



Btw Update 2019



Nr. 9



INHOUD

Betalingen door een derde; btw heffing?.....	2
Btw verschuldigdheid op subsidie voor melkveebedrijf.....	3
nieuwe regeling voor voorraad op afroep.....	5
Fraude in een derde staat: relevant voor de EU? .	6
KPC Herning	8
Infos: niet alleen dé oplossing voor ICT in de zorg, maar ook voor de koepelvrijstelling in de btw?.....	9

SUBSIDIE

BETALINGEN DOOR EEN DERDE; BTW HEFFING?

Het lijkt zo voor de hand te liggen. Als iemand een goed of dienst afneemt, maar door een ander laat betalen, is er natuurlijk gewoon btw-heffing aan de orde. Het zou vreemd zijn als een betaling door een ander, btw-heffing zou kunnen voorkomen. Maar wanneer is nu eigenlijk sprake van een betaling door een derde? Daarover bestaat nog wel eens onduidelijkheid. Denk dan met name aan prijssubsidies. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) heeft recent zijn licht laten schijnen over deze problematiek.

De zaak C GmbH & Co KG / C-eG ([arrest van 9 oktober 2019 In de gevoegde zaken C-573/18 en C-574/18 ECLI:EU:C:2019:847](#)) betrof

telersverenigingen. Zij verkochten groente en fruit die door hun leden waren geteeld. Daarnaast beheerden de telersverenigingen ieder een actiefonds. Zo'n fonds is bedoeld om investeringen in de bedrijven van de leden te kunnen doen. Dergelijke fondsen worden voor de helft door de telers zelf gefinancierd, en voor de helft door bijdragen van de Europese Unie.

Als een teler een investering wilde doen met hulp van het fonds, dan plaatste hij zijn bestelling voor de investering bij de telersvereniging. Die sloot op zijn beurt een overeenkomst met de leverancier van het investeringsgoed. De teler betaalde dan een deel van de kosten (50% tot 75% van de aankoopkosten) direct aan de telersvereniging en kreeg daarvoor van de telersvereniging een

factuur met btw. Het resterende deel van de kostprijs werd vervolgens uit het actiefonds gehaald. De telers zijn dan wel verplicht om hun producten gedurende een bepaalde periode via de telersvereniging te leveren en een bijdrage aan het actiefonds te betalen die qua hoogte gerelateerd is aan de verkochte producten.

De Duitse Belastingdienst vindt dat er een hogere btw-afdracht plaats moet vinden. Op basis van een Duitse regel die stelt dat in bepaalde gevallen btw over de kostprijs moet worden betaald, verhoogt de fiscus de btw afdracht. De bijdrage van het actiefonds zelf wordt door de Duitse fiscus namelijk gezien als een zuivere subsidie. De Duitse rechter ziet dat anders en vindt dat de bijdrage uit het actiefonds als betaling door een derde moet worden gezien. Een andere redenering, maar met dezelfde voor de belanghebbenden ongewenste uitkomst.

In hoger beroep wordt de hulp van het HvJ ingeroepen. De vraag is of er sprake is van een ruilprestatie of dat de bijdrage uit het actiefonds misschien gewoon een betaling door een derde (een prijssubsidie) is. Het HvJ geeft aan wanneer sprake is van een prijssubsidie: *“Daartoe moet de subsidie specifiek aan de gesubsidieerde marktdeelnemer worden betaald om een bepaald goed te leveren of om een bepaalde dienst te verrichten.”* Bovendien, zegt het HvJ, moet de ontvanger van het goed of de dienst ook een voordeel hebben. De prijs die hij betaalt moet dus lager zijn geworden door de subsidie.

Met die overwegingen heeft het HvJ in feite het pleit al meteen beslecht. Hoewel het natuurlijk

altijd zo is dat de lokale rechter de feitelijke uitspraak moet doen en het HvJ alleen aanwijzingen geeft door het recht uit te leggen, stelt het HvJ hier meteen al vast dat de feiten zo duidelijk zijn, dat niet anders geconcludeerd kan worden dan dat er sprake is van een prijssubsidie, die met btw belast is.

Wat mij betreft een duidelijke lijn voor de praktijk!

