

**Btw Update
2019**

Nr. 6

INHOUD

Btw-weggepoetst, een trilogie!	2
Lid Raad van Commissarissen geen btw ondernemer.....	4
Geen recht op btw-aftrek op activiteiten van een fonds	5
Wat is een schip?.....	7
OZL, toch minder snel overdrachtsbelasting verschuldigd?	8
Beroepsfederatie van artsen	10

FISCALE EENHEID

BTW-WEGGEPOETST, EEN TRILOGIE!

Nadat ik eerder in Btw Update 2018-01 schreef over de uitspraak van Rechtbank Gelderland ([ECLI:NL:RBGEL:2017:6889](#)), vervolgens in Btw Update 2019-01 over de Conclusie van AG Ettema ([ECLI:NL:PHR:2018:1435/1436](#)), heb ik nu het genoeg om te schrijven over de arresten van de Hoge Raad in deze kwesties.

In [ECLI:NL:HR:2019:1112](#) (hierna: Facility-zaak) gaat het over een scholenstichting die een Facility-bv oprichtte voor de schoonmaakwerkzaamheden bij de eigen scholen. In [ECLI:NL:HR:2019:1118](#) (hierna: Arbeidspool) gaat het ook over een scholenstichting, echter deze scholenstichting had een bv opgericht voor (tijdelijk) onderwijzend en onderwijsondersteunend personeel. In deze situatie bezat de scholenstichting 70% van de aandelen in de bv.

In beide zaken gaat het over de vraag of tussen de opgerichte bv en de scholenstichting een fiscale eenheid voor de btw kan bestaan. De Rechtbanken oordeelden eerder dat er sprake was van een fiscale eenheid voor de btw bij zowel de Facility-zaak als de Arbeidspool. De Gerechtshoven oordeelden dat er wel sprake was een fiscale eenheid bij de Facility-zaak, maar niet bij de Arbeidspool. De AG gaf in een ragfijne conclusie aan dat er in beide gevallen een fiscale eenheid bestaat tussen scholenstichting en de bv. In laatste (en in

hoogste!) instantie geeft nu de Hoge Raad zijn oordeel.

Van belang is om in het achterhoofd te houden dat de scholenstichtingen als onderwijsorganisatie voor een (zeer) groot deel verondersteld worden geen ondernemer in de zin van de btw te zijn. Slechts voor beperkte activiteiten (bijvoorbeeld exploitatie kantine) worden zij als ondernemer aangemerkt.

Met betrekking tot de drie vereisten voor de fiscale eenheid (organisatorische, financiële en economische verwevenheid) was voor de Hoge Raad met name nog de economische verwevenheid in geding. Voor de economische verwevenheid moet enerzijds worden onderzocht of beide “ondernemers” zich richten op eenzelfde klantenkring, of dat diensten aan elkaar worden verricht. Bij de onderhavige zaken gaat het met name om dat laatste element (diensten aan elkaar).

Facility-zaak

De Facility-bv verrichtte (uitsluitend) schoonmaakdiensten een de (eigen) scholenorganisatie. De Staatssecretaris voerde aan dat de diensten ten behoeve van de niet-economische prestaties van de scholenstichting niet in aanmerking moeten worden genomen voor de vraag of sprake is van economische verwevenheid. De HR stelt vast dat dat het gaat om de onderlinge verwevenheid. Noch de tekst van artikel 7, lid 4, Wet OB, noch doel of strekking van dit vierde lid, biedt steun voor de opvatting van de Staatssecretaris. Ook prestaties die een ondernemer jegens de andere ondernemer verricht en die dienstbaar zijn aan

de niet-economische activiteiten van laatstbedoelde ondernemer, moeten in aanmerking genomen worden bij de beoordeling of tussen beide ondernemers economische verwevenheid bestaat. Van belang is dat de prestaties “in hoofdzaak” worden verricht aan de andere ondernemer. Nu alle prestaties van Facility-bv aan de andere ondernemer (de scholenstichting) worden verricht, is voldaan aan het vereiste van de fiscale eenheid.

