

**Btw Update
2018**

Nr. 07

INHOUD

Te laat bezwaar toch niet-ontvankelijk.....	2
Douane en tijdstip verschuldigdheid	4
Suppletieaangifte btw: opmerkelijke jurisprudentie.....	5
Commissaris: een (van de) Steen op de maag..	8
HvJ C-459/17 en 460/17; SGI/Valeriane; materiële voorwaarden voor btw-aftrek	9
Sale en lease-back toch voortzetting van een onderneming	11

ADMINISTRATIEVE VERPLICHTINGEN

TE LAAT BEZWAAR TOCH NIET-ONTVANKELIJK

De uitleg van de medische vrijstelling is gewijzigd in het besluit van 29 maart 2016, nr. BLKB 2016/433M. Voor de praktijk is het belangrijkste dat deze vrijstelling met terugwerkende kracht tot 27 maart 2015 onder voorwaarden ook openstaat voor niet-Wet BIG-beroepsbeoefenaren en voor Wet BIG-beroepsbeoefenaren die buiten hun deskundigheidsgebied handelen. Wet BIG verwijst hier naar de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg.

De belangrijkste voorwaarde voor de vrijstelling is dat de hierboven bedoelde beroepsbeoefenaren dezelfde kwaliteit leveren als een Wet-BIG-beroepsbeoefenaar die binnen zijn deskundigheidsgebied handelt. In paragraaf 4.1 van het besluit staat omschreven onder welke voorwaarden er vanuit kan worden gegaan dat eenzelfde kwaliteitsniveau wordt geleverd.

Het besluit is de uitkomst van diverse procedures waarin de rechters een ruimere toepassing aan de medische vrijstelling hebben gegeven dan de wetgever aanvankelijk voor ogen stond. Zo besliste de Hoge Raad op 27 maart 2015 ([nr. 13/02667](#), [ECLI:NL:HR:2015:744](#)), dat de door een paranormaal therapeut uitgevoerde behandelingen in de vorm van gesprekstherapieën en/of magnetiseren van personen met geestelijke en/of lichamelijke klachten, waren vrijgesteld van omzetbelasting.

Hof 's-Hertogenbosch verklaarde op 11 september 2015 ([ECLI:NL:GHSHE:2015:3527](#)), de medische vrijstelling ook van toepassing op de acupunctuurbehandelingen van een arts/acupuncturist.

De hele discussie omtrent de reikwijdte van de medische vrijstelling voor behandelaars in de complementaire gezondheidszorg was een gevolg van twee ontwikkelingen. De eerste was het gecombineerde arrest Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen van het Europese Hof van Justitie van 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, [ECLI:EU:C:2005:809](#). In dat arrest gaf het Hof van Justitie duidelijk aan dat toepassing van de medische vrijstelling ook openstaat voor medische beroepsbeoefenaren die een gelijkwaardig kwaliteitsniveau leveren.

De tweede ontwikkeling was de drastische inperking van de toepassing van de medische vrijstelling door het ministerie in het besluit van 14 mei 2013, nr. BLKB2013/810M. Naar aanleiding van deze inperking zijn er diverse procedures gevoerd over de vraag of het besluit wel in overeenstemming was met het genoemde arrest Solleveld. Vaak ging het initiatief voor het voeren van deze procedures uit van brancheverenigingen voor behandelaars in de complementaire gezondheidszorg. Doorgaans sloot de branchevereniging hiervoor een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst. In de praktijk leidde dit ertoe dat veel van de aangesloten leden meenden dat zij zelf geen bezwaar meer hoefden te maken tegen de op aangifte voldane omzetbelasting. Vaak was het echter in de vaststellingsovereenkomst met de

