

**Btw Update
2019**

Nr. 8

INHOUD

Invoer goederen bij onttrekking douanetoezicht 2	
De nieuwe Kleine Ondernemersregeling (vervolg)	3
'KPC Herning: dat voel je toch aan je water?'	5
Teruggave btw op niet betaalde leasetermijnen	8
Wordt mijn recht op aftrek beperkt?	9
Herziening bij niet-economisch handelen herzien?	11

INVOER

INVOER GOEDEREN BIJ ONTTREKKING DOUANETOEZICHT

Om btw-registraties (en andere administratieve en/of fiscale obstakels) te voorkomen bij invoer van goederen (komende van buiten de EU) in een andere EU-lidstaat dan die van bestemming, wordt meestal gebruik gemaakt van de mogelijkheid om goederen te brengen onder een douaneregeling. De goederen mogen dan worden vervoerd (en/of opgeslagen) zonder dat ze in het vrije verkeer van de EU zijn toegelaten. Ze zijn dus wel in de EU, maar nog niet ingevoerd. Uiteraard worden dergelijke regelingen zeer strikt gecontroleerd. De Douane moet precies kunnen weten waar de goederen zijn. Dat gaat – in grote lijnen – als volgt. De chauffeur van een vrachtauto die bij Bulgarije vanuit Turkije de EU binnen wil rijden, moet uiteraard langs de Douane van Bulgarije. Die geeft hem documenten waaruit blijkt dat de door hem vervoerde goederen onder een douaneregeling vallen. In die documenten staat ook de eindbestemming (stel Nederland). Met die documenten kan hij rustig door de EU naar Nederland rijden zonder dat de goederen zijn ingevoerd. Bij aankomst in Nederland, moet hij naar de Nederlandse Douane om de goederen in te klaren. Die Nederlandse Douane was al van zijn komst op de hoogte gesteld door de Bulgaarse Douane. Na afhandeling van de formaliteiten (en bijvoorbeeld betaling van btw en eventuele invoerrechten), zijn de goederen dan in het vrije EU-verkeer.

Maar wat gebeurt er nu als zo'n chauffeur zich niet bij de Douane in het land van aankomst meldt? Dan krijgt de importeur alsnog een aanslag (met de prachtige term "uitnodiging tot betaling", maar waag het niet de uitnodiging af te slaan!) voor de verschuldigde belastingen/heffingen wegens het onttrekken aan de douaneregeling. Het Hof van Justitie van de EU (HvJ) kreeg recent ([10 juli 2019, nr. C-026/18, zaak Federal Express, ECLI:EU:C:2019:579](#)) een vraag voorgelegd over een situatie waar het mis ging met het netjes afhandelen van de douaneregeling, waar meerdere landen bij betrokken waren.

Goederen uit verschillende landen buiten de EU, werden vervoerd naar klanten in Griekenland. Deze goederen werden vervoerd via en soms opgeslagen in verschillende EU-lidstaten (luchthavens, distributiecentra, u kunt zich de logistieke complexiteit bij bedrijven als FedEx voorstellen). Dat gebeurde onder douaneregelingen, omdat het de bedoeling was de goederen pas in Griekenland in te klaren. Daar ging het mis. In een aantal gevallen bleek onttrekking aan het douanetoezicht te hebben plaatsgevonden in Duitsland. Duidelijk was wel dat de goederen in Griekenland waren aangekomen, want de onttrekking kwam aan het licht doordat de Griekse Douane de Duitse collega's informeerde. Er was sprake – als ik de feiten goed lees – van een formele fout in Duitsland (geen juiste afmelding), waardoor de Griekse Douane bij aankomst geen melding had gehad dat de goederen eraan kwamen.

Vraag voor het HvJ was in welk land dan de invoer had plaatsgevonden. In Duitsland (waar de douaneregeling stopte omdat niet correct was

afgemeld) of in Griekenland. Het HvJ stelt voorop dat in beginsel de goederen worden ingevoerd daar waar de goederen aan de douaneregeling worden onttrokken. Echter, als vaststaat dat de goederen zijn vervoerd naar, en verbruikt in een andere lidstaat (hier: Griekenland), dan moeten de goederen geacht worden in die lidstaat te zijn ingevoerd.

