

## Adviesgroep Indirecte Belastingen

Hierbij ontvangt u de Nieuwsbrief Btw en Overdrachtsbelasting 2014, nr. 6 van Ceraad. Deze nieuwsbrief verschijnt vier keer per jaar en belicht steeds een aantal actuele fiscale onderwerpen uit het voorafgaande kwartaal welke voor onze relaties relevant kunnen zijn.

In deze nieuwsbrief komen aan de orde:

1. [Woningcorporaties. Pro rata en omzet uit verkoop van voormalige huurwoningen](#)
2. [Leegstand van vastgoed. Recht op aftrek als oogmerk tot btw-belaste verhuur bestaat](#)
3. [Btw vrijstelling van toepassing op zelfstandig werkende operatieassistenten en anesthesieverpleegkundigen](#)
4. [Btw-problematiek samenwerking gemeenten](#)
5. [Btw en Sportaccommodaties. Te ruime toepassing?](#)
6. [Btw-compensatiefonds en steekproefcontrole](#)
7. [Ontwikkelingen misbruik van recht](#)
8. [Nieuws vpb-plicht overheidsbedrijven](#)
9. [Wijzigingen Werkkostenregeling 2015](#)

### 1. [Woningcorporaties. Pro rata en omzet uit verkoop van voormalige huurwoningen](#)

**Uitspraak: Hoge Raad 6 juni 2014, zaaknummer 12/05835**

Op 6 juni heeft de Hoge Raad een belangrijke uitspraak gedaan in een door ons kantoor gevoerde procedure over de zogeheten 'pro rata' aftrek van btw op algemene kosten.

Corporaties mogen naar evenredigheid van hun omzet (btw belaste omzet/ totale omzet) aftrek van btw claimen op de kosten en investeringen die betrekking hebben op zowel de belaste als op de vrijgestelde omzet. Sinds medio 2008 nam de Belastingdienst de stelling in dat de omzet uit verkoop van voormalige huurwoningen moest worden meegenomen in de noemer van de pro rata breuk. Dit had in veel gevallen een (substantiële) daling van het aftrekpercentage tot gevolg.

De wet bepaalt dat de omzet uit het 'afstoten van bedrijfsmiddelen'

bij het berekenen van het pro rata percentage buiten beschouwing blijft. De Belastingdienst greep een arrest van het Hof van Justitie uit 2008 aan waarin is bepaald dat deze uitzondering niet geldt als er sprake is van een gebruikelijke economische activiteit, in die zin dat de aan- én verkoop van bedrijfsmiddelen een systematisch georganiseerd bedrijfsonderdeel is dat een gewoon beslag legt op de algemene kosten van de onderneming.

Namens een corporatie hebben wij ons voor de rechter verzet tegen dit nieuwe beleid van de Belastingdienst. Als gronden van het beroep hebben wij onder meer aangevoerd dat huurwoningen niet per definitie worden verkocht na een periode van gebruik en dat de corporatie niet over specifieke eigen deskundigheid beschikte waar het de verkoop van woningen betrof. Met andere woorden: de verkoop van voormalige huurwoningen was geen gebruikelijke bedrijfsactiviteit voor deze corporatie.

De Hoge Raad heeft onze zienswijze bevestigd. Naar onze mening is deze

uitspraak voor vrijwel elke corporatie van belang. Slechts in bijzondere gevallen is het denkbaar dat een corporatie deze gunstige uitspraak niet zou kunnen toepassen.

De uitspraak van de Hoge Raad bevestigt dat er sinds medio 2008 niets in de uitleg van de wet is gewijzigd. De proefballon die door de Belastingdienst in 2008 is opgelaten, is door de Hoge Raad doorgeprikt. Dit betekent naar onze mening dat aan corporaties met terugwerkende kracht het recht op de hogere pro rata aftrek dient toe te komen. Indien u in de afgelopen jaren pro rata aftrek heeft geclaimd volgens de -tot 6 juni geldende- normen van de Belastingdienst, raden wij u dan ook aan contact met ons op te nemen.

