

# Btw Update 2019

Nr. 4

## INHOUD

Vrijstelling voor collectief vermogensbeheer; wat is toezicht? .....	2
Verlegging of verlies van aftrekrecht .....	4
Btw-gevolgen van sale-en-leaseback overeenkomsten.....	5
Doorlopende post, altijd lastig .....	7
Nultarief: het blijft oppassen! .....	8
Doorbelasten van accommodatie- en cateringkosten.....	12

## VRIJSTELLINGEN

# VRIJSTELLING VOOR COLLECTIEF VERMOGENSBEHEER; WAT IS TOEZICHT?

Op grond van artikel 11, eerste lid, letter i ten derde van de Wet op de omzetbelasting 1968, is het beheren van ter collectieve belegging bijeengebrachte vermogens vrijgesteld van btw-heffing. Deze vrijstelling is gebaseerd op de vrijstelling van artikel 135, eerste lid, punt g van de Btw-richtlijn. Daarin wordt vrijgesteld “het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, zoals omschreven door de lidstaten”. Er lijkt dus vrij veel ruimte voor de lidstaten te zitten in die omschrijving. Echter, vrijheid van interpretatie is een bron van problemen in de btw. Immers, als de uitleg van de ene lidstaat afwijkt van die van een andere, kan het voorkomen dat de ene lidstaat een beheeractiviteit vrijstelt van btw, terwijl een andere lidstaat diezelfde activiteit als belast ziet. Dat leidt tot concurrentievervalsing door btw-heffing. Een zeer ongewenste situatie natuurlijk!

Gelukkig wordt binnen de btw dan vaak een oplossing geboden door het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ). Zo ook op het punt van deze vrijstelling. In een aantal arresten heeft het HvJ de afgelopen jaren geprobeerd eenheid te scheppen in de uitleg van deze bepaling van de Btw-richtlijn en daarmee een algemene Europese lijn aan te geven voor deze bepaling. Uit met name de zaken *Wheels Common*

Investment Fund (HvJ 7 maart 2013, nr. C-424/11, [ECLI:EU:C:2013:144](#)), ATP (HvJ 13 maart 2014, nr. C-464/12, [ECLI:EU:C:2014:139](#)) en Fiscale Eenheid X (HvJ 9 december 2015, nr. C-595/13, [ECLI:EU:C:2015:801](#)) vallen de volgende vier voorwaarden af te leiden voor toepassing van de vrijstelling:

1. Het fonds moet worden gefinancierd door meer dan één deelnemer;
2. De inleg moet worden belegd volgens het beginsel van risicospreiding;
3. Het beleggingsrisico wordt gedragen door de deelnemers; en
4. Het fonds moet zijn onderworpen aan bijzonder overheidstoezicht.

Met name op dat laatste punt bestond onduidelijkheid. Wanneer is er sprake van bijzonder overheidstoezicht in Nederland? Er is in beginsel bijna altijd een vorm van toezicht door de overheid. Fiscaal of civiel. Maar dat is waarschijnlijk niet altijd te zien als “bijzonder” overheidstoezicht. Het zal dus moeten gaan om overheidstoezicht specifiek gericht op beleggingsfondsen.

Het HvJ heeft in bovengenoemde arresten wel altijd verwezen naar de icbe-richtlijn (Richtlijn nr. [2009/65/EG](#) van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 13 juli 2009 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's)) en bij de AIFM-richtlijn (Richtlijn nr. [2011/61/EU](#) van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve

beleggingsinstellingen). Maar hoe moeten we dat nu zien in het licht van de Nederlandse situatie? In de Wet op het financieel toezicht (Wft) worden bijvoorbeeld vrijstellingen verleend of een lichtere vorm van toezicht toegestaan.

De staatssecretaris van Financiën heeft ter verduidelijking bij het besluit van 22 maart 2019 (nr. [2019-42405](#)) zijn visie op dit bijzonder overheidstoezicht gegeven. Daarin geeft hij, wat mij betreft zeer positief, heel concreet aan wanneer in een aantal veel voorkomende situaties sprake is van “bijzonder overheidstoezicht”. Zo noemt hij bepaalde vergunningsplichten van fondsen en/of beheerders van die fondsen (2:65 en 2:69b Wft), bepaalde lichte vormen van toezicht (registratieplicht van 2:66a Wft), interne fondsen van verzekeraars en pensioenfondsen, bij naam. Die gevallen worden altijd aangemerkt als vallend onder bijzonder overheidstoezicht. In het genoemde besluit worden nog veel meer situaties beschreven en toegelicht. Ik verwijs daarvoor graag naar de heldere tekst van het besluit. Feit is in ieder geval dat – hoewel er ongetwijfeld nog discussies zullen ontstaan – de praktijk ontzettend geholpen is met de heldere en praktisch toepasbare standpunten over wat bijzonder overheidstoezicht is.

