

Btw Update 2019

Nr. 5

INHOUD

Te laat informatie verstrekken aan buitenlandse fiscus; btw teruggave ten onrechte geweigerd...2	
Tankkaarten: vrijgesteld of niet?.....4	
Herzieningsregels bij onroerend goed, de AG vindt er wat van.....6	
Hof van Justitie C-224/18; zaak Budimex; tijdstip van dienstverrichting8	
Wat is sport?9	
Nog één keer dan!.....11	

INTERNATIONAAL/AFTREKRECHT

TE LAAT INFORMATIE VERSTREKKEN AAN BUITENLANDSE FISCUS; BTW TERUGGAVE TEN ONRECHTE GEWEIGERD

Als een in de EU gevestigde ondernemer in een andere lidstaat btw heeft betaald op kosten of investeringen waarvoor hij recht heeft op aftrek van voorbelasting, dan kan hij die btw bij de betreffende lidstaat terugvragen. Nederlandse ondernemers doen dat elektronisch via een portaal van de Belastingdienst. Die stuurt het verzoek om teruggave dan door aan de betreffende lidstaat. Vervolgens kan die lidstaat het verzoek direct toekennen of afwijzen, maar er kan natuurlijk ook behoefte zijn aan nadere informatie. Bijvoorbeeld om vast te stellen of de kosten inderdaad in het kader van de onderneming zijn gemaakt of om vast te stellen of er soms andere belastbare activiteiten waren waarvoor de ondernemer in die lidstaat btw had moeten voldoen. Soms wordt nadere informatie gevraagd omdat men gewoon de facturen waarvoor de teruggave wordt gevraagd wil controleren.

Net als in de “gewone” Nederlandse praktijk, gelden termijnen voor het aanvragen van btw teruggaven in het buitenland. Zo moet een verzoek zijn ingediend voor 30 september van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarvoor de teruggave wordt gevraagd.

Sommige landen (zoals Nederland) gaan met die termijn ruimhartig om en nemen een verzoek ook (ambtshalve) in behandeling als het te laat wordt ingediend (tot op zekere hoogte uiteraard, ook aan een ambtshalve behandelingstermijn komt een einde). Andere lidstaten zijn hierin strenger, en wijzen ieder verzoek dat na de deadline van 30 september binnenkomt per definitie af.

Naast de indieningstermijn, is in Richtlijn 2008/9 die deze teruggaven regelt, ook een termijn gesteld waarbinnen door de ondernemer moet worden gereageerd op een verzoek om inlichtingen van de buitenlandse fiscus. Die termijn is een maand (artikel 20, tweede lid van genoemde Richtlijn 2008/9). Maar wat is het gevolg als je die termijn laat verlopen? In de tekst van de Richtlijn is hierover niets opgenomen. De Franse fiscus was in elk geval van mening dat deze termijn een fatale was, waardoor het niet voldoen aan die termijn betekende dat de ondernemer zijn btw niet terugkreeg. In het arrest [Sea Chefs Cruise Services GmbH \(2 mei 2019, C-133/18, ECLI:EU:C:2019:354\)](#), heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) zich hierover gebogen.

Sea Chefs is een Duitse ondernemer die (in september 2015, dus keurig op tijd) Franse btw over 2014 terugvroeg. Op 14 december 2015 stuurt de Franse fiscus een email met vragen over het teruggaveverzoek aan Sea Chefs, maar die reageert niet binnen de hiervoor genoemde termijn van 1 maand. Daarom wijst de Franse fiscus op 29 januari 2016 het verzoek van Sea Chefs af. Sea Chefs gaat in beroep bij de

Franse belastingrechter en overlegt daarbij ook de door de Franse fiscus gevraagde gegevens. De stelling van de Franse fiscus is dat het alsnog overleggen van de gegevens niet betekent dat Sea Chef alsnog de btw terug moet krijgen, want volgens de Franse fiscus is Sea Chefs door het niet tijdig aanleveren van de informatie niet ontvankelijk in haar beroep. De Franse rechter twijfelt echter en legt de vraag voor aan het HvJ.