Belastingdienst zo geregeld, dat de individuele leden toch zelf telkens bezwaar moesten blijven maken. De Rechtbank Den Haag ([ECLI:NL:RBDHA:2018:5494](#)) is onlangs een acupuncturist te hulp geschoten, die in een situatie verkeerde zoals hiervoor genoemd. Hij had vanaf het eerste tot en met het derde kwartaal van 2013 telkens tijdig bezwaar gemaakt tegen de eigen aangifte omzetbelasting. De acupuncturist was lid van de Nederlandse Vereniging voor Acupunctuur (NVA) en had zich aangesloten bij de vaststellingsovereenkomst tussen de NVA en de Belastingdienst. In verband met het overleg tussen de NVA en de Belastingdienst over een aantal proefprocedures en de later tot stand gekomen vaststellingsovereenkomst, dacht de acupuncturist, dat hij vanaf 1 januari 2014 geen bezwaar meer hoefde te maken. Hij stelde dat ook de inspecteur die destijds zijn aangiften behandelde zich uitdrukkelijk in die zin had uitgelaten. Toen de acupuncturist echter op grond van uitlatingen van de NVA begreep dat dit standpunt niet juist was, hervatte hij weer het zelf indienen van bezwaarschriften. Deze combinatie van omstandigheden maakt volgens Rechtbank Den Haag dat er sprake was van een verschoonbare termijnoverschrijding. De acupuncturist kon en mocht menen dat hij begin 2014 niet langer per kwartaal een bezwaarschrift in hoefde te dienen, omdat hij daarvoor al een aantal keren bezwaar had gemaakt. Dat betekent dat de niet-ontvankelijk verklaring van het eerst in 2017 ingediende bezwaar over het vierde kwartaal 2013 en het eerste kwartaal 2014 door de inspecteur achterwege had moeten blijven. Verder stond vast, dat de

acupuncturist op grond van het hierboven genoemde besluit recht had op teruggaaf van de ten onrechte betaalde omzetbelasting over deze kwartalen.

Het lijkt een achterhoedegevecht, omdat de uitbreiding van de medische vrijstelling inmiddels met terugwerkende kracht geldt voor de behandelaars in de complementaire gezondheidszorg, die een gelijkwaardig kwaliteitsniveau leveren. De uitspraak kan echter gezien worden als een steun in de rug voor de adviseurs die nu nog strijden tegen de niet-ontvankelijkverklaring van de in het verleden ingediende bezwaarschriften.

Dick Roemeling RB

ADMINISTRATIEVE VERPLICHTINGEN

DOUANE EN TIJDSTIP VERSCHULDIGDHEID

In de zaak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 25 mei 2018, [nr. 16/03893](#), [ECLI:NL:GHSHE:2018:2262](#), is belanghebbende in bezit van een vergunning douane-entrepot C (vergelijkbaar met het particuliere douane-entrepot in het nieuwe Douanewetboek van de Unie). Op 24 januari 2013 is door belanghebbende een vermissing van een partij nikkel a 200.000 kg geconstateerd en is hiervan melding gemaakt bij de douane. Naar aanleiding hiervan heeft de inspecteur aan belanghebbende in mei 2017 een uitnodiging tot betaling van de verschuldigde omzetbelasting van € 557.946 uitgereikt. In geschil is of

belanghebbende deze zogenoemde invoer-btw als voorbelasting in aftrek mag brengen.

Op welk moment is btw verschuldigd?

Er bestaat tussen partijen geen verschil van mening over de verschuldigheid van de btw. Belanghebbende stelt echter dat het moment van verschuldigheid zich eerst voordoet in het tijdvak van mei 2013, terwijl de inspecteur meent dat de verschuldigheid is ontstaan in het laatste kwartaal van 2012 en uiterlijk in januari 2013. Volgens artikel 71, lid 2 van de Btw-richtlijn moet voor de btw worden aangesloten bij de bepalingen inzake invoerrechten, zelfs in gevallen -zoals in deze zaak- waarin geen invoerrechten zijn verschuldigd.

Het is vaste rechtspraak dat diefstal van goederen die onder een douaneregeling zijn geplaatst als onttrekking aan die regeling worden aangemerkt. Als onttrekking aan het douanetoezicht wordt aangemerkt 'elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controle niet kan uitvoeren' (HvJ EG 1 februari 2001, D. Wandel GmbH, C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69, punt 47, en 11 juli 2002, C-371/99, Liberexim B.V., ECLI:EU:C:2002:433, punt 57). Dit betekent dat iedere verwijdering uit een toegelaten opslagplaats van aan douanetoezicht onderworpen goederen zonder toestemming van de bevoegde douaneautoriteit, een onttrekking is.

