

Btw Update 2019

Nr. 10

INHOUD

Dochtervennootschap, vaste inrichting of allebei?.....	2
Bewijsregels voor Intracommunautaire Leveringen	3
Btw-behandeling overdracht civiele vordering ...	6
Verhuren, privégebruik en leegstaan: btw?	7
Infos: eindelijk werkt ICT eens mee!.....	9
Oude nieuwbouw?	10
Dankwoord.....	12

VASTE INRICHTING

DOCHTERVENNOOTSCHAP, VASTE INRICHTING OF ALLEBEI?

De titel van deze bijdrage komt u wellicht wat vreemd voor. Natuurlijk kun je een dochtervennootschap hebben, en ook de vaste inrichting van een hoofdhuis kennen we in fiscalibus maar al te goed. Maar een (buitenlandse) dochtervennootschap die ook kwalificeert als een vaste inrichting? Misschien minder bekend, maar in de btw is dit zeker een mogelijkheid. Al in 1997 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) in zijn arrest DFDS ([zaak C-260/95 van 20 februari 1997; ECLI:EU:C:1997:77](#)) beslist dat een dochtervennootschap een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan zijn. In die zaak had een Deense vennootschap een agentuurovereenkomst gesloten met zijn Britse dochtervennootschap. Die dochter verkocht rondreispakketten die door de Deense moeder werden uitgevoerd. Het HvJ oordeelde in dat geval dat de dochter niet als zelfstandige organisatie optrad, maar de facto als assistent van de moeder. Daarmee was ze een vaste inrichting van die moeder geworden.

Het DFDS arrest bracht nogal wat beroering in de btw wereld. Niet in het minst omdat de overwegingen van het HvJ nogal ruim waren en in feite enorm veel dochtermaatschappijen in de EU als vaste inrichtingen zouden kunnen worden aangemerkt. Daarbij zou het heel lastig worden om goed te bepalen wie nu btw op

bepaalde prestaties moest voldoen (dochter of moeder) en waar. Gelukkig werd in de praktijk door de fiscus nauwelijks een beroep op het DFDS arrest gedaan en beschouwden de meeste mensen DFDS als een specifieke situatie waarin het HvJ een doelredenering had gevolgd. Het arrest Daimler (Arrest van 25 oktober 2012, [C-318/11 en C-319/11](#), [EU:C:2012:666](#)) leek dat te bevestigen.

Inmiddels is er echter weer een situatie ontstaan waarin de (dit keer Poolse) fiscus stelt dat een dochtermaatschappij in feite een vaste inrichting van de moeder is. De feiten zijn als volgt. Dong Yang is een Poolse vennootschap, die voor het Koreaanse LG assemblagediensten verricht. De onderdelen, die Dong Yang in elkaar moet zetten, worden aangeleverd door de Poolse dochter van LG (LG Displays Polska), maar zijn eigendom van LG Displays Korea. De exacte verhoudingen tussen LG Displays Polen en LG Displays Korea zijn Dong Yang niet bekend, maar het komt erop neer dat LG Displays Polen onderdelen vervaardigde en logistieke diensten verrichte voor LG Displays Korea. De Poolse fiscus meent nu dat Dong Yang hier met Poolse btw aan LG Displays Polska moet factureren en niet aan LG Displays Korea (waar het contract mee is gesloten). In dat laatste geval vindt facturatie plaats zonder Poolse btw (de plaats van dienst is dan immers in Korea gelegen). Waarom de Poolse fiscus dit standpunt inneemt, is mij niet geheel duidelijk. Immers, ook Poolse btw zou gewoon verrekenbaar zijn voor de vaste inrichting, omdat het hier ging om de fabricage van producten die gewoon weer verkocht zouden worden (met btw belast uiteraard).

