

# Btw Update 2019

Nr. 2

## INHOUD

Brexit en btw-aftrek voor financiële en verzekeringsprestaties .....	2
Ontwikkelingsorganisatie, geen ondernemer en geen opgewekt vertrouwen .....	4
Ter beschikking stellen van personeel en btw ...	7
Wijziging van btw-nummer eenmanszaken (en zzp'ers). .....	9
Aan de beleving overgeleverd .....	10
Vakantiewoningen en reisbureauregeling.....	12

## BREXIT

### BREXIT EN BTW-AFTREK VOOR FINANCIËLE EN VERZEKERINGSPRESTATIES

De Brexit noopt ons allen tot de edele kunst van het koffiedik kijken. Komt er een Brexit? Wanneer dan? Wat zijn de gevolgen voor de btw? Allemaal vragen waarop niemand exact het antwoord weet. Op het moment van aanleveren van dit artikel, het is 22 maart 2019, heeft de Europese Unie ingestemd met uitstel tot in ieder geval 12 april 2019.

Wat er ook gebeurt, het bedrijfsleven moet zich voorbereiden op elk mogelijk scenario en dat geldt ook voor de wetgevers. In het VK is men ook op het gebied van de btw bezig met de gevolgen van een Brexit (zie bijvoorbeeld de [website](#) van de regering van het VK hierover). Zo gaat naar alle waarschijnlijkheid voor Nederlandse ondernemers gelden dat leveringen naar en vanuit het VK worden gekwalificeerd als export respectievelijk import. Veel Nederlandse ondernemers die tot nu toe alleen met intracommunautaire leveringen (binnen de EU) te maken hadden, zullen hierdoor opeens met douaneformaliteiten te maken krijgen. De btw druk zal hierdoor niet hoger worden, maar er zullen zwaardere administratieve lasten ontstaan. Voor grote ondernemingen die al veel met niet-EU landen handelen, zal dit relatief eenvoudig in te passen zijn, maar voor het mkb dat hier nog niet aan gewend is, zal dat mogelijk een kostbare exercitie worden! Maar denk ook aan mogelijke problemen met de plaats van dienst voor de btw.

Immers, we kennen de anti misbruikregeling (artikel 6j Wet op de omzetbelasting 1968) voor diensten aan niet-ondernemers, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in Nederland plaatsvindt. Die geldt voor bepaalde diensten door niet in de EU gevestigde ondernemers. Hieronder vallen bijvoorbeeld diensten van advocaten. Dus een dienst van een Engelse advocaat voor een Nederlandse niet-ondernemer (denk aan een holding, of een niet btw-plichtige organisatie) die nu nog met Engelse btw wordt belast, zal na Brexit mogelijk belastbaar worden met Nederlandse btw die de afnemer dan (op grond van de verleggingsregeling) zelf hier moet aangeven. Aangezien de 'plaats van dienst'-regels op dit punt in het VK niet lijken te wijzigen, zou de Engelse advocaat bovendien ook nog Engelse btw in rekening moeten brengen. Dubbele heffing derhalve!

Recent is ook nagedacht over de invloed van de Brexit op het aftrekrecht voor financiële instellingen. In het EU btw recht (artikel 169(c) van de Btw-richtlijn 2006/112/EG) is bepaald dat de verrichters van financiële of verzekeringsprestaties welke zijn vrijgesteld (onder artikel 135, eerste lid, letter a tot en met f van de Btw-richtlijn), toch recht hebben op aftrek van voorbelasting. Echter alleen indien en voor zover ze die vrijgestelde diensten verrichten aan buiten de EU gevestigde afnemers. Nu zou je heel simpel kunnen zeggen: na Brexit is het VK buiten de EU gelegen en hebben de Nederlandse ondernemers die vrijgestelde financiële of verzekeringsdiensten verrichten aan in het VK gevestigde afnemers dus recht op aftrek van btw. En dat is ook zo! Echter aan

iedere medaille zit een keerzijde. Want ondanks de verplaatsing van een aantal hoofdkantoren, is de financiële sector in het VK (met name in de City in Londen) nog altijd zeer groot. En die ondernemers doen allemaal zaken met de achterblijvende EU lidstaten. Vanuit het oogpunt van de concurrentiepositie van die sector in Londen, zou je verwachten dat het VK ook een btw aftrekrecht gaat verlenen voor de "export" van de financiële en verzekeringsdiensten door hun eigen financiële sector. Immers, de kostprijs van de producten voor EU banken richting Engelse klanten zou anders lager zijn dan van Engelse banken aan in de EU gevestigde klanten. Maar dit argument heeft blijkbaar geen vruchtbare aarde gevonden bij de Engelse regering. Die heeft namelijk bedacht dat de bepaling zoals die nu geldt de facto in stand kan blijven. Dus een in het VK gevestigde financiële instelling krijgt alleen recht op aftrek van btw voor zover ze aan buiten de EU gevestigde afnemers diensten verricht! Dus niet als ze diensten verricht aan binnen de EU gevestigde afnemers. Dat zou inderdaad betekenen dat voor in het VK gevestigde financiële instellingen een slechtere concurrentiepositie ontstaat.