De douaneschuld ontstaat daarom op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht

worden onttrokken, dus feitelijk op het moment waarop de diefstal heeft plaatsgevonden. De diefstal heeft plaatsgevonden in het laatste kwartaal van 2012 en uiterlijk in januari 2013, waardoor de btw-verschuldigdheid ook uiterlijk in het tijdvak januari 2013 valt. In dat tijdvak moet dan ook de aftrek van voorbelasting worden geclaimd. Het recht op aftrek ontstaat namelijk op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De claim van belanghebbende dat er recht op aftrek bestaat in het tijdvak mei 2013 wordt daarom door het Hof verworpen.

Commentaar

Voor een douane-entrepot zoals in de onderhavige zaak is de houder van de douane-entrepotvergunning ook altijd de houder van de regeling douane-entrepot en dus ook verantwoordelijk voor de opgeslagen goederen. Nu ingevolge artikel 203, derde lid, vierde gedachtestreepje van het Communautair Douanewetboek juncto artikel 22 van de Wet op de omzetbelasting 1968 eiseres degene is die de verplichtingen welke voortvloeien uit de douaneregeling douane-entrepot moet nakomen, is hij ook aan te merken als schuldenaar voor invoer-btw. Dit is het risico dat vergunninghouders van douane-entrepot lopen. De houder van de vergunning moet namelijk maatregelen treffen zodat de opgeslagen (niet-Unie)goederen niet aan het douanetoezicht worden onttrokken.

Omdat artikel 203, derde lid, vierde gedachtestreepje van het Communautair Douanewetboek meerdere schuldenaren aanwijst, zijn ze allemaal hoofdelijk aansprakelijk

voor de ontstane schuld. De houder loopt dus een flink risico als het douane-entrepot niet voldoende is beveiligd. Om in aanmerking te komen voor de vergunning douane-entrepot moet aan enkele strenge eisen worden voldaan. Maar op het moment dat deze is verkregen moet de houder nog steeds alert zijn om de verplichtingen die hieruit voortvloeien na te komen.

Ad Fruijtjer RB

ADMINISTRATIEVE VERPLICHTINGEN

SUPPLETIEAANGIFTE BTW: OPMERKELIJKE JURISPRUDENTIE

In artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting zijn voorwaarden opgenomen met betrekking tot het doen van een suppletieaangifte omzetbelasting (tekst per 1 januari 2012). Feitelijk komt het er op neer dat een ondernemer verplicht is een suppletieaangifte in te dienen op het moment dat deze constateert dat over een tijdvak van de afgelopen vijf jaar teveel of te weinig belasting op aangifte is afgedragen. De suppletie moet dan wel worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of kan weten dat de inspecteur bekend is met de betreffende onjuistheid of onvolledigheid. De suppletie moet dan ook zo spoedig mogelijk gedaan worden gedaan.

Het niet (tijdig) doen van de suppletie wordt aangemerkt als een overtreding, waarvoor een

vergrijpboete kan worden opgelegd. De inspecteur moet deze vergrijpboete uiterlijk opleggen binnen vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de suppletie betrekking heeft.

Artikel 15 UB is gebaseerd op en vormt een nadere uitwerking van artikel 10a AWR. Dit artikel bepaalt dat belastingplichtigen in bepaalde situaties verplicht zijn uit eigener beweging de Belastingdienst op de hoogte te stellen van onjuistheden of onvolledigheden in de eigen aangiften. Het niet voldoen aan deze inlichtingenverplichting leidt tot een vergrijp, waarvoor een boete opgelegd kan worden tot 100% van de hiermee gemoeide belasting.

In de afgelopen maanden is in de jurisprudentie een drietal zaken aan de orde geweest waar het gaat om het niet indienen van een suppletieaangifte.