## 2. Leegstand van vastgoed. Recht op aftrek als oogmerk tot btw-belaste verhuur bestaat

**Uitspraak: Hoge Raad 13 juni 2014, zaaknr. 13/00282**

In deze zaak ging het om een ondernemer die een kantoorpand had laten bouwen, welke na een periode van vijf jaar van btw vrijgestelde verhuur gedurende drie jaar kwam leeg te staan. Daarna werd het pand weer verhuurd, ditmaal btw belast (via optie voor belaste verhuur). De vraag was of de ondernemer recht had op aftrek van btw volgens de herzieningsregeling in de periode van de leegstand. De herzieningsregeling houdt in dat de btw die drukt op de nieuwbouw -en welke in dit geval in het jaar van oplevering niet in aftrek kon worden gebracht- wordt herzien als het fiscaal relevante gebruik in de negen kalenderjaren daarop wijzigt. De stelling van de ondernemer was dat de leegstand in de periode medio 2008 tot medio 2011 kon worden aangemerkt als (voorgenomen) gebruik voor btw-belaste handelingen, zodat er aftrek volgens de herzieningsregeling mogelijk was. De Hoge Raad volgt deze zienswijze en oordeelt dat de ondernemer in dit geval aanspraak maakt op aftrek van btw op basis van de

herzieningsregeling, omdat vaststond dat de ondernemer in de periode van de leegstand het voornemen had om het pand btw belast te verhuren. Dit voornemen bleek in dit geval uit de voor potentiële huurders beschikbare documentatie van de makelaar waarin was aangegeven dat belaste verhuur het uitgangspunt is.

Van belang is dat de Hoge Raad hiermee een (gunstiger) oordeel geeft dan de zienswijze die de belastingdienst tot op heden hanteert. De belastingdienst is namelijk gebonden aan het beleid van de staatssecretaris van Financiën, dat stelt dat leegstand tijdens de herzieningsperiode geen aanleiding geeft tot correcties op de eerder toegepaste aftrek.

Het arrest biedt aldus een goed houvast voor verhuurders van vastgoed om aftrek van btw te claimen bij leegstand, zowel wat betreft de herziening van de btw op de investering als de btw op de exploitatielasten gedurende de leegstandperiode. Het voornemen om het pand btw-belast te verhuren kan worden onderbouwd met uitingen in brochures, advertenties, huuraanbiedingen etc. dat de huurprijs 'ex btw' is c.q. deze is gebaseerd op de situatie van btw-belaste verhuur. Ten overvloede merken wij op dat er (dus) geen aftrek van btw kan worden geclaimd door woningcorporaties in verband met leegstand van te verhuren woningen.

## 3. Btw-vrijstelling van toepassing op zelfstandig werkende operatieassistenten en anesthesieverpleegkundigen

**Uitspraak: Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 13/05580, Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 13/, Gerechtshof Den Haag 11 april 2014, nr. BK 13-00690**

In deze Hoge Raad procedures ging het om een zelfstandige anesthesieverpleegkundige (BIG geregistreerd) respectievelijk een maatschap van operatieassistenten die via overeenkomsten van opdracht met ziekenhuizen hun (specialistische) werkzaamheden verrichtten. De vraag was of

er sprake was van het 'ter beschikking stellen van arbeid' (btw belast) of van het verlenen van medische diensten door een BIG geregistreerde medische beroepsbeoefenaar (btw vrijgesteld). Daarover bestond twijfel omdat de betrokkenen gehouden waren instructies van de chirurgen of anesthesiologen op te volgen. Op deze wijze had de overeenkomst, aldus de belastingdienst, meer het karakter van het ter beschikking stellen van arbeid dan van een medische dienst. De Hoge Raad oordeelde dat de overeenkomsten in beide gevallen het karakter hadden van het verlenen van medische diensten en dat de vrijstelling voor medische diensten dus van toepassing is.