Of gaat hier juist een heel slimme tactiek schuil, en gaat het VK ook een btw aftrekrecht geven voor de eigen, in het VK gevestigde, financiële en verzekeringsdiensten aan in het VK gevestigde afnemers? Dus een VK bank aan een VK klant. Die afnemers zijn na de Brexit immers ook buiten de EU gevestigd! Daar zou de EU niets meer aan kunnen doen (daar is het VK dan immers geen lid meer van) en het zou de focus van de financiële wereld in het VK best wel eens een duwtje kunnen geven weg van de

EU-kanten en richting klanten buiten de EU.

Een (toegegeven, kleine) prikkel om het VK ook economisch meer los te weken van de EU.

Voor zover nu bekend is de hierboven beschreven regeling nog niet definitief vastgesteld. Op de eerder aangehaalde website staat vermeld: "...VAT deduction rules for financial services supplied to the EU may be changed. We will update businesses with more information in due course". Het kan dus best nog zo zijn dat het een heel andere kant op gaat. Net als met de Brexit zelf.

*Rick Franke RB*

## **ONDERNEMERSCHAP**

# **ONTWIKKELINGSORGANISATIE, GEEN ONDERNEMER EN GEEN OPGEWEKT VERTROUWEN**

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

([ECLI:NL:GHARL:2019:901](#)) oordeelde in hoger beroep tegen de uitspraak van rechtbank Gelderland ([ECLI:NL:RBGEL:2017:4355](#)) van 22 augustus 2017. In die zaak oordeelde de rechtbank in eerste instantie op een aantal onderdelen in het voordeel van belanghebbende. Ik schreef hierover eerder in Btw Update 2017-07.

Het gerechtshof maakt korte metten met de uitspraak van de rechtbank. Het lijkt mij echter dat niet op alle vragen/onderdelen is ingegaan. Ik verwacht dan ook dat belanghebbende in cassatie zal gaan.

## **De casus**

- Belanghebbende is een ontwikkelingsorganisatie die zich richt op onderwijs, gezondheid en gemeenschapontwikkeling. Zij ontvangt subsidies, onder andere van het Ministerie van Buitenlandse Zaken (BuZa);
- Nederland heeft de Millennium doelstellingen van de Verenigde Naties voor de bestrijding van armoede aangenomen en in haar beleid geïmplementeerd;
- Nederland past, binnen het kader van het Medefinancieringsstelsel II voor de uitvoering van projecten in ontwikkelingslanden (MFS II), het beleid toe en verstrekt subsidies aan allianties;
- Belanghebbende is penvoerder van de alliantie;
- Voor projecten in Kenia, Tanzania en Cambodja ontvangt de alliantie een subsidie. Het gaat om projecten die tot doel hebben om de levensstandaard te verbeteren door het versterken van lokale structuren, het verbeteren van zaai- en oogsttechnieken, het opzetten van bedrijven alsmede kindbescherming en ondersteuning ouders. Dit betreft een geïntegreerde aanpak van armoedebestrijding;
- Belanghebbende moet de Staat toestaan "om niet" gebruik te maken van de, in het kader van de uitvoering van het project, ontstane rechten en moet zonder tegenprestatie aan de Staat licenties verstrekken. Zij moet deze verplichting ook opleggen in haar relaties met derden;
- Belanghebbende beroept zich op de Resolutie btw-283 uit 1990 (alsmede de

voorganger uit 1983), de notitie van de staatssecretaris van Financiën van 24 februari 2012 alsmede het Besluit van [21 september 2015](#).

Bij uitspraak van Rechtbank Gelderland is belanghebbende gedeeltelijk in het gelijk gesteld, met name op het onderdeel “gewekt vertrouwen”. Zowel belanghebbende als de staatssecretaris zijn tegen de uitspraak in beroep gegaan.

