

BTW Update

2015 - 05

INHOUD

Het verlaagde btw-tarief “in de bouw”	1
Grexit!	2
De maat of de maatschap: wie is de ondernemer?	4
De rode draad bij rode diesel in de ‘waterbouw’	5
Beheer van vastgoedfondsen vrij van btw, makelaars opgelet!	6
Onderwijsvrijstelling btw voor het verzorgen van maatschappelijke stages; of hoe rechters zich er ook wel een té makkelijk van afmaken	7
Aftrek van voorbelasting bij gezondheidscentrum: bittere pil voor de fiscus?	8

VRIJSTELLING EN SPORT

HET VERLAAGDE BTW-TARIEF “IN DE BOUW”

Het verlaagde tarief in de bouw omvat in Nederland een drietal afzonderlijke regelingen voor *bestaande* woningen die meer dan twee jaar in gebruik zijn (hierna aangeduid met woningen bij de hieronder

opgenomen tabelpostomschrijving). Deze regelingen hebben dus *geen* effect op de nieuwbouw van woningen. In Tabel I behorende bij de Wet OB'68 komen de volgende drie posten voor:

- Post 8: het schilderen en stukadoren van woningen;
- Post 19: het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten;
- Post 21: renovatie en herstel van woningen met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten.

De post onder nummer 21 vervalt per 1 juli aanstaande. De betrokken bouwondernemers proberen nog zoveel mogelijk werkzaamheden voor die datum af te ronden zodat het verlaagde tarief op die werkzaamheden kan worden toegepast. Er is geen overgangsregeling getroffen; opleveringen vanaf 1 juli 2015 vallen dan ook onder het algemene btw-tarief.

Met betrekking tot de Nederlandse post 19 heeft HvJ (4 juni 2015, nr. C-161/14) zich onlangs mogen uitspreken over de vergelijkbare regeling in het Verenigd Koninkrijk (VK). In het VK is het verlaagde tarief van toepassing op:

1. alle diensten met betrekking tot *het installeren* van energiebesparende materialen;
2. alle *leveringen* van energiebesparend materiaal door de installateur, met betrekking tot woningen of gebouwen die uitsluitend bestemd zijn voor gebruik ten behoeve van “goede doelen”.

Nadat de Europese Commissie had aangegeven het niet eens te zijn met deze ruime toepassing heeft het VK de wetgeving per 1 januari 2013 gewijzigd en de regeling beperkt tot woningen. Het verlaagde tarief is echter van toepassing gebleven ongeacht het “type huis” en ongeacht de gebruikers ervan (sociale woningen). Bijlage III bij de BTW-richtlijn bevat de volgende categorieën:

- 10) levering, bouw, renovatie en verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting;
- 10 bis) renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten;

Het vereiste sociale belang zoals dat binnen categorie 10 wordt vereist, ontbreekt in de Engelse wetgeving en in zoverre is de Engelse regeling naar de mening van het HvJ dan ook niet conform. De Europese Commissie is van mening dat een beleidsmaatregel gericht op het stimuleren van energiebesparende maatregelen binnen woningen niet voldoet en buiten de bedoeling van deze post

valt omdat het daarin bedoelde sociale beleid betrekking dient te hebben op de verstrekte huisvesting (sociale huurwoningen). De Engelse regeling *kan* dan niet op categorie 10 gebaseerd zijn.

Het HvJ constateert dat er verschillende taalversies omtrent categorie 10 bestaan. Na een analyse van deze taalversies in het Engels, Frans, Spaans en Italiaans trekt het HvJ de conclusie dat ook de bedoeling van deze categorie in ogenschouw moet worden genomen. Die bedoeling is volgens het HvJ duidelijk en dient te worden opgevat als huisvesting. De Engelse regeling kan dan nog slechts op basis van categorie 10bis van Bijlage III van toepassing zijn. Aangezien de Engelse wetgeving geen uitzondering maakt voor de levering van “beduidende waarde” materialen, is de regeling ook in het licht van deze bepaling te ruim. Een duidelijk oordeel van het HvJ.