Het Gerechtshof in Den Haag heeft zich in april van dit jaar over een vergelijkbare vraag gebogen. Een als zelfstandig gevestigde ondernemer oefent het beroep van operatieassistent uit. Hij verricht zijn activiteiten in ziekenhuizen en in andere medische behandelcentra. De activiteiten bestaan eruit dat hij chirurgen assisteert bij het uitvoeren van operaties. Hij brengt voor zijn werkzaamheden vergoedingen in rekening aan de ziekenhuizen en de behandelcentra. Het Gerechtshof oordeelt dat op basis van de feiten duidelijk naar voren komt dat de operatieassistent zijn werkzaamheden zowel (fiscaal)juridisch als in medisch opzicht zelfstandig uitvoert en dat dus niet is te zeggen dat hier sprake is van het uitlenen van personeel. In mei van dit jaar heeft dit Gerechtshof een vergelijkbare uitspraak gedaan in een zaak van een maatschap van radiodiagnostisch laboranten.

Met deze uitspraken is er meer duidelijkheid verschaft over de btw-kwalificatie van de diensten van zelfstandig werkende anesthesieverpleegkundigen en operatieassistenten. Als in de overeenkomst van opdracht tussen het ziekenhuis en de zorgprofessional de zelfstandigheid van laatstgenoemde is gewaarborgd, is er in principe sprake van 'medische verzorging' in de zin van de btw.

#### 4. Btw-problematiek samenwerking gemeenten

**Publicatie: Brief van staatssecretaris van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer, 16 juni 2014, kenmerk DGB/2013/3542 U**

In de brief van 16 juni 2014 doet de staatssecretaris van Financiën verslag van het overleg dat met de VNG heeft plaatsgevonden over de fiscale gevolgen voor samenwerkende gemeenten die gezamenlijk gedecentraliseerde of te decentraliseren taken uitvoeren. De VNG heeft namens de gemeenten aangevoerd dat de decentralisatie van Rijkstaken en de noodzakelijke samenwerking tussen gemeenten op een btw-probleem stuit. Dit probleem bestaat er in dat de uitbesteding van gemeentelijke taken aan een samenwerkingsverband in veel gevallen gepaard gaat met de heffing van btw, terwijl die btw bij de gemeenten niet volledig compensabel of aftrekbaar is.

De staatssecretaris van Financiën erkent dit effect. In zijn brief beschrijft hij zijn visie op de btw-gevolgen van de drie meest voorkomende samenwerkingsvormen, te weten het bestuursmodel, het model van de centrumgemeente en shared service centers. Hij constateert dat in een aantal gevallen de (extra) btw die voortvloeit uit de samenwerking een kostprijsverhogend effect heeft voor de gemeenten. Omdat het in de praktijk zal gaan om een klein gedeelte van die btw (1% tot 10%), is de staatssecretaris van Financiën van mening dat dit geen belemmering betekent voor de samenwerking tussen gemeenten. Hij acht het dan ook niet nodig om tegemoetkomende maatregelen te treffen.

Deze brief geeft een actueel inzicht in de discussie omtrent btw en samenwerkingsverbanden. De staatssecretaris ziet geen ruimte om de huidige btw-vrijstelling voor samenwerkingsverbanden te versoepelen. Wij merken in de praktijk ook dat de belastingdienst de zogeheten koepelvrijstelling,

die juist bedoeld is om btw-belemmeringen bij samenwerking op te heffen, restrictief uitlegt. Desondanks bestaan er vaak goed toepasbare oplossingen voor eventuele btw-knelpunten bij samenwerking.

## 5. Btw en Sportaccommodaties. Te ruime toepassing?

**Uitspraak: Hof van Justitie, 19 december 2013, zaaknr. C-495/12**

In onze vorige nieuwsbrief refereerden wij al even aan het arrest van 19 december 2013 van het Hof van Justitie. In dit arrest oordeelt het Hof van Justitie dat er voor de toepassing van de sportvrijstelling in de Europese Btw-richtlijn geen onderscheid is gemaakt tussen leden en niet-leden. Volgens de Europese btw-richtlijn moeten lidstaten in hun nationale btw-wetgeving een vrijstelling opnemen voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport door niet-winstbeogende instellingen. Nederland heeft deze vrijstelling beperkt tot diensten door sportverenigingen aan hun leden.

De consequentie van dit arrest lijkt te zijn dat de vrijstelling in Nederland te beperkt is toegepast. Onze verwachting is dat Nederland de wet op dit punt zal aanpassen.

