

# Btw Update 2018

Nr. 04

## INHOUD

Van KOR naar OVOB; een verbetering? .....	2
Btw-teruggaaf te laat ingediend? .....	4
Aftrek btw bij zakelijk gebruik woning voor zonnepanelen en kantoorruimte .....	5
Teruggave van btw op zonnepanelen.....	7
Vaste inrichting zonder personeel? .....	8
Geen recht op aftrek voorbelasting bij doorbelasting algemene kosten.....	9

## KLEINE ONDERNEMERSREGELING

### VAN KOR NAAR OVOB; EEN VERBETERING?

Recent heeft het ministerie van Financiën een consultatieronde gehouden over een mogelijk wetsvoorstel waarin de huidige Kleine OndernemersRegeling (KOR) uit artikel 25 van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt vervangen. De beoogd vervanger van de KOR is de “omzetgerelateerde vrijstelling voor ondernemers van omzetbelasting” (OVOB). Taaltechnisch niet helemaal een juiste naam, maar de lading wordt wel gedekt. In de huidige KOR geldt dat ondernemers die per jaar minder dan een bepaald bedrag (thans € 1.883) af te dragen omzetbelasting hebben, een vermindering van de voldoening op aangifte krijgen. Als er minder dan (thans) € 1.345 af te dragen btw blijft (na aftrek van de voorbelasting), hoeft zelfs helemaal geen btw te worden voldaan. Indien dit elk jaar het geval is, kan ook een ontheffing van administratieve verplichtingen worden aangevraagd. Deze regeling geldt tot slot alleen voor natuurlijk personen.

De KOR is een zogenoemde stand-still bepaling. Dat is een regeling die eigenlijk niet onder de normale regels van de Btw-richtlijn zou kunnen vallen, maar als bestaande regeling bij implementatie van de Richtlijn mocht blijven bestaan. Voorwaarde daarbij is dat de regeling niet mag worden verruimd. Zo mogen de grensbedragen niet worden verhoogd en mag de KOR ook niet worden uitgebreid naar rechtspersonen. De regering wil hier vanaf en wil

met de OVOB een richtlijnconforme regeling invoeren. De OVOB gaat uit van een keuzevrijstelling. Iedere ondernemer (natuurlijke en rechtspersonen) die onder een bepaalde omzetgrens blijft, kan kiezen voor het toepassen van de vrijstelling. Hoe hoog de omzetgrens wordt is nog niet duidelijk. Bedragen worden in het voorstel nog niet genoemd, maar gelet op de verwijzing die wordt gedaan naar bedragen in andere landen, lijkt men aan omzetbedragen van rond de € 20.000 te denken.

Omdat de OVOB een vrijstelling is geldt ook dat de ondernemer die kiest voor toepassing van de OVOB, geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Net als onder de KOR (keuzemogelijkheid voor ontheffing van administratieve verplichtingen) zal een ondernemer die recht heeft op teruggave van voorbelasting niet snel kiezen voor de OVOB. Maar jaarlijks heen en weer gaan tussen de vrijstelling en belastbaarheid gaat ook niet. Als voor de OVOB wordt gekozen, moet minimaal 3 jaar de vrijstelling worden toegepast voordat men weer voor belastingheffing kan kiezen. En daarna moet ook weer 3 jaar belast worden gepresteerd voordat weer voor de vrijstelling mag worden gekozen. Overigens is het wel zo dat als de omzetgrens wordt overschreden, de OVOB automatisch vervalt. De prestatie waarmee de overschrijding van de omzetgrens wordt bereikt, zal onder de btw heffing vallen, evenals de volgende prestaties die de ondernemer verricht.