Rick Franke RB

SUBSIDIES

BTW VERSCHULDIGDHEID OP SUBSIDIE VOOR MELKVEEBEDRIJF

Het boerenbedrijf staat op dit moment volop in de belangstelling en dat is niet in de laatste plaats vanwege de stikstofproblematiek. De verwachting is dat diverse bedrijven gedwongen worden te sluiten dan wel moeten inkrimpen om aan de strenge klimaatdoelstellingen te gaan voldoen. De overheid zal naar verwachting de boeren geldelijk gaan compenseren. De vraag rijst of dergelijke overheidsvergoedingen aan btw onderworpen zijn.

Een soortgelijke vraag lag voor bij Rechtbank Gelderland en ging over een vergoeding die een melkveehouder had ontvangen van een publiekrechtelijk overheidsorgaan (hierna: het Waternet) voor de aanleg van natuurvriendelijke oevers. Het Waternet heeft als taak om de chemische en ecologische kwaliteit van watergangen en plassen te verbeteren en had

voor de uitvoering van haar taak actief samenwerking met de agrariërs gezocht. De melkveehouder had hiervoor ingeschreven en van het Waternet een eenmalige vergoeding gekregen. De btw op de kosten voor de aanleg van de oevers was integraal verrekend.

De inspecteur was het hiermee niet eens en stelde primair btw-belastbaarheid van de subsidievergoeding, vanwege de aanwezigheid van een overeenkomst met Waternet waarbij prestaties tegen vergoeding werden uitgewisseld. Subsidiar stelt de inspectie dat de btw op de aanlegkosten niet voor aftrek in aanmerking komt, vanwege de afwezigheid van een economische activiteit.

Belastingplichtige beroept zich op een tweetal oudere Europese zaken te weten de zaken [Mohr \(C 215/94, ECLI:EU:C:1996:72\)](#) en [Landboden-Agrardienste \(C-384/95, ECLI:EU:C:1997:627\)](#), alwaar het HvJ had geoordeeld dat overheidssubsidies onbelast blijven wanneer deze worden verstrekt door de overheid in het 'algemeen belang'. Er is in een dergelijk geval geen aanwijsbare tegenprestatie die het overheidsorgaan individueel voordeel oplevert en btw-heffing is bij afwezigheid van voordeel ('verbruik') niet aan de orde.

De Rechtbank Gelderland oordeelt in zijn uitspraak van 15 mei 2019 nummer AWB 18/261, [ECLI:NL:RBGEL:2019:2083](#), als volgt:

- van een belastbare prijssubsidie is geen sprake;
- er is geen sprake van een individueel voordeel welke leidt tot verbruik in de zin van Mohr en Landboden. Het Waternet treedt in casu op in het algemeen belang;

- de werkzaamheden zijn verricht op grond die toebehoort aan de melkveehouder en de melkveehouder is zelf verantwoordelijk voor het verdere onderhoud en voorkoming van afkalving van de oevers. Er is geen sprake van een dienst aan het Waternet waarvoor btw-plicht bestaat;
- de btw-voorbelasting op de kosten van onderhoud en afkalving kan volledig worden verrekend omdat zij toerekenbaar is aan het geheel van belastbare handelingen van de melkveehouder. De rechtbank verwijst hiervoor naar de zaak [Sveda C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712](#).

De zaak geeft op zichzelf gesproken niet direct nieuwe inzichten over de criteria voor belastbaarheid van overheidssubsidies maar het geeft wel richtlijnen. Het oordeel blijft in dergelijke zaken sterk afhankelijk van de gepresenteerde feiten en het balletje kan dus alle kanten oprollen. In deze zaak had mijns inziens ook tot belastbaarheid kunnen worden geconcludeerd gelet op de gepubliceerde oproep van het Waternet om mee te helpen aan de uitvoering van haar taak.

Ik koppel daaraan een direct belang (voordeel) bij het Waternet waar de geldstroom (subsidiebetaling) op ziet. Er zou dan sprake zijn van belaste dienstverlening.