De uitspraak [ECLI:NL:RBNNE:2018:2759](#) betreft een casus waarbij bij het opmaken van de jaarstukken 2011 is gebleken dat er te weinig btw was afgedragen. De ondernemer in casu dient echter geen suppletie in en verzaakt daarmee de informatieplicht van artikel 10a AWR. De inspecteur legt daarom een naheffingsaanslag op met twee boeten: een vergrijpboete op grond van artikel 67f AWR (25% in verband met het opzettelijk of grofschuldig niet tijdig betalen van de omzetbelasting) en een vergrijpboete op grond van artikel 10a AWR (50% in verband met het niet (tijdig) voldoen aan de informatieplicht). In de bezwaarfase zijn beide boeten reeds gehalveerd. Ter zitting laat de inspecteur de vergrijpboete op grond van artikel 67f ook nog

vervallen en verlaagt hij de boete voor het verzuimen van de informatieverplichting tot € 100. Artikel 15 Uitvoeringsbesluit OB 1968 geeft aan dat een belastingplichtige gehouden is om een suppletieaangifte te doen zodra hij constateert dat de ingediende aangiften onjuist of onvolledig zijn gedaan. Nu belastingplichtige over 2011 in het geheel geen aangifte heeft gedaan is echter ook geen sprake van een onjuist ingediende aangifte en kan het niet doen van een suppletieaangifte ook geen beboetbaar verzuim opleveren. Ook de boete van € 100 komt hiermee te vervallen.

De zaak [ECLI:NL:GHDHA:2018:1909](#) betreft een casus waarbij over de jaren 2006 t/m 2010 geen suppletieaangiften zijn ingediend. De inspecteur heft na met een vergrijpboete (artikel 67f AWR, te late betaling). Belanghebbende heeft een autohandel. De te weinig afgedragen btw betreft gedeeltelijk de reguliere btw, met daarnaast btw in verband met een correctie van de margeregeling. Het hof stelt dat de inspecteur voor toepassing van een vergrijpboete de aanwezigheid van opzet of grove schuld moet stellen en bewijzen, een en ander naar het tijdstip waarop de belasting moest worden voldaan. Het enkele feit dat na afloop van het jaar door de boekhouder van belanghebbende wordt vastgesteld dat nog belasting verschuldigd is, vormt echter geen bewijs voor het opzettelijk te weinig afdragen van btw over de belastingtijdvakken (maand/kwartaal). Daarbij kwam dat belanghebbende periodiek de administratieve stukken inleverde bij de boekhouder en deze hem meedeelde welke belasting verschuldigd was. Deze belasting werd vervolgens ook prompt door belanghebbende

afgedragen. Het hof vernietigt daarom de boete omdat de inspecteur onvoldoende heeft onderbouwd dat al op het moment van de voldoening op aangifte over de desbetreffende tijdvakken sprake was van (voorwaardelijke) opzet bij belanghebbende. Er was ook geen sprake van grove schuld.

De zaak [ECLI:NL:GHSHE:2018:2879](#) betreft een fraudezaak (2009 t/m 2016). Belanghebbende, transportondernemer, verkeert in financieel zwaar weer. Op aanraden van de accountant wordt besloten de aangiften omzetbelasting (opzettelijk) te laag in te dienen. De aangiften wordt gedaan door de accountant. Er wordt op een later tijdstip echter ook geen suppletieaangifte gedaan. Het hof stelt vast dat de oorspronkelijke aangiften opzettelijk onjuist zijn ingediend. Vanwege het feit dat de oorspronkelijke aangiften bewust te laag werden ingediend, was direct na het indienen van die aangifte al bekend dat er te weinig belasting was afgedragen. De suppletieplicht van artikel 10a AWR ontstaat dan ook direct na het indienen van die aangiften. Het niet doen van de suppletie is dus aan te merken als voorwaardelijke opzet. De directeur wordt als feitelijk leidinggevende beschouwd en wordt hiervoor strafrechtelijk vervolgd.

Het hof oordeelt echter dat in de parlementaire geschiedenis bij de invoering van artikel 10a AWR niets is vermeld over de mogelijkheid van strafvervolgning doch uitsluitend gesproken is over het aanmerken als beboetbaar feit. Door het indienen van een suppletieaangifte zou belanghebbende (verdachte) feitelijk de grondslag voor zijn strafbare handeling leveren en daarmee meewerken aan zijn eigen

veroordeling; daartoe kan belanghebbende niet verplicht worden anders zou het verbod op zelfincriminatie zijn betekenis verliezen.

