondernemersactiviteiten doet zich ook voor op het gebied van de subsidies die niet tot de belaste omzet kunnen worden gerekend<sup>29</sup>. Een dergelijke ontvangst van onbelastbare subsidie leidt in het Nederlandse systeem niet tot een beperking van de voorbelasting op kosten en investeringen, ook niet ingeval die kosten en investeringen mede gebezigd worden voor de activiteiten van de ondernemer waarover de subsidie wordt verkregen. Dit kan wat mij betreft alleen maar verklaard worden uit het feit dat de in rekening gebrachte voorbelasting nog steeds een direct verband heeft met de belaste activiteiten van de onderneming. Het feit dat de onderneming voor deze activiteiten een subsidie ontvangt, doet aan de belastbaarheid van de activiteiten niets af. Daarmee worden de ingekochte leveringen en diensten dus gewoon gebruikt in het kader van de onderneming zodat recht bestaat op aftrek van voorbelasting.

De problematiek van de aftrek van voorbelasting bij de levering van verdovende middelen is naar mijn mening niet gelijk te stellen aan die bij subsidies<sup>30</sup>. Bij de levering van verdovende middelen hebben de ingekochte leveringen en diensten namelijk een direct en rechtstreeks verband met de onbelastbare activiteit, dit in tegenstelling tot de situatie bij subsidies. Vanwege het rechtstreekse verband met de onbelastbare activiteiten ben ik van mening dat de ingekochte leveringen en diensten niet worden gebezigd in het kader van de onderneming

---

<sup>28</sup> HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, FED 1996/801

<sup>29</sup> De subsidie houdt namelijk geen direct verband met een door de ondernemer verrichte levering of dienst die leidt tot een consumptieve besteding.

<sup>30</sup> Die mening is A.L.C. Simons ook toegedaan in zijn noot bij HR 28 januari 1998, nr. 33 077, BNB 1998/116

### Aandelenproblematiek

In zijn arrest van 9 juli 2004<sup>31</sup> heeft de Hoge Raad beslist dat de verkoop van aandelen in principe niet kan worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn. Dit betekent volgens de Hoge Raad echter niet dat de verkoop en overdracht van aandelen – hoezeer een dergelijke transactie zelf niet is aan te merken als een economische activiteit en buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt – geacht moet worden te allen tijden buiten het kader van de onderneming van de belastingplichtige plaats te vinden.

Naar aanleiding van dit arrest heeft de staatssecretaris een besluit<sup>32</sup> doen uitgaan. In dit besluit bevestigt de Staatssecretaris dat er recht op aftrek van voorbelasting bestaat als het verwerven, houden en verkopen van een aandelenpakket geen economische activiteit is, maar wel binnen het kader van de onderneming van de verkopende vennootschap plaatsvindt. Als aandelen worden verworven, gehouden en verkocht buiten het kader van een onderneming, vallen de handelingen buiten het toepassingsgebied van de Wet OB en is de hieraan toe te rekenen voorbelasting niet aftrekbaar.

Uit het besluit blijkt dat de Staatssecretaris worstelt met het criterium “binnen het kader van de onderneming”. Hij merkt daarover op dat indien de prestatie geen economische activiteit is, deze activiteit doorgaans buiten het kader van de onderneming plaatsvindt. Kortom ook de staatssecretaris is van mening dat een onbelaste activiteit in beginsel buiten het kader van de onderneming plaatsvindt.

### Conclusie

Op grond van het bovenstaande en op grond van relevante jurisprudentie ben ik van mening dat een onbelaste activiteit in beginsel buiten het kader van de onderneming plaatsvindt. Dit kan naar mijn mening mogelijk slechts anders zijn als de onbelaste activiteit enerzijds en de belaste activiteiten anderzijds van elkaar afhankelijk zijn dan wel dat de onbelaste activiteit in het verlengde ligt van de belaste activiteiten.

### 3.2.2.3. Gat tussen de Zesde richtlijn en Wet OB

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 28 januari 1998 beslist dat de coffeeshophouder volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Op grond van de Zesde richtlijn bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting bij de illegale levering van verdovende middelen. Daarmee is dus sprake van een verschil in uitwerking tussen de Wet OB en de Zesde richtlijn. Dat de Hoge Raad dit verschil heeft laten ontstaan, vind ik opmerkelijk. In hoofdstuk 2 is immers beschreven dat de Hoge Raad in andere gevallen de Wet OB heeft uitgelegd in het licht van de Zesde richtlijn. Hiermee werd een verschil in uitwerking tussen de Wet OB en de Zesde richtlijn te niet gedaan.