Een voor de praktijk heel bruikbaar arrest omdat ook bij fouten (en die komen voor uiteraard) niet direct een heel conglomeraat aan btw-verplichtingen in diverse landen ontstaat.

Bovendien – en dat is het uitgangspunt van het HvJ – wordt belasting geheven in het land van verbruik. En dat is de bedoeling bij een verbruiksbelasting als de btw!

Rick Franke RB

KLEINE ONDERNEMERSREGELING

DE NIEUWE KLEINE ONDERNEMERSREGELING (VERVOLG)

De nieuwe Kleine Ondernemersregeling (KOR) verdient voldoende aandacht om er een tweede artikel aan te wijden. Bij de publicatie van deze Btw Update heeft u nog heel even om de kleine ondernemers met een beoogde ingangsdatum van 1 januari 2020 aan te melden bij de Belastingdienst. Het meldingsformulier moet uiterlijk op 20 november 2019 bij de Belastingdienst binnen zijn. Bent u te laat, dan kan uw klant pas per 1 april 2020 meedoen aan de nieuwe KOR. Het verzoek moet dan wel

uiterlijk op 3 maart 2020 zijn ontvangen door de Belastingdienst.

Bedenk dat uw klant niet verplicht is om te kiezen voor de nieuwe KOR. Zeker als deze levert aan afnemers die zelf belaste prestaties verrichten, kan er beter voor gekozen worden om in de btw te blijven. Het recht op aftrek van voorbelasting blijft dan ook behouden.

Intracommunautaire leveringen aan ondernemers tellen mee voor de beoordeling of de grens van € 20.000 overschreden is. De reden daarvoor is dat er sprake is van in Nederland belaste omzet, maar dan wel belast naar het tarief van 0%. Intracommunautaire diensten aan ondernemers tellen daarentegen niet mee omdat de btw heffing doorgaans op grond van de hoofdregel plaatsvindt in het land van de afnemende ondernemer.

Als de verkoper de nieuwe KOR toepast, vindt er echter geen intracommunautaire levering plaats die belast is tegen het 0%-tarief. De afnemer in het buitenland verricht dus ook geen belaste intracommunautaire verwerving in de lidstaat waar de goederen worden geleverd. Als gevolg hiervan wordt de intracommunautaire levering behandeld als een gewone in Nederland belaste – en tegelijkertijd door de nieuwe KOR van btw ontheven – levering. De levering hoeft dus ook niet als intracommunautaire levering in een btw-aangifte te worden aangegeven of in de Opgaaf ICP opgenomen. Ook de afnemer heeft ter zake van de aankoop geen btw-verplichtingen.

Intracommunautaire verwervingen door een ondernemer die de nieuwe KOR toepast, zijn

wel belast in Nederland mits deze verwervingen in het lopende of vorige kalenderjaar meer bedragen dan € 10.000. Beneden deze grens van € 10.000 betaalt de ondernemer die de nieuwe KOR toepast buitenlandse btw over de aankoop van goederen in andere lidstaten en heeft hij ter zake in Nederland geen btw-verplichtingen. Accijnsgoederen, margegoederen en nieuwe vervoermiddelen tellen niet mee voor de berekening van het drempelbedrag van € 10.000.

De omzetgrens van € 20.000 geldt per belastingplichtige, dus per ondernemer. Bij een fiscale eenheid vindt samentelling van de omzet plaats. In de Parlementaire Geschiedenis staat vermeld dat voor een kunstmatige splitsing van een bedrijf met als enige doel toepassing van de KOR, de antimisbruikjurisprudentie geldt, die in voorkomend geval kan leiden tot weigering van het beoogde btw-voordeel¹.

Inmiddels wordt in de praktijk de discussie gevoerd of het privégebruik van de auto meetelt voor de omzetgrens van € 20.000. Hierover zal het RB informatie inwinnen bij het Ministerie. Gezien de wettekst komt het mij voor, dat deze omzet wel meetelt. Indien u het forfait van 2,7% of van 1,5% toepast, zult u de omzet terug moeten rekenen uit de aangegeven btw wegens privégebruik.

