

**Btw Update
2018**

Nr. 08

INHOUD

Verruiming van de sportvrijstelling in de btw.....	2
HvJ C-320/17 – verhuur aan dochter vormt inmenging	4
Elektronische diensten: hoe werkt het?	5
Wet modernisering kleine ondernemersregeling	7
De Joker.....	9
Levering herbouwd pand belast met btw of overdrachtsbelasting?	10

VRIJSTELLINGEN

VERRUIMING VAN DE SPORTVRIJSTELLING IN DE BTW

Zoals bekend is de Nederlandse btw-vrijstelling voor sportbeoefening te beperkt. Omdat in de Nederlandse wetgeving alleen een vrijstelling is opgenomen voor diensten aan de leden, is volgens jurisprudentie van het Hof van Justitie op onjuiste wijze de vrijstelling uit de Btw-richtlijn geïmplementeerd ([HvJ 19 december 2013, C-495/12 \(Bridport and West Dorset Golf Club\), ECLI:EU:C:2013:861](#)). In het Belastingplan 2019 is dan ook de langverwachte aanpassing van de Nederlandse wet op dit punt opgenomen. De regering beoogt met de nieuwe wettekst te voldoen aan de eisen van de Btw-richtlijn door in ieder geval de beperking tot leden uit de tekst te halen. Ook wordt het begrip winst beogen (hetgeen voor toepassing van de vrijstelling niet is toegestaan) nader uitgewerkt. En passant wordt daarbij ook gepoogd ongewenste btw-structuren te bestrijden.

Door het oprichten van een (rechts)persoon die een sportaccommodatie (met btw belast) aan een sportvereniging verhuurt, wordt bereikt dat alleen de huurpenningen zijn belast met btw, en de btw op de aanschaf/voortbrengingskosten volledig in aftrek kan worden gebracht. De regering vindt dergelijke structuren (logischerwijze) onwenselijk. In de verruiming van de sportvrijstelling ziet de regering een mogelijkheid om die structuren te bestrijden.

In de nieuwe vrijstellingsregels komt – evenals in de oude vrijstelling en in de Btw-richtlijn – te staan dat een instelling geen winst mag beogen, wil de instelling de vrijstelling toepassen. Daar wordt een aanvullende bepaling aan toegevoegd voor situaties waarin een instelling door het ontvangen van subsidies en andere bijdragen structurele overschotten behaalt. Deze instellingen blijven niet-winstbeogend als zij zonder deze subsidie of bijdragen geen structurele overschotten behalen. De regering verdedigt deze aanvulling als een anti-misbruik regeling en stelt dat op grond daarvan deze bepaling toegestaan is onder artikel 131 van de Btw-richtlijn. Ik vraag mij af of dit juist is. Immers, het lijkt te morrelen aan het fundamentele btw beginsel dat het met de activiteit beoogde resultaat niet doorslaggevend mag zijn. Een uitzondering op dit beginsel is terug te vinden in de Richtlijn (door de voorwaarde van het niet-winstbeogend zijn), maar de voorgestelde aanvulling in de Nederlandse wetgeving lijkt dit criterium op te rekken. Wellicht krijgen we op dit punt al snel wat meer duidelijkheid als het Hof van Justitie antwoord geeft op recente vragen van de Duitse rechter over de strekking van het begrip “instelling zonder winstoogmerk” in artikel 132, eerste lid, letter m van de Btw-richtlijn ([Iopende procedure HvJ 7 september 2018 C-488/18](#)).

Overigens heb ik ook mijn vraagtekens bij de effectiviteit van de maatregel. Immers, als de structuur wordt opgezet met gebruikmaking van een bestaande – winst makende – rechtspersoon, kan het winst beogen (dat nu expliciet op instellingsniveau en niet op

activiteitsniveau moet worden bekeken) niet worden ondervangen door de nieuwe bepalingen. Als de winst namelijk groot genoeg is om de financieringen van de verhuur op te vangen, zal er sprake zijn van winst beogen en dus van een btw belaste activiteit. Daarmee is de structuur dus niet efficiënt bestreden. Wat ook opvalt, is dat ondanks alle pogingen deze structuren te bestrijden, ook nieuwe regelingen in het leven zijn geroepen om het “btw-nadeel” op te vangen dat ontstaat door het bestrijden van de structuren (zie de bijdrage van Ad Fruijtjer hierover in Btw Update nummer 6 van dit jaar).