Arbeidspool

De Arbeidspool verrichtte voor een deel (27,2%) diensten ten behoeve van de eigen scholenstichting en voor de overige (72,8%) diensten ten behoeve van andere scholenorganisaties. Centraal in deze zaak stond de vraag of deze 27,2% voldoende is voor het vaststellen van de economische verwevenheid. De Hoge Raad oordeelde in een eerdere zaak (ECLI:NL:HR:1989:ZC3993) dat er ook sprake kan zijn van economische verwevenheid indien de activiteiten van de ene ondernemer “in hoofdzaak” ten behoeve van de andere ondernemer worden uitgeoefend. In ECLI:NL:HR:2013:837 is dit laatste element nader uitgewerkt naar “niet verwaarloosbare economische betrekkingen”. De vraag is nu of de door de Arbeidspool verrichte 27,2% van de activiteiten ten behoeve van de eigen scholenstichting voldoende is om te spreken van “niet verwaarloosbare economische betrekkingen”. De Hoge Raad stelt vast dat de Arbeidspool en scholenstichting in financieel en organisatorisch opzicht zijn verbonden (ook al is geen sprake van een Holding met dochtervennootschappen). Verder staat vast dat

de Arbeidspool 27,2% van haar omzet behaalde met prestaties jegens de eigen scholenstichting. De onderlinge economische betrekkingen tussen belanghebbende en de dochtervennootschap waren hierdoor niet te verwaarlozen.

In beide zaken is het eindoordeel van de Hoge Raad dat wel wordt voldaan aan alle eisen van de fiscale eenheid. Daarmee heeft de Hoge Raad gedaan wat, volgens de AG, de Staatssecretaris al veel eerder had moeten doen, namelijk duidelijke regelgeving maken.

Met betrekking tot Arbeidspool blijkt uit de stukken dat de scholenstichting deel uitmaakt van een samenwerkingsverband. 72,8% van de diensten van Arbeidspool werd aan de andere leden van het samenwerkingsverband verricht. Ik geef dit samenwerkingsverband in overweging om te onderzoeken of, mogelijk met enige aanpassing van het samenwerkingsverband, het beschikbaar stellen van personeel aan alle leden, dus ook de 72,8%, vrijgesteld van btw kan plaatsvinden. De jurisprudentie van het Hof van Justitie over samenwerkingsverbanden geeft hiervoor naar mijn mening voldoende ruimte.

Harry Hendriks RB

ONDERNEMERSCHAP

LID RAAD VAN COMMISSARISSEN GEEN BTW ONDERNEMER

Dat een lid van de Raad van Commissarissen (RvC) geen ondernemer is voor de omzetbelasting is op 13 juni 2019 bepaald door het Europese Hof van Justitie ([ECLI:EU:C:2019:490](#)). Een lid van een RvC van een stichting ontving een vaste vergoeding per jaar voor zijn werkzaamheden als commissaris. Daarnaast werkte hij als gemeenteambtenaar, maar deze werkzaamheden hadden geen relatie met zijn werkzaamheden als commissaris. De commissaris maakte bezwaar tegen de op eigen aangifte voldane btw. Dit bezwaar werd afgewezen. In hoger beroep stelde het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ([ECLI:NL:GHSHE:2018:2685](#)) een zogeheten prejudiciële vraag aan het Europese Hof van Justitie. Deze vraag was of een lid van een RvC zijn economische activiteiten van een stichting zelfstandig verricht en daarmee als btw ondernemer kwalificeert. De commissaris verkeert voor zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden in een ondergeschikte positie ten opzichte van deze raad. Overigens verkeert hij niet in een ondergeschikte positie ten opzichte van de raad van commissarissen of de stichting, Het Hof van Justitie vindt dat een commissaris in deze omstandigheden niet zelfstandig economisch een activiteit verricht. Doorslaggevend hiervoor was, dat deze

commissaris noch in eigen naam, noch voor eigen rekening, noch onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt. In plaats daarvan handelt hij voor rekening en onder de verantwoordelijkheid van diezelfde raad. Verder droeg hij geen economisch bedrijfsrisico, omdat hij een vaste vergoeding ontving, die onafhankelijk was van het aantal bijgewoonde vergaderingen of het aantal gewerkte uren. Het maakt hierbij niet uit dat de commissaris op geen enkele wijze hiërarchisch ondergeschikt is ten aanzien van het bestuursorgaan of de raad van commissarissen van die stichting.