Ook de Advocaat Generaal Kokott die een conclusie heeft uitgebracht vindt de insteek van deze zaak “opmerkelijk”. Zij gaat echter wel inhoudelijk op de situatie in ([conclusie van 14 november 2019 in zaak C-547/18](#), [ECLI:EU:C:2019:976](#)) en stelt eigenlijk dat het HvJ nu klare wijn moet schenken over deze problematiek. Zelf is ze heel duidelijk; het is niet mogelijk om een juridisch zelfstandige vennootschap aan te merken als vaste inrichting van een andere vennootschap. Alleen indien sprake is van misbruik van recht, zou zich zo'n redenering voor kunnen doen. Het DFDS arrest was volgens de AG een zeer bijzondere situatie (reisbureauregeling) en bovendien neemt zij aan dat het HvJ zich inmiddels (het hiervoor genoemde Daimler arrest) van het DFDS arrest heeft gedistantieerd.

Wat zou het mooi zijn als het HvJ deze conclusie overneemt en nu voor eens en altijd aangeeft dat een zelfstandige dochter in normale situaties nooit een vaste inrichting voor de btw kan zijn!

Rick Franke RB

INTERNATIONAAL

BEWIJSREGELS VOOR INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERINGEN

In de vorige editie van de Btw Update ben ik ingegaan op de nieuwe regeling voor voorraad op afroep. Inmiddels is het [overgangsrecht](#) bekend gemaakt. Voor goederen die op 31

december 2019 in Nederland op voorraad liggen of waarvan het vervoer of de verzending naar Nederland is begonnen vóór 1 januari 2020 blijft de oude Mededeling 15 ([Besluit van 30 december 1993, nr. VB93/3672](#)) gelden.

In deze editie schenk ik aandacht aan de verplichte vermelding van het btw-identificatienummer en de nieuwe bewijsregels voor intracommunautaire leveringen.

Verplichte vermelding van het btw-identificatienummer

Met ingang van 1 januari 2020 moet het btw-identificatienummer van de afnemer verplicht op de factuur vermeld worden om toepassing van het 0% tarief bij intracommunautaire leveringen mogelijk te maken. Deze eis staat ook al jaren in artikel 12, lid 2, onderdeel a, sub 2, Uitvoeringsbesluit OB 1968. Door Europese rechtspraak was het echter mogelijk het tarief van 0% toch toe passen, ook als de leverancier niet beschikte over een geldig btw-identificatienummer van de afnemer.

Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besliste dit jaar nog ([ECLI:GHSHE:2019:450](#)), dat een leverancier van mobiele telefoons niet hoefde te beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer in de Lidstaat van aankomst van de goederen. Deze uitspraak is door mij besproken in Btw Update 2019-04. Tegen de uitspraak van het Gerechtshof is cassatie ingesteld.

Met ingang van 1 januari 2020 moet de leverancier wel beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer. Voldoet de leverancier niet aan deze voorwaarden? Dan kan de inspecteur een termijn stellen om alsnog het juiste btw-identificatienummer te

verstrekken. Daarnaast moet hij een juiste Opgaaf Intracommunautaire Prestaties indienen.

De Staatsecretaris heeft in de [Nota naar Aanleiding van het Verslag](#) aangegeven, dat er alleen sprake is van een juist btw-identificatienummer, als dit in het Vies-systeem is geregistreerd. In Nederland handelen onderdelen van een fiscale eenheid voor intracommunautaire transacties onder hun eigen naam en hun eigen btw-identificatienummer. Dit is het nummer dat ook verifieerbaar is in het VIES systeem en dus te controleren voor leveranciers en afnemers. Dit verandert niet met de nieuwe aanscherping van het vereiste van een juist btw-identificatienummer. Als andere lidstaten voor onderdelen van een fiscale eenheid geen eigen btw-identificatienummer toestaan, dan zullen deze in VIES ook niet zichtbaar zijn als een juist btw-identificatienummer en kunnen die onderdelen alleen het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid gebruiken. Italiaanse- en Spaanse bedrijven moeten daarom bij hun eigen Belastingdienst aangeven, dat ze intracommunautaire prestaties gaan verrichten. Pas dan worden ze opgenomen in het VIES-systeem.