Nu de bedoeling van categorie 10 weer eens onder het voetlicht is gebracht, vraag ik mij af of de Nederlandse wetgever – gegeven de huidige economische situatie – niet eens gebruik moet maken van de mogelijkheid om de sociale woningbouw te stimuleren. Ook de nieuwbouw daarvan valt immers binnen deze categorie. Eindelijk een instrument waar Nederland wel degelijk op nationaal niveau invulling aan kan geven!

PAUL CRAMER

GREXIT!

Onlangs las ik in het Financieel Dagblad van 18 mei 2015 een artikel over lagere btw-tarieven voor

aankopen met een creditcard. Dit artikel verwees naar de krant To Vima. In deze krant stond dat de Griekse regering de btw-tarieven op aankopen met contant geld hoger wenst vast te stellen dan die op aankopen met een betaalpas. Doel hiervan is om het zwarte circuit verder terug te dringen. Volgens de krant zou het hoge, normale btw-tarief voor aankopen met contant geld worden vastgesteld op 18%. Het lage tarief op medicijnen en sommige voedingsmiddelen zou 7% of 8% dienen te bedragen. Het hoge tarief voor betalingen met betaalpas of creditkaart zou de Griekse regering wensen vast te stellen op 15%. Oftewel 3% lagere btw-heffing indien je betaalt met je betaalpas. Gelooft u dat een dergelijke tariefsmaatregel het zwarte circuit zal terugdringen? Ik in ieder geval niet.

Ik kan me niet voorstellen dat de (gehele) detailhandel twee prijzen zal hanteren: één voor contante betalingen en één voor de betaalpas. De toepassing van de verschillende tarieven zal de ondernemer dan ook zelf verwerken in zijn administratie en het lagere tarief zal niet ten goede komen aan de consument. Tussen niets te betalen of 15% (naast nog een belastingdruk op inkomen) is een wel heel groot gat....

De krant To Vima gaat helaas niet in op de vraag of deze tariefsmaatregel strijdig is met de btw-richtlijn. In de btw-richtlijn staat limitatief opgesomd welke prestaties belast mogen worden tegen het verlaagde tarief (bijlage III bij de btw-richtlijn). Lidstaten mogen het verlaagde tarief selectief toepassen. Dit betekent dat ze de ene tabelpost (voorbeeld levensmiddelen) wel mogen invoeren en de andere (voorbeeld het verlenen van toegang tot sportevenementen) niet. Zelfs binnen een tabelpost mag de lidstaat een selectie maken. Voorwaarde is wel dat de selectie

een concreet en specifiek aspect betreft van de betreffende tabelpost (1) en de fiscale neutraliteit niet wordt geschonden (2). Hierbij dient men uit te gaan van de modale consument. Vanuit het gezichtspunt van deze consument dient men te beoordelen of er sprake is van soortgelijke prestaties. Met andere woorden: overeenkomstige eigenschappen hebben en voldoen aan dezelfde behoeften van consumenten.

Het lijkt me duidelijk dat de wijze van betalen niet valt onder de limitatieve opsomming voor toepassing van het verlaagde tarief. Ook zal een selectieve toepassing binnen de tabelposten niet mogelijk zijn. Een dergelijke selectieve toepassing zou het fiscale neutraliteitsbeginsel immers schenden. Toch is er nog een kleine mogelijkheid dat een dergelijke tariefsmaatregel wel door de Europese beugel kan. In dat geval dient Griekenland via de Europese Commissie een derogatieverzoek ex artikel 395 btw-richtlijn in te dienen. In dit artikel staat dat op voorstel van deze commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat van de bepalingen in de btw-richtlijn mag afwijken om

1. belastinginning te vereenvoudigen of
2. bepaalde vormen van belastingfraude of –ontwijking te voorkomen.

Het lijkt me duidelijk dat de tariefsmaatregel die de krant To Vima beschrijft, niet leidt tot vereenvoudiging, maar juist tot complexiteit. De tariefsmaatregel is echter ingevoerd ter bestrijding van fraude. Dit was de tweede vorm waarbij men mag afwijken van de btw-richtlijn. Echter... deze afwijking moet unaniem goedgekeurd worden door de andere lidstaten. Laat dit nu net de lidstaten zijn waar de Grieken een discussie mee hebben. Deze lidstaten bepleiten een btw-tarief voor de Grieken van

20% en 7%. Het voorstel van de Grieken lijkt me dan ook weinig kans van slagen te hebben. Als de Grieken dit toch willen, dan rest de Grexit!