Al met al lijkt de bestrijding van de btw structuren met sportaccommodaties niet heel heftig te worden aangepakt. Er is een overgangsregeling getroffen voor alle voor 1 januari 2019 gestarte bouwprojecten, en voor bestaande structuren is geregeld dat geen herziening aangegeven hoeft te worden vanwege de toepassing van de sportvrijstelling na 1 januari 2019. Dit in samenhang met de subsidieregelingen brengt mij ook tot twijfel over de hiervoor aangehaalde bepalingen over het niet-winst-beogen. Als dit een anti-misbruik regeling is, en de huidige structuren dus als misbruik worden gezien, vanwaar dan al deze verzachtende maatregelen? De regering beargumenteert dit met een verwijzing naar het maatschappelijk nut van sportbeoefening, maar dan zouden bijvoorbeeld ook school-structuren met fluwelen handschoenen moeten worden aangepakt!

Rick Franke RB

ONDERNEMERSCHAP/AFTREKRECHT

HVJ C-320/17 – VERHUUR

AAN DOCHTER VORMT

INMENGING

Het HvJ deed op 5 juli 2018 uitspraak in de zaak

[Marle Participations SARL \(hierna: Marle, ECLI:EU:C:2018:537\)](#). Marle is een Franse

houdstermaatschappij met als doelstelling het beheer van diverse deelnemingen. Aan enkele deelnemingen werd ook een gebouw verhuurd.

In het kader van een aandelen herstructurering binnen het concern heeft Marle kosten gemaakt.

De btw hierop is volledig verrekend. Bij het HvJ lag de vraag voor of dit terecht was. In dat kader moest allereerst worden vastgesteld of Marle

economische activiteiten heeft verricht. Het zuiver houden van aandelen, zonder inmenging,

kwalificeert namelijk niet als een economische activiteit en valt dus buiten de btw ([zaak Polysar, C-60/90, ECLI:EU:C:1991:268](#)).

Het houden van aandelen mét inmenging, mits tegen vergoeding, valt echter wel binnen de btw. Op basis van

eerder gewezen zaken ([Cibo C-16/00, ECLI:EU:C:2001:495](#) en [Portugal Telecom C-496/11, ECLI:EU:C:2012:557](#)) werd

aangenomen dat inmenging doorgaans moet bestaan uit administratieve, commerciële,

financiële, en/of IT-achtige dienstverlening. Het Hof stelt in de zaak Marle vast dat inmenging in

het beheer álle door de holding ten behoeve van haar dochteronderneming verrichte handelingen

bestrijkt voor zover die een economische activiteit in de zin van de Btw-richtlijn opleveren.

Verhuur van een bedrijfspand is ook een

economische activiteit en kwalificeert derhalve als inmenging in het beheer van de deelneming.

De tweede vraag ziet op het btw-aftrekrecht ter zake van kosten die samenhangen met de aandelen aan- en verkoop. Kan Marle die btw

volledig verrekenen gegeven het feit dat niet aan alle deelnemingen panden werden verhuurd en er dus slechts gedeeltelijk economische

activiteiten werden verricht?

Het HvJ oordeelt dat niet alle btw kan worden teruggevraagd. Onder verwijzing naar de

gevoegde arresten van 16 juli 2015, [Larentia en Minerva \(C-108/14, en C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496\)](#), stelt het HvJ vast dat,

voor zover de kosten direct kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten,

deze deel uitmaken van de algemene ondernemingskosten waarvoor in beginsel een

volledig btw-aftrekrecht geldt. Echter btw kan niet worden teruggevraagd op kosten welke zien

op de niet economische activiteiten. Hoe de kosten moeten worden gesplitst valt niet in de

Richtlijn te lezen en het HvJ laat het aan de nationale rechter om hiervoor een juiste

verdeelsleutel vast te stellen. Daarbij zijn omzetverhoudingen (dividend versus verhuur)

volgens het HvJ geen juiste verdeelsleutel. Er moet een andere maatstaf worden gehanteerd

die aansluit bij het feitelijke gebruik van de ingekochte diensten.

