



BTW bulletin

In dit nummer:

1

Btw-regelgeving financiële diensten: een update 2

Paul Bakker en Martijn P.J. Jaegers

In BTW-bulletin 2008/1 en 2008/6 verschenen eerder respectievelijk een uitgebreid artikel van Roald Mierop en een update-artikel van Roelof Vos en Jan Sanders jr. over de voorgestelde wijzigingen van de Btw-richtlijn voor financiële diensten en verzekeringen. Nu, na weer een halfjaar beraadslagingen en behandeling in het Europees parlement, een update.

7

Btw-koopelvrijstelling kan weer vooruit!

Mr. R. Vos

Het HvJ EG heeft een belangrijke uitspraak gedaan over de toepassing van de zogeheten btw-koopelvrijstelling. Deze vrijstellingsbepaling ziet op samenwerkingsverbanden die werkzaamheden verrichten voor haar leden. In dit artikel bespreekt auteur deze beslissing van het HvJ EG en de gevolgen voor de praktijk in Nederland.

10

Kosten voor gemene rekening

Mw. C. Cheung M.Sc.

In dit artikel wordt het arrest van de Hoge Raad van 14 november 2008 besproken inzake kosten voor gemene rekening. Interessant aan dit arrest is dat de Hoge Raad voor het eerst een oordeel heeft gegeven over de aftrekbaarheid van zogenoemde 'doorschuif'-btw en de verhouding tussen art. 37 Wet OB. In deze bijdrage zal dit arrest worden besproken.

14

Btw-actualiteiten

Btw-regelgeving financiële diensten: een update 2

Paul Bakker en Martijn P.J. Jaegers

In BTW-bulletin 2008/1 en 2008/6 verschenen eerder respectievelijk een uitgebreid artikel van Roald Mierop en een update-artikel van Roelof Vos en Jan Sanders jr. over de voorgestelde wijzigingen van de Btw-richtlijn voor financiële diensten en verzekeringen. Nu, na weer een halfjaar beraadslagingen en behandeling in het Europees parlement, een update.

De stand van zaken

Een opmerking vooraf voor de lezer die de voorgeschiedenis niet kent. De Europese Commissie (EC) is op voorspraak van de financiële industrie begonnen met een poging de btw-wetgeving betreffende de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, te moderniseren. Aanleiding hiervoor is onder meer de grote stroom aan jurisprudentie van het HvJ EG over dit onderwerp, die het gevolg is van wetgeving die niet meer aansluit bij de huidige financiële sector. De btw-wetgeving is grotendeels van eind jaren 70, de tijd waarin bijvoorbeeld een computer nog zeer uitzonderlijk was. Naar aan-



Kluwer

a Wolters Kluwer business

februari 2009, nr. 2

BTW-bulletin

Btw-koepelvrijstelling kan weer vooruit!

Mr. R. Vos

Het HvJ EG heeft op 11 december jl. een belangrijke uitspraak (HvJ EG nr. C 407-07) gedaan over de toepassing van de zogeheten btw-koepelvrijstelling van art. 11, eerste lid, letter u, Wet OB. Deze vrijstellingsbepaling ziet op samenwerkingsverbanden die werkzaamheden verrichten voor haar leden. In dit artikel bespreek ik deze beslissing van het HvJ EG en de gevolgen voor de praktijk in Nederland. Klaas Dijkstra heeft in BTW-bulletin 2007/11 'Koepelvrijstelling wie begrijpt het nog' al eerder aandacht besteed aan de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.

HvJ EG CBIT-procedure bij Hof Amsterdam en Hoge Raad

Stichting CBIT (hierna CBIT) is een samenwerkingsverband van ziekenhuizen en andere instellingen die actief zijn op het gebied van gezondheidszorg. CBIT verleent tegen betaling diensten op het gebied van de gezondheidszorg aan de bij haar aangesloten medische instellingen. Het betreft onder meer diensten met betrekking tot kwaliteitsnormen, beschrijving en ondersteuning van kwaliteitsbeleid binnen de gezondheidszorg. Een deel van de diensten die CBIT voor de aangesloten ziekenhuizen verricht, wordt gefinancierd op basis van de Wet tarieven gezondheidszorg 1980. Niet in geschil is dat deze diensten zijn vrijgesteld van btw op grond van art. 11, eerste lid, onderdeel u, Wet OB jo. art. 13, A, eerste lid, sub f, Zesde richtlijn (thans art. 132, eerste lid, onderdeel f, Richtlijn 2006/112/EG).