Het HvJ komt dan via twee wegen tot de beslissing dat de termijn geen fatale is. Op basis van de tekst van Richtlijn 2008/9 concludeert het HvJ dat de termijn alleen bedoeld is om de belastingplichtige aan te sporen snel te reageren en om ervoor te zorgen dat als die belastingplichtige dat niet doet, de fiscus in ieder geval niet voor eventuele vertragingsrente opdraait. De andere weg die het HvJ bewandelt, is de stelling dat bij het terugvragen van buitenlandse btw door EU ingezetenen, dezelfde btw leerstukken van toepassing zijn als bij binnenlandse btw teruggaven. Dus mag het niet zo zijn dat het verstrijken van een termijn als deze (waarbij het verzoek al tijdig is ingediend) kan leiden tot de “straf” van het niet terugkrijgen van de btw. Bovendien kan de fiscus ook informatie bij derden (bijvoorbeeld de fiscus in de lidstaat van de verzoeker) opvragen. Als de fiscus van de lidstaat van de verzoeker niet tijdig zou reageren dan zou een fatale termijn ook in dat geval leiden tot het verlies van de btw teruggave! Dat kan niet volgens het HvJ; daarom is deze termijn dus niet fataal. Dit in tegenstelling tot de indieningstermijn van het formele verzoek tot teruggave, stelt het HvJ

expliciet vast. Dus lidstaten die de 30 september datum strikt hanteren, hebben daarvoor het groene licht van het HvJ.

Deze zaak illustreert maar weer eens dat het heel belangrijk is om deadlines in de gaten te houden in de btw, maar dat niet alle deadlines per definitie leiden tot het verlies van rechten op btw teruggave! Bedenk echter wel, dat bij een afwijzing van een verzoek omdat de termijn van 1 maand voor informatieverstrekking niet is gehaald, een btw teruggave alleen kan worden geëffectueerd door bij de lokale rechter in beroep te gaan. Iets waar u waarschijnlijk niet op zit te wachten. Dus zorg dat u tijdig reageert op verzoeken van de fiscus om informatie! Niet alleen in Nederland, maar zeker ook in het buitenland!

Rick Franke RB

VRIJSTELLINGEN

TANKKAARTEN: VRIJGESTELD OF NIET?

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH (Vega International), gevestigd te Oostenrijk, was actief als vervoerder van bedrijfsvoertuigen van bekende fabrikanten vanaf de fabriek tot aan de klanten. Die dienst werd verzorgd door middel van meerdere dochterondernemingen van Vega International, gevestigd in verschillende lidstaten, waaronder de dochteronderneming Vega Poland sp. z o.o. (Vega Poland), gevestigd te Polen. Vega International organiseerde en beheerde de verstrekking van tankkaarten, afgegeven door

verschillende brandstofleveranciers, aan al haar vennootschappen. De door Vega Poland vervoerde voertuigen werden volgetankt met behulp van deze tankkaarten, die werden afgegeven op naam van de bestuurders. Om organisatorische redenen en vanwege de hoogte van de kosten werden alle handelingen met behulp van tankkaarten centraal verricht door de moedermaatschappij in Oostenrijk, die van de brandstofleveranciers de facturen ontving voor onder meer de aankoop van brandstof en de btw daarover. Vervolgens factureerde Vega International aan het einde van elke maand de brandstof door aan haar dochterondernemingen, waaronder Vega Poland. Voor de ter beschikking stelling van deze dienst ten behoeve van het vervoer van de voertuigen werd een opslag berekend van 2%. Deze dochterondernemingen konden de facturen voor het gebruik van de tankkaarten verrekenen met de facturen die zij op hun beurt aan de Oostenrijkse vennootschap uitreikten of deze facturen binnen een periode van één tot drie maanden na ontvangst ervan betalen.