Het OVOB-voorstel biedt ontegenzeggelijk voordelen ten opzichte van de KOR. Qua flexibiliteit (aanpassen van grensbedragen), gelijkheid (ook rechtspersonen vallen eronder)

en logica (bij hoge omzetten maar lage afdracht door bijvoorbeeld buitenlandse omzet konden in theorie ook zeer grote ondernemingen onder de KOR vallen). Er zitten echter ook nog onduidelijkheden en onvolkomenheden in het voorstel. Hoe wordt precies omgegaan met ondernemers die btw aftrek hebben genoten en nu onder de OVOB gaan vallen? Gehint wordt op een aanpassing van de herzieningsregels, maar hoe precies? Ondernemers die nu onder de KOR een ontheffing van administratieve verplichtingen hebben gekregen, moeten zich voor invoering van de OVOB (beoogd wordt invoering per 2020) aanmelden voor toepassing van die OVOB. Vooralsnog is opgenomen dat zo'n melding uiterlijk 29 november 2019 moet plaatsvinden. Maar veel ondernemers weten wellicht niet eens meer dat ze ondernemer zijn (ik denk aan de zonnepanelen eigenaren). Vergeten zij zich te melden, dan hebben ze een probleem. In tegenstelling tot de KOR, kan alleen vooraf voor de OVOB worden gekozen. Men kan niet achteraf alsnog voor de vrijstelling kiezen.

De consultatieronde is bedoeld om het ministerie van Financiën inzicht te geven in de minder gewenste gevolgen van, en omissies in het voorstel. Hierdoor zullen de hierboven aangehaalde en andere onvolkomenheden ongetwijfeld worden onderkend en zal het voorstel worden aangepast. Of niet natuurlijk, maar dan mag worden verwacht dat een heldere argumentatie voor de keuze wordt gegeven. Ik verwacht dan ook dat de OVOB een prima vervanger van de KOR gaat worden.

*Rick Franke RB*

## AFTREKRECHT

# BTW-TERUGGAAF TE LAAT INGEDIEND?

Het recht op btw-aftrek is aan diverse materiele en formele voorwaarden verbonden. Een van de formele voorwaarden is het bezit van een rechtsgeldige factuur met vermelding van btw. Wat nu wanneer een dergelijk document pas verschillende jaren na de levering wordt uitgereikt? Kan btw-teruggave worden geweigerd vanwege overschrijding van de verjaringstermijn?

Het HvJ besliste hierover op 21 maart 2018 in de zaak [Volkswagen AG, nr. C-533/16 \(ECLI:EU:C:2018:204\)](#). Volkswagen AG kocht tussen 2004 en 2010 productie mallen van twee Slowaakse ondernemingen. Er werd aanvankelijk door de leveranciers geen btw op de levering berekend. Deze omissie werd in 2011 hersteld door uitreiking van correctiefacturen met vermelding van Slowaakse btw. Volkswagen verzocht om teruggave van de te laat berekende btw over alle jaren. De inspectie wees het verzoek af voor zover dat betrekking had op de periode 2004 tot en met 2006 omdat de vijfjarige vervaltermijn waarin het Slowaakse recht voorziet, was verstreken. Het HvJ oordeelde echter in voordeel van belastingplichtige (citaat):

*“Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat volgens welke aan de belastingplichtige in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin pas verschillende jaren na levering van de goederen in kwestie belasting over de*

*toegevoegde waarde (btw) aan hem in rekening is gebracht en door hem is betaald, het recht op btw-teruggaaf wordt ontzegd op grond dat de vervaltermijn waarin die regeling voor de uitoefening van dat recht voorziet, is ingegaan op het ogenblik waarop de goederen zijn geleverd en al was verstreken toen hij zijn verzoek om teruggaaf indiende”*

Deze zaak bevestigt constante jurisprudentie van het HvJ dat het recht op btw-aftrek slechts onder zeer strikte voorwaarden kan worden beperkt omdat deze beperking een inbreuk maakt op het neutraliteitsbeginsel waarbij belast presterende ondernemers worden ontlast van btw-druk op gedane inkopen. Vastgesteld werd dat Volkswagen eenvoudigweg haar aftrekrecht niet kon realiseren vanwege redenen die buiten haar invloedssfeer lagen. Reeds eerder had het HvJ in een dergelijk geval beslist (zaak [Astone C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614](#)), dat het stellen van een vervaltermijn er niet toe mag leiden dat formele voorwaarden het recht op btw-teruggave verhinderen. Dit ligt anders bij fraude of misbruik maar hiervan was in deze zaak geen sprake.