CBIT verricht voor sommige van haar leden ook diensten waarvoor zij een afzonderlijke vergoeding aan de ontvangende leden in rekening brengt. De belastingdienst heeft aan CBIT voor wat deze individuele diensten betreft een naheffingsaanslag btw opgelegd. CBIT heeft daartegen bezwaar gemaakt en de inspecteur heeft het bezwaar afgewezen.

Geen concurrentievervalsing

CBIT is tegen die uitspraak in beroep gegaan bij Hof Amsterdam. Hof Amsterdam heeft op 1 juni 2004 beslist dat de individuele diensten geen onderdeel zijn van het verhalen van gezamenlijke kosten in de zin van art. 11, eerste lid, onderdeel u, Wet OB. Volgens Hof Amsterdam kan CBIT dus geen gebruikmaken van de btw-koepelvrijstelling voor de individuele diensten. CBIT heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. Volgens de Hoge Raad staat in elk geval vast dat de individuele diensten direct nodig zijn voor het uitoefenen van de vrijgestelde activiteiten van de leden van de groepering en dat geen sprake is van concurrentievervalsing. Ook staat volgens de Hoge Raad vast dat CBIT voor die diensten een vergoeding vraagt die niet meer bedraagt dan de werkelijke kosten.

De Hoge Raad vraagt het HvJ EG duidelijkheid te verschaffen over de vraag of onder art. 13, A, eerste lid, aanhef en sub f, Zesde richtlijn mede vallen diensten die slechts aan een of meer leden van het samenwerkingsverband worden verricht.

Procedure voor het HvJ EG

CBIT betoogt voor het HvJ EG dat haar aangesloten leden niet altijd dezelfde behoeften hebben. Ook is volgens CBIT geen sprake van homogene activiteiten en het is niet denkbaar dat de leden van alle activiteiten van het samenwerkingsverband gebruikmaken. CBIT geeft verder aan dat wanneer een dienst voor één enkel lid wordt verricht, de werkelijke kosten bij hem in rekening worden gebracht. Aan dit lid wordt het hem toekomende aandeel in de gezamenlijke uitgaven in rekening gebracht en hij zal slechts dat deel terugbetalen.

De Europese Commissie is het met CBIT eens dat individuele diensten ook onder de werkingssfeer van art. 13, A, eerste lid, onderdeel f, Zesde richtlijn vallen. Anders wordt de vrijstelling aanzienlijk beperkt. Volgens de Com-

Europese Commissie eens met vrijstelling voor CBIT

missie kan uit de bewoordingen van de vrijstellingsbepaling niet worden afgeleid dat elke dienstverrichting ten goede moet komen aan alle leden van het samenwerkingsverband.

De Nederlandse regering stelt zich op het standpunt dat van de leden van het samenwerkingsverband de terugbetaling van hun precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven moet worden gevorderd. Dit betekent dat uitsluitend diensten die voor alle leden van die groepering zijn verricht onder de btw-vrijstelling vallen. Het begrip 'gezamenlijke uitgaven' dekt ook het begrip 'collectieve uitgaven', dat verwijst naar diensten die aan alle leden van die groepering worden verricht en niet aan één afzonderlijk lid daarvan.

Het HvJ EG merkt allereerst op dat de nationale rechter de feiten vaststelt en daaruit de gevolgen afleidt voor de door hem te geven beslissing. Bij de beantwoording van de prejudiciële vraag moet worden uitgegaan van de feitelijke uitgangspunten van de Hoge Raad in zijn verwijzingsbeslissing. Dat betekent in dit geval dat vaststaat dat de dienstverrichtingen van CBIT direct nodig zijn voor de uitoefening van de vrijgestelde activiteiten van de bij CBIT aangesloten leden en dat geen sprake is van concurrentievervalsing. Het HvJ EG zegt hiermee dus ook dat normaal gesproken de nationale rechter bepaalt of sprake is van concurrentievervalsing.