*Rick Franke RB*

## AFTREKRECHT

# VERLEGGING OF VERLIES VAN AFTREKRECHT

Als een ondernemer btw in rekening gebracht krijgt, trekt hij deze doorgaans af. De ondernemer moet echter ook beoordelen of de leverancier terecht btw in rekening heeft gebracht. Als ten onrechte btw in rekening is gebracht, is het namelijk de vraag of de afnemer deze btw nog wel als voorbelasting kan terugvragen. Deze vraag kwam aan de orde in een recent arrest van het HvJ ([HvJ EU, 11 april 2019, C-691/17, PORR Építési Kft, ECLI:EU:C:2019:327](#)).

In dit arrest ging het om de Hongaarse ondernemer PORR, die in het kader van de bouw van een snelweg facturen met vermelding van btw van haar leveranciers ontving. PORR betaalde de facturen en vroeg de btw als voorbelasting terug. In Hongarije echter bestaat, net als in Nederland, een verleggingsregeling voor bouwactiviteiten. De Hongaarse Belastingdienst verleende PORR daarom geen recht op aftrek van btw. De btw was namelijk ten onrechte in rekening gebracht. De Hongaarse Belastingdienst deed verder geen onderzoek of de leverancier van PORR de ten onrechte gefactureerde btw ook had afgedragen. PORR maakt hiertegen bezwaar met als argument dat als deze leverancier de btw wel had afgedragen,

de Hongaarse Belastingdienst feitelijk niets tekort kwam.

Volgens het HvJ EU heeft de Hongaarse Belastingdienst geen onderzoeksplicht waarbij wordt nagegaan of de opsteller van deze onjuiste factuur het bedrag van de onterecht betaalde belasting op de toegevoegde waarde kan terugbetalen aan de ontvanger van de factuur en of de factuur kan worden gerectificeerd middels het uitreiken van een nieuwe factuur. Het HvJ wijst er dan ook op dat PORR eerst langs civielrechtelijke weg de ten onrechte aan de leverancier betaalde btw moet terugvorderen.<sup>1</sup> Pas als de terugbetaling van de onterecht gefactureerde btw door de leverancier onmogelijk of uiterst moeilijk is (bijvoorbeeld bij insolventie van de leverancier), kan PORR haar vordering tot terugbetaling rechtstreeks richten tot de Belastingdienst. De Belastingdienst zal echter pas tot terugbetaling overgaan, als de leverancier de ten onrechte betaalde btw ook daadwerkelijk heeft afgedragen.

Het is dus niet zo, dat het bij alle ten onrechte gefactureerde btw het uiteindelijk wel goed komt voor de afnemer (of via de civielrechtelijke weg bij de leverancier of via een verzoek bij de Belastingdienst). Verjaring van de (fiscale) vordering, kostenaspecten (civielrechtelijke vordering) of de leverancier die de ten onrechte gefactureerde btw niet heeft afgedragen aan de Belastingdienst, kunnen er toe leiden dat de ten

---

<sup>1</sup> Voor de wijze waarop de creditering plaats kan vinden, verwijst ik graag naar paragraaf 3.5.1. en

3.5.2. van het [besluit](#) van de staatsecretaris van 10 oktober 2017 (BLKB2017/7366).

onrechte gefactureerde en betaalde btw een schadepost wordt voor de afnemer.