Bewijs van een intracommunautaire levering

Voor het bewijzen van de intracommunautaire leveringen zal met ingang van 1 januari 2020 worden gewerkt met een bewijsvermoeden. Er moet sprake zijn van twee niet tegenstrijdige bewijsstukken die afkomstig zijn van twee verschillende partijen, die onafhankelijk zijn van elkaar. Deze bewijsstukken mogen verder niet afkomstig zijn van de leverancier en van de

afnemer. De gehele, moeilijk leesbare regeling, vindt u terug in artikel 45bis van de Uitvoeringsordening EU, nr. 282/2011. Dit artikel vindt u ook al terug op blz. 2066 van uw pocket Belastingwetten 2019. Er moet sprake zijn van twee documenten met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen (vervoersdocumenten). Als voorbeelden van vervoersdocumenten worden genoemd een ondertekend CMR-document of een ondertekende CMR-vrachtbrief, een cognossement, een factuur voor het luchtvrachtvervoer van de goederen of een factuur van de vervoerder van de goederen. Er mag ook gebruik gemaakt worden van andere vervoersdocumenten dan in de artikel 45bis genoemde.

Zijn er niet twee vervoersdocumenten aanwezig, dan kan één vervoersdocument vervangen worden door een verzekeringsovereenkomst, door bankdocumenten die betaling van de verzending of het vervoer bewijzen of door officiële documenten van een openbare instantie, zoals een notaris, waarin de aankomst van de goederen in de Lidstaat van bestemming wordt bevestigd. Het is ook mogelijk om één vervoersdocument te vervangen door een ontvangstbewijs van een entrepouhouder, die wordt afgegeven in de lidstaat van bestemming, waarin de opslag van de goederen in die lidstaat wordt bevestigd. Als de afnemer zorg draagt voor het vervoer of het vervoer voor zijn rekening plaatsvindt, moet de afnemer een schriftelijke verklaring aan de leverancier verstrekken. In deze verklaring moet worden bevestigd dat de goederen door de afnemer of door een derde voor rekening van de afnemer

zijn verzonden of vervoerd. Ook moet de lidstaat van bestemming van de goederen worden vermeld. Voor de exacte vereisten voor deze verklaring verwijs ik u wederom naar artikel 45bis. De verklaring moet uiterlijk op de tiende dag van de maand volgend op de maand van de levering aan de verkoper worden verstrekt.

Belangrijk is dat dit nieuwe systeem van bewijsvermoedens een aanvullende mogelijkheid vormt voor het bewijzen van de intracommunautaire levering. Er kan echter ook nog steeds gebruik gemaakt worden van de oude Mededeling 38. Dit is het [besluit DGB2002/4947M](#). De staatssecretaris heeft in de Nota naar Aanleiding van het Verslag aangegeven, dat de bekende afhaalverklaring thans onderdeel is van de bestaande praktijk voor het aantonen van het tarief van nihil. De afhaalverklaring kan echter in de nieuwe regeling niet met succes worden ingeroepen voor het bewijsvermoeden. Concreet betekent dit echter dat vooralsnog de afhaalverklaring als onderdeel van de bestaande praktijk in 2020 nog steeds gebruikt kan worden.

Hoewel het oude besluit uit 2002 dus nog steeds van kracht blijft, bestaat de vrees dat de Belastingdienst het nieuwe systeem van de bewijsvermoedens zal gaan gebruiken als een ondergrens voor het leveren van het bewijs van de intracommunautaire levering.

In overeenkomsten tussen leverancier en afnemer zal daarom rekening moeten worden gehouden met de nieuwe bewijsvermoedens en de daarmee samenhangende risico's.