De Poolse Belastingdienst weigerde de teruggave van Poolse btw aan Vega International. Het Hof van Justitie formuleerde in zijn [arrest van 15 mei 2019, nr. C-235/18, ECLI:EU:C:2019:412](#), de vraag als volgt:

“Moet artikel 135, lid 1, onder b), van de Btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van tankkaarten door een moedermaatschappij aan haar dochterondernemingen, waarmee de dochterondernemingen de voertuigen waarvan zij het transport verzorgen, van brandstof

kunnen voorzien, in omstandigheden als in het hoofdgeding worden gekwalificeerd als een van btw vrijgestelde verlening van krediet in de zin van deze bepaling of als een complexe handeling met als voornaamste doel de levering van brandstof en dus als levering van een goed in de zin van artikel 14, lid 1, van deze Richtlijn, waarvoor de in Polen gestorte btw kan worden teruggevraagd?”

Het Hof van Justitie begon zijn betoog met de constatering dat onder levering van een goed wordt verstaan elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (onder andere het [arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7](#)). Dit begrip is objectief van aard en wordt onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen toegepast, zonder dat de belastingdienst de bedoeling van de betrokken belastingplichtige hoeft te onderzoeken en zonder dat zij rekening hoeft te houden met het oogmerk van een andere marktdeelnemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen ([arrest van 21 november 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punt 21](#) en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Uit de verwijzingsbeslissing bleek dat de dochterondernemingen van Vega International, waaronder Vega Poland, dankzij de terbeschikkingstelling van tankkaarten door Vega International, brandstof konden tanken. De benzinstations reikten de facturen voor de brandstof en de btw daarover rechtstreeks aan

Vega International uit. Vega International verzocht bij de Poolse belastingadministratie vervolgens om teruggaaf van de btw.

Onder deze omstandigheden moest met het oog op de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter worden onderzocht of de aardoliemaatschappijen de macht om als een eigenaar over de brandstof te beschikken in het hoofdgeding concreet hadden overgedragen aan Vega International of aan Vega Poland. Het Hof van Justitie verwees hierbij naar het [arrest van 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punt 33](#). Volgens het Hof beschikte Vega International echter in casu niet als een eigenaar over de brandstof in verband waarmee zij om teruggaaf van de btw verzocht. De brandstof werd namelijk door Vega Poland immers rechtstreeks bij de leveranciers gekocht en de keuzes daaromtrent waren uitsluitend aan haarzelf. Vega Poland besliste onder meer hoe zij de brandstof kocht: zij koos bij welke benzinstations van de door Vega International aangewezen leveranciers zij tankte en besliste vrij over de kwaliteit, de hoeveelheid, het soort brandstof, het tijdstip van de aankoop en de gebruikswijze van de brandstof (zie in die zin [arrest van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 26](#)).

Daarnaast stond vast dat Vega Poland tevens alle kosten droeg die met het tanken samenhangen. Vega International factureerde die brandstof namelijk aan haar door. Vervolgens kon de Poolse dochteronderneming de facturen voor het gebruik van de tankkaarten verrekenen met de facturen die zij aan de Oostenrijkse

vennootschap uitreikte of deze facturen binnen een periode van één tot drie maanden na ontvangst ervan betalen. Vega International deed niet meer dan door middel van tankkaarten aan haar Poolse dochteronderneming een instrument ter beschikking stellen waarmee zij die brandstof kon kopen.

Nu er geen sprake was van levering van een goed – brandstof – aan Vega International, kon Vega International dientengevolge geen aanspraak maken op teruggaaf van de btw over de aan haar uitgereikte facturen voor de brandstof die Vega Poland bij de benzinepompen had betrokken.

Er was dus sprake van een dienst en niet van een levering. Het Hof onderzocht vervolgens of deze dienst moest worden aangemerkt als een van btw vrijgestelde verlening van krediet in de zin van artikel 135, lid 1, onder b, Btw-richtlijn. Deze bepaling is in Nederland overgenomen in artikel 11, lid 1, onderdeel j, sub 1, Wet OB 1968. De uitdrukking “verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten” in die bepaling moet ruim worden uitgelegd.