Het is dan ook van belang om bij de klanten te onderzoeken of zij ten onrechte btw in rekening gebracht krijgen, omdat de verleggingsregeling toegepast had moeten worden. Nederland kent de onderstaande verleggingsregelingen:

- Onderaanneming en personeel (zie hiervoor artikel 24b Uitv. Besl. OB 1968);
- Bij afval en oude materialen (zie artikel 24bb Uitv. Besl. OB 1968);
- Levering van mobiele telefoons, chips, spelcomputers, laptop en tablets indien de waarde van de levering groter is dan € 10.000 (zie artikel 24ba, lid 1, onderdeel g, Uitv. Besl. OB 1968);
- Bij buitenlandse leveranciers/dienstverrichters (zie artikel 12, leden 2 en 3 Wet OB 1968);
- Levering van onroerende zaken met gebruikmaking optierecht (artikel 24ba, lid 1, onderdeel a, Uitv. Besl. OB 1968);
- Verkoop van goud (zie artikel 24ba, lid 1 onderdelen b en c, Uitv. Besl. OB 1968);
- Overdracht van broeikasemissierechten (zie artikel 24ba, lid 1, onderdeel f, Uitv. Besl. OB);
- Executieverkopen (zie artikel 24ba, lid 1, onderdelen d en e, Uitv. Besl. OB 1968);
- Telecommunicatiediensten (zie artikel 24ba, lid 1, onderdeel h, Uitvoeringsbesl. OB 1968).

De administratie van de klant is daarbij een goed startpunt voor een onderzoek. Hierbij zijn de bij de administratie gebruikte btw-codes goed bruikbaar. Voorkomen blijft nu eenmaal beter

dan het naar de toekomst verleggen van het probleem!

*Mr. Lucas Blom AA RB*

## **VASTGOED**

# **BTW-GEVOLGEN VAN SALE-EN-LEASEBACK OVEREENKOMSTEN**

De Belgische vennootschap Mydibel NV (hierna: Mydibel) heeft een geschil met de Belgische Staat over herziening van btw-af trek voorgelegd aan het HvJ. Het HvJ heeft in deze zaak op 27 maart 2019 beslist ([C-201/18](#),

[ECLI:EU:C:2019:254](#)). De feiten en omstandigheden waren als volgt.

Mydibel produceert aardappelderivaten en is als zodanig btw-plichtig. Mydibel is eigenaar van meerdere gebouwen waarvoor zij de btw die is betaald over de bouw-, verbouwings- of renovatiefacturen volledig heeft afgetrokken. Om te kunnen beschikken over aanvullende liquiditeiten heeft Mydibel met een tweetal banken “sale-and-leaseback” transacties afgesloten waarvan het belangrijk is te vermelden dat deze niet aan btw zijn onderworpen.

De eerste transactie (de ‘sale’) betrof de vestiging van een 99 jaar durend recht van erfpacht op het vastgoed ten gunste van de financiële instellingen. De onmiddellijke vergoeding voor het eerste perceel was van € 9.630.000 en voor het tweede perceel was dit € 2.700.000. De tweede transactie (de ‘lease-

back') betrof een leaseovereenkomst waarbij diezelfde financiële instellingen voor een niet opzegbare periode van vijftien jaar een recht van gebruik van het betrokken vastgoed hebben verleend aan Mydibel tegen een betaling van een driemaandelijke huur. Dit bedrag kwam overeen met een investeringswaarde van € 9.630.000 voor het eerste perceel en € 2.700.000 voor het tweede, vermeerderd met rente. Na afloop van deze leaseovereenkomst had Mydibel een koopoptie voor 10% respectievelijk 3% van deze waarde.

De Belgische belastingdienst was van mening dat Mydibel de oorspronkelijk genoten btw-aftrek moest terugbetalen (herzien) op grond van artikel 184 en volgende van de Btw-richtlijn

Het HvJ oordeelt echter dat er geen herziening hoeft plaats te vinden bij een dergelijke sale-en-leaseback overeenkomst omdat deze transacties tezamen genomen als een zuiver financiële transactie kunnen worden geduid. Het HvJ stelt dan ook vast dat de macht om als eigenaar over deze zaken te kunnen beschikken in deze zaak niet was overgedragen. Er is dus geen sprake van een (vrijgestelde) levering voor de btw en herziening vindt dan ook niet plaats. Er hebben zich namelijk geen wijzigingen voorgedaan in de elementen die voor de oorspronkelijke aftrek in aanmerking waren genomen.