De landbouwer mag van de rechtbank ook de btw op de aanlegkosten verrekenen niettegenstaande haar eerdere oordeel dat de subsidie zelf niet belastbaar is. Dat is opmerkelijk te noemen omdat als algemene regel geldt dat btw op kosten slechts kan worden verrekend wanneer deze kosten zich (direct)

vertalen in de uitgaande prijs van de geleverde diensten. De link is hier afwezig omdat de subsidie onbelast is. Ook de zaak [University of Cambridge \(C-316/18, ECLI:EU:C:2019:559\)](#) lijkt in een dergelijk geval tot aftrekrestricties te leiden. Al met al komt belastingplichtige in deze zaak naar mijn mening goed weg.

Hugo Dams RB

INTERNATIONAAL

NIEUWE REGELING VOOR VOORRAAD OP AFROEP

Met ingang van 1 januari 2020 verandert de regelgeving voor de btw bij internationaal zakendoen. Het gaat om de volgende regelingen:

1. De regeling inzake de voorraad op afroep;
2. De regeling voor ketentransacties, ook wel ABC-transacties genoemd;
3. Het bewijs voor intracommunautair vervoer naar andere Lidstaten van de Europese Unie;
4. De status van het btw-identificatienummer.

De eerste twee regelingen zijn uitgewerkt in het [Wetsvoorstel implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging verkeer tussen lidstaten](#)¹.

Regeling inzake voorraad op afroep

De regeling inzake voorraad op afroep houdt in dat de overbrenging naar een andere Lidstaat van goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van de ondernemer, niet wordt

behandeld als een levering van goederen onder bezwarende titel als de overbrenging plaatsvindt in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep. De regeling inzake voorraad op afroep is van toepassing indien wordt voldaan aan diverse voorwaarden:

1. De goederen worden door- of in opdracht van een ondernemer verzonden naar een andere Lidstaat. Daar worden ze eerst opgeslagen. Later worden ze geleverd aan de uiteindelijke koper. Er moet op het moment van het eerste vervoer van de goederen over de grens al wel een overeenkomst bestaan tussen deze eerste ondernemer – die dus het transport van de goederen regelt – en de uiteindelijke koper. Verder dient de eerste ondernemer op dat moment al te beschikken over de gegevens en het btw-identificatienummer van de uiteindelijke koper.
2. De eerste ondernemer mag niet gevestigd zijn in de Lidstaat waarnaar de goederen vervoerd worden. Hij mag ook niet over een filiaal in die Lidstaat beschikken.
3. De eerste ondernemer neemt de verzending van de goederen op in een register en in de listing. Bij de levering van de goederen aan de uiteindelijke koper neemt hij deze levering ook op in de listing. Bij die eerste listingverplichting hoeft de leverancier alleen maar het btw-identificatienummer van de uiteindelijke koper te vermelden. Bij de uiteindelijke levering van de goederen moet – naast het btw-identificatienummer van de

¹ Kamerstuk 35307

- uiteindelijke koper – ook het totale bedrag van de geleverde goederen vermeld worden.
- Omdat de systemen voor de voorraad op afroep op 1 januari 2020 nog niet gereed zullen zijn, mogen leveranciers de overbrenging van goederen in het kader van de regeling inzake voorraad op afroep in de maanden januari en februari 2020 aanmelden in de opgaaf over maart 2020. De normale intracommunautaire leveringen dienen wel in de maandelijkse Opgaaf ICP over januari en februari 2020 te worden opgenomen.
 - De levering aan de beoogde koper vindt plaats binnen 12 maanden na de verzending of het vervoer van de goederen. Vindt de levering later plaats? Dan is er alsnog na 12 maanden sprake van een fictieve intracommunautaire levering.

De nieuwe regeling voorraad op afroep geldt voor goederen die vanaf 1 januari 2020 worden overgebracht. Voor voorraden die vóór 1 januari 2020 worden overgebracht, gelden de huidige regels, inclusief de nu nog van kracht zijnde Mededeling 15 ([Besluit van 30 december 1993, nr. VB93/3672](#)). Deze Mededeling zal met ingang van 1 januari 2020 worden ingetrokken.

In de volgende Btw Update zal ik ingaan op de verplichte vermelding van het btw-identificatienummer en de nieuwe bewijsregels voor intracommunautaire leveringen.