Kijkend naar de Nederlandse regels bevestigt Marle de visie van de Staatsecretaris

opgenomen onder punt 2 van het Besluit [CPP/2004/1709M](#) aangaande het verrichten van

economische activiteiten bij aandelenverkoop. De praktijk worstelt heden ten dage nog steeds

met de vraag hoe om te gaan met het aftrekrecht bij economische en niet economische activiteiten. Er is hiervoor nationale jurisprudentie beschikbaar maar deze is nogal feitelijk van aard. Het maken van praktische afspraken met de inspectie lijkt mij dan ook een goed advies.

Het vermelden waard zijn de nog lopende zaken [Ryanair C-249/17, ECLI:EU:C:2018:301](#) en [C&D Foods C-502/17, ECLI:EU:C:2018:676](#), waarin de AG Kokott aanwijzingen geeft hoe het aftrekrecht bepaald kan worden bij een (mislukte) aandelenkoop door een operationele onderneming (Ryanair; niet zijnde een holding) en bij een (mislukte) aandelenverkoop door een holding (C&D Foods).

In de zaak Ryanair stelt de AG een functionele benadering voor waarbij het aftrekrecht wordt benaderd vanuit het verband tussen de operationele hoofdactiviteit en de aandelenverwerving. Er is in die zaak door de AG tot volledige aftrek geconcludeerd. Inmiddels is er door het Hof van Justitie in de zaak Ryanair arrest gewezen ([ECLI:EU:C:2018:834](#)), [waarbij de conclusie van de AG is gevolgd](#).

Rick Franke zal hier in het volgende nummer van de Btw Update nader op in gaan.

In de zaak C&D Foods is de AG van mening dat een holding geen recht op aftrek heeft wanneer zij kosten maakt die in direct in verband staan met een voorgenomen aandelenverkoop waarvan vaststaat dat deze is vrijgesteld van btw. Een eventueel verder verwijderd verband met de algemene economische activiteit biedt geen soelaas voor volledige aftrek. We wachten

de uitspraak van het HvJ in de zaak C&D Foods af en hopen dat het Ministerie van Financiën met voor de praktijk hanteerbare richtlijnen komt voor zowel holdings als operationele ondernemingen.

Hugo Dams RB

ELEKTRONISCHE DIENSTEN

ELEKTRONISCHE DIENSTEN: HOE WERKT HET?

Op Prinsjesdag is een wetsvoorstel gelanceerd dat ziet op de implementatie van de Richtlijn Elektronische Handel (REH). Deze Richtlijn bevat vereenvoudigingsmaatregelen voor het vaststellen van de plaats van elektronische diensten.

Hoofddregel

De plaats van elektronische diensten die worden verricht aan niet-ondernemers (B2C), is de plaats waar deze niet-ondernemer woont of is gevestigd. Het gaat daarbij om diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn, slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht. Voorbeelden hiervan zijn de levering van software en het ontwikkelen en onderhouden van websites.

Voor het vaststellen van de plaats van deze diensten, gelden bewijsvermoedens.

Elektronische diensten:

- die worden verricht op een plaats waar de afnemer fysiek aanwezig moet zijn om de diensten te ontvangen: de plaats waar de afnemer fysiek aanwezig is. Een voorbeeld hiervan is een hotel dat een gast toegang geeft tot het internet;
- die worden verricht via een vaste lijn van de afnemer: de plaats waar de vaste lijn is geïnstalleerd;
- die worden afgenomen via mobiele netwerken: het land dat wordt aangeduid met de mobiele landencode van de simkaart die wordt gebruikt bij het afnemen van de dienst;
- waarvoor het gebruik van een decoder of soortgelijk toestel of een viewing card is vereist: de plaats waar die decoder of soortgelijk toestel zich bevindt of de plaats waar de viewing card naartoe is gezonden met het oog op het gebruik aldaar.

Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst kan dit bewijsvermoeden weerleggen op grond van drie niet-tegenstrijdige bewijsstukken. Indien geen bewijsvermoeden geldt, zal de ondernemer aan de hand van twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken moeten aantonen waar zijn afnemer woont of is gevestigd.