Het is interessant om te zien hoe het HvJ tot haar oordeel komt. In feite kijkt het HvJ in deze zaak door de contractuele (juridische) constellatie heen en oordeelt dat er economisch gezien voor Mydibel niets is gewijzigd in haar belang tot de onroerende zaken. De bijzondere

vorm van rechtstoepassing die het HvJ in deze zaak toepast, staat bekend als fiscale herkwalificatie. De feiten worden zuiver fiscaal gekwalificeerd om deze in overeenstemming te brengen met doel en strekking van de betreffende fiscale wet. Het HvJ past een 'substance over form' benadering toe, iets wat we het HvJ de laatste tijd vaker zien doen. Bijvoorbeeld in de recentelijk gestelde vragen in de zaak [C-276/18](#), KrakVet, waar het ging over de allocatie van transport bij afstandsverkopen. Ook in een wat verder verleden, namelijk de zaak Autolease Holland ([C-185/01](#), [ECLI:EU:C:2003:73](#)), waar het ging over de aftrek van btw op brandstofaankopen, werd een dergelijke benadering door het HvJ toegepast. Contracten worden voor de btw dus meestal gevolgd tenzij de economische realiteit prevaleert, zoals hier.

Ik denk overigens niet dat we aan de hand van dit arrest nu kunnen concluderen dat sale en leaseback in alle gevallen als financiële transactie kan worden gekwalificeerd voor de btw. Er zal van geval tot geval op grond van de specifieke feiten moeten worden beoordeeld of er machtsoverdracht (en terugoverdracht) heeft plaatsgevonden. De (zakelijke) overwegingen en bedoelingen van partijen die aan de sale en leaseback transactie ten grondslag liggen zijn hiertoe mijns inziens leidend.

De praktijk moet overigens bij OG transacties in dergelijke structuren daarnaast altijd rekening houden met de overdrachtsbelasting aspecten!

*Hugo Dams RB*

## VERGOEDINGEN

# DOORLOPENDE POST, ALTIJD LASTIG

Op basis van artikel 8 Wet OB 1968 is btw verschuldigd over de vergoeding. De vergoeding is “het totale bedrag – of voor zover de tegenprestatie niet uit een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie – dat ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht. Er zijn echter bedragen die aan de afnemer in rekening worden gebracht, waarover mogelijkwerwijs geen btw verschuldigd is. Dat zijn de bedragen die genoemd zijn in artikel 8 lid 5, Wet OB 1968. Het betreft de korting voor contante betaling, kosten van verpakking, vracht- en assurantiekosten, de uitschotten van belasting en andere met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen die niet tot de vergoeding behoren. Wij kennen in onze eigen praktijk ook een voorbeeld van een doorlopende post, namelijk de griffierechten die wij namens de client betalen bij een procedure voor Rechtbank of Gerechtshof. Kenmerk van deze griffierechten is namelijk dat deze verschuldigd zijn door de ondernemer die tegen een beschikking in beroep gaat. In de praktijk echter zal de vertegenwoordiger, de adviseur die namens hem of haar de procedure voert, de griffierechten namens de ondernemer voldoen en aan hem of haar doorberekenen. Omdat deze kosten “namens en voor rekening van de ondernemer” zijn voorgeschoten maken deze geen deel uit van de door de adviseur ontvangen vergoeding. De doorbelaste

griffierechten zijn daarom een “doorlopende post” waarover geen btw verschuldigd is.

In [ECLI:NL:RBGEL:2019:1951](#) ging het om de variant van de doorlopende post, namelijk de “uitschot van belasting”. Ook hier is het dus van belang vast te stellen of er een causale relatie bestaat tussen de verschuldigde belasting enerzijds en de partij die deze belasting verschuldigd is anderzijds. De tussenpersoon is dan slechts de partij die namens de “schuldenaar” de belasting voldoet en deze aan de schuldenaar doorbelast. In deze zaak gaat het om een recreatieondernemer die waterschapslasten betaalt aan het zuiveringschap en deze vervolgens doorbelast aan de gebruikers van de recreatiekavels. Dit doorbelasten geschiedt op basis van een verdeelsleutel en als een opslag op het watergebruik door deze recreanten. Dit water wordt namelijk na gebruik door de recreant via de riolering naar de zuiveringsinstallaties van het Waterschap gevoerd en aldaar gezuiverd. Deze zuivering is ook het doel waarvoor de zuiveringsheffing is bestemd. Per kavel zijn meters geïnstalleerd die het watergebruik meten. Deze meters worden regelmatig uitgelezen. Er blijkt echter een verschil te zijn tussen het gemeten gebruik van de kavels en de afgenomen hoeveelheid water van het waterbedrijf door het recreatiebedrijf. Het verschil wordt vooral veroorzaakt door lekkage en voor een kleiner gedeelte door het gebruik van het recreatiebedrijf zelf. Rechtbank Arnhem stelt vast dat door de omslag via het watergebruik per kavel sprake is van een evenredige doorbelasting van de