Dick Roemeling RB

INTERNATIONAAL

FRAUDE IN EEN DERDE STAAT: RELEVANT VOOR DE EU?

Stel: een leverancier stuurt een factuur aan afnemer A ter zake van de levering van goederen naar een plaats buiten de EU, maar deze goederen worden feitelijk geleverd aan anderen buiten de Europese Unie? Welke btw-consequenties heeft dit? Deze vraag kwam aan de orde in de zaak [HvJ 17 oktober 2019, nr. C-653/18, ECLI:EU:C:2019:876](#).

In deze zaak ging het om de leverancier Unitel (een in Polen gevestigde vennootschap) die mobiele telefoons verkocht aan twee Oekraïense ondernemingen. De Belastingautoriteiten stelde echter vast dat de mobiele telefoons waren uitgevoerd naar een plaats buiten de EU maar dat die goederen niet waren verworven door de op de facturen vermelde ondernemingen maar door andere niet-geïdentificeerde ondernemingen. Als gevolg daarvan waren de belastingautoriteiten van mening dat het nihiltarief niet van toepassing was ter zake van deze levering. De verwijzende rechter merkt bij het stellen van de prejudiciële vragen op dat als fraude is gepleegd, deze fraude uitsluitend is gepleegd op het grondgebied van een derde staat (een land buiten de EU).

Het HvJ oordeelt dat lidstaten de voorwaarde voor toepassing van het nultarief niet afhankelijk mogen stellen van de voorwaarde dat de afnemer is geïdentificeerd. Zij mogen wel voorwaarden stellen om een juiste en

eenvoudige toepassing voor het nultarief te verzekeren en elke vorm van fraude ontwijking en misbruik te voorkomen. Dergelijke maatregelen moeten wel in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel. Het gaat echter om elke vorm van fraude ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Fraude die is gepleegd, maar waarbij de EU geen nadeel lijdt (niet ten nadele van het gemeenschappelijke btw-stelsel), leidt volgens het HvJ niet tot beperking van het nultarief.

Op zich zou het ter bestrijding van fraude in algemene zin goed zijn als het HvJ had beslist dat elke vorm van fraude waar dan ook gepleegd, leidt tot het weigeren van het nultarief. Hiervoor bestaat in de btw-wetgeving echter geen ruimte.

Ik vermoed dat het HvJ hierdoor heeft gesteld dat frauduleuze handelingen die in een derde staat zijn gepleegd, niet uitsluiten dat een vorm van fraude ten nadele van het gemeenschappelijk btw-stelsel is gepleegd. Wel lijkt de bewijslast hiervan op de belastingautoriteiten te rusten. Bij fraude gepleegd in derdelanden, zou men dan mogelijk voor de btw goed weggomen. Het kennis hebben van of het vermoeden van fraude in derdelanden leidt (doorgaans) echter wel tot een melding op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme. In zoverre kunnen andere autoriteiten mogelijk nog wel fraudeurs aanpakken.

Het HvJ herhaalt in deze uitspraak dat het nultarief mag worden toegepast indien voldaan is aan de materiële voorwaarden, ook al is niet voldaan aan bepaalde formele vereisten. Er bestaan twee uitzonderingen bij niet-

eerbiediging van een formeel vereiste, die leiden tot het verlies van het recht op toepassing van het nultarief.

1. Wanneer niet-naleving van een formeel vereiste het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiele voorwaarden is voldaan, verhindert;
2. Wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle tot hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen.

Dit arrest past in de lijn van eerdere jurisprudentie van het HvJ: kwaadwillenden worden bestraft, goedwillenden beschermd. Helaas lijken kwaadwillenden goed weg te komen voor de btw als niet aangetoond kan worden dat de fraude, gepleegd in derdelanden, ook leidt tot een nadeel voor het gemeenschappelijke btw-stelsel.

Met ingang van 1 januari 2020 geldt op grond van artikel 138 Btw-richtlijn voor intracommunautaire leveringen binnen de Europese Unie wel de eis dat de afnemer voor btw doeleinden moet zijn geïdentificeerd in een andere Lidstaat dan de Lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt. Bovendien moet de afnemer zijn btw-identificatienummer aan de leverancier hebben medegedeeld.