Vrijstellingen zijn volgens het HvJ EG verder autonome begrippen van gemeenschapsrecht. Het is bovendien vaste rechtspraak dat de vrijstellingen van art. 13 Zesde richtlijn strikt moeten worden uitgelegd. Wel moeten vrijstellingen worden uitgelegd in overeenstemming met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en moeten ze stroken met het beginsel van fiscale neutraliteit. Strikte uitlegging betekent dus niet dat de vrijstellingen zo moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. Het is volgens het HvJ EG niet de bedoeling aan de vrijstellingsbepaling een zodanige uitleg te geven dat de bedoelde vrijstelling in de praktijk bijna onmogelijk kan worden toegepast.

Volgens het HvJ EG volgt uit de bewoordingen van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden niet dat die enkel ten goede kan komen aan de diensten die het samenwerkingsverband voor al zijn leden verricht. De gemeenschapswetgever is er alleen van uitgegaan dat de btw-vrijstelling is bedoeld voor de diensten die worden verricht door de zelfstandige groepeer-

ingen, wanneer deze van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

Het HvJ EG verwijst vervolgens naar onderdeel 18 van de Conclusie van advocaat-generaal Sharpston (d.d. 9 oktober 2008, nr. C 407/07) waarin de AG aangeeft dat de behoeften van de leden wellicht van het ene belastingtijdvak tot het andere veranderen, zodat in een bepaald tijdvak sommige diensten voor alle leden worden verricht, in een ander tijdvak voor verschillende leden of voor één enkel lid. Het is ook goed mogelijk dat wanneer een zelfstandige groepering uit veel leden met uiteenlopende behoeften bestaat, de diensten die door deze groepering worden verricht niet stelselmatig dezelfde zullen zijn.

Volgens het HvJ EG is het doel van de vrijstelling te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht aan btw-heffing wordt onderworpen, wanneer hij genoodzaakt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor zijn rekening neemt.

Benadrukt moet worden dat zelfs wanneer de diensten worden verricht voor één of enkele leden van de zelfstandige groepering, de kosten voor het verrichten van deze diensten wel degelijk uitgaven zijn die gezamenlijk zijn gedaan door die groepering. Via methoden van analytisch boekhouden kan volgens het HvJ EG zonder meer het exacte aandeel in de gezamenlijke uitgaven voor elke afzonderlijke dienst die is verricht, worden vastgesteld. Aan de btw-vrijstelling is dus niet de voorwaarde verbonden dat de diensten aan alle leden van de betrokken zelfstandige groepering worden aangeboden.

Het HvJ EG merkt ook nog op dat de noodzaak om een vrijstelling strikt uit te leggen er niet toe kan leiden dat aan elk lid van de groepering het recht wordt toegekend om de andere leden van die groepering het voordeel van de btw-vrijstelling te ontnemen, door op enig moment te beslissen op een dienst van het samenwerkingsverband geen beroep te doen.

De diensten die door een zelfstandige groepering voor haar leden in de loop van de verschillende belastingtijdvakken of die voor één of van enkele van haar leden binnen eenzelfde belastingtijdvak worden verricht, zijn dus voor de btw vrijgesteld aldus het HvJ EG.

● HvJ EG: koepelvrijstelling
wel strikt maar niet te beperkt
uitleggen

Gevolgen van CBIT voor de Nederlandse praktijk

Het HvJ EG heeft zoals hiervoor is aangegeven in de CBIT-zaak beslist dat de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden niet te beperkt moet worden uitgelegd. En strikte uitlegging betekent derhalve niet dat de vrijstelling te beperkt mag worden uitgelegd. De vrijstelling heeft niet alleen betrekking op collectieve diensten maar ook op individuele diensten aan de leden. Als het samenwerkingsverband een dienst verleent aan slechts een of enkele leden, is de vrijstelling ook van toepassing.