Met deze uitspraak is de discussie waarschijnlijk nog niet ten einde. De Belastingdienst heeft al aangegeven dat de vaststelling van de belastingplicht in iedere situatie afhankelijk is van de feiten en omstandigheden. Bij twijfel moet men contact opnemen met de inspecteur. Het advies aan commissarissen luidt om in elk geval voor ieder tijdvak bezwaar te maken tegen de voldoening van btw op eigen aangifte of tegen de teruggaafbeschikking. Er kan discussie ontstaan als de werkzaamheden als commissaris samenhangen met andere activiteiten waarvoor men al wel btw-ondernemer is. Ook bij meerdere commissariaten kan er toch sprake zijn van ondernemerschap. Vroeger legde de Belastingdienst de grens voor het ondernemerschap bij ten minste vier commissariaten. Het btw ondernemerschap zal ook eerder in zicht komen als de ontvangen vergoeding wel afhankelijk is van het aantal bijgewoonde vergaderingen of van het aantal gewerkte uren. Ook een risico van

aansprakelijkheid zal eerder tot ondernemerschap leiden.

Van belang is verder, dat met ingang van 1 januari 2020 wellicht gebruik gemaakt kan worden van de nieuwe kleine ondernemersregeling, de zogeheten omzet gerelateerde vrijstelling van omzetbelasting (OVOB). Hiervan kan gebruik gemaakt worden als de omzet op jaarbasis minder bedraagt dan € 20.000.

Dick Roemeling RB

AFTREKRECHT

GEEN RECHT OP BTW-AFTREK OP ACTIVITEITEN VAN EEN FONDS

Het Hof van Justitie (hierna: 'HvJ') heeft op 3 juli 2019, HvJ C-316/18, zaak University of Cambridge ([ECLI:EU:C:2019:559](#)) beslist inzake een door de Engelse fiscus voorgelegd geschil. Deze beslissing kan van invloed zijn op de huidige Nederlandse praktijk. De zaak lag als volgt.

De University of Cambridge verricht economische en niet economische activiteiten. De economische activiteiten zijn het verlenen van vrijgesteld onderwijs, het verrichten van onderzoek, de verkoop van publicaties en het verlenen van advies. De niet-economische activiteiten zijn het beleggen van giften en donaties die worden gestort in een fonds. De opbrengsten van het fonds komen toe aan het geheel van activiteiten van de universiteit.

De universiteit wilde de btw op managementkosten die direct toerekenbaar waren aan het fonds verrekenen als algemene kosten vanwege de samenhang van de fonds activiteiten met het geheel aan economische activiteiten van de universiteit. Het HvJ besliste dat er geen recht op btw-aftrek bestaat en overwoog daartoe primair dat:

- het fonds optreedt op dezelfde manier als een private investeerder;
- de investeringsopbrengsten een rechtstreeks gevolg zijn van de ontvangst van donaties en giften;
- de fondskosten niet zijn inbegrepen in de prijzen die de universiteit berekent voor haar economische activiteiten;
- er dus niet kan worden gezegd dat de fondskosten toerekenbaar zijn aan het geheel van economische activiteiten van de universiteit.

Ik vind de uitspraak en de overwegingen in deze zaak enigszins teleurstellend. Het is inmiddels een uitgemaakte zaak sinds het *Securenta* arrest (C-437/06, [ECLI:EU:C:2008:166](#)) en de meer recent gewezen zaak *Zwiazek Gmin* (C-566/17, [ECLI:EU:C:2019:390](#)) dat niet-economische activiteiten geen btw-aftrek genereren en dat de Lidstaten hiervoor in hun wetgeving regels moeten stellen. Slechts een paar Lidstaten hebben hieraan uitvoering gegeven waaronder Nederland (zie hierna).

Op basis van het *Securenta*-arrest bestaat er niettemin aftrekrecht voor algemene kosten, zijnde kosten die toerekenbaar aan het geheel van belastbare activiteiten van een

belastingplichtige. Het gaat dan om de kosten die zijn gemaakt voor niet economische activiteiten die samenhangen met de economische activiteiten. Het is juist de reikwijdte van deze samenhang waar de praktijk mee worstelt en het was mooi geweest als het HvJ in de zaak *Cambridge* hierover duidelijke richtlijnen had gegeven.

Het HvJ maakt zich er mijns inziens gemakkelijk vanaf. Het had ook anders kunnen beslissen, bijvoorbeeld onder verwijzing naar de zaak *Kretztechnik* (C-465/03, [ECLI:EU:C:2005:320](#)).