Door Vega Poland een opslag van 2% in rekening te brengen, ontving Vega International een vergoeding voor de dienst die zij voor haar Poolse dochteronderneming verrichtte. Vega International verrichtte zodoende een financiële dienst aan Vega Poland in de vorm van voorafgaande financiering van de aankoop van brandstof en zij handelde dus als een gewone financiële of kredietinstelling. De terbeschikkingstelling van tankkaarten was daarom aan te merken als een voor de btw vrijgestelde verlening van krediet. Vega

International had dan ook geen recht op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte btw.

Dick Roemeling RB

VASTGOED/AFTREKRECHT

HERZIENINGSREGELS BIJ ONROEREND GOED, DE AG VINDT ER WAT VAN

De herzieningsregeling voor onroerende zaken is uitgewerkt in de artikelen 11 t/m 14 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Uitgangspunt daarbij is dat als een ondernemer een onroerende zaak koopt en in gebruik neemt op basis van die ingebruikneming de in aftrek te brengen btw over de investeringskosten wordt bepaald. Vervolgens moet in de negen volgende jaren getoetst worden of het gebruik gewijzigd is en zo ja, of dit tot aanpassing van de in aftrek gebrachte btw moet leiden.

In [ECLI:NL:PHR:2019:491](#) gaat het om een gemeente die die in 2006 en 2007 vier gymnastieklokalen laat bouwen en deze voor 60% tegen vergoeding ter beschikking stelt aan sportverenigingen (destijds belast met 6% btw). De overige 40% wordt in eerste instantie niet ter beschikking gesteld aan scholen. Vanaf 2010 moeten de scholen ook een vergoeding betalen. Bij de ingebruikneming heeft de gemeente de integratieheffing toegepast en dus btw afgedragen over de voortbrengingskosten en vervolgens 60% van die btw als voorbelasting teruggevorderd. In verband met het belaste

gebruik voor de terbeschikkingstelling aan scholen (tegen vergoeding) met ingang van 2010, verzoekt belanghebbende om teruggaaf van btw op grond van de herzieningsregeling.

De aftrek van btw op grond van de herzieningsregeling wordt echter geweigerd op grond van de volgende standpunten:

- Ingebruikneming heeft als overheid plaats gevonden voor het deel dat niet ter beschikking wordt gesteld;
- Het voor onderwijs gebruikte deel is als overheid gebruikt en vormt dus geen bedrijfsvermogen;
- Wijziging van gebruik voor overheidshandelen of niet-economische activiteiten naar belast gebruik, geeft geen toegang tot toepassing van de herzieningsregeling ten aanzien van het door de scholen gebruikte deel.

De Advocaat-Generaal (AG) gaat in haar conclusie in op deze onderdelen.

1. *Heeft de gemeente in deze situatie, door het "om niet" ter beschikking stellen van de gymlokalen, gehandeld als overheid?*

De AG concludeert dat er geen sprake is van een economische activiteit door het ontbreken van een vergoeding. Er kan dan ook geen sprake zijn van een handelen als overheid.

2. *Heeft de gemeente recht op teruggaaf btw op grond van herziening voor het feit dat gymlokalen vanaf 2010 tegen vergoeding aan scholen ter beschikking worden gesteld?*

De AG geeft aan dat *een particulier* een keuzerecht heeft om een investeringsgoed dat gedeeltelijk zakelijk en gedeeltelijk privé wordt gebruikt als bedrijfsvermogen te etiketteren.

Indien en voor zover gekozen is voor privévermogen is er geen recht op aftrek van btw en kan dit recht ook later niet op basis van de herzieningsregeling ontstaan.

Een rechtspersoon, die als belastingplichtige handelt, heeft dit keuzerecht niet en moet dus altijd etiketteren als bedrijfsvermogen.