waterschapslasten. Weliswaar is het recreatiebedrijf heffingsplichtige volgens de Waterschapswet, maar dat staat niet in de weg dat deze heffing wordt doorbelast aan de recreanten onder het motto “de vervuiler betaalt”. Het recreatiebedrijf is dus slechts als heffingsplichtige aangewezen om een effectieve heffing van waterschapslasten mogelijk te maken. Het is de bedoeling van de heffing om de eindgebruiker (vervuiler) te belasten. In een arrest van 20 februari 1985

(ECLI:NL:HR:1985:BH1700) heeft de Hoge Raad in een vergelijkbare situatie ten aanzien van toeristenbelasting bepaald dat de doorbelasting, mits zorgvuldig en overeenkomstig het doel van de heffing, als uitschot van belasting kan worden aangemerkt. Hierdoor is er bij doorbelasting geen btw verschuldigd. Voorwaarde daarbij is wel dat de toeristenbelasting als zodanig afzonderlijk en naar evenredigheid van de dienst wordt doorberekend aan degene aan wie de dienst wordt bewezen. Een relatief recente uitspraak, waarin dit fout liep voor belanghebbende, is: [Rechtbank Noord-Holland, 8 november 2017, nrs. HAA 16/4704 en 16/4705, ECLI:NL:RBNHO:2017:11227.](#)

Rechtbank Gelderland formuleert ook de randvoorwaarden waaronder de doorbelasting als “uitschot van belasting” buiten de heffing kan blijven. Het recreatiebedrijf moet een dienst verrichten (gelegenheid geven om gebruik te maken van het recreatiepark) en de waterschapslasten moeten evenredig aan de recreanten worden doorbelast. De door het recreatiebedrijf gebruikte methode wordt

aangemerkt als een evenredige doorbelasting van de waterschapslasten omdat uiteindelijk aannemelijk is gemaakt dat niet meer dan de werkelijke kosten wordt doorbelast.

Een vergelijkbare stelling heeft ondergetekende in het verleden ingenomen waar het ging om de inning en doorbelasting van de heffing Productschap Vee en Vlees (PVV-heffing) door slachterijen. Ook daar was de heffing (uit praktische overwegingen) neergelegd bij de slachterij, met de bedoeling dat deze zou worden doorbelast aan de aanbieders van slachtvarkens. Helaas werd dit standpunt toen niet gevolgd. Als de beslissing van Rechtbank Arnhem, ook na eventueel hoger beroep, in stand blijft, kan dit aanleiding zijn de zaak met betrekking tot de PVV-heffing nogmaals tegen het licht te houden.

*Harry Hendriks RB*

## **INTERNATIONAAL**

# **NULTARIEF: HET BLIJFT OPPASSEN!**

De toepassing van het nultarief bij intracommunautaire leveringen blijft de gemoederen bezig houden. Het kan hierbij om grote bedragen gaan. Een Nederlandse ondernemer hield zich bezig met de handel in mobiele telefoons en tablets. Zij vroeg over januari 2013 om een teruggave aan btw van € 175.640. De inspecteur weigerde de teruggaaf en legde bovendien een naheffingsaanslag over hetzelfde tijdvak op van € 25.708.



In januari 2013 leverde deze ondernemer voor een bedrag van € 1.160.150 aan mobiele telefoons aan een klant, die beschikte over een Brits btw identificatienummer en ook was opgenomen in het VIES-systeem. Voorafgaand aan de eerste transactie vroeg de ondernemer ook aanvullende informatie op over deze afnemer. De ondernemer stuurde daarna facturen in de periode van 9 januari tot en met 24 januari 2018.