### **Het oordeel van het gerechtshof**

1. Er is geen rechtsbetrekking op basis waarvan belanghebbende diensten verleent aan BuZa, BuZa verbruikt niets;
2. Er is geen rechtstreeks verband tussen de subsidie en de projecten die belanghebbende uitvoert, omdat BuZa slechts een plan goedkeurt en daarvoor een subsidie toekent. BuZa heeft geen zeggenschap over daadwerkelijke uitvoering;
3. Er is geen sprake van een opdracht van BuZa aan belanghebbende zoals is bedoeld in Btw-283 en dus is belanghebbende hiervoor geen ondernemer in de zin van de btw. Er kan aan Btw-283 geen vertrouwen worden ontleend;
4. Er kan geen vertrouwen worden ontleend aan de notitie van 24 februari 2012. Weliswaar is sprake van een uitbreiding van de werking van de resolutie (ook andere financiers), maar daarin kan niet gelezen worden dat met de uitbreiding beoogd is ook niet-ondernemers onder de werking van de resolutie te brengen;
5. Er kan ook geen vertrouwen worden ontleend aan de verplichte samenwerking in alliantieverband en het feit dat alliantieleden

rechtstreeks een beroep op de resolutie kunnen doen;

6. Ook is geen beroep op het gelijkheidsbeginsel mogelijk omdat uit de notitie van 24 februari 2012 en andere stukken niet is gebleken dat door de staatssecretaris begunstigend beleid is gevoerd ten aanzien van andere organisaties.

Het gerechtshof komt tot de conclusie dat belanghebbende geen ondernemer is voor de omzetbelasting en geen recht heeft op teruggaaf van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting.

Met deze uitspraak is nog niet op alle onderdelen/vragen een antwoord gegeven en daarom verwacht ik dat hier nog een vervolg op zal komen. De nog openstaande vragen betreffen:

- Als de ontwikkelingsorganisatie wel (voor een deel van haar activiteiten) als ondernemer wordt aangemerkt, kan zij dan voor alle projecten een beroep op het Besluit van 21 september doen?
- Volgens het subsidierapport uit 1994 moet belang worden gehecht aan:
  - \*de aanwezigheid van individualiseerbare (groep) afnemer(s) (de begunstigden in de ontwikkelingslanden),
  - \*\*of er sprake is van een direct verband tussen prestatie en prijs (aanpassen hoogte subsidie),
  - \*\*\*of de gesubsidieerde instelling verplicht is eventueel ontwikkelde rechten “om niet” af te geven aan de subsidiegever en
  - \*\*\*\*of door de subsidiegever is verzocht het project uit te voeren.

Deze onderwerpen zijn in de zaak bij rechtbank en gerechtshof naar mijn mening niet of onvoldoende behandeld.

### **Is er een alternatieve opzet mogelijk?**

Als een aparte entiteit voor de gesubsidieerde projecten steeds als aanvrager zou optreden en vervolgens de uitvoering van de projecten opdraagt aan een ontwikkelingsorganisatie (al dan niet in alliantieverband), is het de vraag of dan een beter resultaat kan worden bereikt.

Het aanvragen (en ontvangen) van subsidie heeft volgens Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden geen btw-ondernemerschap tot gevolg. Als een deugdelijke overeenkomst tussen aanvrager en uitvoerder wordt opgemaakt zal de uitvoerder terzake optreden als ondernemer in de zin van de btw.

De vraag die vervolgens aan de orde komt is of de uitvoerder over de van aanvrager te ontvangen bedragen daadwerkelijk btw verschuldigd is. Gelet op het Besluit van 21 september 2015 (onderdeel 2 punt 3) meen ik dat de aanvrager dan “de organisatie” is zoals is bedoeld in het besluit en dat de uitvoerder dus met toepassing van het nultarief moet factureren. De uitvoerder krijgt hierdoor recht op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting.

De vraag kan gesteld worden of vorenstaande wellicht een gekunstelde oplossing is en wellicht uitsluitend is neergezet om een belastingvoordeel te behalen. Dit zou eventueel een discussie over “misbruik van recht” tot gevolg kunnen hebben.