LUCAS BLOM

AFTREK VAN VOORBELASTING

DE MAAT OF DE MAATSCHAP: WIE IS DE ONDERNEMER?

Op 14 april 2015 is in zaaknummer 14/03007 conclusie genomen door Advocaat-Generaal Van Hilten (A-G). Waar gaat het om? De belanghebbende in deze casus is een maatschap met drie vennoten. Twee vennoten zijn ook nog eens elkaars partners en hebben op eigen grond een woning laten bouwen. Deze woning wordt deels zakelijk gebruikt (werkkamer welke om niet ter beschikking staat aan de maatschap) en voor het overige voor bewoning. Centraal in deze procedure staat de vraag of belanghebbende, de maatschap, de aan de vennoten in rekening gebrachte btw op de bouwkosten geheel, dan wel gedeeltelijk in aftrek kan nemen. Nauw hiermee samen hangt dan ook de vraag of de woning tot het bedrijf van belanghebbende kan worden gerekend.

Voor een goed begrip van de zaak is het mede van belang om te weten waarom deze procedure gevoerd wordt. Dat heeft te maken met het vacuüm in de Wet op de omzetbelasting 1968 tot 1 januari 2007. Op grond van de uitleg van het arrest Charles en Charles-Tijmens (HvJ, 14 juli 2005, C-434/03) kon een ondernemer een goed dat deels zakelijk en deels voor privédoeleinden wordt gebruikt, geheel als ondernemingsvermogen voor de btw etiketteren en

de volledige btw op de aanschaf of voortbrenging in aftrek nemen. Daarentegen bestond tot 1 januari 2007 niet de mogelijkheid het privégebruik in de heffing te betrekken.

Extra complicerende factor in deze procedure is het feit dat het maatschapsarrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983, BNB 1983/76 hier ook nog eens doorheen loopt. Dit arrest van de Hoge Raad draaide ook om een maat in een maatschap. Deze had een auto aangeschaft op zijn eigen naam en verrekende de btw via de btw-administratie van de maatschap. De maat stelde deze auto immers ter beschikking aan de maatschap. De aftrek werd in eerste aanleg geweigerd omdat de auto niet aan de maatschap is geleverd maar aan de maat toebehoorde. De Hoge Raad besliste uiteindelijk dat de maatschap toch de btw op de aanschaf en exploitatie van de auto mocht verrekenen.

In haar lezenswaardige conclusie gaat de A-G dan ook voornamelijk in op de figuur van de maatschap. Er volgt een bespreking van Europese jurisprudentie over gebruik door een maatschap van een investeringsgoed, na inbreng door de maat. Haar conclusie is dat de rechtspraak van het HvJ vooralsnog geen antwoord geeft op de vraag of de maatschap wier maat een investeringsgoed kosteloos ter beschikking stelt, aftrek kan claimen van de btw die aan de maat in rekening is gebracht. De A-G adviseert de Hoge Raad deze vraag voor te leggen aan het HvJ. In het verlengde hiervan stelt de A-G tevens voor om het HvJ gelijk een oordeel te vragen over de mate van aftrek. Mag de maatschap, indien zij de aan de maat berekende btw mag claimen, alle ter zake van de gehele woning berekende btw in aftrek nemen, of slechts voor zover de woning wordt

gebruikt voor belaste handelingen van de maatschap?

AD FRUIJTIER

VRIJSTELLING ACCIJS

DE RODE DRAAD BIJ RODE DIESEL IN DE 'WATERBOUW'

Per 1 januari 2013 is het lage accijnstarief voor het gebruik van rode diesel afgeschaft. Sindsdien geldt alleen:

- een normaal/hog accijnstarief voor het gebruik van halfzware olie en gasolie in brandstoftanks van motorrijtuigen op de weg en pleziervaartuigen; en
- een vrijstelling voor het gebruik van rode diesel voor schepen, andere dan pleziervaartuigen (bunkervrijstelling).