De te leveren telefoons waren allemaal ingekocht bij een Poolse ondernemer. Voorafgaande aan de levering aan de klant, werden de telefoons namens de Nederlandse ondernemer in Polen opgehaald en naar haar Nederlandse magazijn overgebracht. De ondernemer vervoerde vervolgens de telefoons naar logistieke centra, zogenaamde forwarders, gevestigd in Polen en Duitsland. De ondernemer vermeldde op haar facturen aan de klant diens Britse btw-identificatienummer. De klant beschikte in het onderhavige tijdvak echter niet over een Pools of een Duits btw-identificatienummer en gaf ter zake van deze transacties ook geen intracommunautaire verwervingen aan. Het Britse btw-identificatienummer werd door de Britse Belastingdienst op 28 januari 2013 met terugwerkende kracht tot 18 januari 2013 verwijderd uit het VIES-systeem.

De klant van de Nederlandse ondernemer factureerde vervolgens de telefoons door en leverde deze aan onderneming in Polen. Zowel de klant als de Poolse onderneming gaven deze transacties niet aan als intracommunautaire prestatie en gaven ter zake daarvan ook geen

omzetbelasting aan. Zij voldeden evenmin omzetbelasting. Uit internationale gegevensuitwisseling met Polen bleek dat de Poolse onderneming een zogenaamde missing trader (hierna: ploffer) was.

In verband met mogelijke fraude in het verleden binnen de handelsketen, spraken de ondernemer en de Inspecteur af dat de ondernemer de Inspecteur zou informeren over nieuwe leveranciers en nieuwe afnemers. De ondernemer zou de Inspecteur maandelijks een overzicht verstrekken van de in- en verkopen boven de € 10.000 per factuur, van de leveranciers en van de afnemers die meer dan € 50.000 per maand afnamen. De ondernemer meldde zijn klant als nieuwe afnemer aan bij de Inspecteur.

In de procedure in hoger beroep was in geschil:

1. Moest de ondernemer voor de toepassing van het nihil tarief voor de leveringen aan zijn klant behalve over het btw-identificatienummer in het Verenigd Koninkrijk, ook beschikken over btw-identificatienummers van zijn klant in Polen en Duitsland?
2. Had de ondernemer alle haar ter beschikking staande redelijke maatregelen genomen om fraude te voorkomen en wist zij of had zij moeten weten dat de door haar verrichte handelingen deel uitmaakten van fraude?

Het [Gerechtshof 's-Hertogenbosch](#) overwoog, dat volgens vaste rechtspraak het nihil tarief geldt wanneer:

- de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken aan de afnemer is overgedragen;
- de verkoper aantoonde dat de goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd; en
- de goederen ten gevolge van deze verzending of dit vervoer het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek hebben verlaten (vgl. onder meer [HvJ EU 9 februari 2017, C-21/16, Euro Tyre Portugal, ECLI:EU:C:2017:106](#) (hierna: het arrest Euro Tyre Portugal), punt 25).

Dit zijn de materiële voorwaarden voor het nihiltarief. Op de verkoper rust de last te bewijzen dat het nihiltarief terecht is toegepast. De vraag of de verkoper het bewijs van de toepasselijkheid van het nihiltarief heeft geleverd, moet mede worden beoordeeld aan de hand van de voorwaarden die naar nationaal recht aan dat bewijs worden gesteld (vgl. [HvJ EU 16 december 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, ECLI:EU:C:2010:786](#) (hierna: het arrest Euro Tyre Holding), punt 39).

De Nederlandse ondernemer had handels- en vervoersbewijzen in haar administratie opgenomen waaruit was af te leiden dat de goederen waren vervoerd van Nederland naar de logistieke centra van zijn klant in Polen en Duitsland. Tussen partijen was daarom niet in geschil dat de ondernemer had voldaan aan de materiële vereisten voor de toepasselijkheid van het nihiltarief.

De Inspecteur betoogde echter dat de ondernemer niet had voldaan aan de geldende formele vereisten door slechts het Britse btw-identificatienummer van zijn klant te vermelden. Verder vond de Inspecteur, dat er sprake was van fraude. De Inspecteur stelde zich daarvoor op het standpunt dat artikel 12, lid 2, onderdeel a, onder 2, Uitvoeringsbesluit OB 1968 niet anders kan worden uitgelegd dan dat vereist is dat een btw-identificatienummer wordt verstrekt van het land van aankomst van de goederen. In dit geval dus Duitsland en Polen. Het Hof ging op grond van de tekst van dit artikel, de Nota van Toelichting bij de totstandkoming daarvan en het bepaalde in artikel 141 Btw-richtlijn echter niet mee in dit standpunt van de Inspecteur. Volgens het Hof had de ondernemer daarom ten tijde van haar leveringen zowel aan de materiële als formele voorwaarden voor toepassing van het nultarief voldaan. Dat het btw-identificatienummer achteraf door de autoriteiten in het Verenigd Koninkrijk uit het register van belastingplichtigen was geschrapt, deed hier niet aan af (vgl. [HvJ EU 6 september 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547](#) (hierna: het arrest Mecsek-Gabona, punten 62 tot en met 65).