In die zaak was beslist dat de btw op kosten toerekenbaar aan de uitgifte van aandelen niet tot een beperking van btw-aftrek leidt hoewel de uitgifte van aandelen op zichzelf beschouwd geen economische activiteit is. Er bestaat hiervoor niettemin recht op btw-aftrek omdat de ontvangen gelden werden aangewend voor het uitoefenen van de onderneming. Ook uit de zaak *C&D Foods* (C-502/17, [ECLI:EU:C:2018:888](#)) kan worden afgeleid dat de wijze waarop opbrengsten worden aangewend bepalend zijn voor de allocatie economische versus niet economische activiteit en dus voor het hebben van al dan niet btw-aftrekrecht. Het HvJ verwijst wel naar het hierboven genoemde arrest *Kretztechnik*, maar komt tot de conclusie, dat de *University of Cambridge* niet aan de in dit arrest genoemde criteria voldoet, omdat de beheerskosten van de in het betrokken fonds belegde giften en dotaties niet waren opgenomen in de prijs van een specifieke aan afnemers verrichte handeling. Verder leidden de giften en donaties en de daaruit voortvloeiende beleggingsopbrengsten er juist toe dat de

University of Cambridge haar prijzen kon verlagen. De ten behoeve van het fonds gemaakte beheersvergoedingen werden dus niet doorberekend in de prijzen en daarmee viel het doek voor het recht op aftrek voor de University of Cambridge.

De Nederlandse regelgeving, die is opgenomen in het BUA en de [Holdingresolutie](#), onderscheidt zelfstandige (geen recht op aftrek) en onzelfstandige niet economische activiteiten (wel recht op aftrek). De Holdingresolutie staat tevens btw-aftrek toe voor houdstermaatschappijen, voor btw op kosten die zien op het optreden als aandeelhouder, hetgeen feitelijk gezien geen economische activiteit is. De uitspraak in de zaak University of Cambridge lijkt deze goedkeuring onder druk te zetten. Zolang de resolutie overigens niet wordt ingetrokken kan hierop nog steeds een beroep worden gedaan.

Voorts lijkt de uitspraak btw-aftrek beperkingen op te leggen aan instellingen die hun activiteiten (deels) financieren met opbrengsten uit donaties en dergelijke. We zullen de verdere ontwikkelingen op dit gebied moeten afwachten.

Hugo Dams RB

TARIEF

WAT IS EEN SCHIP?

In de btw kennen we een 0%-tarief voor zeeschepen. Niet alleen voor de levering ervan, maar ook voor bijvoorbeeld de bevoorrading, het onderhoud, de verhuur enzovoort. Het is dus belangrijk om te weten of een schip kwalificeert

als zeeschip. Zo werd in het verleden aangenomen dat schepen die de veerdiensten naar de Waddeneilanden onderhouden zeeschepen waren. Dat is ook wel het geval, maar onder druk van de EU is per 1 januari 2019 de tekst van de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II, post a.3 onder a (waar het nultarief voor bevoorrading van de zeeschepen is geregeld, maar waar ook de andere nultarieven voor zeeschepen naar verwijzen) aangepast. Daarin is nu gesteld dat het moet gaan om schepen die voor 70% of meer worden gebruikt voor de vaart op volle zee (volle zee is buiten de 12-mijlszone).

Het [Voorschrift inzake tabel II](#) geeft meer toelichting op de term zeeschip. Daarbij wordt – evenals dat in het verleden al het geval was – gesteld dat boorplatforms en soortgelijke constructies als zeeschip kunnen kwalificeren. In paragraaf 1.5.3.3 wordt opgemerkt: “Ook *vaartuigen waarbij het varen van bijkomstige betekenis is ten opzichte van hun hoofdfunctie kunnen kwalificeren als schepen die worden gebruikt op volle zee. Met ‘hoofdfunctie’ wordt bedoeld: het gebruik van het vaartuig op volle zee voor activiteiten bedoeld in post a.3, onderdeel a, 2° van Tabel II. Het gaat hier om vaartuigen die vanwege hun hoofdfunctie alleen in de offshore-industrie worden ingezet, zoals bijvoorbeeld drijvende boorplatforms die al dan niet op de zeebodem kunnen worden geplaatst, baggerschepen, pontons en schepen waarmee in zee kabels of pijpleidingen worden gelegd.*”

De praktijk kon hier altijd prima mee uit de voeten, maar kan deze uitleg nog wel?