Publiekrechtelijke lichamen worden voor de handelingen die zij "als overheid" verrichten niet aangemerkt als belastingplichtige. Zo kan geen btw worden teruggevorderd, ook niet op grond van herziening, voor een rioolzuiveringsinstallatie die in eerste instantie "als overheid" is aangeschaft en gebruikt en later wordt verkocht ([HvJ 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, ECLI:EU:C:2005:335](#)).

Op het moment van aanschaf was namelijk geen sprake van een belastingplichtige, daarmee is de btw bij ingebruikneming "verbruikt".

Indien echter op het moment van de investering *het voornemen bestaat* de onroerende zaak in eerste instantie voor privédoeleinden te gebruiken en vervolgens voor bedrijfsdoeleinden is sprake van bedrijfsvermogen kan, bij latere ingebruikneming voor bedrijfsdoeleinden, alsnog btw worden teruggevorderd op grond van toepassing van de herzieningsregeling ([HvJ 19 juli 2012, X, C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473](#) en [HvJ 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595](#)).

In de onderhavige situatie van de gemeente was de oorspronkelijke aanschaf *wel* gedaan als belastingplichtige. Vervolgens zijn de gymlokalen in eerste instantie belast gebruikt (voor 60%) door de terbeschikkingstelling tegen vergoeding en voor 40% voor niet-economische activiteiten (terbeschikkingstelling om niet). Dit laatste is echter geen gebruik “als overheid”. Op basis hiervan had de gemeente bij de eerste ingebruikneming recht op teruggaaf van 60% van de btw. Omdat ook de scholen een vergoeding voor het gebruik gingen betalen was sprake van een gewijzigde situatie en kon de gemeente, op grond van de herzieningsregeling, ook aanspraak maken op een aanvullende aftrek van de oorspronkelijk betaalde btw op de investering (jaarlijks 40% van 1/10 van de oorspronkelijke btw tot aan het einde van de herzieningsperiode).

Harry Hendriks RB

TIJDSTIP DIENSTVERRICHTING

HOF VAN JUSTITIE C-224/18; ZAAK BUDIMEX; TIJDSTIP VAN DIENSTVERRICHTING

Het Hof van Justitie (‘HvJ’) heeft op 2 mei 2019 arrest gewezen in de [zaak C-224/18, Budimex, ECLI:EU:C:2019:347](#), over het tijdstip waarop een dienst wordt verricht. Het tijdstip van dienstverrichting bepaalt het moment waarop een factuur moet worden uitgereikt en, bij een tariefwijziging, welk btw-percentage moet

worden berekend (het oude dan wel het nieuwe tarief). Te late facturering en afdracht kan dan ook leiden tot een boete vanwege te late betaling.

De voorgelegde zaak zag op bouw- en montagewerkzaamheden die de Poolse vennootschap Budimex had verricht. Budimex had het ministerie van Financiën in Polen gevraagd om duidelijkheid te verschaffen over de toepassing van de Poolse wet met betrekking tot het tijdstip van verschuldigdheid van btw.

Het tijdstip van verschuldigdheid van een levering of dienst is opgenomen in artikel 63 en volgende van de Btw-richtlijn. Artikel 63 bepaalt als het tijdstip van verschuldigdheid het moment is waarop de levering of dienst wordt verricht. Artikel 66, onderdeel c, van de Richtlijn staat echter een uitzondering toe op dit tijdstip. Polen heeft in haar nationale wet opgenomen dat de btw (in ieder geval) wordt verschuldigd wanneer de factuur niet is uitgereikt binnen een termijn van 30 dagen nadat de dienst is verricht. Maar wat is nu het tijdstip waarop een dienst wordt verricht? Dit punt houdt partijen verdeeld en het HvJ is gevraagd om dit te verduidelijken.

Budimex stelde voor het Hof dat:

- i) De oplevering en aanvaarding door de opdrachtgever geldt als het tijdstip van dienstverrichting, ongeacht of deze werkzaamheden op een eerder tijdstip zijn uitgevoerd;
- ii) Oplevering en aanvaarding in de bouw normaliter plaatsvindt nadat is voldaan aan bepaalde nadere voorwaarden die

onlosmakelijk met de dienst zijn verbonden;

- iii) Het getekende certificaat van oplevering en aanvaarding een nadere voorwaarde is die beslissend is voor het tijdstip van dienstverrichting.