De Nederlandse regering heeft in de procedure voor het HvJ EG gesteld dat de vrijstelling niet van toepassing is op diensten die individueel aan de leden worden verricht. In de praktijk ligt dat tot dusverre anders, de belastingdienst gaat er naar mijn mening doorgaans vanuit dat ook individuele diensten onder de vrijstelling vallen. Nu het HvJ EG dat ook heeft bevestigd, zal die praktijk in elk geval rustig kunnen worden voortgezet.

Het HvJ EG heeft verder wel duidelijk aangegeven dat voor de vrijstelling van belang is dat aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Een van die voorwaarden is dat de vrijstelling niet kan leiden tot concurrentievervalsing. Het is volgens het HvJ EG de nationale rechter die bepaalt of sprake is van verstoring van mededinging. In Nederland heeft de wetgever ter voorkoming van ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ervoor gekozen om bepaalde diensten uit te zonderen van de vrijstelling. In art. 9 Uitv.Besl. OB 1968 en art. 9a Uitv. Besch. OB 1968 zijn bepaalde diensten zoals bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van personeel, administratieve werkzaamheden en diensten op het gebied van automatisering uitgezonderd van de koepelvrijstelling. In het derde lid van art. 9, derde lid, Uitv. Besl. OB 1968 is bepaald dat bij ministeriële regeling diensten kunnen worden uitgezonderd van de vrijstelling.

Uit de wetgeschiedenis komt naar voren dat in de Wet OB het kader van de koepelvrijstelling is gegeven en dat mede gelet op de aspecten van concurrentieverhoudingen bij algemene maatregelen van bestuur de vrijstelling verder zal worden aangevuld (MvT, *Kamerstukken II* 1977/78, nr. 3, blz. 24). Het Uitvoeringsbesluit en de Uitvoeringsbeschikking zijn regelmatig aangepast in die zin dat nieuwe diensten zijn uitgezonderd ter voorkoming van ernstige con-

currentieverstoring. Voor wat betreft concurrentieverstoring verschilt de Nederlandse vrijstellingsregeling van de tekst van de richtlijn-bepaling (art. 132, eerste lid, onderdeel f, RL 2006/112/EG). De vrijstelling wordt op grond van de Nederlandse vrijstellingsbepaling buiten werking gesteld in geval van ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen, terwijl in de Richtlijn de toepassing van de vrijstelling is gebonden aan de voorwaarde dat deze niet tot concurrentievervalsing kan leiden. Het is de vraag of dit verschil belangrijke betekenis heeft omdat de Nederlandse wet zo veel mogelijk moet worden uitgelegd in de zin van Richtlijn 2006/112/EG (zie commentaar *Vakstudie*). Bij concurrentievervalsing zal niet alleen rekening moeten worden gehouden met de daadwerkelijke concurrentie, maar ook met de potentiële concurrentie, voor zover een en ander reëel is en niet zuiver hypothetisch (zie commentaar *Vakstudienieuws V-N* 2008, nr. 60.20 bij de zaak HvJ EG CBIT en HvJ EG 16 september 2008, nr. C 288/07). Met de beslissing van het HvJ EG is aldus het commentaar in *Vakstudienieuws* (zie hiervoor) wel duidelijk geworden dat de aanwijzingen van art. 9 Uitv.Besl. OB 1968 en art. 9a Uitv.Besch. hun gelding hebben verloren, althans voor zover die een beperking inhouden op de rechtstreekse werking van de in de Btw-richtlijn geregelde vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Wel geldt naar mijn mening nog steeds dat in Nederland bij de toepassing van de vrijstelling er vanuit mag worden gegaan dat bij niet genoemde diensten geen sprake is van concurrentieverstoring, totdat de lijst van art. 9 Uitv.Besl. OB 1968 en art. 9a Uitv.Besch. wordt aangepast met bepaalde activiteiten.