In de onderhavige casus, waar de oorspronkelijke aangiften opzettelijk te laag zijn ingediend, is het hof dan ook van oordeel dat de artikelen 10a AWR en 15 UB OB in strijd zijn met het nemo-teneurbeginsel (verbod op zelfincriminatie). De bewezen verklaarde nalatigheid (niet doen van suppletieaangifte), levert in deze situatie dus geen strafbaar feit op. Belanghebbende komt weg met betaling van de kale naheffingsaanslag zonder boete (deze was abusievelijk niet opgelegd). Wel werd de directeur voor het feitelijk leiding geven aan het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte veroordeeld tot een voorwaardelijke gevangenisstraf en een taakstraf.

Sinds 2012 is het indienen van een suppletieaangifte verplicht. Deze moet direct na het moment van bekend worden van de nog verschuldigde belasting worden gedaan. Wegens te late betaling kan wel een verzuimboete (maximaal 10%, echter lager op grond van Besluit bestuurlijke boeten) worden opgelegd (artikel 67c AWR). Als de eerder ingediende aangiften opzettelijk onjuist zijn ingediend zal de bestuurlijke boete bij een vrijwillige suppletie dus ook maximaal 10% bedragen. Als de inspecteur het vergrijp "op het spoor is" en opzet of grove schuld kan bewijzen, dan kan ook een vergrijpboete worden opgelegd op grond van artikel 67f AWR. Belanghebbende kan echter niet worden verplicht een suppletieaangifte te doen omdat hij hiermee zou meewerken aan zijn eigen veroordeling. Naar mijn mening betekent dit dan dat geen

naheffingsaanslag met vergrijpboete kan worden opgelegd over een heel kalenderjaar, maar dat moet worden teruggegrepen naar de individueel ingediende aangiften. De inspecteur zal dan per aangifte het bewijs moeten leveren dat deze opzettelijk te laag zijn vastgesteld en zal op basis daarvan, per aangiftetijdvak, een naheffingsaanslag met toepassing van een vergrijpboete moeten opleggen.

Harry Hendriks RB

ADMINISTRATIEVE VERPLICHTINGEN

COMMISSARIS: EEN (VAN DE) STEEN OP DE MAAG

Vanaf 1 januari 2013 zijn alle commissarissen btw-ondernemer als zij een vergoeding ontvangen voor hun werkzaamheden. Ditzelfde geldt voor bestuurders en toezichthouders die niet op basis van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden verrichten. Hierbij is niet van belang hoeveel commissariaten, bestuurs- en of toezichthoudersrollen worden vervuld. Slechts in de situatie dat sprake is van een (zuivere) onkosten- of symbolische vergoeding, is er geen sprake van btw-ondernemerschap. De wijziging per 1 januari 2013 was het gevolg van een verzoek van de Europese Commissie.

Toch was het sinds 2013 niet onomstreden dat de commissaris altijd btw-ondernemer was. Reeds ten tijde van de zaak Van der Steen was deze discussie er al ([HvJ 18 oktober 2007, nr. C-355/06, Van der Steen, ECLI:EU:C:2007:615](#)). Uiteindelijk was het wachten tot dat iemand hierover ging procederen. Dit betrof uiteindelijk

een lid van de Raad van Commissarissen van een stichting. Deze persoon had verder geen nevenfuncties. Uiteindelijk kwam deze persoon bij het Hof Den Bosch terecht (Hof 's-Hertogenbosch, 21-06-2018, nr. 16/03573, [ECLI:NL:GHSHE:2018:2685](#)). Hof Den Bosch oordeelt allereerst dat de betreffende persoon een economische activiteit verricht. Zij twijfelt echter of deze persoon (voldoende) zelfstandig handelt. Een btw-ondernemer moet immers zelfstandig handelen. Iemand is niet zelfstandig (en valt dus buiten de btw) als hij met zijn werkgever een arbeidsovereenkomst is aangegaan of enige andere juridische band heeft waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Het Hof komt dan ook op de vraag hoe de Nederlandse definitie van de arbeidsovereenkomst past binnen het Europese btw-stelsel. Het btw-stelsel kent immers zijn eigen definities. Het lijkt mij niet ter discussie staan dat een commissaris niet een arbeidsovereenkomst heeft gesloten. De vraag is echter of de commissaris niet een andere juridische band heeft gesloten waaruit een zekere mate van ondergeschiktheid blijkt. Van ondergeschiktheid is volgens het HvJ geen sprake als een persoon op eigen naam, voor eigen rekening en risico handelt ([HvJ 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46](#)).