Hier tegen kan worden ingebracht dat:

- De omzetbelasting als Europese heffing is bestemd om verbruik binnen het territoriale gebied van de EU te belasten. Een structuur waarbij een resultaat overeenkomstig doel en strekking van de btw wordt beoogd kan naar mijn mening geen misbruik opleveren.
- In de Btw-richtlijn bepalingen zijn opgenomen die er op gericht zijn om met name het verbruik binnen de EU te belasten. Hiervoor gelden plaatsbepalingen en tevens wordt daarbij aangesloten bij “the actual use and enjoyment”. Het is ook dit uitgangspunt dat voor de staatssecretaris de basis is geweest voor de Resolutie btw-283 en het huidige Besluit van 21 september 2015.
- Het Besluit van 21 september 2015 (alsmede de eerdere resoluties van 1983 en 1990) een bijzondere regeling geeft om tegemoet te komen aan de grondgedachte van de btw, namelijk dat btw moet drukken in het land waar verbruikt wordt. Door enerzijds vast te stellen dat de opdrachtgever BuZa is (of zou kunnen zijn) en anderzijds vast te stellen dat het uiteindelijke genot van de prestatie (verbruik) in het ontwikkelingsland ligt, wordt, door het bij wijze van goedkeuring toepassen van het nultarief, bereikt dat er geen Nederlandse btw drukt.
- Artikel 59bis Btw-richtlijn bepalingen kent ter voorkoming van dubbele heffing of niet heffing van belasting. Op grond van deze bepaling wordt voor de plaats van dienst aangesloten bij de plaats waar het werkelijk gebruik (buiten de EU) plaats vindt. Deze bepaling geldt voor ondernemers die de prestatie verrichten. Een soortgelijke bepaling is opgenomen voor prestaties die

door niet-ondernemers worden verricht in artikel 146 lid 1c “*de levering van goederen aan erkende organisaties die deze goederen uit de gemeenschap uitvoeren in het kader van menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de gemeenschap*”. In lid 2 is vervolgens bepaald dat deze vrijstelling kan worden toegekend in de vorm van teruggaaf van de btw. Als een hulporganisatie dus goederen in de EU inkoop om deze vervolgens (als niet-ondernemer) uit te voeren naar noodgebieden buiten de EU zou geen nultarief gelden (dat geldt alleen voor uitvoer door ondernemers) maar krijgt deze hulporganisatie toch de btw terug. Achterliggende gedachte is dat het verbruik buiten de EU plaatsvindt en dus EU-belasting niet behoort te drukken.

Een vergelijkbare regeling voor door niet-ondernemers verrichte diensten in het kader van ontwikkelingswerk zou naar mijn mening eveneens passen in de systematiek van de btw.

Wij zullen de ontwikkelingen nauwlettend volgen.

*Harry Hendriks RB*

## **TER BESCHIKKING STELLEN**

### **PERSONEEL**

## **TER BESCHIKKING STELLEN VAN PERSONEEL EN BTW**

Het besluit over ter beschikking stellen van personeel en btw is aangepast. Het oude besluit was van 14 maart 2007. De hoofdlijnen uit het

oude besluit zijn gelijk gebleven.

Het [nieuwe besluit](#) van 14 december 2018, nr. 2018-22809, Staatscourant 2018, nr. 68656, geeft wel een enkele uitbreiding. Het besluit is in werking getreden op 14 december 2018.

In de gevallen waarin btw-heffing achterwege mag blijven, moet worden gehandeld alsof er sprake is van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting.

In dit besluit komen achtereenvolgens aan de orde het ter beschikking stellen van personeel

- a. in de sociaal-culturele sector (onderdeel 3);
- b. in de gezondheidssector (onderdeel 4);
- c. in de onderwijssector (onderdeel 5);
- d. aan zogenoemde euregio's (onderdeel 6);
- e. in het kader van herstructurering van publiekrechtelijke lichamen (onderdeel 7);
- f. ter bevordering van arbeidsmobiliteit (onderdeel 8).

Er worden diverse voorwaarden gesteld aan het vrij van btw ter beschikking stellen van personeel. De essentie van deze voorwaarden is, dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. De inlener moet verantwoordelijk zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeelslid. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan doorgaans ook aan de andere voorwaarden is voldaan.

In onderdeel 3.2 (structurele terbeschikkingstelling van personeel in de sociaal-culturele sector) is als voorwaarde voor toepassing van de goedkeuring toegevoegd dat

de uitlener zich moet kunnen beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Verder zijn situaties benoemd waarin het ter beschikking stellen van personeel als nauw samenhangend met een vrijgestelde (hoofd)prestatie kan zijn vrijgesteld.

Omdat inmiddels op grond van post b 25 van bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 de prestaties die worden verricht op grond van artikel 7 van de Participatiewet (tot 1 januari 2015 de Wet werk en bijstand) zijn vrijgesteld van btw-heffing is deze aanwijzing vervallen die vooruitlopend op deze aanpassing in onderdeel 3.2 was gegeven.