Dick Roemeling RB

VRIJSTELLINGEN

BTW-BEHANDELING OVERDRACHT CIVIELE VORDERING

De Portugese vennootschap Paulo Nascimento Consulting (PNC) was door haar opdrachtgever gemachtigd om grond te verkopen. Toen zich een koper aandiende weigerde de grondeigenaar echter de transactie uit te voeren. De zaak kwam voor bij de civiele rechter en de grondeigenaar werd veroordeeld tot betaling van de afgesproken provisie van € 125.000 aan PNC, welke bedrag inmiddels was opgelopen tot € 170.000. PNC had voor de inning van dit bedrag beslag laten leggen op een onroerende zaak van de schuldenaar. Het onroerend goed (OG) werd door de rechter aan PNC toegewezen voor 70% van de marktwaarde onder de verplichting de eventuele meerwaarde van de verkoopopbrengst, na aftrek van haar vordering en kosten, terug te betalen aan de schuldenaar. PNC besloot de positie op de schuldenaar (de vordering en de verplichting) te verkopen aan een derde partij (Starplant) voor € 350.000.

PNC voldeed slechts btw over de haar toekomstige bemiddelingsprovisie van € 125.000. Over het restant werd geen btw voldaan omdat PNC van mening was dat er sprake was van vrijgestelde financiële dienstverlening inzake verlening, bemiddeling en beheer van kredieten (artikel 135, lid 1, letter b, van de Btw-richtlijn). Het HvJ (hierna: het Hof) loopt in de [uitspraak van 17 oktober 2019, nr. C-692/17, zaak PNC, ECLI:EU:C:2019:867](#) de btw-

regels zorgvuldig na en oordeelt uiteindelijk dat er geen financiële vrijstelling van toepassing is.

Het eerste punt dat daarbij wordt behandeld is of er bij de incidentele (eenmalige) overdracht van een contractuele positie sprake is van een economische activiteit. Het Hof oordeelt dat dit inderdaad het geval is wanneer deze (incidentele) overdracht samenhangt met, of voortvloeit uit het geheel aan belastbare economische activiteiten van belastingplichtige.

Het tweede punt dat wordt behandeld is of de overdracht moet worden gezien als een dienst, een levering, dan wel een combinatie van handelingen. Het Hof stelt op basis van de heersende leer en principes vast dat sprake is van een enkelvoudige prestatie, waarvan het recht op overdracht van de onroerende zaak waarop beslag is gelegd het overheersende element is. Het Hof laat het vervolgens aan de nationale rechter over om te beoordelen of de overdracht moet worden gezien als dienstverlening, dan wel dat door de overdracht van het leveringsrecht in feite de macht om als eigenaar over het onderliggende OG te kunnen beschikken wordt overgedragen.

Tenslotte komt de vraag aan de orde over de toepassing van de btw-vrijstelling. Het HvJ oordeelt dat niet aan de voorwaarden voor kredietverlening wordt voldaan omdat er geen geldsom tegen betaling van een rentevergoeding is overeengekomen. Ook de vrijstelling van artikel 135, lid 1, letter d, van de Btw-richtlijn, die ziet op handelingen inzake schuldvorderingen, mist toepassing omdat het recht op OG wordt overgedragen, hetgeen iets anders is dan de overdracht van de

geldvordering die uit het recht (op levering) voortkomt.

Wat mij opvalt in deze zaak is dat het Hof zich niet beperkt tot zuiver de beantwoording van de voorgelegde vraag maar de gelegenheid te baat neemt (ongevraagd) de basis btw principes en de van toepassing zijnde vrijstellingen te behandelen. We zien dit de laatste tijd vaker gebeuren en ik juich deze ontwikkeling toe.

De Richtlijn beoogt een uniforme behandeling van basis principes in de btw te waarborgen en het is goed dat de praktijk hiervan kennis neemt want aan eenduidigheid in de behandeling ontbreekt het hier en daar nog wel eens, met name in de Oost-Europese Lidstaten. Belangrijk voor de praktijk is voorts de uitleg van het Hof ten aanzien van incidentele handelingen van een ondernemer. Deze handelingen worden toegerekend aan de hoofdactiviteit wanneer hiermee (voldoende) samenhang is.