Bewijsstukken

De volgende gegevens kunnen daarbij dienen als bewijsstukken:

- het factuuradres van de afnemer;
- het IP-adres of een andere methode voor het bepalen van de geografische locatie;
- bankgegevens, zoals de plaats waar de voor de betaling gebruikte bankrekening

wordt aangehouden of het factuuradres van de afnemer waarover de bank beschikt;

- de mobiele landencode van het IMSI-nummer dat is opgeslagen op de door de afnemer gebruikte simkaart;
- de plaats van de vaste lijn van de afnemer langs welke de dienst voor hem wordt verricht;
- andere zakelijke relevante gegevens (unieke betalingssystemen in een lidstaat, zelfcertificering door de afnemer, aankoopgeschiedenis van de consument, cadeaukaarten en documentatie van derden die betalingsdiensten aanbieden).

Moss

Ondernemers die deze elektronische diensten verrichten aan in andere lidstaten woonachtige B2C-afnemers, mogen de in deze landen verschuldigde btw aangeven en afdragen via de Mini One Stop Shop-regeling (MOSS). De Moss voorkomt dat een afnemer zich in meerdere landen moet registreren.

Nieuwe regeling

Voor ondernemers met een klein bedrag aan omzet van elektronische diensten is het lastig om de ingewikkelde bewijsregels en MOSS toe te passen. In Europees verband is daarom een Richtlijn (REH) aangenomen waarbij pas bij overschrijding van een drempelbedrag btw in de andere lidstaten is verschuldigd. Dit drempelbedrag bedraagt € 10.000 voor alle elektronische diensten gezamenlijk die binnen de EU worden verricht op basis van B2C. Tot dat drempelbedrag is de ondernemer slechts in zijn eigen land btw verschuldigd over de omzet

van elektronische diensten. Dit richtlijnvoorstel is in het Belastingplan 2019 opgenomen. Vanaf het moment dat het drempelbedrag wordt overschreden in enig jaar moet de dienstverlener weer volgens de hoofdregel btw aangeven en afdragen in het land van de afnemer of gebruik maken van MOSS. Ondernemers hoeven echter geen drempelbedrag toe te passen. Zij mogen ook kiezen om de btw in het land van de B2C-afnemer te voldoen. Dit kan aantrekkelijk zijn als in dat land een lager tarief van toepassing is. De Belastingdienst heeft hier inmiddels een [formulier](#) voor beschikbaar gesteld. Het is overigens maar de vraag of dit eventuele btw-voordeel opweegt tegen de extra administratieve lasten.

Lucas Blom RB

KLEINE ONDERNEMERSREGELING

WET MODERNISERING

KLEINE

ONDERNEMERSREGELING

Op 1 januari 2020 wordt de huidige kleine ondernemersregeling, hierna de KOR, vervangen door een vereenvoudigde vrijstellingsregeling. Op grond van deze vrijstellingsregeling is de in Nederland gevestigde ondernemer (c.q. vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde ondernemer) waarvan de omzet in Nederland in een jaar niet meer bedraagt dan € 20.000 ter zake van de door hem te verrichten leveringen en diensten – op verzoek - geen

omzetbelasting verschuldigd. De keuze moet vier weken voor aanvang van het tijdvak van ingang aan de inspecteur zijn bekend gemaakt. Aan een gemaakte keuze voor toepassing van de vrijstelling zit een ondernemer tenminste drie jaar vast.

In deze bijdrage ga ik kort in op de beweegredenen, de bepaling van de omzetgrens, de sfeerovergang en de voor- en nadelen van de nieuwe regeling. Het is bekend dat er al jarenlang wordt gestudeerd op een modernisering van de faciliteit van kleine ondernemers en het lijkt er nu dan van te komen.

Aan de modernisering liggen drie beweegredenen ten grondslag. De KOR in haar huidige vorm kent toch nog een aantal administratieve lasten. Het degressieve stelsel van de KOR leidt in combinatie met kwartaal aangiften tot een systeem van voorlopige - en definitieve teruggaven. Als er later correcties moeten plaatsvinden op “oude” jaren, leidt de KOR tot herberekeningen met bijkomende administratieve rompslomp. Ook leidt de KOR nog steeds tot toenemende uitvoeringskosten aan de zijde van de belastingdienst.