In onderdeel 4.4 is het begrip “tijdelijk” verduidelijkt in de goedkeuring die is getroffen voor het buiten de btw-heffing laten van de uitleen van anios (artsen niet in opleiding tot specialist). Omdat niet alle anios daadwerkelijk een specialistenopleiding gaan volgen, is de goedkeuring beperkt tot één jaar, te rekenen vanaf de datum van eerste indiensttreding na afstuderen.

Het besluit geldt voor het ter beschikking stellen van personeel. Daarvan is sprake in de situatie dat de uitlener personeel ter beschikking stelt aan de inlener waarbij dat personeel onder toezicht of leiding van de inlener arbeid verricht. Ook als het personeel over specifieke vakkennis beschikt, al dan niet gecombineerd met de specifiek aan het desbetreffende beroep gekoppelde verantwoordelijkheid, kan het personeel onder toezicht of leiding van de inlener staan.

Er is volgens het besluit geen sprake van het ter beschikking stellen van personeel als tussen partijen een overeenkomst tot opdracht als bedoeld in artikel 400 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek tot het verrichten van bepaalde werkzaamheden wordt gesloten, waarin de aard van de te verrichten werkzaamheden duidelijk wordt beschreven terwijl uit de overeenkomst blijkt dat tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer geen arbeidsovereenkomst of uitzendovereenkomst bestaat of enige andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat en partijen feitelijk handelen conform hetgeen zij zijn overeengekomen.

Voor de niet structurele terbeschikkingstelling van personeel in het kader van de WMO/jeugdzorg, is in onderdeel 3 een goedkeuring gegeven. Het uitleenen van personeel kan onder de volgende voorwaarden als een nauw met de vrijgestelde zorg samenhangende prestatie worden aangemerkt:

#### **Voorwaarden**

- a. De uitlener past voor zijn primaire activiteiten de vrijstelling toe van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 3e, of artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- b. De inlener zet het personeelslid in voor prestaties als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 3e, of artikel 11, eerste lid, onderdeel f van de wet;
- c. De terbeschikkingstelling van het personeelslid is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties; en



d. De terbeschikkingstelling van het personeelslid strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die wel aan de heffing van btw zijn onderworpen.

Aangenomen kan worden dat aan voorwaarde d is voldaan als de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Tevens geldt dat het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever geen reden is om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Als de uitlener extra opbrengsten verwerft dan is btw-heffing aan de orde als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

Het besluit biedt niet heel veel nieuws, maar geeft voor de praktijk een nuttig overzicht van de voorwaarden waaronder ter beschikking stellen van personeel buiten de heffing van btw kan blijven.

*Dick Roemeling RB*

## **BTW-NUMMER**

# **WIJZIGING VAN BTW-NUMMER EENMANSZAKEN (EN ZZP'ERS).**

De Autoriteit Persoonsgegevens ('AP') heeft op 6 juli 2018 gerapporteerd over het gebruik van het Burgerservice nummer ('BSN') in het btw-

identificatienummer voor eenmanszaken. De AP constateert dat het BSN een vertrouwelijk persoonsnummer is dat dient voor communicatie tussen overheid en burger en dat dit nummer zich niet goed leent als btw-identificatienummer vanwege het veelvuldig openbaar gebruik hiervan in het zakelijk verkeer. Misbruik van nummers ligt dan voor de hand.

Dit heeft ertoe geleid dat de Staatssecretaris op 13 juli 2018 een onderzoekscommissie de opdracht heeft gegeven te adviseren over deze problematiek met als doel een oplossing te vinden waarbij privacy van belastingplichtigen en een ongestoorde belastingheffing moeten zijn gewaarborgd.

De commissie, bestaande uit (oud) vertegenwoordigers van de het College bescherming Persoonsgegevens en het wetenschappelijk onderwijs, is haar werkzaamheden in september 2018 gestart en heeft op 10 december 2018 haar rapport opgeleverd. Dit rapport is op 19 december 2018 door de Staatssecretaris aan de Tweede Kamer gestuurd.

De commissie stelt vast dat er aan een volledige nummerwijziging uitvoeringsproblemen kleven die onaanvaardbare risico's voor de continuïteit van de btw-heffing met zich zouden meebrengen. Er wordt een alternatief voorgesteld, de zogenaamde factuurvariant.