Voor het antwoord op de eerste in geschil zijnde vraag kreeg de ondernemer dus gelijk.

Voor de beslissing over het tweede geschilpunt verwees het Gerechtshof naar een [arrest van de Hoge Raad van 19 januari 2018, nr. 16/06245, Turbu.com BV, ECLI:NL:HR:2018:51](#), In dit arrest heeft de Hoge Raad een stappenplan voor het weigeren van het tarief van nihil in btw-fraudesituaties gegeven. Als voldaan is aan de

wettelijke voorwaarden voor toepassing van het nultarief voor leveringen van goederen, dan wordt het nultarief alleen geweigerd als de betrokken leverancier wist of had moeten weten dat hij deelnam aan btw-fraude in het kader van een keten van leveringen. Om het nultarief op die grond te weigeren, is vereist dat wordt vastgesteld i) hoe de desbetreffende keten van leveringen was ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam, ii) in welke schakel(s) van die keten btw-fraude werd gepleegd en wat die btw-fraude inhield, en iii) dat en op welke gronden geoordeeld moet worden dat die ondernemer wist of had moeten weten dat de btw-fraude plaatsvond in die keten.

Uit vaste jurisprudentie van het HvJ EU, waaronder [het arrest HvJ EU 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, Mahagében kft en Dávid, ECLI:EU:C:2012:373](#) (hierna: het arrest Mahagében en Dávid) leidde het Gerechtshof af dat de ondernemer het recht op toepassing van het nultarief slechts kan worden geweigerd als op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de ondernemer, die de goederen waarvoor aanspraak op het nultarief wordt gemaakt heeft geleverd, wist of had moeten weten dat hij door de levering van deze goederen deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de afnemer of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de handelsketen actief was. Het is echter aan de Inspecteur om met deze objectieve gegevens te bewijzen dat de ondernemer wist of had moeten weten dat de als grondslag voor de toepassing van het nultarief aangevoerde handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer of een

andere marktdeelnemer die in een later stadium van de handelsketen actief is (vgl. het arrest Mahagében en Dávid, punten 49, 50 en 52).

De inspecteur had volgens het Gerechtshof echter niet deze objectieve gegevens verstrekt op basis waarvan kon worden geoordeeld dat de ondernemer wist of had moeten weten dat de levering van de telefoons aan zijn klant deel uitmaakte van fraude door deze klant en evenmin van fraude in latere schakels van de handelsketen. Op grond van de gedingstukken was weliswaar aannemelijk dat de ondernemer de telefoons had geleverd aan een afnemer die niet had voldaan aan zijn btw-verplichtingen, maar niet dat de ondernemer ten tijde van deze leveringen van fraude in de keten wetenschap had of had moeten hebben. Hieraan voegde het Gerechtshof toe dat uit die stukken kon worden afgeleid dat de ondernemer pas na de laatste transactie van 24 januari 2013, in de tweede week van februari 2013, op de hoogte was geraakt van de intrekking van het btw-identificatienummer van zijn klant.

Dat bij de handel in fraudegevoelige goederen de mogelijkheid van fraude in de handelsketen aanwezig is, was dus niet toereikend voor het verwijt aan de ondernemer dat zij onvoldoende oplettend was geweest om te voorkomen bij fraude betrokken te raken.

Ook voor het antwoord op de tweede vraag was het gelijk dus aan de ondernemer.

De Staatssecretaris is echter in cassatie gegaan tegen de uitspraak van het Gerechtshof.

Met ingang van 1 januari 2020 wordt de aanwezigheid van het btw-identificatienummer

van de afnemer een materiële voorwaarde voor de toepassing van het nihil tarief. Artikel 138 van de Btw-richtlijn wordt daarvoor gewijzigd. Verder mag de Belastingdienst met ingang van 1 januari 2020 de toepassing van het nihil tarief weigeren, als de leverancier zijn Opgaaf ICP niet correct invult, tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden.