Inmiddels is uit een brief van de Staatssecretaris van 16 september 2019, nr. [2019-0000151933](#) duidelijk geworden dat ondernemers die gebruik maken van de margeregeling of de reisbureauregeling, voor de toepassing van de nieuwe KOR niet alleen de belaste marge maar

¹ Nota nav Verslag, Kamerstukken 35033, nr. 6, blz. 18.

de totale omzet in aanmerking moeten nemen. Dit is dus een verandering vergeleken met het oorspronkelijke wetvoorstel. Deze wijziging is een gevolg van het arrest van het Hof van Justitie van 29 juli 2019, nr. C-388/18, [ECLI:EU:C:2019:642](#). In dit arrest heeft het Hof van Justitie bepaald, dat voor de KOR rekening moet worden gehouden met alle ontvangen of te ontvangen bedragen en niet alleen met de gerealiseerde winstmarge.

Volgens de Memorie van Toelichting geldt de nieuwe KOR ook voor bepaalde in Nederland verrichte leveringen van goederen en diensten door de ondernemer, waarvoor de heffing van btw onder de reguliere btw-regels zou worden verlegd naar de afnemer. Een voorbeeld is het door de ondernemer overdragen van broeikasgasemissierechten of het leveren van mobiele telefoons voor een totaalbedrag van meer dan € 10.000. De omzet van deze prestaties wordt meegerekend voor het toetsen van de omzetgrens van de ondernemer voor toepassing van de nieuwe KOR. Blijft de ondernemer dus onder de omzetgrens van € 20.000 voor de nieuwe KOR en kiest hij voor toepassing van de nieuwe KOR, dan is de nieuwe KOR ook van toepassing op deze prestaties. Door toepassing van de nieuwe KOR komt de verlegging van de verschuldigdheid van de btw naar de afnemer van deze prestaties te vervallen. De presterende ondernemer is vrijgesteld van het doen van btw-aangifte en ontheven van de daarbij horende administratieve verplichtingen en dus hoeft ook zijn afnemer geen aangifte te doen van verlegde btw.

Is de ondernemer de afnemer van een prestatie waarbij de heffing van btw naar hem verlegd

wordt en maakt deze ondernemer gebruik van de nieuwe KOR, dan geldt de nieuwe KOR niet voor deze verlegde btw. Er zal dus door deze ondernemer wel aangifte moeten worden gedaan.

Dick Roemeling RB

BOUW

‘KPC HERNING: DAT VOEL JE TOCH AAN JE WATER?’

In de Btw Update 2019-03 hebben wij geschreven over de conclusie van de A-G Bobek over de zaak *Skatteministerium v KPC Herning*, nr. C-71/18. Op 4 september 2019 heeft het Hof van Justitie (hierna: HvJ) uitspraak gedaan in deze zaak ([ECLI:EU:C:2019:660](#)). Deze bijdrage verschaft inzicht in deze uitspraak die handelt over de intentie van partijen en wat voor gewicht daaraan moet worden toegekend volgens het HvJ.

De feiten, nogmaals

KPC koopt, voorwaardelijk, een pakhuis/magazijn van het havenbedrijf van Odense (Denemarken). Een gedeelte van de gevel van het pakhuis moet bewaard blijven. Daarna verkoopt KPC, wederom voorwaardelijk, het pand door aan een Woningbouwvereniging. Met de Woningbouwvereniging wordt een aantal overeenkomsten gesloten, waaronder een turnkey contract voor de bouw van woningen in het pakhuis. De Woningbouwvereniging zal zorgen voor de sloop van het pakhuis (m.u.v. het gedeelte van de gevel dat bewaard moet blijven). Ten tijde van de koop van het pakhuis

door KPC was het magazijn intact en volledig functioneel; het werd verhuurd door het havenbedrijf.

In essentie is de vraag die het HvJ beantwoordt of de genoemde transacties als één moeten worden beschouwd of dat zij elk afzonderlijk en op hun eigen merites moeten worden beschouwd.

HvJ

Het HvJ begint met het vaststellen van een aantal feiten. Het staat volgens het HvJ vast dat het betrokken pakhuis geëxploiteerd werd *vóór* de betrokken verkooptransacties *en* dat het volledig in bedrijf was ten tijde van *beide* leveringen.