Bedacht moet worden dat het ontstaan van het recht op aftrek (artikel 167 van de Richtlijn) aanknoopt bij het moment van de verschuldigdheid (artikel 63 e.v. van de Richtlijn). De btw verschuldigd op de levering was inderdaad verjaard maar vanwege het ontbreken van een rechtsgeldige factuur kon Volkswagen het verzoek niet tijdig indienen en artikel 178 van de Richtlijn vereist een juiste factuur voor de uitoefening van btw-aftrek.

Dat was anders in de zaak [Senetax \(C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691\)](#) waar belastingplichtige

het teruggaveverzoek wel tijdig had ingediend maar op facturen met formele gebreken die later werden hersteld. Het HvJ keurde in de zaak Senetax, vanwege de btw-neutraliteit, goed dat de later ingediende correctiefacturen de formele omissies met terugwerkende kracht herstelden.

De Nederlandse Wet OB koppelt het ontstaan van aftrekrecht eveneens aan het bezit van een juiste factuur in het tijdvak van aangifte. Formeel gesproken moet in Nederland het aftrekrecht wel in het juiste aangifte tijdvak worden uitgeoefend. Het komt in de praktijk nog wel eens voor dat de administratie facturen later inboekt en daarbij de inboekdatum als factuurdatum voor de btw wordt aangehouden.

Een dergelijke handelwijze kan ertoe leiden dat de btw in een later aangifte tijdvak wordt geclaimd. Dit is formeel niet juist maar in de praktijk blijkt dit veelal toch te worden geaccepteerd. Het is desalniettemin raadzaam deze handelwijze vooraf af te stemmen met de belastinginspectie.

*Hugo Dams RB*

## **AFTREKRECHT**

# **AFTREK BTW BIJ ZAKELIJK GEBRUIK WONING VOOR ZONNEPANELEN EN KANTOORRUIMTE**

In een recente zaak heeft [Rechtbank Gelderland \(ECLI:NL:RBGEL:2018:1612\)](#) uitspraak gedaan

met betrekking tot het terugvorderen van btw op de bouwkosten van een woning in verband met het gebruik van de woning ten behoeve van zonnepanelen en een verhuurde werkkamer.

Zoals inmiddels algemeen bekend is, worden privé personen aangemerkt als btw-ondernemer indien zij zonnepanelen laten installeren en daarmee elektriciteit leveren aan de netbeheerder. De btw op de zonnepaneelinstallatie is terugvorderbaar en daartegenover moet de eigenaar btw afdragen voor het privégebruik van de opgewekte energie en de aan het openbare elektriciteitsnet geleverde stroom. Ook is al eerder in de jurisprudentie vastgesteld dat het mogelijk is een deel van de woning te verhuren met een optie voor btw belaste verhuur. Het feit dat deze ruimte niet beschikt over een zelfstandige entree en bijkomende voorzieningen (sanitair) doet hieraan niet af ([ECLI:NL:HR:2013:783](#)).

Rechtbank Gelderland gaat nu in op de bepaling van de terug te vorderen btw. In deze casus gaat het om een nieuw gebouwde woning waarbij belanghebbende eerst grond aankoopt en vervolgens daarop een woning met zonnepanelen laat realiseren.

Opmerkelijk is dat eerst wordt vastgesteld welk deel van de aangekochte grond onder de bebouwing zit (14,4%), en vervolgens wordt vastgesteld welk deel van de bebouwing gebruikt wordt voor de verhuurde kantoorruimte (9,4%) en voor de zonnepanelen (3,1%). Bij de bepaling van het aan de zonnepanelen toe te rekenen deel van de bouwkosten gaat de Rechtbank uit van de verhouding m<sup>2</sup> dak waarop zonnepanelen zijn bevestigd ten opzichte van

het totaal aantal m<sup>2</sup> nuttige ruimte van de woning.

De terugvorderbare voorbelasting wordt vervolgens vastgesteld op 12,5% (9,4% + 3,1%) van de btw op de grondkosten (voor zover het betreft de grond onder de bebouwing) en tevens van de btw op de bouwkosten. De btw op het deel van de grondkosten dat betrekking heeft op de grond die niet direct onder de bebouwing is gelegen, wordt derhalve buiten de berekening gehouden. Daarop wordt in het geheel geen aftrek gegeven.