---

<sup>31</sup> HR 9 juli 2004, nr. 38 026, VN 2004/35.21

<sup>32</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, VN 2004/47.13

In zijn arrest van 24 april 1991<sup>33</sup> waarin de reikwijdte van artikel 15 lid 2 van de Wet OB aan de orde was, heeft de Hoge Raad de richtlijnconforme uitleg als volgt gemotiveerd:

*“bij de aanpassing van de Wet OB aan de Zesde richtlijn, heeft het de wetgever voor ogen gestaan de bepalingen inzake het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek in overeenstemming te brengen met het bepaalde in artikel 17 van de Zesde richtlijn. Omdat volgens die bepaling de aftrek slechts is toegestaan van belasting die in rekening is gebracht ter zake van belaste leveringen en diensten, moet worden aangenomen dat de wetgever heeft beoogd de aftrek uit te sluiten van elke voorbelasting die moet worden toegerekend aan enige prestatie die bij de ondernemer aan wie de voorbelasting in rekening is gebracht niet tot heffing van belasting leidt”.*

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad dat in het onderhavige geval geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat ondanks het feit dat dit op grond van de letterlijke tekst van de Wet OB wel het geval zou moeten zijn. De Hoge Raad motiveert deze beslissing met de opmerking dat aan de bedoeling van de wetgever teveel afbreuk zou worden gedaan als in het onderhavige geval toch aftrek van voorbelasting zou worden toegestaan.

### 3.2.3. Conclusie

Op grond van de vorenstaande redenering had de Hoge Raad naar mijn mening ook in zijn uitspraak van 28 januari 1998 tot de conclusie moeten komen dat de coffeeshophouder geen recht had op een volledige aftrek van voorbelasting.

### 3.3. De coffeeshop die enkel onbelaste prestaties verricht

Hiervoor heb ik betoogd dat iemand voor de verkoop van verdovende middelen niet kan worden aangemerkt als ondernemer voor de omzetbelasting. Dit betekent dat er in die situatie geen enkel recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Hof Den Haag heeft op 2 april 2004<sup>34</sup> in die zin ook uitspraak gedaan. Voor zover mij bekend is door belanghebbende tegen deze uitspraak cassatie ingesteld. Binnen niet al te lange termijn zullen we dus weten welk standpunt de Hoge Raad inneemt.

### 3.4. Splitsingsproblematiek

Als je op grond van het bovenstaande tot de conclusie komt dat de coffeeshophouder geen volledig aftrek heeft, kom je toe aan de vraag op welke manier de voorbelasting moet worden gesplitst in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel. De Hoge Raad heeft in zijn uitspraak door laten schemeren dat de splitsingsregels van artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking niet kunnen worden gehanteerd. Die splitsingsregels zien namelijk op de situatie dat er sprake is van belaste en vrijgestelde prestaties. Ik denk dat het vorenstaande formeel juist is, maar het aansluiten bij deze regels vind ik desondanks toch gewenst. Ook in andere

<sup>33</sup> HR 24 april 1991, nr. 26 878, BNB 1991/206

<sup>34</sup> Gerechtshof te 's-Gravenhage, 2 april 2004, BK-03/00086

gevallen wordt dit namelijk voorgesteld. Zo is in §11 van de toelichting op artikel 15 Wet OB<sup>35</sup> het volgende opgenomen:

*Zakelijk gebruik buiten kader onderneming:*

- 1. Van zakelijk gebruik van goederen en diensten buiten het kader van een onderneming is bijv. sprake bij notarissen en deurwaarders, die zowel wettelijke als buitenwettelijke werkzaamheden verrichten; alleen met betrekking tot laatstbedoelde werkzaamheden moeten deze ambtenaren als ondernemer worden beschouwd. Voorts kan in dit verband worden gedacht aan publiekrechtelijke lichamen die slechts voor bepaalde activiteiten ondernemer zijn. Ook kan deze situatie zich voordoen bij landbouwers e.d. die naast hun landbouwbedrijf enz. een daaraan wezenvreemd - en voor de omzetbelasting dus afzonderlijk te behandelen - nevenbedrijf uitoefenen.*
- 2. Deze categorieën van ondernemers vertonen wat de mogelijkheid tot aftrek van voorbelasting betreft, grote overeenkomst met ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten. Het ligt daarom voor de hand om de art. 11-14 van de uitvoeringsbeschikking (en par. 19-26) welke hier niet rechtstreeks van toepassing zijn, niettemin naar analogie toe te passen. Voor onroerende zaken wordt verwezen naar par. 27 en 28.*

Daarnaast is in de Harnas & Helm-procedure<sup>36</sup> deze splitsingsproblematiek aan de orde geweest. In deze procedure stelde de Hoge Raad onder meer de vraag naar welke maatstaf het van de aftrek uitgesloten bedrag moet worden berekend indien een belastingplichtige activiteiten verricht die aan de BTW-heffing zijn onderworpen, naast handelingen die buiten het bereik van de BTW-heffing vallen (vierde prejudiciële vraag). Gezien het antwoord op de eerste vraag kwam het Hof van Justitie niet aan de desbetreffende vraag toe. Advocaat-generaal Fenelly heeft echter wel aandacht besteed aan deze problematiek. Globaal weergegeven komt zijn benadering erop neer dat belanghebbende ten genoegen van de betrokken belastingadministratie moet aantonen, welk deel van de voorbelasting volgens hem verband houdt met de belastbare handelingen. In zijn visie is het dus een bewijsrechtelijk probleem.