Rode diesel betreft halfzware olie en gasolie, waarin rode herkenningmiddelen zoals Solvent Yellow 124 zijn gemengd. Met betrekking tot de toepassing van de bunkervrijstelling in de 'waterbouw' of 'natte aannemerij' is sinds de afschaffing van het lage accijnstarief per 1 januari 2013 onduidelijkheid ontstaan. De Belastingdienst/Douane heeft daarom in een informatieblad (april 2015) de toepassing van de vrijstelling uiteengezet.

De basis voor de bunkervrijstelling, in het geval rode diesel wordt gebruikt voor de aandrijving van schepen, andere dan pleziervaartuigen, is gelegen in artikel 66 van de Wet op de accijns. De onduidelijkheid met betrekking tot de 'natte aannemerij' ziet op het gebruik van kranen en

draglines die zich op de schepen of pontons bevinden en worden gebruikt voor de uitvoering van werkzaamheden. In het geval kranen permanent zijn vastgelast aan een schip of ponton, mag de bunkervrijstelling zonder meer worden toegepast.

In alle andere gevallen, waar een losstaand werktuig zich bevindt op een schip of ponton, mag de vrijstelling niet worden gebruikt voor de brandstof die het werktuig aandrijft. Van deze werktuigen wordt gesteld dat zij niet tot het inventaris van een schip of ponton behoren; in plaats van rode diesel moeten zij dus blanke diesel gebruiken en is het normaal accijnstarief van toepassing. Dit is ook de regel als een werktuig, losstaand, op het land wordt gebruikt. Na een controle door Belastingdienst/Douane kan blijken dat de bunkervrijstelling voor rode diesel in de tijdvakken na 1 januari 2013 niet mocht worden toegepast, maar blanke diesel had moeten worden aangegeven en dus het normale accijnstarief geldt. Voor de tijdvakken vóór 1 januari 2013 kan achteraf blijken dat de bunkervrijstelling geen toepassing vindt en het destijds lage accijnstarief voor rode diesel geldt. Er kan dus nog een naheffing plaatsvinden.

Om een en ander te ondervangen, is een overgangsregeling in het leven geroepen voor kranen die weliswaar niet permanent zijn vastgelast aan een schip of ponton, maar wel onderdeel zijn van het inventaris. Denk hierbij bijvoorbeeld aan een hijskraan die zich beweegt over een op een ponton bevestigd rail en op relatief eenvoudige wijze van een schip of ponton kan worden gehaald. Blijkt bij een controle door Belastingdienst/Douane dat in plaats van het normaal accijnstarief voor blanke diesel de bunkervrijstelling van rode diesel is toepast? Dan wordt het eerstgenoemd tarief nageheven op alle

tijdvakken na 1 juni 2015 en moet de ondernemer alsnog betalen.

Voor ondernemers in de ‘natte aannemerij’ is het dus zaak de aankondiging van een eventuele controle niet af te wachten en na te gaan of vanaf 2010 de bunkervrijstelling, het lage (tot 1 januari 2013) en het hoge accijnstarief juist zijn toegepast voor de werktuigen, schepen en pontons.

GIJS OTTEN

VRIJSTELLING FINANCIËLE DIENSTEN

BEHEER VAN VASTGOEDFONDSEN VRIJ VAN BTW, MAKELAARS OPGELET!

Advocaat-Generaal (A-G) Kokott van het HvJ heeft haar conclusie gegeven op de door de Hoge Raad (HR) gestelde vragen over de vrijstelling van het beheer van beleggingsfondsen. Hierbij gaat het om het beheer van vastgoedfondsen. De vraag is of de door een derde partij verrichte diensten met betrekking tot het beheer van die vastgoedfondsen kan vallen onder de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onder i, ten derde Wet OB'68 (het beheer van door beleggingsfondsen en beleggingsinstellingen ter collectieve belegging bijeengebrachte vermogens).

De HR stelt twee vragen aan het HvJ EU:

- Kan een door meer dan één belegger opgerichte vennootschap die tot doel heeft het beleggen in onroerende zaken als “gemeenschappelijk beleggingsfonds” worden aangemerkt?