Het HvJ stelt vast dat het van belang is of en in welke mate rekening moet worden gehouden met de bedoeling om het bestaande pakhuis (gedeeltelijk) te slopen om plaats te maken voor een nieuw gebouw. Het HvJ laat vervolgens de standaard dogmatiek van de samengestelde handelingen en de bijkomstige diensten bij een hoofddienst de revue passeren.

Tot zover niets nieuws. In r.o. 39 onderkent het HvJ dat er *geen* absolute regel bestaat die kan bepalen wanneer er sprake is van één of meer prestaties, maar dat alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen. Daarbij *kan* de (een) wilsverklaring van partijen een rol spelen, zolang deze intentie maar wordt ondersteund door objectieve gegevens.

In het beroemde arrest Don Bosco van 19 november 2009, nr. C-461/08, [ECLI:EU:C:2009:722](https://eur-lex.europa.eu/eli/cj/oj/2009/722), heeft het HvJ beslist dat

de volgende drie elementen ervoor zorgden dat er sprake was van één enkele handeling (de levering van een onbebouwd terrein):

- 1) De verkoper was belast met de sloop van het gebouw;
- 2) De kosten van de sloop werden tenminste gedeeltelijk gedragen door de koper; **en**
- 3) Ten tijde van de levering was al begonnen met de sloop.

In r.o. 43 veralgemeniseert en objectiveert het HvJ nu deze elementen uit de casuïstiek van *Don Bosco*:

- I) De staat van vordering van de sloopwerkzaamheden *die de verkoper uitvoert (cursivering van de auteur)* op de datum van de levering van het onroerend goed;
- II) Het gebruik van dat onroerend goed op diezelfde datum van levering;
- III) De verplichting voor de verkoper om de sloopwerkzaamheden uit te voeren met het oog op de toekomstige verbouwing.

Ad I)

Ten aanzien van de verplichtingen van de *koper* voert het HvJ aan dat de feiten dat de verschillende handelingen *juridisch* van elkaar te onderscheiden handelingen zijn *en* dat deze door *verschillende* ondernemers worden verricht, leiden tot de conclusie dat er geen sprake kan zijn van één enkele handeling. Dat er een bepaald economisch verband tussen elk van deze handelingen bestaat alsmede een gemeenschappelijk doel, is *geen* reden om hier anders over te denken.

Ad II)

Ten tijde van de levering, was het betrokken pakhuis volledig in gebruik. Deze omstandigheid leidt ertoe dat ten aanzien van de eerste verkooptransactie moet worden geconstateerd dat deze als onderscheiden en zelfstandig getypeerd moet worden ten opzichte van de latere handelingen tussen KPC en de Woningbouwvereniging. Daarmee is volgens het HvJ ook duidelijk dat de eerste levering een levering betreft van een volledig in bedrijf zijnd onroerend goed.

Het enkele feit dat aan deze verkoop bepaalde voorwaarden waren verbonden (de realisatie van nieuwe woningen), kan, aldus het HvJ, geen zodanig verband leggen dat zij als één, niet te splitsen, economische prestatie dienen te worden beschouwd (r.o. 47).

Het bijzondere aan deze observatie is mijn inziens dat dit meer een stelling is dan dat hier daadwerkelijk wordt uitgelegd *waarom* dat verband er niet is of gelegd zou kunnen worden. Het lijkt daarmee een losse kreet van het HvJ.

Ad III)

Ten aanzien van de tweede transactie geeft het HvJ aan dat (cursivering auteurs) *“bij levering ervan (van het pakhuis)... nog steeds daadwerkelijk (kon) worden gebruikt. Na deze levering was de verkoper (KPC) op geen enkele wijze betrokken bij de gedeeltelijke sloop van het pakhuis. De koper heeft op eigen kosten en voor eigen risico een derde onderneming belast met de nodige werkzaamheden. Dus blijkt... dat de sloop van het pakhuis een handeling is die losstaat van de verkoop ervan”*. De verkoper had dus geen enkele verplichting om te slopen.

Het voorgaande moet in samenhang worden gelezen met hetgeen het HvJ stelt in r.o. 50: het HvJ sluit zich aan bij de conclusie van de A-G in de punten 31 en 32. *Juist* in die punten haalt de A-G aan dat *omdat* de handelingen op verschillende tijdstippen en door verschillende partijen worden verricht, er geen sprake kan zijn van het samennemen van handelingen, noch dat beide op elkaar volgende verkooptransacties als bijkomend ten opzichte van elkaar dienen te worden beschouwd.