De huidige KOR kan, op grond van de beperkte beleidsvrijheid in de Btw-richtlijn, niet worden uitgebreid tot anderen dan natuurlijke personen of samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen. Ook kan aan de hoogte niet getoerd worden. Om deze nadelen het hoofd te bieden en de regeling ook open te stellen voor rechtspersonen zoals bv's, stichtingen en verenigingen, is een nieuwe vrijstellingsregeling noodzakelijk.

Als derde reden wordt aangevoerd dat de huidige KOR regeling ook toegankelijk is voor ondernemers waarvoor de regeling eigenlijk niet bedoeld is, zoals ondernemers met hoge omzetten, maar een laag bedrag aan verschuldigde btw. Vandaar dat in de nieuwe vrijstellingsregeling de hoogte van de omzet een rol speelt en niet het saldo van de afdracht. Maar met welke omzet moet de ondernemer dan rekening houden bij het bepalen van de omzetgrens? Allereerst wordt opgemerkt dat de regeling niet van toepassing is op de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen. Eveneens vindt de vrijstellingsregeling geen toepassing op de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, alsmede roerende zaken, die de ondernemer heeft gebruikt in zijn bedrijf: de zogenoemde investeringsgoederen. Bij het bepalen van de omzetgrens van € 20.000 moet allereerst worden gekeken naar de volledig in Nederland belaste omzet van de ondernemer – ongeacht de vraag welk tarief toepasselijk is. Ook de omzet waarbij de heffing is verlegd naar de afnemer moet worden meegeteld. Ook enkele vrijgestelde prestaties van artikel 11 Wet OB moeten bij de omzet worden geteld. Het betreft hier de levering en verhuur van onroerende goederen en de zogenoemde financiële diensten (betaalverkeer, de handel in effecten, kredietverlening en verzekeringen). De omzet behaald bij levering van in het eigen bedrijf gebruikte onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, telt echter weer niet mee. Bij goederen en diensten waar gewerkt

wordt met een margeregeling of een reisbureauregeling, telt alleen de winstmarge mee als omzet. Verder moet nog rekening worden gehouden met enkele specifieke omzetten in het kader van verhuisboedel en reizigersbagage alsmede de omzet behaald met goederen ten behoeve van de menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de EU, waarvoor op verzoek teruggaaf van btw wordt verleend. Omzet behaald met andere vrijgestelde leveringen en diensten wordt niet meegeteld.

Als de ondernemer gebruik maakt van de vrijstelling kan de ondernemer geconfronteerd worden met herziening, als zijn omzet boven de omzetgrens van € 20.000 uitkomt. Wel wordt in de herzieningsregeling een ondergrens ingebouwd. Op grond daarvan blijft herziening achterwege als de btw, welke op basis van de voor dat jaar geldende gegevens voor aftrek in aanmerking komt, niet meer dan 10% verschilt van de in aftrek genomen btw. Tevens blijft bij een sfeerovergang herziening tot een bedrag van € 500 achterwege. Een handreiking aan de zonnepanelen eigenaren!

De voorgestelde vrijstellingsregeling is naar mijn mening een gemiste kans. Wil de overheid tot een vermindering van de werkdruk komen, dan had gekeken moeten worden of de vrijstelling meer dwingend van aard kan zijn. Een groot aantal gevallen, waarbij uitsluitend het aftrekrecht van belang is, zou dan bijvoorbeeld uitgesloten kunnen worden van het ondernemerschap. Daarnaast is er – weliswaar richtlijnconform – toch wel een erg omslachtige

manier nodig om te bepalen in hoeverre de omzetgrens – al dan niet – is overschreden.

Ad Fruijtjer RB

AFTREKRECHT

DE JOKER

In het kaartspel is er altijd één bijzondere kaart, de joker.

Belanghebbende houdt zich bezig met het uitgeven, distribueren en afwickelen van een tegoedkaart (plastic kaart op pinpasformaat voorzien van een chip waarop een tegoed kan worden geboekt). Belanghebbende sluit overeenkomsten met distributeurs voor de verspreiding van de kaarten. Klanten kunnen de kaart bij de distributeur kopen en daarop een tegoed laten boeken, de distributeur ontvangt 6,5% van het bijgeschreven tegoed als zijn vergoeding, het saldo wordt naar belanghebbende overgemaakt.