Het HvJ geeft Budimex gelijk. Het Hof overweegt dat de economische en commerciële realiteit fundamentele criteria zijn voor een uniforme btw-heffing volgens de Richtlijn en dat hiertoe in beginsel de contractuele bepalingen moeten worden nagelopen en gevolgd ([arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409](#)).

Wanneer het contract aangeeft dat voor voltooiing van de dienstverrichting nadere (formele) voorwaarden gelden, dan maken deze voorwaarden onderdeel uit van de dienst en moet daarmee dus rekening worden gehouden. Het HvJ stelt overigens ook dat andere formaliteiten, zoals bijvoorbeeld een certificaat van definitieve betaling of een formele afrekening, geen onderdeel uitmaken van de dienst en dus niet van doorslaggevend belang zijn bij de vaststelling van het tijdstip van dienstverrichting.

De zaak Budimex heeft naar mijn oordeel praktische relevantie in Nederland. De Wet OB regelt namelijk ook niet wanneer een dienst exact wordt verricht. De heersende leer in Nederland is dat hiervoor wordt aangesloten bij het tijdstip waarop de dienst is voltooid. Veelal gelden er, afhankelijk van de sector, bepaalde aanwijzingen waaruit de voltooiing zou moeten blijken. Er is mij echter geen geldend en uniform beleid op dit terrein bekend en dus begeven we

ons in een onzeker gebied. Aan deze onzekerheid lijkt nu een einde te zijn gekomen.

Met name bouwbedrijven kunnen met de zaak Budimex in de hand veelal het tijdstip van voltooiing later stellen mits er (bijvoorbeeld) een contractueel vastgelegd getekend document van aanvaarding aanwezig is. Overigens kan ook in andere sectoren van dienstverrichting een dergelijk document van waarde zijn om het exacte tijdstip van dienstverrichting te bepalen. Dit document voorkomt in ieder geval discussie met de Belastingdienst over het juiste tijdstip en de wettelijke facturering.

De zaak Budimex ging over het tijdstip van dienstverrichting maar zou naar mijn mening ook kunnen worden gebruikt voor het vaststellen van de voltooiing van installatieleveringen. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan de levering van een kostbare machine waarbij de installatiecomponent van significante betekenis is. Een getekend opleveringscertificaat zou in een dergelijk geval zekerheid geven en btw betaling eventueel nader kunnen uitstellen.

Hugo Dams RB

VRIJSTELLINGEN/TARIEF

WAT IS SPORT?

In de btw zijn twee bepalingen opgenomen die gaan over sport. Dit zijn:

- de sportvrijstelling; diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport en die niet-winstbeogende instellingen verrichten voor personen die aan sport doen, zijn vrijgesteld van de heffing van btw;

- het verlaagde tarief; het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden is onderworpen aan het verlaagde tarief.

Het kan van belang zijn om vast te stellen of sprake is van sport. Het bewegen in een vacuümcabine is volgens een [nieuwsbericht van de staatssecretaris van 24 april 2019](#) geen sport.