Het Hof laat echter de interessante vraag onbeantwoord hoe de overdracht van het leveringsrecht btw-technisch moet worden geduid. Dit is jammer want de praktijk zou ook op dit punt baat hebben bij eenduidige geformuleerde richtlijnen.

Hugo Dams RB

VAKANTIEWONING

VERHUREN, PRIVÉGEBRUIK EN LEEGSTAAN: BTW?

Veel klanten van RB's hebben een vakantiewoning aangeschaft. Doorgaans zullen zij deze woning zowel voor verhuuractiviteiten als privégebruik aanwenden. De vraag is vervolgens of de verhuuractiviteiten leiden tot btw-ondernemerschap. Daarbij is het arrest van het HvJ in de zaak Enkler van belang ([HvJ 26 september 1996, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352](#)).

Uit dit arrest blijkt namelijk dat indien een zaak naar haar aard voor zowel economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, alle exploitatieomstandigheden van belang zijn om te kunnen beoordelen of sprake is van btw-ondernemerschap. Daarbij zijn onder meer de werkelijke verhuur van de zaak, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten relevante criteria.

In een inmiddels vervallen besluit nam de staatsecretaris het standpunt in dat bij verhuur gedurende een periode van tenminste 140 dagen sprake was van btw-ondernemerschap (zie besluit van 18 juli 1983). Doorgaans is de Belastingdienst echter van mening dat ook sprake is van btw-ondernemerschap bij een lager aantal dagen verhuur. Dit blijkt ook uit het arrest van [Hof Arnhem/Leeuwarden van 19 november 2019 \(nr. 18/00712 t/m 18/00714, ECLI:NL:GHARL:2019:9866\)](#).

In deze zaak blijkt dat belanghebbende 10

dagen verhuurde in 2011, 61 in 2012 en 103 in 2013. Niet in geschil was dat belanghebbende btw-ondernemer was. Wel in geschil was hoe belanghebbende moest omgaan met de dagen waarop geen verhuur of eigen gebruik plaatsvond (leegstand): op welke wijze telden deze dagen mee bij de berekening van de maatstaf van de fictieve dienst vanwege het privé gebruik van de vakantiewoning? Is dat

aantal dagen privégebruik / 365

(standpunt belanghebbende) of

aantal dagen privégebruik / aantal dagen gebruik

(standpunt fiscus)?

Belanghebbende was van mening dat het pand tijdens de leegstand bestemd was voor verhuur en dat alle dagen van het jaar (365) in de noemer meegenomen diende te worden. Het Hof oordeelt echter anders.

Onder verwijzing naar het arrest van HvJ in de zaak Mohsche ([HvJ 25 mei 1993, C-193/91, ECLI:EU:C:1993:203](#)) geeft het Hof aan dat uitgaven die zijn ontstaan in de periode waarop de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder gewenst ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, meegenomen moeten worden in de maatstaf van heffing. Dit moet dan plaatsvinden in de verhouding tussen de totale duur van het daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor privédoeleinden.

Dat de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor privédoeleinden kan gebruiken, blijkt uit de beheer- en

verhuurovereenkomst die belanghebbende met de verhuurorganisatie heeft gesloten. Daarin is expliciet opgenomen dat bij leegstand belanghebbende de mogelijkheid heeft om zelf van de vakantiewoning gebruik te maken. Als uit de beheer- en verhuurovereenkomst zou hebben gebleken dat belanghebbende een gemaximeerd aantal dagen gebruik mag maken van de woning en zij de rest van het jaar de woning niet mag gebruiken voor privédoeleinden, zou het oordeel van het Hof uiteraard anders kunnen zijn.