De kaart kan bijvoorbeeld worden gebruikt voor de aankoop van muziek- en filmmateriaal bij aangesloten detaillisten. Belanghebbende betaalt aan de detaillisten uit, onder inhouding van 7,5% provisie. Belanghebbende heeft geen btw in rekening gebracht over de ontvangen provisie. Belanghebbende heeft alle btw op haar kosten teruggevorderd. De Belastingdienst heeft de teruggevorderde btw nageheven.

Rechtbank Noord Holland (zaken HAA 15/4547 t/m 15/4551; [ECLI:NL:RBNHO:2017:4610](#)) heeft op 17 juni 2017 beslist dat belanghebbende handelingen betreffende andere

handelspapieren verricht (art 135-1-d RL) en dat deze zijn vrijgesteld van btw-heffing. De naheffing van de in aftrek gebrachte btw bleef in stand.

Belanghebbende is in hoger beroep gegaan, Gerechtshof Amsterdam heeft op 4 september 2018 (zaaknr. 17/00336 t/m 17/00340; [ECLI:NL:GHAMS:2018:3295](#)) beslist dat sprake is van één (samengestelde) prestatie die belast is en dus met recht op aftrek van de betaalde btw. De naheffing is daarom vernietigd.

Het Hof constateert dat sprake is van een samenstel van meerdere prestaties: enerzijds het vervaardigen, verspreiden en laten opwaarderen van de kaart en anderzijds de financiële afwikkeling (ontvangen gelden voor het opwaarderen en uitbetaalde gelden in verband met de bestedingen). Belanghebbende ontvangt van de detaillist (bij inwisseling) een provisie van 7,5%. Deze provisie is voor een zeer groot deel (6,5%, meer dan 85%) bestemd ter dekking van de kosten van belanghebbende voor de vervaardiging, verspreiding en het laten opwaarderen van de kaart. Het saldo van de betaalde provisie (6,5%) en de ontvangen provisie (7,5%) is dus feitelijk de vergoeding voor de totale prestatie van belanghebbende in het kader van de financiële afwikkeling.

Op grond van Levob (HvJ 27 oktober 2005, zaaknummer C-41/04; [ECLI:EU:C:2005:649](#)) moet, wanneer een handeling uit meerdere elementen bestaat, rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt. Er is sprake van één prestatie als één element de hoofddienst is en het andere element “ondergeschikt” is, of als de

elementen nauw verweven zijn, waardoor objectief sprake is van één prestatie.

Weliswaar zullen de beschreven prestaties in beginsel afzonderlijk kunnen worden verricht maar de gemiddelde detaillist zal juist de gehele combinatie willen teneinde zijn omzet te bevorderen. Daarom zijn de verschillende elementen onlosmakelijk met elkaar verbonden en moeten deze feitelijk op een gelijk niveau worden geplaatst. Beide elementen zijn noodzakelijk voor de prestatie als geheel, daarom is sprake van één ondeelbare prestatie.

Voor deze samengestelde prestatie moet allereerst worden beoordeeld of deze onder een vrijstelling van artikel 135.1.d.van de Btw-richtlijn kan vallen. Daarbij moet rekening worden gehouden met het feit dat vrijstellingen, als afwijking van de hoofdregel, strikt moeten worden uitgelegd. Omdat de dienst als geheel in aanmerking moet worden genomen en die dienst meer omvat dan de financiële afwikkeling van de kaart, kan deze reeds om die reden niet zijn vrijgesteld op grond van artikel 135.1.d van de Btw-richtlijn.

Ten overvloede merkt het Hof op dat ook indien het element van de financiële afwikkeling wel afzonderlijk in aanmerking genomen zou kunnen worden, de vrijstelling toch niet kan worden toegepast. Hetgeen belanghebbende doet is namelijk niet de overschrijving van de ene financiële rekening naar de andere (vrijgesteld), maar slechts de handelingen die aan die overschrijving vooraf gaan (belast).