In de factuurvariant krijgen alle, ongeveer 1.3 Mio eenmanszaken een nieuw btw-identificatienummer zonder BSN. Dit nummer moet worden vermeld op de facturen (en op de website). Dit nieuwe nummer moet ook worden gebruikt bij EU-transacties, de Mini-One Stop

Shop ('MOSS') en de buitenlandse btw-teruggaveverzoeken. Het huidige btw-nummer blijft bestaan, doch louter en alleen in de communicatie tussen de belastingbetaler en de Belastingdienst, dus voor het doen van aangifte en dergelijke.

De commissie voorziet geen uitvoeringsproblemen bij de factuurvariant. Zij is van mening dat deze variant voldoet aan de Wet persoonsgegevens en stelt dat er een jaar (gerekend vanaf september 2018) nodig zal zijn om deze technisch, binnen de systemen van de Belastingdienst, te realiseren. De AP heeft aangegeven dat er vanaf 1 januari 2020 geen gebruik meer van het BSN mag worden gemaakt en gaat akkoord met de voorstellen van de commissie.

De Staatssecretaris bericht de Tweede Kamer dat voor 1 januari 2020 het voorstel van de commissie zal worden geïmplementeerd. Oude en nieuwe nummers moeten worden gekoppeld en dat lijkt mij, in alle eerlijkheid, een uitdaging gelet op de automatiseringsproblemen bij de Belastingdienst. Daar komt bij dat belastingplichtigen ook de tijd moeten hebben om hun communicatie (facturen en website) aan te passen.

Ik merk hierbij op dat veel eenmanszaken naar verwachting slechts in beperkte mate bij EU transacties zullen zijn betrokken en voornamelijk nationale leveringen en diensten verrichten. In zoverre lijkt de impact voor veel van de 1.3 Mio eenmanszaken mogelijk beperkt. Mocht het nieuwe nummer niet op tijd worden afgegeven, dan ligt het voor de hand om het oude BSN met ingang van de invoeringsdatum op de facturen

en communicatie weg te halen. Ik voorzie dan geen verstoring in het handelsverkeer. De Staatssecretaris zal dan wel de boeteregeling moeten aanpassen die geldt bij het niet, dan wel onjuist vermelden van het btw-identificatienummer.

Voor EU transacties voorzie ik meer risico's. Met ingang van 1 januari 2020 is het vermelden van een geldig btw-nummer een verplichte voorwaarde voor toepassing van het btw-nultarief op aan- en verkopen tussen ondernemers in de EU. Ik ben benieuwd of de vertaalslag van de nieuwe nummers naar de EU website (VIES) tijdig zal plaatsvinden. De ondernemer zal zijn leveranciers over het nieuwe nummer moeten informeren en systemen moeten worden aangepast. De onderzoekscommissie geeft aan dat hierover overleg met de EU zal moeten plaatsvinden. Ik vrees dat belastingplichtigen na 1 januari 2020 vaker met buitenlandse btw worden geconfronteerd als aanpassingen niet op tijd zijn geïmplementeerd. We houden de ontwikkelingen voor u in de gaten.

*Hugo Dams RB*

## **SPLITSING PRESTATIES**

### **AAN DE BELEVING OVERGELEVERD**

In de jurisprudentie komt veelvuldig het leerstuk van 'samengestelde prestaties' aan de orde. Dit was ook het geval in de zaak van een rederij bij rechtbank Noord-Holland ([ECLI:NL:RBNHO:2019:1020](#)). In deze zaak

ging het om een belanghebbende die een rederij exploiteert en rondvaarten aanbiedt. Zij biedt naast reguliere rondvaarten ook verschillende arrangementen aan:

- a. Arrangement A omvat een twee uur durende rondvaart met viergangen-diner aan boord, inclusief drankjes. Prijs: € 75 voor een volwassene;
- b. Arrangement B bestaat uit een twee uur durende rondvaart inclusief kaas, notjes en drankjes, die eventueel kan worden onderbroken voor een wandeling met gids. Prijs: € 35 voor een volwassene.