Vervolgens is de vraag welk tarief van toepassing is bij het privégebruik van een vakantiewoning. Het Hof oordeelt dat het verlaagde tarief niet van toepassing is. Naar haar mening is bij privégebruik geen sprake van verhuur van een vakantiewoning. Steun hiervoor vindt het Hof in de zaak [Seeling \(HvJ 8 mei 2003, nr. C-269/00, ECLI:EU:C:2003:254\)](#) en de zaak Puffer ([HvJ 23 april 2009, nr. C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254](#)). Voor het oordeel van het Hof valt wel wat te zeggen. Echter merk ik op dat niet de verhuur van een onroerende zaak onder het verlaagde tarief valt, maar het verstrekken van logies. Het voert te ver om hierop dieper in te gaan. Wel geeft het arrest van het Hof aanleiding tot oplettendheid bij privégebruik van een vakantiewoning!

Lucas Blom RB

VRIJSTELLINGEN

INFOHOS: EINDELIJK WERKT ICT EENS MEE!

In het vorige nummer van de Btw Update ben ik ingegaan op de conclusie van Advocaat-Generaal Pitruzzella in de zaak [Infohos, C400/18, ECLI:EU:C:2019:607](#). Op 20 november 2019 wees het Hof van Justitie haar arrest inzake Infohos ([C-400/18, ECLI:EU:C:2019:992](#)) en zoals beloofd komt de uitspraak aan bod in deze laatste editie van de Btw Update van 2019. Alvorens de uitspraak van het HvJ te doorlopen, herhaal ik kort de casus.

Kort de feiten en de rechtsstrijd

Infohos is een door een aantal Belgische gezondheidscentra opgerichte vereniging, welke ICT-diensten verleent aan de aangesloten gezondheidscentra. Daarnaast verricht zij ook nog diensten aan niet-leden.

België heeft de koepelvrijstelling zoals opgenomen in art. 132 lid 1 onderdeel f van de Btw-richtlijn omgezet in haar nationale wetgeving. Een van de vereisten die België daarbij heeft gesteld is dat de koepelvrijstelling enkel van toepassing is indien de ZGP (Zelfstandige Groep Personen, “de koepel”), *uitsluitend* diensten verleent aan haar leden. De vraag is of deze exclusiviteitsbepaling in de wetgeving de goedkeuring van het HvJ kan krijgen.

De botte bijl van het HvJ

In r.o. 32 van het arrest, komt HvJ met de vrij botte observatie dat de koepelvrijstelling alleen mag worden toegepast op dienstverlening door

een koepel aan haar leden, maar dat **niet** uit de bewoording van de koepelvrijstelling kan worden afgeleid dat de vrijstelling alleen mag worden toegepast als de koepel enkel diensten verricht ten behoeve van haar leden.

Naast een strikt grammaticale uitleg is uiteraard (ook) de context en de doelstelling van een vrijstelling van invloed op de uitleg daarvan. De context is dat de koepelvrijstelling in hoofdstuk X van de richtlijn staat, getiteld: “Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Uit deze context volgt *evenmin* dat de vrijstelling beperkt is tot een ZGP die uitsluitend diensten verricht ten behoeve van haar leden, aldus het HvJ.

Aangaande de doelstelling beoogt deze vrijstelling een persoon of onderneming, die bepaalde diensten verricht, vrij te stellen van de heffing van btw wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor zijn rekening neemt. Anders gezegd, als je gedwongen bent samen te werken en activiteiten van algemeen belang uitoefent, moet je ontheven worden van de heffing van btw.

Ook hierin ziet het HvJ geen aanknopingspunten voor een exclusiviteitsbepaling. Sterker nog, een dergelijk beperkte uitleg is *juist niet* in lijn met de doelstelling zoals hiervoor uiteengezet. Het al dan niet verlenen van diensten aan niet-leden door een ZGP neemt niet weg dat de diensten die juist aan leden worden verricht, direct bijdragen aan de uitoefening van de in het algemeen belang vrijgestelde activiteiten. Het zij

overigens duidelijk dat de diensten die aan niet-leden worden verricht, niet voor de vrijstelling in aanmerking komen.

De krochten: de algemene beginselen

De contouren van de koepelvrijstelling zijn daarmee duidelijk. Nergens blijkt dat een ZGP uitsluitend diensten ten behoeve van haar leden moet verrichten. Ook blijkt dit niet uit de context noch uit de doelstelling van de vrijstelling.