Partijen hebben al tijdens de zitting bij de Rechtbank aangegeven dat tegen de uitspraak in hoger beroep zal worden gegaan. Uit de uitspraak valt niet af te leiden waarom het merendeel van de grond buiten de berekening van de terug te vorderen btw wordt gehouden.

In deze zaak wordt feitelijk een ongelijkheid gecreëerd met de situatie waarbij een koper een nieuwe, kant en klare woning koopt en vervolgens een deel van de btw op deze aankoop terugvordert op grond van het aantal m<sup>2</sup> zakelijk gebruik op het totale aantal m<sup>2</sup>. In dat geval wordt namelijk wel rekening gehouden met alle btw op de grondkosten.

Naar mijn mening is namelijk de grond "bijbehorend bij de bebouwing" en moet eerst de kostprijs van die bebouwing worden vastgesteld (grond plus bouwkosten). Vervolgens moet de aftrekbare btw bepaald worden op basis van het zakelijk gebruik van de bebouwing ten opzichte van het totale gebruik van die bebouwing. Dat de bijbehorende grond deel uitmaakt van de beoogde bebouwing volgt naar mijn mening ook uit het feit dat bij de koop van bouwgrond wordt

bepaald welk deel van de kavel (maximaal) bebouwd mag worden.

Hieruit blijkt een ondergeschiktheid van de bijbehorende, niet voor bebouwing bestemde, grond ten opzichte van het hoofddoel, de bebouwing. Bij de verkoop van gebouwen volgt de bijbehorende grond ook steeds het fiscale lot van die bebouwing (artikel 11 lid 1 onderdeel a ten eerste Wet OB'68). Een andersluidende benadering zou tot gevolg hebben dat de bijbehorende grond kennelijk niet voor bebouwing bestemd is en dus bij levering niet met btw belast kan zijn. De wetgever heeft de (begrijpelijke) keuze gemaakt om bij de levering van een gebouw en de bijbehorende grond deze leveringen samen te vatten als één prestatie. Het is dan ook niet te begrijpen dat deze samenvoeging wordt losgelaten op het moment dat de bebouwing in gebruik wordt genomen. Door het feit dat onder gelijke omstandigheden de btw op een "kant en klare" woning (inclusief de bijbehorende grond) wel volledig in de berekening wordt meegenomen, handelt men in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Wij zullen de uitspraak van het Gerechtshof moeten afwachten om te weten of de aftrek van voorbelasting voor de bouwkosten van de opstal in relatie tot het gebruik voor zonnepanelen in stand blijft. Tevens zal dan moeten blijken of het Gerechtshof de niet bebouwde vierkante meters grond inderdaad ook buiten de berekening van de terugvorderbare btw in verband met zakelijk gebruik zal houden.

*Harry Hendriks RB*

## **TERUGGAVE VAN BTW OP ZONNEPANELEN**

Het beleid voor de teruggave van btw op zonnepanelen is gewijzigd. Dit nieuwe beleid ziet er als volgt uit.

Particulieren die zich nog niet hebben aangemeld als ondernemer voor de btw, kunnen dit alsnog doen met het formulier 'Opgaaf zonnepaneelhouders', dat te vinden is op de website van de Belastingdienst. Dit kan óók als de zonnepanelen zijn gekocht in 2013 of daarvoor. De Belastingdienst breekt hiermee met het oude beleid. Dit oude beleid hield in, dat verzoeken om teruggave van btw werden geweigerd als de installatie van de zonnepanelen had plaatsgevonden vóór 20 juni 2013 of als het verzoek om teruggave niet was ingediend binnen een maand na het einde van het tijdvak van installatie van de zonnepanelen. Deze wijziging van het beleid is een gevolg van het [arrest](#) van de Hoge Raad van 15 december 2017, 15/05937 (ECLI:NL:HR:2017:3127). In dit arrest gaf de Hoge Raad aan dat een ondernemer die niet uit eigen beweging de aanvang van zijn belaste activiteiten heeft gemeld bij de inspecteur en die niet is uitgenodigd tot het doen van aangifte, niet kan worden tegengeworpen dat hij niet tijdig op de voet van de artikelen 14, 15, 17 en 31, lid 1, van de Wet OB 1968 bij aangifte een verzoek om teruggaaf heeft gedaan.