Wat houdt deze activiteit precies in? Bij het bewegen in een vacuümcabine zit je tot je middel in een afgesloten cabine. Tijdens de sessie wordt de cabine afwisselend vacuüm getrokken terwijl je met een lage intensiteit beweegt (steppen of fietsen, afhankelijk van het apparaat). Bij het bewegen in de vacuümcabine staan fysieke inspanning en training van fysieke vaardigheden volgens de staatssecretaris niet voorop. Er is dan ook geen sprake van sport en daarom valt het bewegen in zo'n cabine onder het algemene btw-tarief. Ik mis in de argumentatie van de staatssecretaris de verbinding met de Europese jurisprudentie. Het HvJ heeft voornamelijk aangegeven wat geen sport is: activiteiten waarbij sprake is van louter recreatief gebruik ([HvJ EU 21 februari 2013, C-18/12 \(Město Žamberk\)](#), [ECLI:EU:C:2013:95](#)) of activiteiten die worden gekenmerkt door een te verwaarlozen lichamelijke component ([HvJ 26 oktober 2017, C-90/16 \(The English Bridge Union Limited\)](#), [ECLI:EU:C:2017:814](#)), zijn niet aan te merken als sport. A-G Szpunar gaat in zijn [conclusie](#) in de zaak *The English Bridge Union Limited* in op activiteiten die naar zijn mening vallen onder het begrip 'sport':

1. de activiteit dient een zekere inspanning te vereisen om een uitdaging het hoofd te

bieden of een obstakel te overwinnen (en dus geen louter recreatief karakter te hebben), ongeacht of die uitdaging in een wedstrijd met een tegenstander of in het overwinnen van individuele fysieke of mentale grenzen bestaat;

2. dat, door deze uitdagingen het hoofd te bieden of door deze obstakels te overwinnen, een bepaalde lichamelijke of geestelijke vaardigheid wordt getraind (1), wat ten goede komt aan het lichamelijke en geestelijke welzijn van degenen die de sport beoefenen (2);
3. dergelijke activiteiten worden gewoonlijk niet uitsluitend in een zuiver commerciële context uitgeoefend;

Om te kunnen vaststellen of bepaalde activiteiten zijn aan te merken als sport, is het dus van cruciaal belang om kennis te hebben van deze activiteiten. Dat heb ik niet bij bewegen in een vacuümcabine. Te algemene conclusies moeten dan ook niet worden getrokken. Voorbeelden hiervan zijn ook te zien in de parlementaire geschiedenis. De staatssecretaris merkt bijvoorbeeld op dat het verlenen van toegang tot een zwembad valt onder de sportvrijstelling. Dit is echter een te algemene conclusie. Het verlenen van toegang tot een zwembad die men louter gebruikt voor ontspanning en recreatief gebruik, is naar mijn mening niet aan te merken als sport. Steun voor deze opvatting vind ik in het arrest van het HvJ in de zaak *Město Žamberk*. In dat arrest gaat het HvJ onder andere in op de specifieke afmetingen van een zwembad. Deze afmetingen zijn blijkbaar van belang voor het vaststellen of

sprake is van sport of van recreatief gebruik. Een zwembad dat blijkbaar niet gefaciliteerd is voor de beoefening van de zwemsport, kan in de visie van het HvJ niet leiden tot toepassing van de sportvrijstelling. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een golfslagbad. Wel kan het verlaagde tarief van toepassing zijn. Van belang is dus steeds om de prestatie goed te duiden. Een goed excuus om te gaan sporten!

Lucas Blom RB

AFTREKRECHT/LANDBOUWREGELING

NOG ÉÉN KEER DAN!

De landbouwregeling is verleden tijd sinds 1 januari 2018, maar toch zal ik in deze bijdrage er nog een keer bij stilstaan. Op grond van de landbouwregeling bleven bepaalde beroepsgroepen – landbouwer, veehouder en bosbouwer – buiten de heffing van de omzetbelasting. Wel kon de landbouwregelaar op verzoek afzien van toepassing van de landbouwregeling. In de procedure voor de Hoge Raad van 7 juni 2019 ([ECLI:NL:HR:2019:863](#)) gaat het om de vraag hoe om te gaan met aftrekbare omzetbelasting in het geval niet langer gebruik wordt gemaakt van de landbouwregeling.