In het slotakkoord voert de Belgische staat aan dat de exclusiviteitsbepaling ertoe strekt de concurrentievervalsing te voorkomen.

Toepassing van de vrijstelling mag niet leiden tot concurrentievervalsing. Om de toepassing van een vrijstelling gemakkelijk te kunnen handhaven, mag een nationale wetgever regels invoeren. Deze regels mogen echter niet leiden tot een beperking van de vrijstelling in algemene termen. Dit is juist het gevolg van de uitlegging van de koepelvrijstelling door België; er is sprake van een algemeen vermoeden van concurrentievervalsing wat de werkingssfeer van de vrijstelling in algemene termen inperkt. Daarenboven, *juist* de dienstverlening aan derden is volgens het Hof van Justitie niet onderworpen aan de vrijstelling en leidt dus in de zin van de koepelvrijstelling niet tot concurrentievervalsing.

Ook het beroep van de Belgische staat inzake fraude, ontwijking en misbruik wordt niet gehonoreerd door het HvJ. Immers, de toelaatbare voorwaarden die een staat mag stellen, mogen geen betrekking hebben op de inhoud van de vrijstelling. Ook dat is hier nu *juist* wel het geval.

Concluderend

De koepelvrijstelling mag niet worden beperkt tot een ZGP die enkel diensten ten behoeve van haar leden verricht. De vrijstelling biedt daar geen ruimte voor. Op zichzelf is dat ook logisch, het is nu juist een activiteit/prestatie die wordt vrijgesteld. *Dat* moet voldoen aan de criteria voor de vrijstelling. Dat een ZGP daarnaast ook andere activiteiten verricht voor niet-leden, is daarop niet van invloed.

Gevolgen voor de situatie in Nederland

Interessant is nog de herhaling van zetten omtrent het begrip concurrentievervalsing. Het is duidelijk dat een lidstaat niet in algemene termen een vrijstelling mag beperken. In Nederland is echter een algemene beperking opgenomen in artikel 9a Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Het lijkt me duidelijk dat de wetgever hier verandering in moet aanbrengen. Het bevreemdt mij overigens dat het tot nu toe verdacht stil blijft bij onze wetgever.

Querijn Feenstra RB

VASTGOED

OUDE NIEUWBOUW?

Feiten en omstandigheden

Belanghebbende sluit een koopovereenkomst met betrekking tot een oud winkelpand. Op 13 augustus 2007 is ter zake van dit pand begonnen met sloop- en bouwwerkzaamheden in opdracht en voor rekening van koper. De levering van het pand vond plaats op 1 oktober 2007. Op dat moment was de oudbouw al gesloopt met uitzondering van een gedeelte van

de oude voorgevel. Op het gesloopte gedeelte van het perceel lag nog een gedeelte (75%) van de oude vloerplaat, waar gaten en funderingspalen in zijn aangebracht. De bestaande fundering is weggehaald en op die plaats zijn funderingspalen aangebracht. Een gedeelte van de – door de bouwwerkzaamheden gehavende – vloerplaat (cementdekvloer) van de oudbouw is blijven liggen. De nieuwbouw is over deze vloerplaten heen gebouwd.

Het staat niet ter discussie dat na afronding van de bouwwerkzaamheden, een nieuw vervaardigd onroerende zaak is ontstaan.

Rechtsvraag

De kwalificatie van het geleverde op het moment van levering staat hier centraal. De Hoge Raad heeft voor verwijzing een kader geschetst voor de kwalificatie van de levering. Zie [ECLI:NL:HR:2018:1866](#). Centraal staat dus de vraag of er een oud gebouw geleverd wordt, dan wel een bouwterrein of een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Verwijzing Hoge Raad en oordeel Gerechtshof

Bij de beoordeling van de status van de onroerende zaak zijn niet slechts de contractuele bepalingen leidend. Er moet ook gekeken worden naar de omstandigheden van de levering voorafgaand aan- en op het moment van de transactie. Tot deze omstandigheden behoort ook de intentie - de wilsverklaring - van partijen met betrekking tot de transactie, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. De beoordeling van hetgeen de verkoper voor de heffing van omzetbelasting als onroerende zaak aan de koper heeft geleverd,

moet niet gebeuren aan de hand van het eindresultaat van alle op de datum van de overdracht verrichte en nog te verrichten werkzaamheden aan het oude bedrijfspand en de nieuwbouw.