Conclusie

De leerstukken omtrent bijkomstige diensten en samennemen van prestaties (handelingen), zullen niet kunnen worden toegepast als deze prestaties door verschillende partijen en op verschillende tijdstippen plaatsvinden. Dit is een nieuwe toevoeging (verduidelijking) aan het leerstuk van de samengestelde prestaties.

Daarnaast is, zoals al bleek uit de conclusie van de A-G, de commerciële en economische realiteit leidend; deze kan enkel kleur krijgen door de intentie van partijen als deze intentie gesteund wordt door objectieve gegevens. In de onderhavige casus was daar geen sprake van.

Nu er geen sprake is van één prestatie, hoe moeten de te onderscheiden prestaties dan worden geduid? Het Hof van Justitie vindt dat hier niet aan de hierboven genoemde criteria van het Don Bosco-arrest en van het arrest Woningstichting Maasdriel wordt voldaan. Er is derhalve geen sprake van de levering van een bouwterrein.

Querijn Feenstra RB/ Harry Hendriks RB

TERUGGAVE BTW

TERUGGAVE BTW OP NIET BETAALDE LEASETERMIJNEN

Berekende btw op facturen die (gedeeltelijk) onbetaald blijven kan worden teruggevraagd bij de fiscus. Het recht op teruggave, formeel spreekt de Wet van vermindering van de maatstaf van heffing, moet in Nederland worden uitgeoefend binnen een jaar na opeisbaarheid van het gefactureerde bedrag. Het teruggave recht is opgenomen in artikel 29 van de Wet OB en geldt bij annulering, verbreking, prijsvermindering en bij (gedeeltelijke) niet-betaling.

Artikel 29 is gebaseerd op artikel 90, lid 1, van de Btw-richtlijn. Op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing verminderd in geval van annulering, verbreking, prijsvermindering of gehele- of gedeeltelijke niet-betaling. Artikel 90, lid 2, geeft Lidstaten de mogelijkheid afwijkende regels te stellen bij geheel, of gedeeltelijke niet betaling van facturen. In de praktijk gebruiken de Lidstaten dit artikel 90, lid 2 om de teruggave van btw in gevallen van (gedeeltelijke) niet betaling te beperken. Ook de Bulgaarse btw-wetgeving maakte gebruik van de ruimte die artikel 90 haar biedt en de inspecteur weigerde UniCredit Bulgaarse btw-teruggave op onbetaald gebleven lease facturen die overigens ten tijde van de zaak al meer dan negen (!) jaar open stonden. UniCredit legde de zaak voor aan het HvJ met (onder meer) de vraag of de Bulgaarse

Wet de vrijheid tot beperking van de btw teruggave, die 90, lid 2, van de Richtlijn haar geeft, niet te ruim toepast. De voorgelegde feiten waren als volgt.

UniCredit, rechtsopvolger van BA Kreditanstalt Bulus, en Vizatel kwamen in 2006 een leaseovereenkomst (met koopoptie) overeen voor het gebruik van een gebouw en een terrein. UniCredit bracht op de leasetermijnen btw in rekening en voldeed de btw aan de fiscus. UniCredit berekende btw op de huurtermijnen tot en met augustus 2012. De leaseovereenkomst werd met ingang van juni 2015 ontbonden omdat Vizatel haar betalingsverplichting sinds april 2009 niet meer nakwam. Vizatel was contractueel gehouden, vanwege de niet nakoming van haar contractuele betalingsverplichting een schadevergoeding aan UniCredit, te betalen ter grootte van alle niet betaalde leasetermijnen tot einde looptijd van het contract.

Het HvJ legde in zijn [arrest van 3 juli 2019 nummer C-242/18, Unicredit, ECLI:EU:C:2019:558](#), artikel 90 van de Richtlijn als volgt uit:

- artikel 90, lid 1, staat geen recht op btw-teruggave toe vanwege de verbreking (ontbinding) van de overeenkomst in 2015 omdat alle lease termijnen na 2015 formeel verschuldigd bleven.
- er bestaat weliswaar in Bulgarije geen formeel recht op btw-teruggave vanwege niet-betaling van facturen maar Bulgarije kan teruggave niet weigeren wanneer kan worden aangetoond dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan. De Bulgaarse Wet schiet op

dit gebied tekort en zal moeten worden aangepast.