De mogelijkheid om alsnog een verzoek te doen om teruggave van btw voor zonnepanelen die

vóór 20 juni 2013 zijn geïnstalleerd, is zonder voorbehoud geformuleerd. Dit betekent dat er ook nog een verzoek kan worden gedaan voor zonnepanelen uit 2012 of eerder. De Belastingdienst gaat hiermee verder dan het beleid voor ambtshalve vermindering normaal gesproken toestaat. Normaal gesproken geeft dit beleid een termijn van 5 jaar voor het indienen van een verzoek om teruggave. Deze termijn begint te lopen aan het einde van het jaar waarin de zonnepanelen zijn geïnstalleerd.

De uitbreiding van deze termijn geldt volgens de Belastingdienst niet voor zonnepanelen die vanaf 20 juni 2013 zijn geïnstalleerd. Voor zonnepanelen uit 2013 eindigt de termijn voor het indienen van een verzoek dus op 31 december 2018. Het is de vraag of het beleid ambtshalve vermindering in overeenstemming is met bovengenoemd arrest van de Hoge Raad, maar veiligheidshalve zou ik het verzoek dit jaar nog maar doen.

Op de versoepeling van het beleid voor zonnepanelen van vóór 20 juni 2013 geldt een belangrijke uitzondering. Indien een verzoek om teruggave al is afgewezen en de particulier is niet in bezwaar of beroep, hoger beroep of cassatie gegaan, dan kan hij niet alsnog een verzoek om teruggave doen. Ik vind het enigszins wrang om te moeten constateren dat een particulier die nog helemaal geen verzoek heeft ingediend, wel alsnog een verzoek kan doen, terwijl een particulier die uit kostenoverwegingen niet in bezwaar of beroep tegen een afgewezen verzoek is gegaan, nu achter het net vist. Het zou de Belastingdienst sieren als ze deze particulieren alsnog ambtshalve recht op teruggave verleent. Dit

temeer nu de Belastingdienst de teruggave wel verleent als er nog een bezwaar- of beroepsprocedure over het betreffende tijdvak loopt.

Als de particulier met zonnepanelen zich al wel heeft aangemeld als ondernemer voor de btw, maar nog geen btw-aangifte heeft gedaan over het tijdvak waarin hij de zonnepanelen heeft gekocht, dan moet hij de voor hem competente eenheid vragen om hem een aangiftebiljet btw toe te sturen voor dat tijdvak. De inspecteur is op grond van artikel 6, lid 2, AWR, verplicht een aangiftebiljet toe te sturen.

Als een particulier al zonnepanelen heeft en andere ondernemersactiviteiten start, dan zal hij waarschijnlijk buiten de grenzen van de Kleine-Ondernemersregeling (KOR) komen te vallen. In dat geval zal hij jaarlijks de btw moeten aangeven voor de levering van zonnestroom. Het is dan ook de vraag of gebruik mag worden gemaakt van het forfait. In de praktijk wordt dat vaak wel toegestaan. Afstemming met de Belastingdienst is in dat geval echter raadzaam. Hetzelfde geldt als iemand voor andere activiteiten al btw-ondernemer is en zonnestroom gaat leveren. In de praktijk wordt er dan doorgaans voor gekozen om de echtgenoot te laten registreren als leverancier van de zonnestroom, zodat die kan profiteren van de KOR. Dan moet de energienota echter wel op naam van die echtgenoot staan.

*Dick Roemeling RB*

## VASTE INRICHTING

# VASTE INRICHTING ZONDER PERSONEEL?

De vaste inrichting speelt ook in de omzetbelasting een rol. Met name is de vaste inrichting van belang bij:

het vaststellen van de plaats van dienst. Hierbij kan het gaan om de vaste inrichting van de dienstverrichter (in B2C-situaties) of van de afnemer (in B2B-situaties). De definities van de vaste inrichting wijken in deze situaties iets van elkaar af;

het bepalen wie de verschuldigde belasting verschuldigd is: de leverancier of de afnemer. Hierbij is van belang welke rol een eventuele vaste inrichting bij de levering of dienst heeft gespeeld.