Waar ging het in casus om? Een veehouder – melkbedrijf – maakt tot 1 juli 2013 gebruik van de landbouwregeling en heeft daarom voor 1 juli 2013 nimmer btw in aftrek kunnen nemen. Op verzoek maakt de veehouder vanaf 1 juli 2013 gebruik van de normale regeling. Over het vierde kwartaal van 2013 heeft de toen wel btw-

plichtige ondernemer de btw over de opfokkosten van kalveren op grond van de herzieningsregels alsnog in aftrek genomen. Het opfokken van kalveren tot melkkoe in eigen bedrijf houdt in dat een kalf zich ten gevolge van voeding en verzorging ontwikkelt tot een dier dat een product levert. Normaliter is dit een periode van ongeveer 24 maanden, tot het moment waarop het kalf voor het eerst zelf gekalfd heeft. Tussen de veehouder en de Belastingdienst ontstaat een verschil van mening over de herziening. Is herziening mogelijk met betrekking tot de omzetbelasting die is begrepen in de opfokkosten van het op de ingangsdatum aanwezige jongvee, dat nog niet als melkvee in gebruik is genomen? En geldt hetzelfde voor de op overgangsdatum al in gebruik genomen melkkoeien?

Het Hof Den Bosch

([ECLI:NL:GHSHE:2017:4577](#)) heeft in deze casus geoordeeld dat enerzijds de goederen en diensten die bij het opfokken worden verbruikt c.q. gebruikt, goederen en diensten zijn die niet zijn betrokken om wijzigingen in een bedrijfsmiddel aan te brengen. Het Hof verwijst hierbij naar een arrest van de Hoge Raad uit december 2009 ([ECLI:NL:HR:2009:BG4109](#)). Eveneens, zo meent het Hof, wordt op opfokkosten niet afgeschreven voor de inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting en zijn het dus geen goederen die in aanmerking komen voor de herrekening of herziening van omzetbelasting als bedoeld in de artikelen 15, vierde en zesde lid van de Wet in samenhang met artikel 13 Uitvoeringsbeschikking.

De Hoge Raad komt echter in deze casus tot een andere oplossing. Allereerst stelt de Hoge Raad dat aftrek plaats vindt in het tijdvak waarin de belasting in rekening is gebracht of verschuldigd is geworden, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor aftrekgerechtigde doeleinden. Worden goederen of diensten niet direct in gebruik genomen, dan wordt op het moment van feitelijke ingebruikname de aftrek op grond van artikel 15, vierde lid van de Wet opnieuw beoordeeld naar de mate van aftrek op het tijdstip van ingebruikname. Vervolgens gaat de Hoge Raad in op zijn eigen arrest uit december 2009. Goederen en diensten die een ondernemer betreft om een bedrijfsmiddel in goede staat te houden – ook als het bedrijfsmiddel in die periode geen opbrengsten genereert – worden direct verbruikt en kunnen dus niet in een later stadium worden herrekend of herzien. Dat is anders als de betrokken goederen en diensten worden ingezet om wijzigingen in een bedrijfsmiddel aan te brengen, met als doel het bedrijfsmiddel in de beoogde gebruikstoestand te brengen. Kort gezegd, het opfokken van een kalf tot een melkkoe is in de visie van de Hoge Raad gelijk te schakelen met het tot stand brengen van een bedrijfsmiddel, waarop voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting kan worden afgeschreven. En pas als dat bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen – dus als melkkoe – is de aftrek definitief. En voor melkkoeien die voor de overgang naar het normale stelsel in gebruik zijn genomen, zijn volgens de Hoge Raad

eveneens de normale herzieningsregels van toepassing.

Bij het beëindigen van de landbouwregeling komt bovenstaande problematiek in volle omvang om de hoek kijken. Wellicht reden om de afwikkeling – of liever gezegd het opstarten daarvan – van de omzetbelastingpositie rondom overgangsdatum nog eens aan een nader onderzoek te onderwerpen.

Ad Frujtier RB

COLOFON

REDACTIE:

MR. DICK ROEMELING RB (HOOFDREDACTEUR)

MR. RICK FRANKE LL.M. RB

MR. AD FRUIJTIER RB

HARRY HENDRIKS RB

MR. LUCAS BLOM AA RB

HUGO DAMS RB

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

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

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

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