Het HvJ had reeds eerder in de zaak [C-246/16 \(Enzo di Maura, ECLI:EU:C:2017:887\)](#) geoordeeld dat het geheel uitsluiten van teruggave bij oninbare debiteuren niet in lijn is met het neutraliteitsbeginsel in de btw. In zoverre had het Hof zich er in deze zaak redelijk gemakkelijk vanaf kunnen maken door naar deze Enzo di Maura zaak te verwijzen. Ik vind het desalniettemin opmerkelijk dat er nog steeds Lidstaten zijn, waaronder Griekenland en Hongarije en dus Bulgarije, die teruggave van btw bij niet betaling op basis van hun nationale wet uitsluiten. Gelukkig biedt in die landen een rechtstreeks beroep op de Richtlijn soelaas. Ik verwacht dat daar overigens langdurige processen voor nodig zijn.

Tenslotte heb ik nog een opmerking over de betaalde schadevergoeding. Deze is in de zaak UniCredit met btw belast. Dit is in lijn met het oordeel van het Hof in de zaak [MEO, nummer C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942](#), waarbij hierover overeenkomstig was beslist bij de afkoop van een telefooncontract. Het lijkt erop dat er langzamerhand enige consistentie is te ontdekken onder welke voorwaarden een ontbinding, of schadevergoeding, in ieder geval aan btw onderhevig is. Dit is namelijk het geval als de betaalde ontbindingsvergoeding de facto gelijk is aan de totale prijs van de contractuele verplichting. Niet van belang is of de prestaties onder het contract daadwerkelijk zijn genoten of afgenomen. Overigens kan de verschuldigde btw bij aantoonbare niet betaling van de schadevergoeding dan wel weer worden teruggevraagd.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 7 juni 2019, nr. 17/04083, [ECLI:NL:HR:2019:858](#), beslist, dat, wanneer de ondernemer/crediteur al in een eerder tijdvak betaling in redelijkheid niet langer kon verwachten, hij dit verzoek niet meer kan doen bij de aangifte over een later tijdvak. Aangezien het hierboven besproken arrest Unicredit van het Hof van Justitie toen nog niet gewezen was, is het de vraag hoe de verhouding is tussen het arrest Unicredit en het bovenstaande arrest van de Hoge Raad. Voor de Nederlandse praktijk adviseer ik om het verzoek om teruggave van btw in ieder geval te doen zodra betaling van de schuld in redelijkheid niet meer te verwachten valt. Verder moet u rekening houden met de hierboven al geneemde regel, dat het recht op btw teruggave geacht wordt te zijn ontstaan uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden.

Hugo Dams RB

AFTREKRECHT

WORDT MIJN RECHT OP AFTREK BEPERKT?

Voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een ondernemer, kan deze ondernemer de door hem aan de leverancier betaalde btw terugvragen als voorbelasting. Ervan uitgaande dat deze leverancier netjes de btw betaalt aan de Belastingdienst, verloopt deze transactie btw-neutraal voor de Belastingdienst. Als echter de leverancier de btw niet betaalt, levert dit een

nadeel op voor de schatkist. In beginsel moet de Belastingdienst de btw wel terugbetalen aan de afnemer van de transactie. Deze btw hoeft de Belastingdienst echter niet terug te betalen als de afnemer wist of had moeten weten dat hij met de aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude. De Belastingdienst die de fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de betrokken factuur heeft vastgesteld, moet aan de hand van objectieve gegevens bewijzen dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van fraude. Hierbij kan de Belastingdienst niet eisen dat de afnemer allerlei controles verricht waartoe hij wettelijk niet verplicht is.