De joker van het Hof: er is sprake van een samengestelde prestatie die niet kan worden

aangemerkt als een vrijgestelde prestatie in de zin van artikel 135.1.d van de Btw-richtlijn. De prestatie is belast, waardoor belanghebbende heeft recht op aftrek van voorbelasting. De naheffing wordt dan ook vernietigd.

Merkwaardig in de hele procedure is overigens,, dat de inspecteur hier niet is gegaan voor interne compensatie. Er was namelijk wel aftrek geclaimd, maar geen omzetbelasting afgedragen over de provisie. Dat had met een beroep op interne compensatie natuurlijk gecorrigeerd kunnen worden.

Harry Hendriks RB

VASTGOED

LEVERING HERBOUWD PAND BELAST MET BTW OF OVERDRACHTS- BELASTING?

Ondernemers die btw belaste prestaties verrichten, kopen graag onroerend goed met btw. De reden daarvoor is dat zij dan onder voorwaarden gebruik kunnen maken van de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Deze vrijstelling geldt echter alleen als er sprake is van een levering waarbij van rechtswege btw verschuldigd is. Een zogeheten optie belaste levering leidt dus niet tot toepassing van bovengenoemde vrijstelling in de overdrachtsbelasting.

In de praktijk gaat de discussie daarom vaak over de vraag of er bij levering van onroerend

goed sprake is van een levering die van rechtswege met btw belast is. Zo ook in de onderstaande zaak, waarvan de feiten als volgt lagen.

Een bv had begin 2007 een koopovereenkomst gesloten met betrekking tot een onroerende zaak, bestaande uit een perceel grond met daarop een bedrijfspand. In de oorspronkelijke koopovereenkomst was er nog vanuit gegaan, dat de levering niet met btw belast zou zijn. In een aanvulling werd opgenomen dat de verkoper eraan mee zou werken dat het verkochte voor rekening van de koper geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt ten behoeve van de te realiseren nieuwbouw voordat de juridische levering zou plaatsvinden. De verkoper zou ook meewerken aan het verkrijgen van een sloopvergunning voor het slopen van het bedrijfspand en een bouwvergunning voor nieuwbouw. Aan de koper werd op 21 juni 2007 een bouwvergunning verleend, en aan de verkoper op 27 juli 2007 een sloopvergunning. De sloopwerkzaamheden begonnen in augustus 2007.

In de akte van levering van 1 oktober 2007 was onder meer vermeld dat de verkoper aan belanghebbende leverde “een perceel bouwterrein bestemd voor de bouw van een winkelpand met aanbehoren” en dat “het verkochte (...) door de verkopende partij was gesloopt ten behoeve van de nieuwbouw”. In die akte stelden partijen zich op het standpunt, dat ter zake van de levering van rechtswege omzetbelasting verschuldigd was en hierom werd er een beroep gedaan op de samenloopvrijstelling.

Ten tijde van de levering op 1 oktober 2007 was het bedrijfspand gesloopt met uitzondering van het in de nieuwbouw te integreren gedeelte van de oude voorgevel. Ook was de fundering voor de nieuwbouw aangebracht.

Het [Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden \(ECLI:NL:GHARL:2016:6243\)](#) vond, dat de werkzaamheden aan het pand dermate ingrijpend waren geweest dat de constructie van het gebouw zodanig was aangetast dat bouwkundig sprake was van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw (“in wezen nieuwbouw”). De Staatssecretaris ging in cassatie.

De [Hoge Raad \(ECLI:NL:HR:2018:1866\)](#) stelde, dat de levering van een onroerende zaak van rechtswege aan de heffing van btw is onderworpen, als de macht om als eigenaar over een gebouw of een gedeelte van een gebouw te beschikken, wordt overgedragen vóór, óp of uiterlijk twee jaren ná het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan. Ook de levering van een bouwterrein is van rechtswege met omzetbelasting belast.

De beantwoording van de vraag of de levering van een onroerende zaak valt onder artikel 11, lid 1, letter a, gelezen in samenhang met artikel 11, lid 3 respectievelijk lid 4, van de Wet OB, moet echter niet alleen geschieden aan de hand van de contractuele bepalingen (vgl. [HvJ 20 juni 2013, Paul Newey, C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409](#), punten 42 en 43), maar ook aan de hand van de omstandigheden ter zake van de transactie voorafgaand aan en ten tijde van die handeling. Tot die omstandigheden behoort bijvoorbeeld ook de intentie van partijen,

door het Hof van Justitie ook wel aangeduid als wilsverklaring, met betrekking tot die transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens (vgl. [HvJ 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20](#), punt 35, en [HvJ 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V., C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461](#), punt 33).