Het is ook duidelijk dat de commissaris niet zelf de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden bepaalt. Hij staat hiermee in ondergeschiktheid tot de Raad van Commissarissen, dan wel de Vergadering van Aandeelhouders. Deze partijen

stellen immers de beloning vast. De commissaris moet echter binnen deze Raad onafhankelijk en kritisch opereren ten opzichte van de andere leden en het bestuur van de entiteit. Dit wijst weer net niet op ondergeschiktheid. Het is dan ook de vraag of van zelfstandigheid sprake is bij ondergeschiktheid van handelen en arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden (cumulatieve voorwaarde) en of één van beide elementen (handelen, arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden) prevaleert boven het andere element of dat de elementen aanwijzingen zijn voor ondergeschiktheid. Dat het Hof den Bosch tot de conclusie komt dat prejudiciële vragen gewenst zijn, is dus niet verrassend. Voor de praktijk zijn de uitkomsten mede van belang omdat de traditionele arbeidsverhoudingen steeds meer verschuiven waardoor nieuwe vormen van arbeidsrelaties in beeld komen. Dat dit leidt tot allerlei civielrechtelijke en fiscale discussies is niet verrassend (vergelijk [Rb. Amsterdam 23-07-2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:5183](#) inzake arbeidsovereenkomst met Deliveroo).

Totdat het HvJ uitspraak heeft gedaan, is het raadzaam voor commissarissen, bestuurders en toezichthouders om bezwaar te maken tegen de aangifte btw die zij hebben ingediend. Dit geldt overigens slechts indien de entiteit waar de commissarissen, bestuurders en toezichthouders werkzaamheden voor verricht, geen recht op aftrek heeft van btw.

Er gloort voor de commissarissen, bestuurders en toezichthouders overigens nog een ander perspectief. Uitgaande dat het HvJ oordeelt dat een commissaris geen btw-ondernemer is, hoeft

een commissaris (e.d.) geen btw terug te betalen indien hij (als commissaris) btw heeft teruggevraagd op bedrijfsmiddelen voor het vervullen van zijn werkzaamheden. Hier komt wederom Van der Steen in beeld ([Hoge Raad, 14 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7242](#)).

Lucas Blom RB

AFTREKRECHT

HVJ C-459/17 EN 460/17; SGI/VALERIANE; MATERIËLE VOORWAARDEN VOOR BTW-AFTREK

Het HvJ behandelde in de Franse zaken [C-459/17 en C-460/17, ECLI:EU:C:2018:501](#) (hierna: 'SGI') een geschil over btw-aftrek op facturen waarvan aanstonds duidelijk was dat er geen belastbare prestatie tegenover stond. Wat was het geval? SGI had kapitaalgoederen aangeschaft welke waren bestemd voor met btw-belaste verhuur maar omdat de goederen niet waren geleverd weigerde de Franse fiscus de btw-aftrek op de aankoopfacturen. Het HvJ oordeelde dat de Richtlijn als volgt moet worden uitgelegd:

'..... dat het voor de ontzegging, aan de belastingplichtige voor wie een factuur is bestemd, van het recht op aftrek van de op deze factuur vermelde btw volstaat dat de Belastingdienst aantoont dat de handelingen

waarop die factuur betrekking heeft, niet daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.'

Het HvJ geeft in de SGI zaak verder aan dat goede, of kwade trouw van de ontvanger van de factuur niet ter zake doet. De inspecteur hoeft dus de bedoelingen van partijen niet na te gaan en kan wanneer niet is gepresteerd de btw-aftrek direct weigeren.