---

<sup>35</sup> Resolutie van 8 november 1968, D68/7220

<sup>36</sup> HvJ 6 februari 1997, C 80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386

## 4. Samenvatting en conclusies

### 4.1. Illegale prestaties en BTW

Op basis van de in hoofdstuk 1 behandelde arresten van het Hof van Justitie luidt de conclusie dat producten die aan de volgende drie criteria voldoen, volledig buiten de reikwijdte van de BTW vallen:

1. Het betreffende product valt binnen de EG onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod (behoudens zeer specifieke uitzonderingen zoals voor medische of wetenschappelijke doeleinden);
2. Het verbod is gebaseerd op de aard van het goed als zodanig, dat wil zeggen op de intrinsiek schadelijke kenmerken ervan voor de openbare orde, de volksgezondheid of een ander dringend algemeen belang;
3. Door dat verbod is elke mededinging tussen de legale en de illegale economische sector uitgesloten, zodat het beginsel van de fiscale neutraliteit niet wordt aangetast door het niet-verschuldigd zijn van BTW.

Omdat verdovende middelen volledig buiten de reikwijdte van de BTW vallen, is bij de verkoop ervan geen sprake van een belaste prestatie.

### 4.2. Aftrek van voorbelasting

Omdat in de Zesde richtlijn is bepaald dat belastingplichtigen recht op aftrek van voorbelasting hebben voor zover de ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, bestaat er in de systematiek van de Zesde richtlijn nooit aftrekrecht, tenzij er sprake is van belaste prestaties. Het uitgangspunt van de Wet OB daarentegen is dat een ieder die als ondernemer wordt aangemerkt recht heeft op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting. In de systematiek van de Wet OB bestaat dus altijd recht op aftrek van voorbelasting, tenzij de aftrek geheel of gedeeltelijk is uitgesloten.

Tussen het uitgangspunt van de Wet OB en het uitgangspunt van de Zesde richtlijn bestaat dus een gat. Dit gat is door jurisprudentie van de Hoge Raad in de afgelopen jaren verkleind. Toch bestaan in sommige gevallen nog verschillen. Met name bij de absoluut verboden prestaties is dit het geval. Omdat absoluut verboden prestaties geen omzetbelastingsschuld doen ontstaan, bestaat er op grond van de Zesde richtlijn geen recht aftrek van voorbelasting. Op 28 januari 1998 heeft de Hoge Raad echter beslist dat een coffeeshouder die naast softdrugs ook belaste prestaties verrichte, volledig recht had op aftrek van voorbelasting.

### 4.3. Levering van softdrugs en aftrek van voorbelasting

Uit het arrest van de Hoge Raad kan naar mijn mening niet worden afgeleid dat een verkoper van verdovende middelen kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting. Daarnaast ben ik van mening dat ingeval er sprake is van onbelaste en belaste activiteiten, de onbelaste activiteiten in beginsel buiten het kader van de onderneming plaatsvinden. Daarom ben ik van mening dat er geen recht bestaat op aftrek van voorbelasting voor het gedeelte van de inkoop-BTW dat verband houdt met de onbelaste activiteit.

Gezien het bovenstaande ben ik van mening dat een coffeeshouder geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, voor zover die voorbelasting betrekking heeft op de levering van softdrugs.



## Literatuurlijst

- Bijl, van Hilten en van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer-Deventer, derde druk, 2001.
- Van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Kluwer-Deventer, 2001.
- Vervloed, Bod, Wegwijs in de BTW, Koninklijke vermande, zevende druk 1999.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel Omzetbelasting.
- Nieuwenhuizen, BTW jurisprudentie van het Hof van Justitie EG, Kluwer-Deventer, versie 2004/2005
- *Van Dongen*, Verboden handelingen, Weekblad voor fiscaalrecht 2001/6425.
- HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80 (Horvath)
- HvJ 26 oktober 1982, nr. 221/81 (Wolf)
- HvJ 26 oktober 1982, nr. 240/81 (Einberger)
- HvJ 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol) BNB 1988/303
- HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82 (einberger II) BNB 1987/6
- HvJ 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family) FED 1988/496
- HvJ 6 december 1990, C343/89 (Max Witzemann), BNB 1991/190
- HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hongkong), BNB 1982/311
- HvJ 21 september 1988, nr. 50/77 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306
- HvJ 8 juni 2000, C98/98 (Midland), BNB 2001/118
- HR 28 januari 1998, nr. 33.077, FED 1998/139
- HR 18 december 1985, BNB 1986/104
- HR 25 juni 1986, BNB 1987/303
- HR 24 april 1991, BNB 1991/206
- HR 1 april 1987, nr. 23.732 (IJ-veren II), BNB 1987/189
- HR 14 juni 1989, BNB 1989/245
- HR 16 januari 1993, nr. 28.619, BNB 1993/256
- HR 30 augustus 1996, nr. 31.009, FED 1996/801
- HR 9 juli 2004, nr. 38.026, VN 2004/35.21
- Hof 's-Gravenhage, 2 april 2004, BK-03/00086
- Besluit Staatssecretaris 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, VN 2004/47.13
- Resolutie 8 november 1968, D68/7220