Lucas Blom RB

BOUW

KPC HERNING

In deze procedure bij het Hof van Justitie – [4 september 2019 KPC Herning C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660](#) - stond de vraag centraal of de levering van een terrein waarop zich nog een pakhuis bevond, een aan btw onderworpen verkoop van een bouwterrein vormt als het de bedoeling van de partijen was dat het gebouw geheel of gedeeltelijk zou worden gesloopt om plaats te maken voor een nieuw gebouw.

Feiten

De Deense vennootschap KPC Herning is als projectontwikkelaar actief in vastgoedprojecten. In mei 2013 heeft KPC Herning tezamen met een woningcorporatie besloten om sociale woningen voor jongeren te bouwen op een terrein dat in eigendom was van de 'Haven van Odense'. Op dit terrein bevond zich een pakhuis dat volledig in bedrijf was. In de herfst van 2013 heeft KPC Herning het terrein gekocht onder de voorwaarde dat op dit terrein sociale woningen gerealiseerd zullen worden. Op 5 december 2013 heeft KPC Herning het terrein met daarop het pakhuis verkocht aan de woningcorporatie onder de verplichting dat de woningcorporatie het pakhuis grotendeels zou slopen voor eigen kosten en voor eigen risico. Daarnaast zijn partijen overeengekomen dat KPC Herning een volledig afgewerkt woningcomplex zou afleveren op dat terrein. Volgend op deze levering, heeft de woningcorporatie het pakhuis grotendeels gesloopt. Slechts het middendeel van de gevelspits en enkele delen van de technische installaties werden behouden.

Oordeel Hof van Justitie

Het Hof stelt dat de levering van de Haven van Odense aan KPC Herning apart beoordeeld moet worden van de levering van KPC Herning aan de woningcorporatie. De levering van het terrein met het pakhuis aan de woningcorporatie, moet eveneens los worden gezien van de sloop van het pakhuis. KPC Herning was als verkoper immers niet betrokken bij de sloop van het pakhuis. Dit in tegenstelling tot de casus Don Bosco waar de verkoper de sloop wel voor zijn rekening heeft genomen en het Hof van Justitie – [HvJ 19 november 2009 Don Bosco Onroerend Goed C -461/08, ECLI:EU:C:2009:722](#) - oordeelde dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt om op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten en waarbij de verkoper instaat dat de sloop - die reeds voor levering is aangevangen - wordt voltooid, niet onder de btw vrijstelling valt (btw belast bouwterrein). Daarnaast was het pakhuis ten tijde van de levering van het terrein aan de woningcorporatie nog steeds volledig in bedrijf. De verkoop van een pakhuis in dergelijke staat, kan niet worden gekwalificeerd als bouwterrein enkel en alleen op grond van de bedoeling van partijen bij de verkoopovereenkomst om het pakhuis te slopen en daar nieuwbouw te realiseren. Zie in deze ook [HvJ 12 juli 2012 J.J. Koomen en Zonen Heerhugowaard BV C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461](#). Het Hof stelt hierbij dat de levering van een terrein met daarop een gebouw, slechts als één enkele levering van een bouwterrein gezien kan worden. Dit geldt echter alleen als uit objectieve omstandigheden blijkt dat de verkoop zodanig

nauw verbonden is met de sloop van het gebouw, dat het kunstmatig zou zijn om die prestaties uit elkaar te trekken. In onderhavige zaak was daarom sprake van twee zelfstandige leveringen, die niet gekwalificeerd kunnen worden als verkoop van een bouwterrein. Volgens het Hof van Justitie was namelijk in beide transacties sprake van de levering van een 'oud' gebouw, waardoor de leveringen van de btw zijn vrijgesteld.