● HvJ EG: nationale wetgever bepaalt of sprake is van concurrentieverstoring

Samenvatting en slotopmerkingen

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (CBIT) vormt een samenwerkingsverband van ziekenhuizen en andere instellingen in de gezondheidszorg. CBIT verricht soms individuele diensten voor één of meer leden. Het HvJ EG heeft nadat de Hoge Raad de zaak had verwezen beslist dat de koepelvrijstelling c.q. de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden ook van toepassing is op diensten die aan slechts één of meer van de leden worden verricht. De koepelvrijstelling

moet volgens het HvJ EG niet al te beperkt worden uitgelegd. Een andere uitleg volgt niet uit de tekst en bedoeling van de vrijstellingsbepaling. Het HvJ EG begrijpt dat de behoeften tussen de leden verschillend kunnen zijn. Ook als de diensten aan een individueel lid worden verleend, blijven het uitgaven die gezamenlijk zijn gedaan. Ook is het volgens het HvJ EG niet moeilijk om voor elke dienst het exacte aandeel van elk lid in de gezamenlijke uitgaven vast te stellen. Het is wel van belang dat aan de overige voorwaarden wordt voldaan, te weten dat de diensten rechtstreeks nodig zijn voor de uitoefening van de vrijgestelde activiteiten van

de deelnemers, de vergoeding niet uitgaat boven de kostprijs en geen sprake is van concurrentievervalsing. De Hoge Raad had al aangegeven dat CBIT aan die overige voorwaarden voldoet en het HvJ EG kan de Hoge Raad hierin slechts volgen. Ik heb het idee dat na deze beslissing van het HvJ EG de huidige toepassing van de koepelvrijstelling vooralsnog ongehinderd kan worden voortgezet.

Mr. R. Vos is belastingadviseur en
NMI-gecertificeerd mediator te Amsterdam.

Kosten voor gemene rekening

Mw. C. Cheung M.Sc.

De Hoge Raad (HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22) heeft op 14 november 2008 geoordeeld dat sprake is van kosten voor gemene rekening, ook indien de penvoerder handelt in de hoedanigheid van overheid. De casus gaat over een publiekrechtelijk lichaam dat als penvoerder kosten doorberekent aan andere partijen. In dit kader heeft de penvoerder btw gefactureerd aan de overige betrokken partijen. Interessant aan dit arrest is dat de Hoge Raad een oordeel heeft gegeven over de aftrekbaarheid van zogenoemde 'doorschuif'-btw bij de overige betrokken partijen. Ook geeft de Hoge Raad voor het eerst aan hoe het leerstuk van kosten voor gemene rekening zich verhoudt met de verschuldigdheid van btw op grond van art. 37 Wet OB. In deze bijdrage zal dit arrest worden besproken.

lasting.) In het kader van het project heeft het Zuiveringschap Drenthe als penvoerder de projectkosten verdeeld tussen de betrokken partijen. De kosten bestonden uit externe kosten (btw is in rekening gebracht aan de penvoerder) en interne kosten (opgekomen bij de penvoerder zonder btw). Bij de verdeling van de kosten heeft het Zuiveringschap Drenthe afrekeningen aan de overige betrokken partijen uitgereikt. Het Zuiveringschap Drenthe heeft daarbij steeds btw in rekening gebracht aan de overige betrokken partijen over hun aandeel in de kosten. De btw was niet voldaan aan de belastingdienst. De inspecteur stelde zich in deze casus op het standpunt dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening niet van toepassing is. De inspecteur stelde verder dat de door het Zuiveringschap Drenthe (in de hoedanigheid van overheid) gefactureerde btw was verschuldigd op grond van art. 37 Wet OB.

Casus

Het Zuiveringschap Drenthe heeft in samenwerking met een gemeente en een private onderneming een saneringsproject laten uitvoeren. (In deze bijdrage zal ik de casus van het saneringsproject 'Bargermeerkanaal' als uitgangspunt nemen. Dit mede vanwege het feit dat in deze casus partijen betrokken zijn die wel en geen recht hebben op aftrek van voorbe-

Oordeel van de Hoge Raad

In het arrest van 14 november 2008 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening in de hiervoor beschreven casus van toepassing is, ook indien de penvoerder handelt in de hoedanigheid van