- Zo ja, is dan de aan een derde uitbestede feitelijke exploitatie van de onroerende zaken aan te merken als het “beheer” op grond van artikel 13, B, aanhef en letter d, punt 6 van de Zesde richtlijn (voorganger van artikel 11, lid 1, onder i, ten derde Wet OB'68)?

Gemeenschappelijk beleggingsfondsen

De A-G gaat in op de achtergronden van deze bepaling. Van oorsprong betreft dit beleggingsfondsen die in effecten beleggen en die onder de unierechtelijke regels inzake het overheidstoezicht vallen (icbe-richtlijn). Daarnaast kunnen er ook andere beleggingsfondsen bestaan die onder deze definitie passen, mits die beleggingsfondsen *onder bijzonder toezicht van de overheid staan*. Deze laatste situatie is niet geregeld in de btw-richtlijn en dient door de nationale rechter te worden getoetst.

Vastgoedfondsen als mogelijk gemeenschappelijk beleggingsfondsen

De HR betwijfelt of de vrijstelling van toepassing kon zijn ten aanzien van vastgoedfondsen. De enkele aan- en verkoop van effecten is btw-vrijgesteld; bij onroerende zaken is dit niet (altijd) het geval. De A-G maakt echter een andere vergelijking. Zij sluit aan bij het “zelf beheren” of het “uitbesteden van beheer”. Zij ziet daar de basis voor de gelijkstelling of btw een versturende factor zou kunnen zijn. Daarnaast constateert zij dat de oorspronkelijke icbe-richtlijn niet beperkt is tot instellingen die in effecten beleggen. Dit wordt ook bevestigd in de latere AIFM-richtlijn waaruit uitdrukkelijk blijkt dat ook vastgoedfondsen onder het bijzondere overheidstoezicht kunnen vallen. Ten slotte wijst de A-G op het beginsel van fiscale neutraliteit. Gelijkschakeling van beleggingsfondsen

die beleggen in effecten of vastgoed moet schending van dit beginsel voorkomen.

Beheer; definitie

De vraag is of het “beheer” ook de feitelijke exploitatie van de onroerende zaken mag omvatten. In de AIFM-richtlijn is vastgelegd dat onder beheer kan vallen “administratie”, “faciliteitenbeheer” en “beheer vastgoed”. Alhoewel de AIFM-richtlijn op een later moment (na de periode waarop deze vragen betrekking hebben) van kracht is geworden, kan uit dit voorschrift de conclusie worden getrokken dat ook de feitelijke exploitatie van onroerende zaken tot de “specifieke” taken van een vastgoedfonds behoren.

Conclusie Advocaat-Generaal Kokott

De A-G komt tot de conclusie dat:

- Een beleggingsfonds, dat belegt in onroerend goed en onderworpen is aan bijzonder overheidstoezicht, als “gemeenschappelijk beleggingsfonds” kan worden aangemerkt; en
- Het beheer van een dergelijk gemeenschappelijk beleggingsfonds mede de feitelijke exploitatie van de onroerende zaken omvat.

Indien HvJ EU en HR uiteindelijk in de lijn van de conclusie van de A-G beslissen, zal dit ook effect kunnen hebben voor onderdelen van het beheer die worden uitbesteed aan derden (outsourcing), zoals bijvoorbeeld de verhuur van de onroerende zaken door een makelaarskantoor. Indien deze onderaannemer een dienst verricht die “over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen en betrekking hebben op onderdelen die specifiek en essentieel zijn voor het beheer van

gemeenschappelijke beleggingsfondsen”, kan deze onderaannemer ook de btw-vrijstelling toepassen.

Makelaars, zie hier uw kansen!

HARRY HENDRIKS

VRIJSTELLING ONDERWIJS

ONDERWIJSVRIJSTELLING VOOR HET VERZORGEN VAN MAATSCHAPPELIJKE STAGES; OF HOE RECHTERS ZICH ER OOK WEL EENS TÉ MAKKELIJK VAN AFMAKEN

Soms zie je uitspraken die je verbazen. En dan doel ik niet zozeer op de inhoud van de beslissing, maar de manier waarop die beslissing wordt beargumenteerd. Op 9 januari 2015 deed het hof Den Haag zo'n uitspraak waarbij mijn wenkbrauwen zich enigszins naar boven bewogen.