In Btw-update 2018/2 heb ik de conclusie van de AG in de zaak Kollross/Wirtl C-660/16 en C-661/16 (hierna: Kollross) becommentarieerd. Deze zaak ging over het recht op btw-aftrek op vooruitbetalingen voor prestaties waarvan later bleek dat deze niet werden verricht. Het HvJ oordeelde in de zaak [Kollross](#) (ECLI:EU:C:2018:372) op 31 mei 2018 dat het recht op aftrek bij vooruitbetaling niet kan worden ontzegd wanneer:

'.....mocht worden aangenomen dat die koper bekend was met alle relevante elementen van de toekomstige levering, zodat de levering van die goederen zeker leek. Een dergelijk recht zal evenwel aan die koper kunnen worden ontzegd indien op basis van objectieve gegevens vaststaat dat hij ten tijde van de vooruitbetaling wist of redelijkerwijs moest weten dat die levering onzeker was.'

Beide zaken zien in essentie op het aftrekrecht van ten onrechte berekende btw omdat (nadien) blijkt dat niet is gepresteerd. De vraag is hoe deze uitspraken zich tot elkaar verhouden en wat de impact is op de Nederlandse praktijk. In de zaak Kollross was op voorhand geen twijfel dat zou worden gepresteerd, ofschoon de levering uiteindelijk niet door ging. In SGI-zaak

wisten partijen bij facturering al dat niet zou worden geleverd.

In Kollross bestaat (aanvankelijk) wel recht op aftrek, in SGI niet. Aftrek in Kollross is gebonden aan goede trouw van de afnemer, goede trouw speelt in SGI geen rol. De aftrek kan volgens het HvJ in Kollross later worden gecorrigeerd op grond van de herziening/herrekening regels van artikel 184-186 van de Richtlijn.

Dit laatste lijkt echter in strijd met het beleidsbesluit van [10 oktober 2017](#) [BLKB2017/7366](#) waar in paragraaf 3.5.2 is opgenomen dat de fiscus zich bij ten onrechte berekende btw in eerste instantie zal wenden tot degene die de verschuldigdheid daarvan heeft opgeroepen (de leverancier). Pas in tweede instantie, als de leverancier de berekende btw niet voldoet en ook geen verhaal biedt, zal de inspecteur de afnemer aanspreken en aldaar de aftrek corrigeren wanneer deze onvoldoende zorgvuldig is geweest. Het Besluit lijkt op dit punt ruimhartiger dan het HvJ voorstaat in de zaak SGI.

Een aanvulling is hier echter op zijn plaats. Bij het ontbreken van een belastbare prestatie kan de leverancier volgens het HvJ de ten onrechte voldane btw terugvragen bij de fiscus ([C-35/05; ECLI:EU:C:2007:167, Reemtsma](#)). Herziening van aftrek vindt in een dergelijk geval plaats bij afnemer zodat de fiscus in ieder geval niets te kort komt. De afnemer zal zich vervolgens met een civiele vordering vanwege onverschuldigd betaalde btw tot de leverancier moeten wenden. Herziening van btw-aftrek bij de afnemer kan echter achterwege blijven wanneer naderhand blijkt dat deze civiele btw-vordering niet op de

leverancier kan worden verhaald, aldus het HvJ in de zaak Kollross. De vraag is hoe dit praktisch uitwerkt wanneer de fiscus reeds btw van de afnemer heeft nageheven.

Hugo Dams RB

VASTGOED

SALE EN LEASE-BACK TOCH VOORTZETTING VAN EEN ONDERNEMING

Een woningcorporatie die gespecialiseerd is in de verhuur van seniorenwoningen, laat een complex bouwen van ruim 100 woningen, alsmede een aantal parkeerplaatsen en bedrijfsunits. Alle onderdelen van het complex zijn bedoeld voor de verhuur. In februari 2011 wordt het geheel opgeleverd. Vanaf maart zijn de eerste woningen en bedrijfsunits ook daadwerkelijk verhuurd.