Voor de afnemer die weet dat in de goederenketen fraude is gepleegd, bestaat terecht geen enkel mededogen. Dat geldt echter ook voor een afnemer die had moeten weten dat fraude werd gepleegd. Achteraf is dit vaak makkelijk te beoordelen: achteraf kijk je immers een koe in de kont. Echter op het moment dat je de overeenkomst sluit, ligt dit complexer. Is het een mazzeltje waar je tegen aanloopt of vraagt de leverancier bewust een te lage prijs. Op dat moment is een bepaalde mate van oplettendheid uiteraard van belang. Welke oplettendheid echter wordt gevraagd, hangt af van de omstandigheden van het concrete geval.

Een situatie waarbij sprake was van fraude, kwam aan de orde in de zaak Altic ([HvJ EU, 3 oktober 2019, C-329/18, ECLI:EU:C:2019:831](#)). Altic kocht koolzaden bij Sakorex en Ulmar. Het koolzaad is ontvangen en opgeslagen in een silo van SIA "Vendo". Altic trekt de btw af die hij over de aankopen heeft voldaan. De Letse

Belastingdienst stelt echter vast dat de aankopen niet daadwerkelijk hebben plaatsgevonden en dat Sakorex en Ulmar fictieve ondernemingen zijn. Om geen btw-schade op te lopen, stelt de Letse Belastingdienst dat Altic wist of had moeten weten dat zij betrokken raakte bij btw-fraude. Hierbij stelt de Belastingdienst dat Altic een verordening, welke bestemd is voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven, niet heeft nageleefd. In deze verordening staat dat een levensmiddelenbedrijf iedere stof moet kunnen identificeren die bestemd is om in een levensmiddel of diervoeder te worden verwerkt. Ook moet deze exploitanten beschikken over systemen en procedures met behulp waarvan deze informatie aan de bevoegde autoriteiten kan worden verstrekt. De Belastingdienst stelt vast dat Altic niet heeft geverifieerd of Sakorex en Ulmar geregistreerd zijn bij de voedsel- en veterinaire autoriteit. Door het niet nakomen van deze verordeningen voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven, is de Belastingdienst van mening dat Altic behoorde te weten dat sprake is van btw-fraude.

Het HvJ beschermt echter Altic. Het niet-voldoen aan de verplichtingen die gelden voor exploitanten van levensmiddelenbedrijven leidt er niet automatisch toe dat Altic wist of had behoren te weten dat sprake was van btw-fraude. De verplichtingen streven namelijk volgens het HvJ een ander doel na dan de opsporing van btw-fraude. Als deze verplichtingen niet in acht zijn genomen, kan dat slechts één van de vele elementen zijn die er samen en eensluidend op wijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat

hij betrokken was bij een handeling waarbij sprake was van btw-fraude. Daarvan was echter geen sprake.

De bewijslast ligt bij de Belastingdienst en uit het arrest blijkt dat deze bewijslast terecht aan hoge eisen moet voldoen. De Belastingdienst moet dus meer aantonen dan het enkele feit dat aan een specifieke niet-btw-regeling niet is voldaan.

Lucas Blom RB

AFTREKRECHT

HERZIENING BIJ NIET-ECONOMISCH HANDELEN HERZIEN?

Door middel van herziening kan op grond van artikel 15, lid 6, Wet OB een gedeelte van de voorbelasting, betaald bij de aankoop van een investeringsgoed, worden teruggevraagd als er in de loop van de tijd een toename in het gebruik voor aftrekgerechtigde doeleinden plaatsvindt. Voor het recht op herziening is het essentieel dat het investeringsgoed in de hoedanigheid van ondernemer is verworven. In de zaak HR 20-09-2019, [ECLI:NL:HR:2019:1399](#), heeft de Hoge Raad bevestigd dat dit moet worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen de verwerving van het goed, en het gebruik daarvan voor economische activiteiten. Dit onderzoek moet worden uitgevoerd op basis van een ruime uitleg van het begrip verwerving 'als belastingplichtige', zodat de precisie van de aftrek en eventuele latere herzieningen, gelet op

het gebruik van het goed, worden gewaarborgd. Hoe is de Hoge Raad tot dit arrest gekomen?