Een voor de hand liggende gedachte is dat daarbij wordt teruggekeerd naar de situatie zoals die tot 1 januari 2002 gold. Tot die tijd was de vrijstelling in onze optiek namelijk wél conform de Europese bepaling. De vrijstelling gold toen zowel voor diensten door sportverenigingen aan hun leden als voor niet-winstbeogende instellingen die gelegenheid tot sportbeoefening gaven. Per 1 januari 2002 is de laatstgenoemde vrijstelling vervallen en is het lage btw tarief van toepassing verklaard op 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening'.

Als gevolg van deze laatste wetwijziging

hebben gemeenten en andere (niet-winstbeogende) exploitanten van binnen- en buitensportaccommodaties sinds 2002 op grote schaal gebruik gemaakt van dit gunstige btw-belaste regime. Het arrest van 19 december 2013 brengt hier mogelijk een einde aan, althans waar het gaat om niet-winstbeogende exploitanten van sportaccommodaties. Wij verwachten op Prinsjesdag 2014 meer duidelijkheid over de wijzigingen die de wetgever wenst door te voeren.

## 6. Btw-compensatiefonds en steekproefcontrole

**Uitspraak: Conclusie A-G Van Hilten, 8 mei 2014, zaaknr. 13/00721**

In deze zaak procedeert een gemeente over een aantal correcties op via het btw-compensatiefonds teruggevraagde btw. De correcties zijn via een geldsteekproef tot stand gekomen. Dit houdt in dat de belastingdienst via een willekeurige trekking en controle van een aantal facturen waarop btw is teruggevraagd een uitspraak doet over de juistheid van de totale gecompenseerde btw. De methodiek heeft een betrouwbaarheid van 95%. Eén van de argumenten van de gemeente is dat de belastingdienst de correcties voor het btw-compensatiefonds niet via de geldsteekproefmethode kan bepalen.

De Wet BCF bepaalt namelijk dat terugvordering (of extra uitbetaling) van compensatie plaatsvindt indien blijkt dat tot een hoger (of lager) bedrag bijdrage is verstrekt dan waarop het publiekrechtelijke lichaam recht heeft. De Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad concludeert dat de term 'blijken' in dit verband inhoudt dat de belastingdienst in dit geval het overtuigende bewijs moet leveren dat er te veel btw is gecompenseerd. Hij vraagt zich af of de geldsteekproefmethode, die per definitie een schatting is, voldoende bewijs kan zijn. In deze specifieke situatie meent hij dat de uitkomst van het steekproefonderzoek niet het vereiste bewijs kan leveren, omdat van de elf

door de belastingdienst geconstateerde fouten er na bezwaar en beroep maximaal twee fouten overbleven.

Wij zijn benieuwd wat het oordeel van de Hoge Raad zal zijn op de vraag of een correctie (of suppletie) op het btw-compensatiefonds via een geldsteekproef kan worden onderbouwd. De conclusie van de A-G is daarin (slechts) een onverbindend advies.

## 7. Ontwikkelingen misbruik van recht en btw

**Uitspraak: Hoge Raad, 25 april 2014, zaaknr. 13/00959,**  
**Hoge Raad, 18 april 2014, zaaknr. 12/02210**  
**Rechtbank Noord-Holland 20 mei 2014, nr. AWB-13\_3080**

In eerdere nieuwsbrieven hebben wij aandacht besteed aan enkele belangrijke procedures met betrekking tot het al dan niet vaststellen van misbruik van recht bij fiscale structuren en met name de zogenoemde btw-besparende "scholenmodellen". In een scholenmodel wordt een school gebouwd of verbouwd door de gemeente en vervolgens tegen een veel lagere prijs (op)geleverd aan het schoolbestuur. De gemeente heeft in hoedanigheid van hoofdaannemer recht op de hoge aftrek van btw op de stichtingskosten en hoeft slechts btw te voldoen over de veel lagere koop- of aanneemsom.