In een recente [zaak](#) bij Hof 's Hertogenbosch (ECLI:NL:GHSHE:2017:5853) ging het in beginsel om de vraag of een eenmanszaak over een vaste inrichting beschikte. Deze eenmanszaak verrichtte prestaties aan particulieren. Er was dus sprake van een B2C-situatie.

De belanghebbende in deze zaak woonde in Duitsland. Hij was ingeschreven bij de Kamer van koophandel in Nederland. Hij had zich ook bij de Nederlandse Belastingdienst aangemeld als btw-ondernemer. Zijn activiteiten bestonden uit de begeleiding van DNA-testen via zijn website. Het betrof testen die in Duitsland verboden zijn omdat de testen worden uitgevoerd zonder toestemmingsverklaring van de moeder. Belanghebbende had een contract



gesloten met een Australisch laboratorium waarin hij was overeengekomen dat hij de vaderschapstesten liet uitvoeren door dit laboratorium in Australië. Belanghebbende had een appartement in Nederland gehuurd. Dit appartement was ingericht als kantoor. Vanuit dit kantoor verzond belanghebbende de materialen voor de tests, werden de resultaten van de DNA-testen ontvangen en werden de resultaten medegedeeld aan de cliënten.

In geschil was of de eenmanszaak een vaste inrichting had in Nederland. Als hiervan:

geen sprake was, kwam het heffingsrecht over de diensten van belanghebbende toe aan Duitsland;

sprake was, kwam het heffingsrecht over de diensten van belanghebbende toe aan Nederland.

Van een vaste inrichting is volgens de EU-jurisprudentie en de codificatie daarvan in de verordening sprake, als de vaste inrichting een voldoende mate van duurzaamheid bezit en een – wat personeel en technisch materiaal betreft – geschikte structuur heeft om de diensten te kunnen verrichten.

Het Hof was van mening dat voldaan was aan de duurzaamheidseis. Ook een gehuurd pand kan een vaste inrichting zijn. Hierbij lijkt niet van belang te zijn of de huurder de huurovereenkomst zonder opzegtermijn kan beëindigen. Ook was volgens het Hof voldaan aan de geschiktheidseis. Belanghebbende voerde volgens het Hof alle uitvoeringsactiviteiten (die betrekking hebben op het begeleiden van vaderschapstesten) uit vanuit het gehuurde appartement. Het hof vond

dan ook dat er voldoende infrastructuur aanwezig was om de betreffende diensten te verrichten. Hierbij was niet van belang dat belanghebbende geen personeel in dienst had. Belanghebbende moest derhalve Nederlandse btw voldoen over de ontvangen vergoedingen voor zijn diensten.

Het Hof lijkt het meer te gaan om de vraag of sprake is van aanwezige menskracht dan om de vraag of deze menskracht juridisch is aan te merken als personeel. In dit oordeel kan ik mij goed vinden. Uit het arrest [Welmory \(HvJ 16 oktober 2014, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298\)](#)

lijkt namelijk zelfs voort te vloeien dat het mogelijk kan zijn dat sprake is van een vaste inrichting zonder dat deze inrichting beschikt over personeel. In een wereld waarin de automatisering een steeds belangrijker rol vervult, kan de menskracht een mindere of zelfs een zeer beperkte rol vervullen voor het uitvoeren van diensten. De aanwezigheid van personeel als eis voor het aanwezig zijn van een vaste inrichting is dan ook steeds minder relevant. Dit wordt in deze uitspraak bevestigd!

*Lucas Blom RB*

## **AFTREKRECHT**

# **GEEN RECHT OP AFTREK VOORBELASTING BIJ DOORBELASTING ALGEMENE KOSTEN**

De Hoge Raad heeft in zijn [arrest](#) van 29-09-2017, zaaknummer 15/04099,

ECLI:NL:HR:2017:2461, voor recht gesproken dat voor de vaststelling of sprake is van een belastbare prestatie, vereist is dat een handeling onder bezwarende titel wordt verricht. Daarvoor is niet alleen nodig dat een betaling wordt gedaan, maar ook dat tegenover deze betaling een handelen (of een nalaten) als ondernemer kan worden bepaald. Met de vaststelling dat belanghebbende met haar dochters een rechtsbetrekking is aangegaan ingevolge welke kosten aan de dochtervennootschappen zijn doorbelast en met het daarop gegronde oordeel dat daarom sprake is van een handeling onder bezwarende titel, heeft het Hof – naar middel I terecht betoogt - het voorgaande miskend. De last te bewijzen dat sprake is van een zodanig handelen of nalaten, rust op degene die ter zake aanspraak maakt op aftrek van omzetbelasting. Met andere woorden, doorbelasten van kosten in de btw sfeer vereist een rechtsbetrekking onder bezwarende titel.