In geschil was of bij de arrangementen sprake is van één prestatie of van verschillende prestaties en welk tarief op deze prestatie(s) van toepassing is. Elke uitspraak over samengestelde prestaties start met verwijzing naar het bekende arrest van het Hof van Justitie ([HvJ 25 februari 1999, C-349/96, Card Protection Plan Ltd, ECLI:EU:C:1999:93](#)). Hieruit volgt dat:

- voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd;
- een prestatie als één enkele prestatie wordt beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (prestatie sui generis);
- de handelingen als één prestatie moeten worden beschouwd als een of meer

prestaties een hoofddienst vormen terwijl de andere prestatie of prestaties een of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

De beoordeling of sprake is van één of meerdere prestaties vindt plaats vanuit het perspectief van de modale consument. De Rechtbank oordeelt dat “het aannemelijk is dat het de modale consument niet uitsluitend gaat om de rondvaart of het eten en drinken. Wanneer de consument alleen een rondvaart zou willen, kan hij deze als zodanig boeken bij eiseres. Wanneer een consument vooral wil eten en drinken zijn er in de omgeving voldoende gelegenheden om dit te doen.” Op basis hiervan oordeelt de Rechtbank dat sprake is van een prestatie sui generis. Gevolg van dit oordeel is dat het verlaagde tarief niet van toepassing zou moeten zijn. De prestatie als geheel valt namelijk niet samen met één van de prestaties waarop een tabelpost van toepassing is. Het oordeel van de Rechtbank, dat er sprake is van één prestatie, waarop het algemene tarief van toepassing is, wijkt echter af van het standpunt van belanghebbende, maar ook van het primaire standpunt van de Belastingdienst! De Belastingdienst had primair het standpunt ingenomen, dat er sprake was van te onderscheiden prestaties. Over de vergoedingen voor de alcoholische dranken en de stadswandeling had volgens de Belastingdienst

btw naar het algemene tarief moeten worden voldaan. De rederij kwam met dit standpunt van de Belastingdienst nog goed weg. Het oordeel van de Rechtbank betekende eigenlijk dat de naheffingsaanslag te laag was vastgesteld.

Gelukkig voor de rederij mag een rechter een naheffingsaanslag niet verhogen.

De vraag is waar de Rechtbank zijn oordeel op baseert. In ieder geval niet op de enquête van belanghebbende die vanwege onduidelijkheid over de interpretatie van de uitkomsten en de vraagformulering terzijde wordt geschoven.

Deze enquête had de rederij na het opleveren van het controlerapport gehouden onder haar afnemers met als doel te achterhalen waarom zij een arrangement hadden geboekt. Het oordeel van de Rechtbank lijkt voornamelijk gebaseerd te zijn op haar eigen beleving van dergelijke prestaties.

De Belastingdienst (vertegenwoordigd met drie man op de zitting) heeft weer een totaal andere beleving (namelijk verschillende prestaties).

Helaas zien we dat wel vaker in de jurisprudentie: obstacle run

([ECLI:NL:RBGEL:2017:945](#) versus [ECLI:NL:GHARL:2017:10125](#)), parkeren park ([ECLI:NL:RBGEL:2015:5775](#) versus [ECLI:NL:GHARL:2016:7628](#) en [ECLI:NL:HR:2018:1318](#)), etc. Bij samengestelde prestaties ben je dan ook aan de beleving overgeleverd!

*Lucas Blom RB*

## **REISBUREAUREGELING**

### **VAKANTIEWONINGEN EN REISBUREAUREGELING**

Artikel 28zb Wet op de omzetbelasting bepaalt dat een reisbureau – een betere benaming zou touroperator zijn – in het land waar het reisbureau is gevestigd, btw moet betalen uit de behaalde winstmarge. De winstmarge per tijdvak van aangifte is het verschil tussen de som van de vergoedingen in dat tijdvak ter zake van reisdiensten, de omzetbelasting daaronder begrepen, en de som van de in dat tijdvak werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederen en diensten van andere ondernemers, mits deze goederen en diensten de reiziger rechtstreeks ten goede komen. Nu de reisbranche zich kenmerkt door aanbetalingen en vooruitbetalingen gaan de ontvangsten voor de uitgaven uit. Dat betekent dat de marge in het tijdvak van ontvangsten niet in verhouding staat tot de daadwerkelijk te realiseren marge op de verkopen van reizen. De afdracht van btw in enig tijdvak van ontvangst is daardoor veel hoger dan de daadwerkelijk over de marge op de reizen verschuldigde btw. In een later stadium – jaarmarge – wordt het verschil uiteindelijk wel gecorrigeerd, maar ontegenzeggelijk is er een oneigenlijke vorm van voorfinanciering.