Ongetwijfeld vanuit de wens om de balanspositie te verbeteren, wordt het gehele complex op een later moment in 2011 voor een bedrag van ruim 20 miljoen euro verkocht aan een partij, die het gehele complex direct aan de woningcorporatie terug verhuurt. Daarbij is bepaald dat de woningcorporatie de verhuurovereenkomsten jegens de uiteindelijke huurders blijft voortzetten, en dat de kopende partij het complex alleen mag gebruiken om aan de woningcorporatie te verhuren (althans voor 25 jaar). Ook is een derdenbeding opgenomen waarin is bepaald dat de koper het complex alleen mag verkopen als ze dezelfde plichten oplegt aan zo'n derde-koper

als uit de overeenkomsten met de woningcorporatie voortvloeien.

In de koopovereenkomst wordt expliciet aangegeven dat geen btw in rekening zal worden gebracht, noch dat optie voor belaste levering plaats zal vinden. Bijzonder is dat daarbij geen reden wordt opgegeven voor het niet belast achten van de transactie. Immers, het complex is – of je het nu als compleet complex bekijkt of per individuele “unit” – minder dan twee jaar geleden in gebruik genomen. Dus in beginsel lijkt een belaste levering aan de orde. In de akte van levering is echter wel een ander, zeer helder standpunt ingenomen. Partijen zijn namelijk van mening dat de transactie valt onder artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968. De overdracht van een algemeenheid van goederen derhalve (in de praktijk ook wel als de overdracht van een onderneming aangeduid).

Eerst in 2016 komt de casus onder de aandacht van de Belastingdienst en neemt de inspecteur het standpunt in dat artikel 37d niet van toepassing is. Hij legt dan ook een naheffingsaanslag op (met een kleine boete maar een fors bedrag aan heffingsrente), waartegen de woningcorporatie bezwaar maakt. Uiteindelijk wordt de zaak aan de rechter voorgelegd. Rechtbank Den Haag ([5 juli 2018 SGR17/5502; ECLI:NL:RBDHA:2018:8124](#)) heeft daarbij beslist dat het gelijk aan de woningcorporatie was.

Wat was nu eigenlijk het belangrijkste strijdpunt? Om een beroep te kunnen doen op artikel 37d, moet de verkochte algemeenheid van goederen een zelfstandig te exploiteren (deel van een) onderneming zijn. Maar daarnaast is ook

noodzakelijk dat de koper de onderneming voortzet. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat de koper in dit geval weliswaar het complex ook ging verhuren (net als verkoper), maar nu aan een andere partij, te weten de verkoper. De verkoper bleef de facto de bestaande onderneming (verhuur van de units binnen het complex) drijven. Er was dus geen sprake van het voortzetten van de bestaande onderneming door de koper. Volgens de inspecteur is feitelijk een nieuwe activiteit gestart door de koper en de verkoper bleef de oude activiteit voortzetten.

De rechtbank legt de jurisprudentie van het EU Hof van Justitie over het voortzettingsvereiste (met name ([HvJ EU, 27 november 2003, Zita Modes Sàrl, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644](#))) ruimer uit dan de inspecteur. Weliswaar – zo stelt de rechtbank – moet het overgedragen bedrijfsonderdeel in het kader van een economische activiteit worden aangewend, maar dat hoeft niet dezelfde te zijn als de verkopende partij uitoefende. Nu volgens de rechter het complex blijvend voorwerp was van een als autonoom gedeelte van een onderneming aan te merken exploitatie, was aan het voortzettingsvereiste voldaan.

Wat mij betreft legt de rechtbank hier een juiste toets aan. Immers, als artikel 37d alleen kan worden toegepast op een situatie waarin exact dezelfde onderneming wordt voortgezet, zal de bepaling in veel gevallen zijn doel voorbij schieten. De verkoop van een snackbar waarbij de nieuwe eigenaar besluit zich op de verkoop van sushi toe te leggen, zou dan bijvoorbeeld niet onder 37d vallen. Dat is naar mijn mening niet de beoogde uitleg van deze bepaling. De

vraag is nu of de fiscus zich met deze uitspraak kan verenigen, of dat men toch de scherpere uitleg na blijft jagen. We wachten af.

Rick Franke 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 ontlenen. 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.