Op 20 juni 2019, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) arrest gewezen in de zaak Grup Servicii Petroliere SA (nr. [C 291/18, ECLI:EU:C:2019:521](#)). In deze zaak lag de vraag voor of een opvijzelbaar offshore boorplatform kon worden beschouwd als een schip voor de vaart op volle zee. Zo'n platform drijft wel, maar ligt gedurende de tijd dat hij in bedrijf is in een stilstaande positie. En dat is het grootste deel van de tijd. In Nederland zou, gelet op het hiervoor aangehaalde voorschrift, geen twijfel zijn gerezen. Dat zou absoluut een zeeschip zijn in de zin van de tabelpost. Echter, een Roemeense inspecteur zag dat anders, en ook de Roemeense rechter was niet zeker van zijn zaak. Het HvJ moest daarom de knoop doorhakken.

Het HvJ gaat heel semantisch te werk. Uit de bewoordingen "schepen voor de vaart op volle zee", leidt het HvJ af dat: "...een drijvende installatie slechts kan worden beschouwd als een schip „voor de vaart op volle zee” als die installatie op zijn minst hoofdzakelijk of overwegend wordt ingezet voor voortbeweging op zee.” Tja, en dan is de beslissing natuurlijk snel genomen. Een boorplatform als die in het geding, heeft geen eigen aandrijving, wordt naar zijn plaats gesleept en wordt daar vervolgens op zijn pijlers gezet.

Wat zijn nu de gevolgen voor de Nederlandse praktijk? Zolang het voorschrift nog in stand blijft, kan een ondernemer zich beroepen op het 0%-tarief. Nederland zal echter het voorschrift moeten gaan aanpassen aan de uitleg van het HvJ. Voor de baggerschepen en schepen waarmee kabels worden gelegd zal nog wel

ruimte blijven. Die verplaatsen zich immers constant. Maar voor boorplatforms is het een ander verhaal. En pontons? Het HvJ lijkt niet te eisen dat een "zeeschip" een eigen voortstuwingsbron heeft. Duwbakken en pontons kunnen dus delen in het 0%-tarief, zolang ze maar overwegend gebruikt worden om op zee te bewegen.

Stilstand is hier dus daadwerkelijk achteruitgang voor de exploitanten....

Rick Franke RB

VASTGOED/OVERDRACHTSBELASTING OZL, TOCH MINDER SNEL OVERDRACHTSBELASTING VERSCHULDIGD?

De overdracht van onroerende zaken is onderworpen aan overdrachtsbelasting. Ter voorkoming dat onroerende zaken in een bv-structuur worden gebracht met het oogmerk om heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen, is bij fictie de gekwalificeerde verkrijging van onroerende zaak-lichamen (hierna OZL) ook onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting. Van een gekwalificeerde verkrijging is sprake als de omvang in het belang in een OZL een bepaald percentage overstijgt. Wanneer is er sprake van een OZL?

Ten eerste als is voldaan aan de bezitseis. Deze eis houdt in dat gedurende een referentieperiode van een jaar meer dan 50% van de totale bezittingen van de rechtspersoon bestaan uit onroerende zaken en tenminste 30% van de

totale bezittingen bestaan uit in Nederland gelegen onroerende zaken;

Ten tweede als wordt voldaan aan de doeleis.

De doeleis houdt in dat gedurende een referentieperiode van een jaar de onroerende zaken als geheel genomen voor ten minste 70% dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van deze onroerende zaken.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat bij de exploitatie van een hotelbedrijf niet is voldaan aan de doeleis. Het is dan ook niet verrassend

dat de Hoge Raad (19 december 2008, BNB 2009/91, [ECLI:NL:HR:2008:BD6385](#)) heeft

geoordeeld dat bij de exploitatie van een camping waarbij voor korte duur plaatsen worden verhuurd met gebruikmaking van de aanwezige bijkomende recreatieve

voorzieningen, ook niet is voldaan aan de doeleis. Men zou kunnen zeggen dat van

exploitatie van onroerende zaken geen sprake is

als het tegen vergoeding afstaan van het (recht op) gebruik van de onroerende zaak plaatsvindt

in het eigen bedrijfsproces. Hierbij is men gericht op een ander doel dan het alleen tegen

vergoeding afstaan van het gebruik van de

onroerende zaak. De onroerende zaken zijn dan noodzakelijk voor de uitoefening van dat bedrijf.