In cassatie stond vast, dat het bedrijfspand op 1 oktober 2007 niet werd overgedragen vóór, óp of uiterlijk twee jaren ná het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan.

Aan de hand van feiten en omstandigheden moet echter worden vastgesteld of de door de verkoper verrichte levering van de onroerende zaak het oude bedrijfspand tot voorwerp heeft, dan wel betrekking heeft op een (gedeelte van een) gebouw dat wordt overgedragen vóór, óp of uiterlijk twee jaren ná het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan, of betrekking heeft op een bouwterrein. Daarbij is volgens de Hoge Raad niet doorslaggevend dat op enig moment na voltooiing van de ten tijde van de levering aangevangen werkzaamheden een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, Wet OB is voortgebracht. De beoordeling van hetgeen de verkoper voor de heffing van omzetbelasting als onroerende zaak aan de koper heeft geleverd, moet dus niet gebeuren aan de hand van het eindresultaat van alle op 1 oktober 2007 verrichte en nog te verrichten werkzaamheden aan het oude bedrijfspand en de nieuwbouw.

Indien na verwijzing komt vast te staan dat de sloop- en verbouwingswerkzaamheden die zijn

verricht tot op het tijdstip van de levering op 1 oktober 2007 behoren tot de door de verkoper jegens de koper overeengekomen prestatie, dan is de conclusie volgens de Hoge Raad dat op het tijdstip van de levering het oude bedrijfspand nagenoeg geheel was gesloopt en in deze staat op geen enkele wijze meer als (bedrijfs)pand was te gebruiken. Anders dan het geval was in de zaak die heeft geleid tot het [arrest van de Hoge Raad van 7 maart 2003, nr. 37525, ECLI:NL:HR:2003:AE9405](#), is in dit geval namelijk na de sloop geen bebouwing overgebleven die de functie van gebouw nog enigszins kon vervullen. Het op 1 oktober 2007 aan belanghebbende geleverde, vast met de grond verbonden (bouw)werk kan dan ook uitsluitend dienen als basis voor een (nieuw) te vervaardigen onroerende zaak. Onder die omstandigheden is er sprake van een levering die is uitgezonderd van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet OB en dus van rechtswege belast met omzetbelasting.

Dick Roemeling RB

COLOFON

REDACTIE:

MR. DICK ROEMELING RB (HOOFDREDACTEUR)

MR. RICK FRANKE LL.M. RB

MR. AD FRUIJTIER RB

HARRY HENDRIKS RB

MR. LUCAS BLOM AA RB

HUGO DAMS RB

Btw Update is een uitgave van de specialistengroep Btw voor het Register Belastingadviseurs en verschijnt 10x per jaar op het RB-plaza. Voor vragen of meer informatie kunt u contact opnemen met het RB via communicatie@rb.nl.

De informatie in Btw Update heeft een signalerend karakter, is niet bedoeld als advies en de ontvanger/gebruiker kan hieraan geen rechten ontleen. Ondanks de zorgvuldige samenstelling van de inhoud van Btw Update kunnen het RB en de betrokken btw-specialisten geen enkele aansprakelijkheid aanvaarden voor schade, direct of indirect, als gevolg van eventuele fouten, vergissingen of onvolledigheden van de aangeboden informatie.

Btw Update kan verwijzen naar andere websites of andere bronnen. Het RB heeft geen controle of zeggenschap over zulke andere websites en bronnen en is niet verantwoordelijk of aansprakelijk voor de beschikbaarheid, de inhoud en de veiligheid daarvan, noch voor eventuele inbreuken op auteursrechten of andere intellectuele eigendomsrechten via zulke websites of bronnen. Het is de ontvanger/gebruiker van Btw Update niet toegestaan deze te vermenigvuldigen, te distribueren, te verspreiden of tegen vergoeding beschikbaar te stellen aan derden, zonder uitdrukkelijke, schriftelijke toestemming van het RB.