Gevolgen voor de praktijk

KPC Herning biedt ruimte om het koop-aannemingsovereenkomsten leerstuk (levering grond én bouw in één hand is de oplevering van een nieuw onroerend goed en daarom één prestatie belast naar het algemene tarief) op te splitsen in twee transacties. Enerzijds de levering van een oud gebouw en anderzijds de oplevering van nieuwbouw door één en dezelfde partij. Daarbij is wel van belang dat de verkoper/bouwer niet betrokken is bij de sloop van het oude gebouw. De koper moet voor eigen rekening en risico slopen of een sloopbedrijf inschakelen. Daarnaast zijn de staat van de sloop- en verbouwingswerkzaamheden en het gebruik van de onroerende zaak op de datum van de juridische levering van belang bij het bepalen of het terrein al dan niet als bouwterrein kwalificeert. Alsdan kan het standpunt worden ingenomen dat de levering van het onroerend goed (oud) én de na de sloop uit te voeren bouwwerkzaamheden niet als één prestatie zijn aan te merken omdat een essentieel onderdeel – de sloop – door een derde is verricht. Of de Belastingdienst meegaat in deze lijn zal de praktijk uitwijzen. De Belastingdienst heeft al wel in een bindend advies van de Kennisgroep

Omzetbelasting het volgende aangegeven over koop-/aannemingsovereenkomsten:

De levering van een onbebouwd terrein, niet zijnde een bouwterrein, en de oplevering van een bouwwerk op dat terrein, kunnen *alleen* als één btw-belaste handeling worden aangemerkt als de koper zich bij het sluiten van de koopovereenkomst met de verkoper van de grond verbindt om een aannemingsovereenkomst bij een aangewezen aannemer te sluiten, en volgens de Kennisgroep *“indien de verkoper en de aannemer op een zodanige manier samenwerken dat zij gezamenlijk één ondernemer zijn of dat één van hen beide als de ondernemer jegens de koper als verkoper en als aannemer voor het geheel optreedt.”*

Ad Fruijtjer RB

VRIJSTELLINGEN

INFOHOS: NIET ALLEEN DÉ OPLOSSING VOOR ICT IN DE ZORG, MAAR OOK VOOR DE KOPELVRIJSTELLING IN DE BTW?

Op 11 juli 2019 verscheen de conclusie van A-G Pitruzella in de zaak [Infohos \(C-400/18, ECLI:EU:C:2019:607\)](#). Inmiddels is op 21 november 2019 ook de uitspraak van het HvJ in deze zaak gekomen. De conclusie van de A-G en de uitspraak illustreren maar weer eens hoe de koepelvrijstelling uitgelegd moet worden. De

uitleg zou naar mijn mening moeten leiden tot aanpassing van de wetgeving in Nederland. In de volgende editie van de Btw Update zal ik de uitspraak behandelen. Deze bijdrage gaat alleen in op de conclusie van de A-G. Voor de goede orde: ZGP betekent zelfstandige groepering van personen.

Feiten: ZGP levert aan een niet-lid, mag dat?

De feiten in deze casus zijn simpel. Infohos is een door verschillende OCMW's (openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn) opgerichte vereniging, die ziekenhuisinformatica diensten moet gaan verlenen aan haar leden. Op grond van het voorgaande heeft Infohos zich niet als btw-plichtige geregistreerd; door toepassing van de koepelvrijstelling meende Infohos zich niet te hoeven registreren.

Op een zeker moment is zij ook (ICT-)diensten gaan verlenen aan niet leden. De Belgische fiscus heeft geoordeeld dat deze dienstverlening aan btw onderworpen moest zijn. Daarnaast was de Belgische fiscus van oordeel dat vanwege het feit dat Infohos ook aan niet-leden deze dienstverlening verrichte, de koepelvrijstelling in zijn geheel niet meer van toepassing was. Daardoor zouden dus ook de handelingen ten aanzien van de leden van Infohos aan de heffing van btw onderworpen moeten worden. In België is de koepelvrijstelling namelijk alleen van toepassing als er alleen maar dienstverlening aan de leden van de koepel (ZGP) plaatsvindt.

De vraag is dus of België de in de Richtlijn verwoordde koepelvrijstelling wel juist heeft omgezet (geïnterpreteerd) in haar nationale regelgeving.

De A-G: België legt de koepelvrijstelling te strikt uit

De koepelvrijstelling zelf

In onderdeel 34 begint de A-G met vaststellen dat de koepelvrijstelling “*op geen enkele wijze melding (maakt) van de noodzaak dat diensten uitsluitend aan leden worden verleend*”.