In 2012 heeft de Hoge Raad tweemaal geoordeeld dat de handelwijze van gemeenten bij dergelijke scholenmodellen niet altijd in strijd is met doel en strekking van de wet. In beide gevallen was volgens de Hoge Raad geen sprake van misbruik van recht en werd het beoogde btw-voordeel toegekend. Volgens de Hoge Raad is misbruik van recht wel aan de orde in het geval duidelijk is dat de transacties die leiden tot het belastingvoordeel kunstmatig van aard zijn, zoals in de zaak Gemeente Middelharnis (HR 30 maart 2012,

09/03079), waarbij een 'sale-and-lease back' constructie werd toegepast.

In onze eerdere nieuwsbrieven hebben wij ook aandacht besteed aan het feit dat uit de rechtspraak die naderhand is verschenen nog steeds niet duidelijk is op te maken wanneer sprake is van misbruik van recht. Daarbij is onder meer ingegaan op de zaak van de gemeente Aalten (Gerechtshof Arnhem, 15 januari 2013, nrs. 11/00301 en 11/00302), waarbij zowel sprake was van verbouw als van nieuwbouw. Ten aanzien van de verbouw werd door het Gerechtshof verwezen naar de zaak gemeente Ermelo van de Hoge Raad en was er geen sprake van misbruik van recht. Ten aanzien van de nieuwbouw was er naar de opvatting van het Hof echter wél sprake van misbruik van recht.

De Hoge Raad heeft nu aangegeven dat de uitspraak van het Gerechtshof moet worden vernietigd en dat er ook bij de nieuwbouw geen sprake is van misbruik van recht. Volgens de Hoge Raad geeft *"de Wvo respectievelijk de Wpo een belanghebbende de mogelijkheid de eigendom van een nieuwbouwschool over te dragen aan het bevoegd gezag. Een dergelijke overdracht vormt geen misbruik van recht, ook niet als de overdrachtprijs lager is dan de kostprijs van de nieuwbouwschool en ook niet als de school niet is overgedragen aan het bevoegd gezag, maar aan een aan de onderwijsinstelling gelieerde stichting."* Het gebruikmaken van een stichting is dus in deze situatie derhalve geen reden om misbruik van recht te constateren.

De Hoge Raad maakte enkele weken daarvoor ook korte metten met een uitspraak van Hof Den Haag in een zaak van de gemeente Hardinxveld-Giessendam, waarin het Hof had geoordeeld dat de overdracht van het betreffende schoolgebouw door de gemeente geen economische activiteit vormde waardoor het btw-voordeel niet werd toegekend. De Hoge Raad oordeelde dat de gemeente het gebouw in de hoedanigheid van btw-ondernemer had overgedragen. Het btw-voordeel als gevolg van

de lage koopsom vloeide vervolgens uit de wet voort.

Een andere situatie waarin vaker ter discussie wordt gesteld of sprake is van misbruik van recht betreft de oprichting en gebruikmaking van stichtingen door sportverenigingen om de aftrek van btw op investeringskosten te realiseren. In de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland was sprake van een situatie waarin de rechtbank weinig moeite had om tot de conclusie te komen dat sprake was van een kunstmatig 'opzetje'. Het betrof een tennisvereniging die een stichting had opgericht enkel met het doel om de btw op de kosten van haar voorgenomen renovatiewerkzaamheden in aftrek te brengen en dit ook vermeldde in haar clubblad. Uit de verdere feiten en omstandigheden kon de rechtbank niet anders dan afleiden dat de stichting niet of nauwelijks reële betekenis was toe te kennen. Zo hielden de leden inspraak in beslissingen van de stichting over het grote onderhoud of het verhuren van de banen aan derden en kon de tennisvereniging de rechtbank geen duidelijkheid verschaffen over de financiële verhoudingen tussen de tennisvereniging en de stichting, terwijl daarin bepaalde inconsistenties waren geconstateerd. De rechtbank concludeerde dat er sprake was van misbruik van recht.