In deze zaak heeft een gemeente in 2006 en 2007 vier gymnastieklokalen in gebruik welke deel uit maken van even zoveel multifunctionele accommodaties. Ten tijde van de bouw van deze accommodaties brengt de gemeente geen voorbelasting in aftrek. In beginsel is het voornemen om de gymnastieklokalen voor 40% om niet ter beschikking te stellen aan het basisonderwijs en voor 60% tegen vergoeding aan sportverenigingen. Daarom worden de lokalen voor slechts 60% voor btw-belaste prestaties gebruikt. Vanaf 2010 gebruikt de gemeente de lokalen echter alleen nog voor belaste prestaties. Daarom verzoekt de gemeente alsnog om een btw-teruggaaf over de jaren 2006 tot 2009. De inspecteur verleent ambtshalve een teruggaaf van 60% van de voorbelasting op de bouw van de gymnastieklokalen. Volgens de inspecteur heeft de gemeente geen recht op aftrek van voorbelasting voor het deel dat toerekenbaar is aan het ter beschikking stellen van de gymnastieklokalen aan de scholen.

In aanvulling op het vorenstaande: De Hoge Raad heeft zeer recent beslist dat het ter beschikking stellen van gymnastieklokalen aan basisscholen een dienst is jegens de individuele basisschool en niet jegens het collectief van jeugdige inwoners van een gemeente. De btw op het deel van de voorbelasting toerekenbaar aan het ter beschikking stellen van de lokalen aan de scholen komt niet voor verrekening in het btw compensatiefonds in aanmerking. Zie [ECLI:NL:HR:2019:1446](#). Ter voorkoming van verwarring: In deze laatstgenoemde procedure

stond al vast, dat de gemeente hier niet optrad als ondernemer voor de btw. Omdat de gemeente het beroep tegen de in verband hiermee opgelegde naheffingsaanslagen had ingetrokken, stond op grond van artikel 9, lid 6, Wet op het BTW Compensatiefonds in de procedure voor het BTW Compensatiefonds in rechte vast, dat zij de sporthal niet gebruikte in het kader van haar onderneming. De gemeente had er dus verstandig aan gedaan om ook door te procederen tegen de naheffingsaanslagen.

Terug naar de procedure over de aftrek van btw op de gymnastieklokalen: In 2012 verzoekt de gemeente nogmaals om een aanvullende teruggaaf, waarbij zij meent op grond van de herzieningsregels recht te hebben. Er is immers sprake van gewijzigd gebruik door de gemeente ten opzichte van het jaar van ingebruikname. Dat verzoek wordt afgewezen.

Het Hof was van oordeel dat de gemeente de lokalen deels heeft aangekocht als overheid. Het is de taak van de gemeente om te voorzien in het bewegingsonderwijs voor leerlingen in het basisonderwijs. Hierbij handelt zij dus als overheid en niet als belastingplichtige. Voor zover de gemeente de gymnastieklokalen dus gebruikt als overheid komen deze lokalen ook niet in aanmerking om als ondernemersvermogen te worden aangemerkt. Bij een latere wijziging in gebruik ontstaat er dus voor dergelijk niet-ondernemersvermogen niet alsnog een recht op aftrek van voorbelasting.

Vervolgens is de zaak bij de Hoge Raad beland. De Hoge Raad heeft een iets andere benadering. Een gemeente wordt niet als ondernemer aangemerkt voor de handelingen of

werkzaamheden die zij als overheid verricht. Maar dan moeten deze handelingen of werkzaamheden wel als economische activiteiten worden aangemerkt. Kenmerkend voor een economische activiteit zijn de criteria duurzaamheid en vergoeding. Het om niet verrichten van prestaties is geen economische activiteit en dus kan dit ook niet als overheidshandelen worden aangemerkt. Het om niet ter beschikking stellen van gymnastieklokalen aan scholen is derhalve te kenschetsen als niet-economisch handelen. Aan overheidshandelen wordt dus niet toegekomen.

Voorts komt de Hoge Raad tot het oordeel dat de gemeente de gymnastieklokalen heeft verworven in de hoedanigheid als ondernemer. Vervolgens haalt de Hoge Raad aan, dat wanneer een investeringsgoed door een ondernemer is verworven en deels voor niet-economische activiteiten wordt gebruikt, de gespreide herziening wel van toepassing is. Derhalve kan de bij de bouw betaalde omzetbelasting verspreid worden herzien en mag de gemeente alsnog een deel van de niet ontvangen aanschaf-btw op basis van de herzieningsregels vorderen.

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.

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.