*Dick Roemeling RB*

## **AFTREKRECHT**

# **DOORBELASTEN VAN ACCOMMODATIE- EN CATERINGKOSTEN**

Grupa Lotos S.A. heeft in de loop van 2014 accommodatie- en cateringdiensten afgenomen die deels waren bedoeld voor eigen gebruik en die deels aan dochterondernemingen werden doorverkocht. De vraag deed zich voor in hoeverre de btw op de inkoop van de doorverkochte accommodatie- en cateringdiensten moest worden beperkt. De Poolse btw-wet biedt deze mogelijkheid tot aftrekbeperking.

Het Hof van Justitie oordeelde in zijn [arrest van 2 mei 2019, nr. C-225/18, Grupa Lotos S.A., ECLI:EU:C:2019:349](#), dat de aftrek van btw als bedoeld in artikel 168, aanhef en onder a van de Btw-richtlijn niet kan worden uitgesloten c.q. worden beperkt op grond van een uitsluitingsgrond die is ingevoerd na de datum van toetreding tot de Europese Unie. Een

nationaal wettelijke regeling die een uitsluiting inhoudt die reeds voor de toetreding was ingevoerd is wel toegestaan op basis van de standstill bepaling van artikel 176 Btw-richtlijn. De onderhavige uitsluiting was echter pas aangepast nadat Polen tot de Europese Unie was getreden. Dat betekent dat Polen de aftrek van voorbelasting niet langer mag weigeren voor accommodatie- en cateringdiensten die in het kader van de verrichting van toeristische diensten aan een andere belastingplichtige worden doorbelast.

## **Hoe zit het in de Nederlandse praktijk?**

Nederland kent – op grond van de zogenoemde standstill bepaling – een aftrekbeperking voor horecabestedingen in artikel 15 lid 5 Wet op de omzetbelasting 1968. Daardoor is geen aftrek mogelijk van omzetbelasting welke in rekening is gebracht ter zake van het verstrekken van spijzen en dranken voor gebruik ter plaatse in het kader van hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor korte periode verblijven.

Een bepaling die de kern van de omzetbelasting weergeeft. Het verbruik moet getroffen worden door heffing en waar is dat verbruik beter aan te wijzen dan in de horeca? Maar een te strikte toepassing van de wettelijke bepaling kan ook nadelige gevolgen kennen.

Deze aftrekbeperking beperkt onder andere het aftrekken van in rekening gebrachte btw ter zake van het door een cateraar verzorgde eten en drinken in een speciaal daarvoor ingerichte ruimte, zoals een afgehuurde ruimte. Als een evenementorganisator een cateraar inhuurt en

de spijzen en dranken met btw doorbelast aan zijn opdrachtgever, dan treedt als gevolg van de werking van artikel 15, vijfde lid Wet op de omzetbelasting 1968 nu cumulatie van omzetbelasting op. De evenementenorganisator mag de omzetbelasting op de factuur van de cateraar namelijk niet in aftrek nemen, terwijl de cateringkosten bij doorbelasting op de normale wijze in de heffing worden betrokken. De afnemer van de evenementenorganisator kan op zijn beurt deze omzetbelasting ook niet in aftrek nemen. Een dubbele aftrekbeperking en dus cumulatie. Om deze ongewenste cumulatie tegen te gaan, valt hierover in verreweg de meeste gevallen een afspraak te maken met de belastingeenheid van de evenementorganisator. Of de evenementenorganisator spreekt af met zijn belastinginspecteur dat hij de omzetbelasting op de “inkoop” catering in aftrek neemt en als zodanig – gespecificeerd – doorbelast aan zijn afnemer. De aftrekbeperking blijft dan beperkt tot deze afnemer.

Ook kan de evenementorganisator afspreken om de aftrek niet te nemen, maar de doorbelasting van deze cateringkosten als doorlopende post te behandelen. In dat geval is over deze doorbelasting geen btw verschuldigd en blijft cumulatie eveneens uit.

Daar waar in Polen de voorkoming van cumulatie door de rechter moet worden beslecht, heeft Nederland dit gelukkig onderkend en kan langs middellijke weg een afspraak worden gemaakt met de Belastingdienst.

*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 ontnemen. 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.