Wel van belang is in hoeverre de sloopwerkzaamheden en/of de vernieuwbouwwerkzaamheden door of voor rekening van de verkoper dan wel door de koper zijn verricht, in het licht van wat partijen overeen zijn gekomen.

De Hoge Raad liet zich slechts uit over de situatie waarbij de verkoper zich op het tijdstip van levering jegens belanghebbende heeft verbonden om de sloop- en verbouwwerkzaamheden voor eigen rekening en risico te verrichten. In dat geval is dan het oude bedrijfspand op het tijdstip van levering nagenoeg geheel gesloopt en in deze staat op geen enkele wijze meer als bedrijfspand te gebruiken.

Omdat er in die omstandigheid geen gebouw overgebleven is dat de functie van gebouw kan vervullen, kan het geleverde uitsluitend dienen als (basis voor) een nieuw te vervaardigen onroerende zaak. Derhalve wordt onder die omstandigheid btw belast geleverd waardoor de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting van toepassing is.

De Hoge Raad heeft de zaak vervolgens doorverwezen naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch [ECLI:NL:GHSHE:2019:3474](#), om te onderzoeken wat partijen feitelijk overeengekomen zijn. Het Gerechtshof overweegt dat uit de koopovereenkomst blijkt dat verkoper en belanghebbende aanvankelijk

de levering van een oud pand hadden beoogd. Uit objectieve omstandigheden blijkt volgens het Gerechtshof immers dat de sloop- en of vernieuwbouwwerkzaamheden voor rekening van belanghebbende komen. Het Hof heeft bij haar beoordeling de volgende omstandigheden in aanmerking genomen:

- De voorgenomen nieuwbouw zal door belanghebbende worden verricht;
- De kosten, rechten, en omzetbelasting dan wel overdrachtsbelasting komen voor rekening van belanghebbende;
- De verkoper verleent slechts medewerking aan de sloop- en verbouwingswerkzaamheden waarbij belanghebbende uiterlijk één dag voordat feitelijk met de sloop wordt aangevangen, een bouwvergunning voor nieuwbouw en een bankgarantie moeten zijn overgelegd.
- Belanghebbende betaalt de sloopkosten rechtstreeks aan de verkoper.

Op basis van die omstandigheden oordeelde het Hof dat de door verkoper verrichte levering, de levering van een oud bedrijfspand als voorwerp had. Deze levering is niet (van rechtswege) met btw belast, waardoor de samenloopvrijstelling ook niet van toepassing is. Eigenlijk dus een logische uitspraak. Je hoeft om de uitspraak te begrijpen enkel de Don Bosco leer ([Hof van Justitie, 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722](#)) toe te passen!

Ad Fruijtjer RB/Tanja van de Klundert

DANKWOORD

Harry Hendriks en Lucas Blom zullen hun bijdragen aan de Btw Update beëindigen. Beiden hebben vanaf het begin van de Btw Update artikelen geschreven. Lucas was verder de eerste hoofdredacteur van deze periodiek. Langs deze weg wil ik hen bedanken voor hun inzet in de afgelopen jaren en hen succes wensen met hun verdere activiteiten. Querijn Feenstra heeft inmiddels de schrijversactiviteiten van Harry overgenomen. Voor Lucas zijn we nog op zoek naar een vervanger. Die zal worden gezocht bij de collega's van de Btw Specialistengroep.

Rest mij u en uw familie en collega's een gezond, gelukkig en voorspoedig 2020 te wensen.

Dick Roemeling 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.