Vervolgens wordt het standaard dogma dat hoort bij vrijstellingen aangehaald: vrijstellingen strikt uitleggen, maar niet zo strikt dat ze geen effect meer sorteren en dus moet er naar de ratio van de bepaling zelf worden gekeken.

De koepelvrijstelling kent een tweeledige ratio. Ten eerste: als een persoon die bepaalde activiteiten verricht genoodzaakt is om samen te werken met andere ondernemingen, moet die persoon niet geconfronteerd worden met betaling van btw en ten tweede: bepaalde activiteiten van algemeen belang moeten vrijgesteld worden om de toegang tot die prestaties te vergemakkelijken.

Er is daarom volgens de A-G geen noodzaak om te stellen dat ZGP's enkel diensten mogen verlenen aan hun leden.

Escapes, rechtsbeginselen

Rest de A-G nog om te stellen dat een dergelijke strikte toepassing van de vrijstelling niet in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Het lijkt de A-G hierbij passender om te kijken naar de activiteit verricht door de belastingplichtige en niet naar de aard. Het is de activiteit die “*moet worden beschermd en dus voor de vrijstelling in aanmerking moet komen, en niet de aard van de belastingplichtige die zou moeten worden geacht alleen voor*

vrijstelling in aanmerking te komen indien hij uitsluitend aan de leden van de groepering zelf diensten aanbiedt". Dit lijkt mij niet enkel het geval als er onduidelijkheid bestaat omtrent de toepassing van een vrijstelling, maar lijkt mij systematisch nu juist in alle gevallen relevant.

Lidstaten mogen uiteraard ook voorwaarden aan de toepassing van een vrijstelling stellen om juiste en eenvoudige toepassing te verzekeren en fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Eveneens mogen voorwaarden worden gesteld om te voorkomen dat een vrijstelling leidt tot concurrentievervalsing. Lidstaten hebben hierbij een zekere beoordelingsmarge. Deze mag echter niet zo ver gaan dat de definitie van de inhoud van de in de richtlijn opgesomde vrijstelling wordt gewijzigd.

Een exclusiviteitsvoorwaarde zou de Belastingdiensten goed uitkomen omdat zij op die manier gemakkelijker kunnen verifiëren of er sprake is van een in aanmerking komende ZGP. Dit wordt terecht niet aangemerkt als valide argument.

Ten aanzien van fraude, ontwijking en misbruik concludeert de A-G dat een exclusiviteitsvoorwaarde ook dat doel niet dient.

Ten aanzien van concurrentievervalsing sluit de A-G zich aan bij A-G Kokott in [DNB Banka \(C-326/15, ECLI:EU:C:2017:145\)](#). Dit argument kan niet worden gebruikt om op abstracte wijze vooraf bepaalde bedrijfstakken uit te sluiten van de toepassing van de vrijstelling. Een exclusiviteitsvoorwaarde is dan ook niet op grond van concurrentievervalsing toegestaan.

Het bijzondere is dat geen van de partijen heeft gesteld dat ICT-diensten naar hun aard altijd

concurrentieverstorend zijn, zoals wij dat in Nederland hebben vastgelegd in art. 9a van de Uitvoeringsbeschikking BTW.

Of zou deze Nederlandse uitleg van concurrentieverstoring wellicht toch een fout uitgangspunt zijn?!

Grenzen aan groep waaraan ZGP diensten mag verlenen?

Tot slot gaat de A-G in op de vraag of er grenzen zijn aan de dienstverlening die een ZGP aan derden mag verrichten. De vraag stellen is hem beantwoorden.

Allereerst moeten volgens de A-G de leden in kwantitatief oogpunt belangrijker zijn dan de derden. Deze derden slechts "residueel" van aard te zijn. In de tweede plaats moet de aard van de koepelvrijstelling niet uit het oog worden verloren. De dienstverlening aan derden moet geschieden vanwege technische efficiëntie, die in de toekomst aan de leden toe zal komen.

Querijn Feenstra 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

MR. QUERIJN FEENSTRA 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.