In een recente uitspraak van de Rechtbank Gelderland (2 juli 2019, AWB – 18_4497,

[ECLI:NL:RBGEL:2019:2912](#)) kwam ook de

vraag aan de orde of werd voldaan aan de

doeleis. Belanghebbende in deze zaak was een vennootschap die als doel had het exploiteren

van één of meer campings en/of

bungalowparken en de verkoop van nieuwe en

gebruikte caravans. De chalets/bungalows

waren in eigendom van de recreanten /

huurders. De belanghebbende stelde de grond ter beschikking aan de recreanten / huurders. Zij

droeg ook zorg voor de groenvoorziening en de aanleg, aansluiting en onderhoud van de

infrastructurele voorzieningen. Ook was

belanghebbende verantwoordelijk voor de

afvalinzameling, brandveiligheid en handhaving van rust en orde.

De Rechtbank oordeelde dat belanghebbende een recreatiebedrijf exploiteert. Hierbij nam de

Rechtbank mede in ogenschouw dat de

afnemers op zoek waren naar rust en dat de

arbeid van belanghebbende meer vergde dan bij kale verhuur van jaarplaatsen alleen.

Belanghebbende droeg immers zorg voor de

door de recreanten gezochte rust, orde en

netheid binnen de parken. De belanghebbende

was volgens de Rechtbank niet aan te merken

als een OZL.

De doeleis lijkt enigszins parallel te lopen met

het leerstuk 'verhuurplus' binnen de

omzetbelasting. Van verhuurplus is sprake als

activiteiten een zakelijk-industrieel en

commercieel karakter hebben of een voorwerp

hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door

het leveren van een prestatie dan door de

enkele terbeschikkingstelling van een goed om

dat te gebruiken. Met name deze laatste

zinsnede is te herkennen in de overwegingen

van de rechtbank. De komende periode zijn dan

ook nieuwe uitspraken te verwachten over de

vraag of een lichaam een OZL is.

Uiteraard is deze uitspraak niet alleen voor de

recreatiesector van belang, maar voor de gehele

branche van onroerend goed. Zouden ook

aanbieders van verhuur van flexibele kantoorruimten een beroep kunnen doen op deze uitspraak? We wachten het af. Het is namelijk bekend geworden dat er hoger beroep is ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank Gelderland.

Lucas Blom RB

VRIJSTELLINGEN

BEROEPSFEDERATIE VAN ARTSEN

In de Btw Update 2017-09 hebben wij geschreven over de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem/Leeuwarden van 4 juli 2017, nrs. 16/00483 tot en met 16/00488 en 16/00497 tot en met 16/00502, en 16/01259, [ECLI:NL:GHARL:2017:5577](#). Deze uitspraak ging over de vraag of de KNMG, de beroepsfederatie van artsen op haar diensten bestaande uit de registratie en herregistratie van artsen in opleidingen-, specialisten- of profielregisters – onder andere - de koepelvrijstelling kon toepassen. Het Gerechtshof achtte onder andere de koepelvrijstelling en de onderwijsvrijstelling niet van toepassing. In deze bijdrage het vervolg. In zijn uitspraak van 12 juli 2019, nr. 17/03824, [ECLI:NL:HR:2019:1174](#), velt de Hoge Raad het definitieve oordeel.

De tegen vergoeding verrichte registratiediensten van belanghebbende bestaan uit het bijhouden van de door de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (hierna: de

Minister van VWS) ingestelde en beheerde registers van artsen die zijn ingeschreven in het register bedoeld in artikel 3 van de Wet BIG.

Naast een vast bedrag voor de eerste inschrijving, brengt belanghebbende periodiek vaste bedragen in rekening voor herregistratie.

De erkenningsdiensten van belanghebbende – eveneens tegen vaste vergoeding – bestaan uit het op aanvraag erkennen van instellingen en artsen als opleidingsinrichting respectievelijk opleider of plaatsvervangend opleider ten behoeve van de opleiding van artsen in opleiding tot medisch specialist of profielarts (hierna tezamen: de opleidingsinrichtingen).