Een volgende duiding in de leer over de doorbelasting van kosten valt te lezen in de conclusie van de A-G Kokott bij HvJ 3 mei 2018 in [de zaak TGE Bonn GmbH](#), C-16/17, ECLI:EU:C:2018:302.

TGE Bonn GmbH heeft in Portugal als niet-ingezetene, zonder vaste inrichting, een btw identificatienummer (I) toegekend gekregen. Daarnaast heeft TGE Bonn een vaste inrichting in Portugal, TGE Portugal, voor welke vaste inrichting een btw-identificatienummer (II) is afgegeven in Portugal.

TGE Bonn heeft samen met de Portugese onderneming Somague SA een groep van samenwerkende ondernemingen opgericht

(soort VOF/ maatschap/ samenwerkingsverband). Hierbij maakt TGE Bonn gebruik van het aan haar toegekende als niet-ingezetene, zonder vaste inrichting btw identificatienummer (I). De samenwerkende groep sluit een aanneemovereenkomst met de Portugese energiemaatschappij REN voor de uitvoering van een werk. Het betreft de uitbreiding van een terminal voor vloeibaar gas. Voor de feitelijke uitvoering van de werkzaamheden wordt onder andere TGE Portugal ingeschakeld, de vaste inrichting van TGE Bonn in Portugal. De groep van samenwerkende ondernemingen bracht de door TGE Portugal aan hen verrichte leveringen en diensten aan REN als hoofdaannemer in rekening. Tot zover niets bijzonders.

De eigen kosten van de economische activiteiten van de samenwerkende groep (TGE Bonn/ Somague SA) worden doorbelast aan TGE Portugal, de vaste inrichting van TGE Bonn. De doorbelasting vanuit de samenwerkende groep gebeurt belast met btw aan het btw identificatienummer van TGE Portugal, welke btw ook netjes is afgedragen. Vanuit de Portugese overheid is tegen deze afdracht (uiteraard) nooit bezwaar gemaakt. Echter tegen de aftrek van deze btw door TGE Portugal bestaat wel bezwaar. De Portugese belastingdienst gaat met de aftrek niet akkoord, reden voor de verwijzende rechter om prejudiciële vragen te stellen.

De A-G Kokott stelt eerst vast dat TGE Bonn en TGE Portugal één en dezelfde ondernemer zijn. Dat TGE Bonn en TGE Portugal elk beschikken over een Portugees btw identificatienummer en bij de oprichting van de samenwerkende groep

het Portugese btw identificatienummer (I) wordt gebruikt van TGE Bonn, en voor de facturering van de kostenverdeling het btw identificatienummer (II) van TGE Portugal doet hieraan niet af. Voorts stelt de A-G vast dat de doorbelasting de algemene kosten van de economische activiteiten van de samenwerkende groep betreft en de doorbelasting enkel een toedeling van deze kosten aan de individuele vennoot binnen de samenwerking betreft. De kosten werden door TGE Portugal betaald. Er worden geen leveringen en diensten door de samenwerkende groep aan TGE Portugal onderkend en de betalingen zijn dus niet voor een tegenprestatie. Onder verwijzing naar artikel 168 Btw-richtlijn concludeert de A-G dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat in deze casus.

Deze uitspraak roept bij mij de volgende vraag op. De samenwerkende groep is, in ieder geval vanuit Nederlands perspectief een zelfstandige btw-ondernemer. Als een onderneming, bijvoorbeeld een vennootschap, met een vaste inrichting deel neemt aan een samenwerking, zou dan het verkeer tussen hoofdhuis en vaste inrichting (doorbelastingen) dan als niet economische prestaties zijn aan te merken? Het lijkt er wel op.

En verder, kun je dit naar binnenlandse situaties doortrekken?

*Ad Fruijtjer 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](mailto: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.