De zaak was op zichzelf interessant. Een ondernemer hield zich bezig met de organisatie van stageplaatsen voor leerlingen in het voortgezet onderwijs. Die omschrijving is wat kort door de bocht, want de feitelijke activiteiten waren vrij uitgebreid. Belangrijk punt (ook voor de uiteindelijke beslissing van het hof) is dat de maatschappelijke stage tegenwoordig verplicht is in het voortgezet onderwijs. Scholen moeten deze voor hun leerlingen verzorgen. De belanghebbende nam deze taak grotendeels van de scholen over. Zij verzorgde klassikale lessen voor

de leerlingen waarin de regels van de stages werden uitgelegd. Hierbij werd ook op zaken als arbo-, arbeidstijden- en overige relevante wetgeving ingegaan. De leerlingen moesten vervolgens zelf een stageplaats zoeken, waarna belanghebbende toetste of deze stageplek voldeed aan de eisen die de onderwijsinstelling daaraan stelde. Ook werd uitleg gegeven over de internetapplicatie die belanghebbende had laten ontwikkelen en waarin de voortgang van de stage kon worden vastgelegd conform de wensen en behoeften van de onderwijsinstelling.

De vraag die aan de rechter werd voorgelegd, was of de prestaties van belanghebbende vielen onder de vrijstelling van BTW die geldt voor onderwijs. Nu is die vrijstelling er niet één, maar bestaat er een BTW vrijstelling voor verschillende vormen van onderwijs. Bijvoorbeeld voor wettelijk geregeld onderwijs, maar ook voor aangewezen onderwijs zoals het geven van muziekles aan leerlingen tot 21 jaar oud. Uit de door het hof geciteerde uitspraak van de Rechtbank Den Haag, blijkt dat de rechtbank zich in ieder geval heeft geconcentreerd op de vrijstelling voor wettelijk geregeld onderwijs (artikel 11-1-0-1^e Wet OB) en deze niet van toepassing achtte. De rechtbank geeft daarvoor een zeer uitgebreide argumentatie. Hierin wordt gesteld dat de diensten van belanghebbende op zichzelf niet bestaan uit het overdragen van kennis en het bijbrengen van vaardigheden als bedoeld in de vrijstelling. Daarnaast wordt uitgebreid gemotiveerd dat er ook geen sprake kan zijn van bijkomstige activiteiten die onder de vrijstelling kunnen vallen. Al met al een heldere uitspraak die goed gemotiveerd de mening van de rechtbank weergeeft. Al valt de beslissing natuurlijk te betwisten.

Dat laatste doet het hof dan ook. In hoger beroep beslist het hof dat wel zeker sprake is van onderwijs in de zin van de vrijstelling. Wat verbaasde mij dan aan de uitspraak? Dat deze zo ontzettend summier is beargumenteerd. De rechtbank wordt uitgebreid aangehaald, maar met slechts één overweging opzij gezet. Het hof concludeert kortweg dat het verplichte karakter van de stage en het feit dat de school vroeger zelf de activiteiten verrichtte, meebrengt dat de activiteiten van belanghebbende naar de aard onderwijsactiviteiten zijn. Vervolgens stelt het hof vast dat dé onderwijsvrijstelling van toepassing is, zelfs zonder aan te geven welke onderwijsvrijstelling dan wordt bedoeld. Dit is naar mijn mening vragen om een cassatieberoep, waar de beslissing eenvoudig met goede argumenten “cassatie-proof” had kunnen worden gemaakt. Gelet op de sterke bezetting van de kamer die deze beslissing nam, had ik dat ook zeker verwacht!

RICK FRANKE

AFTREK VAN VOORBELASTING

AFTREK VAN VOORBELASTING

BIJ GEZONDHEIDSCENTRUM:

BITTERE PIL VOOR DE FISCUS?

De Hoge Raad heeft op 1 mei 2015 een arrest gewezen (nr. 13/06113), waardoor het wellicht mogelijk wordt volledige aftrek van voorbelasting te bereiken in situaties waarbij ook vrijgestelde ondernemers betrokken zijn. De procedure is nog niet afgerond. De zaak is verwezen naar Hof Amsterdam, onder andere om het standpunt van de inspecteur te beoordelen of er sprake is van misbruik van recht.