Belanghebbende stelt via het tot belanghebbende behorende College voor Geneeskundige Specialismen (hierna: het CGS) eisen aan de kwaliteit van de opleidingen tot medisch specialist en profielarts, evenals aan de opleidingsinrichtingen. De eveneens tot belanghebbende behorende Registratiecommissie Geneeskundig Specialisten toetst periodiek of artsen en opleidingen aan de regels van het CGS voldoen, onder meer door middel van visitatiecommissies.

Met betrekking tot de registratiediensten spitste het geschil zich toe op de vraag of deze diensten van omzetbelasting zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, letter u, van de Wet OB (hierna ook: de koepelvrijstelling). Ten aanzien van de erkenningsdiensten was de toepassing van de onderwijsvrijstelling van artikel 11, lid 1, letter o, van de Wet OB (hierna ook: de onderwijsvrijstelling) in het geding. Op beide punten had Hof Leeuwarden belanghebbende in het ongelijk gesteld.

De Hoge Raad volgt Hof Leeuwarden in haar uitspraak waarin zij stelt dat de organisatie – de koepel – niet aan alle cumulatieve voorwaarden voor toepassing van de koepelvrijstelling heeft voldaan. Het oordeel van het Hof is feitelijk van aard, welke door de Hoge Raad in cassatie niet op juistheid kan worden getoetst. De Hoge Raad gaat dan uit van de niet weerlegde feiten waaruit blijkt dat de koepelorganisatie voor haar erkenningsdiensten een vaste vergoeding vraagt en niet slechts het precieze aandeel van de betrokkenen – de artsen – in de gezamenlijke uitgaven ten behoeve van de van de koepelorganisatie betrokken diensten. Nu dit juist één van de cumulatieve voorwaarden is voor de toepassing van de koepelvrijstelling, kan van deze voorwaarde niet worden afgeweken en is de koepelvrijstelling niet van toepassing.

Met betrekking tot de erkenningsdiensten spitst de discussie zich toe op de vraag of de erkenningsdienst niet onontbeerlijk zijn voor de opleiding tot medisch specialist. Dat is volgens Hof Leeuwarden niet aan de orde omdat deze diensten in eerste aanleg gericht zijn op het opleidingsinstituut en de daar werkzame opleiders. Er is – zo stelt het Hof - geen direct verband tussen de erkenningsdienst en de persoon die de opleiding tot medisch specialist volgt. In cassatie voert belanghebbende aan dat voor toepassing van de onderwijsvrijstelling – op grond van de nauwe samenhang - het niet van belang mag zijn dat de erkenningsdiensten niet primair gericht zijn op de medisch specialisten in opleiding. Evenmin mag het feit dat de erkenningsdiensten niet aan primaire onderwijsvrijstellingen worden verricht de

toepassing van de vrijstelling in de weg staan. Belanghebbende beroept zich hierbij op het arrest Horizon College van het Hof van Justitie van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, [ECLI:EU:C:2007:343](#), waarin valt te lezen dat een dienst ook nauw samenhangend kan zijn met onderwijs als deze dienst niet rechtstreeks aan de studenten wordt verleend.

En belanghebbende leest in het Cito-arrest van 10 september 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BK3786](#), dat de afnemer van een nauw met onderwijs samenhangende prestatie zelf geen instelling hoeft te zijn die erkend is als een organisatie die is ingesteld tot het verlenen van onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of herscholing.

Hoewel de Hoge Raad het middel erkent, kan het echter niet tot cassatie leiden. Wil het standpunt van belanghebbende overeind blijven dan moet de opleiding tot medisch specialist aangemerkt zijn als onderwijs waarvoor dezelfde opleidingsinrichtingen gelden als voor onderwijsinstellingen, als bedoeld in de onderwijsvrijstelling. Nu belanghebbende de inspecteur niet voldoende heeft weersproken op dit punt, moet er van worden uitgegaan dat de opleidingsinrichtingen geen instellingen zijn die de onderwijsvrijstelling mogen toepassen.

Belanghebbende krijgt geen gelijk in cassatie. Wellicht dat – in goed overleg met de inspecteur – het laatste punt (erkenningsdiensten) nog gerepareerd kan worden. Immers, het lijkt alsof de Hoge Raad belanghebbende volgt, maar enkel op procedurele gronden er niets mee kan doen.

Ad Frujtier 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.