## 8. Nieuws vpb-plicht overheidsbedrijven

De invoering van de vennootschapsbelastingplicht voor 'commerciële' activiteiten van onder andere gemeenten nadert met rasse schreden. Per 1 januari 2016 wordt deze belastingplicht ingevoerd. Onder commerciële activiteiten worden in dit verband de activiteiten verstaan die zowel door de gemeente als door private partijen (kunnen) worden verricht; het hoeft niet zo te zijn dat de gemeente met die activiteit -zoals de exploitatie van een zwembad- het realiseren van winst nastreeft. Het concept wetsvoorstel is op 14 april jl. bekend gemaakt. Via internetconsultatie zijn er veel reacties gegeven op het wetsvoorstel. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven

dat het de bedoeling is om met Prinsjesdag een aangepast wetsvoorstel aan te bieden aan de Tweede Kamer.

Op basis van het huidige wetsvoorstel hebben wij een stroomschema opgesteld voor overheden. Dit stroomschema is verspreid onder onze cliënten en is een handig hulpmiddel om te bepalen of een activiteit tot belastingplicht zal gaan leiden. Indien u geen e-mail heeft ontvangen maar wel belangstelling hebt voor een dergelijk stroomschema verzoeken wij u vriendelijk een bericht te sturen naar [info@caraad.com](mailto:info@caraad.com).

## 9. Wijzigingen Werkkostenregeling 2015

Recent is bekend gemaakt dat de werkkostenregeling per 1 januari 2015 op belangrijke punten wordt gewijzigd. Daarnaast is bekend gemaakt dat de invoering niet nogmaals uitgesteld wordt. De verplichte toepassing van de werkkostenregeling per 1 januari 2015 staat daarmee vast.

In dit artikel geven wij een beknopt overzicht van de voorgenomen wijzigingen. Belangrijk om op te merken is dat het enkel nog een vooraankondiging op hoofdlijnen betreft. De voorgestelde wijzigingen zullen nader worden uitgewerkt in wetsvoorstellen die met Prinsjesdag gepubliceerd zullen worden. Deze wetsvoorstellen zullen pas wet worden nadat deze zijn goedgekeurd door de Tweede en Eerste Kamer.

Doel van de voorgestelde wijzigingen is het vereenvoudigen van de werkkostenregeling. In dat kader wordt voorgesteld:

- Een beperkte introductie van het noodzakelijkheids criterium;
- Een jaarlijkse afrekensystematiek;
- Een concernregeling;
- Een vrijstelling voor branche-eigen producten;
- Het wegnemen van onderscheid tussen vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen;

- Een verlaging van de vrije ruimte van 1,5% naar 1,2%;
- Het berekenen van de gemiddelde BTW-druk over verschillende voorzieningen uit de vrije ruimte.

De voorgestelde wijzigingen zijn nader toegelicht

in een brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer. Belangrijk om op te merken is dat de voorgestelde wijzigingen (vooralsnog) in werking zullen treden per 1 januari 2015. Dat kan betekenen dat het voordelig kan zijn om bepaalde vergoedingen dan wel verstrekkingen uit te stellen tot 2015.



# COLOFON

---

Deze nieuwsbrief is een uitgave van:



Caraad Belastingadviseurs B.V.  
Postbus 11008  
9700 CA GRONINGEN  
050 2103640  
[www.caraad.com](http://www.caraad.com)

Redactie

mr. M. Thalen  
mr. T. Rothengatter  
drs. V. B. Holtrop  
mr. B.J. Mulder  
J. Egberink

De inhoud van deze nieuwsbrief is tot stand gekomen  
in samenwerking met DHK Tax & Legal, Rotterdam.

## Abonnementen

Een gratis abonnement verkrijgt u na aanmelding. Aanmelden kan door u in te schrijven via onze website [www.caraad.com](http://www.caraad.com) of door een e-mail te sturen met vermelding van uw naam en adresgegevens van uw organisatie naar [info@caraad.com](mailto:info@caraad.com).

## Disclaimer

Ondanks alle zorg die aan deze uitgave is besteed, blijven vergissingen mogelijk. Caraad Belastingadviseurs aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid voor onvolledigheden en/of onjuistheden, noch voor de gevolgen van activiteiten die worden ondernomen op basis van deze uitgave. Niets uit deze uitgave mag zonder voorafgaande toestemming van Caraad Belastingadviseurs worden vermenigvuldigd.