Een apotheek huurde vanaf 1 juni 2006 in een pand 250m² bedrijfsruimte, waarin zij haar praktijk uitoefende. In hetzelfde pand huurden vijf huisartsen voor hun praktijkuitoefening in totaal 550m² aan bedrijfsruimten. De verhuurder had de bedrijfsruimten als 'casco' aan de huurders ter beschikking gesteld. Vervolgens had de apotheek de zes bedrijfsruimten doen afbouwen en inrichten voor de uitoefening van de apotheek en de huisartsenpraktijken. De apotheek nam de kosten van deze afbouw en inrichting (hierna: de werkzaamheden) volledig voor haar rekening. De daarvoor in rekening gebrachte kosten bedroegen € 1.797.285, waaronder begrepen een bedrag van € 285.619 aan omzetbelasting.

De apotheek bracht deze omzetbelasting volledig in aftrek. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat voor zover de werkzaamheden betrekking hadden op de huisartsenpraktijken, de apotheek geen recht op aftrek had. De apotheek kreeg een naheffingsaanslag BTW.

Hof Den Haag oordeelde, dat de verbouwingswerkzaamheden door de huisartsen waren afgenomen, ondanks het feit dat de diverse facturen aan de apotheek waren uitgereikt. De apotheek was volgens het hof namelijk niet de afnemer van de werkzaamheden omdat deze werkzaamheden in volstrekt overwegende mate het belang van de huisartsen dienden en tussen de dienstverrichters en de huisartsen rechtsbetrekkingen hadden bestaan vanwege het feit dat de werkzaamheden in overleg met de huisartsen en conform hun wensen waren uitgevoerd. Indien door de aannemers de prestaties wel volledig aan de apotheek zouden zijn verricht, was volgens het hof het Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA) van toepassing,

omdat er in dat geval sprake was van relatiegeschenken of andere giften.

De Hoge Raad oordeelde, dat een levering aan een ondernemer wordt verricht en een dienst aan de ondernemer wordt verleend, indien de ondernemer die de levering verricht dan wel de dienst verleent met de ondernemer een rechtsbetrekking is aangegaan ingevolge welke de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend. Daaraan doet niet af dat een of meer anderen dan de ondernemer belang hebben of gebaat zijn bij de levering of dienst.

Het hof had bij zijn oordeel dat niet de apotheek maar de huisartsen de werkzaamheden hadden afgenomen, waarde gehecht aan het grote belang dat de huisartsen hadden bij de werkzaamheden alsmede de omstandigheid dat de werkzaamheden ook in overleg met de huisartsen en conform hun wensen waren uitgevoerd. Daarmee had het hof het recht verkeerd uitgelegd, omdat voor het antwoord op de vraag aan wie de desbetreffende diensten zijn verricht uitsluitend van belang is of de werkzaamheden zijn verricht ingevolge een rechtsbetrekking met de aannemers. Er waren geen rechtsbetrekkingen ontstaan tussen de aannemers en de huisartsen ondanks het feit dat er nauw overleg met de huisartsen over de werkzaamheden had plaatsgevonden.

Verder oordeelde de Hoge Raad, dat het BUA niet van toepassing was, omdat de apotheek de kosten van de verbouwingswerkzaamheden voor haar rekening had genomen ter bevordering van haar omzet en met het oog op de afname van haar producten door de patiënten van de huisartsen.

DICK ROEMELING

COLOFON

REDACTIE: MR. LUCAS BLOM AA RB
(HOOFDREDACTEUR) ■ PAUL CRAMER RB ■
MR. RICK FRANKE LL.M. RB ■ MR. AD FRUIJTIER
RB ■ HARRY HENDRIKS RB ■ MR. GIJS OTTEN
RB ■ MR. DICK ROEMELING RB

Btw Update is een uitgave van het RB btw-specialistennetwerk voor het Register Belastingadviseurs en verschijnt 10x per jaar op het RB Ledennet. 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 kan het RB en de betrokken btw-specialisten geen enkele aansprakelijkheid aanvaarden voor schade, direct dan wel indirect, tengevolge 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.