Skarpa Travel (hierna: Skarpa) is als Pools reisbureau ook onderworpen aan deze reisbureauregeling. Ter verduidelijking van het moment waarop Skarpa btw over vooruitbetalingen verschuldigd wordt, heeft Skarpa bij de minister om een ruling verzocht. In

deze ruling stond dat de btw verschuldigd werd, op het moment dat de vooruitbetaling wordt gedaan. Skarpa was echter van mening dat de btw over haar diensten pas verschuldigd wordt op het tijdstip dat haar definitieve winstmarge kon worden bepaald en vocht deze ruling aan. De Poolse rechter stelde ter zake van dit geschil prejudiciële vragen.

Het Hof van Justitie ([HvJ EU 19 december 2018, nummer C-422/17, ECLI:EU:C:2018:1029](#))

oordeelde dat de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus geen losstaande regeling vormt, maar slechts enkele bepalingen bevat die van de algemene btw-regeling afwijken. De overige regels van de algemene regeling zijn daarmee gewoon van toepassing. Overeenkomstig de reguliere btw-regels, vindt het belastbare feit plaats – en wordt daarmee de btw verschuldigd op – het tijdstip waarop de diensten worden verricht. Bij vooruitbetalingen wordt de btw over het bedrag van de vooruitbetaling verschuldigd op het tijdstip waarop de dienstverrichter de vooruitbetaling ontvangt. Het Hof nuanceert hierbij, dat belasting van een vooruitbetaling alleen kan geschieden als alle relevante elementen van het belastbare feit – de toekomstige dienst- al bekend zijn en de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven. Het Hof stelt dat de reisdiensten van Skarpa op het moment van vooruitbetaling voldoende nauwkeurig zijn omschreven, waardoor de btw al verschuldigd wordt op het moment van vooruitbetaling.

In gevallen waarin een reisbureau op het moment van de vooruitbetaling niet in staat is de werkelijke kosten van de reisdienst te bepalen, bijvoorbeeld doordat het reisbureau nog niet alle

inkopen heeft gedaan, zal de winstmarge bepaald moeten worden op basis van een schatting van de totale kosten die het reisbureau uiteindelijk zal gaan dragen. Het Hof sluit hier aan bij de mening van de advocaat-generaal en stelt dat van een normaal zorgvuldig handelend reisbureau redelijkerwijs kan worden verwacht dat het een gedetailleerde schatting van de individuele totale kosten maakt, om de totale prijs van de reisdienst te bepalen. Zodra de werkelijke kosten van de reis bekend zijn, moet het reisbureau de gedane btw-aangiften corrigeren als deze afwijken van de schatting.

Voor reisbureaus betekent deze uitspraak een stap in de goede richting. De btw berekeningen worden er niet gemakkelijker op, maar voorfinanciering van de overheid kan met een beroep op deze uitspraak van het Hof van Justitie worden voorkomen. Nog beter zou zijn dat de wetgever de reisbureauregeling aanpast en in overeenstemming brengt met de uitspraak van het Hof van Justitie.

*Ad Fruijtjer RB*

## COLOFON

### REDACTIE:

MR. DICK ROEMELING RB (HOOFDREDACTEUR)

MR. RICK FRANKE LL.M. RB

MR. AD FRUIJTIER RB

HARRY HENDRIKS RB

MR. LUCAS BLOM AA RB

HUGO DAMS RB

Btw Update is een uitgave van de specialistengroep Btw voor het Register Belastingadviseurs en verschijnt 10x per jaar op het RB-plaza. Voor vragen of meer informatie kunt u contact opnemen met het RB via [communicatie@rb.nl](mailto:communicatie@rb.nl).

De informatie in Btw Update heeft een signalerend karakter, is niet bedoeld als advies en de ontvanger/gebruiker kan hieraan geen rechten ontleen. Ondanks de zorgvuldige samenstelling van de inhoud van Btw Update kunnen het RB en de betrokken btw-specialisten geen enkele aansprakelijkheid aanvaarden voor schade, direct of indirect, als gevolg van eventuele fouten, vergissingen of onvolledigheden van de aangeboden informatie.

Btw Update kan verwijzen naar andere websites of andere bronnen. Het RB heeft geen controle of zeggenschap over zulke andere websites en bronnen en is niet verantwoordelijk of aansprakelijk voor de beschikbaarheid, de inhoud en de veiligheid daarvan, noch voor eventuele inbreuken op auteursrechten of andere intellectuele eigendomsrechten via zulke websites of bronnen.

Het is de ontvanger/gebruiker van Btw Update niet toegestaan deze te vermenigvuldigen, te distribueren, te verspreiden of tegen vergoeding beschikbaar te stellen aan derden, zonder uitdrukkelijke, schriftelijke toestemming van het RB.