

**ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM**

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

## **De overgang van algemeenheid van goederen**

Wat is de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968 en in hoeverre is de regeling in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel?

Naam: **Özgür Sahin**

Studentnummer: 343027

Scriptiebegeleider: M.D.C. Gomes Vale Viga MSc

Tweede beoordelaar: prof. dr. P. Kavelaars

Rotterdam, 10 december 2019

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Inhoud

Hoofdstuk 1 Inleiding .....	5
1.1 Aanleiding .....	5
1.2 Probleemstelling .....	8
1.3 Opzet .....	8
1.4 Afbakening.....	9
Hoofdstuk 2 Wet op de Omzetbelasting 1968 .....	10
2.1 Geschiedenis.....	10
2.1.1 Het ontstaan van de omzetbelasting .....	10
2.1.2 Cascadestelsel .....	11
2.1.3 De harmonisatie van de omzetbelasting : de Eerste en Tweede richtlijn.....	12
2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting .....	14
2.2.1 Wat is het rechtskarakter? .....	14
2.2.2 Wat beoogt de omzetbelasting te belasten? .....	14
2.2.2.1 “Verbruiksbelasting” .....	15
2.2.2.2 “Algemene belasting” .....	16
2.2.3 Wie beoogt de omzetbelasting te belasten?.....	18
2.3 Pro rata-regeling.....	19
2.4 Belang van de omzetbelasting voor de schatkist .....	21
2.5 Conclusie .....	21
Hoofdstuk 3 Het neutraliteitsbeginsel .....	22
3.1 De rol van het rechtskarakter in het neutraliteitsbeginsel .....	22
3.2 Verschillende vormen van het neutraliteitsbeginsel.....	23
3.2.1 Uitwendige neutraliteit .....	24
3.2.1.1 Juridische neutraliteit .....	24
3.2.1.2 Economische neutraliteit .....	27
3.2.1.3 Externe neutraliteit.....	30

3.2.2 Inwendige neutraliteit .....	30
3.3 Conclusie .....	32
Hoofdstuk 4 De regeling betreffende overgang van algemeenheid van goederen en doel en ratio van de regeling.....	33
4.1 De regeling.....	33
4.1.1 Artikel 19 en 29 van de Btw-richtlijn .....	33
4.1.2 Artikel 37d Wet OB 1968.....	35
4.2 Doel & Ratio.....	36
4.2.1 Financiering .....	36
4.2.2 Eenvoud.....	38
4.2.3 Ratio van de regeling volgens de literatuur .....	40
4.3 Conclusie .....	43
Hoofdstuk 5 De reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen .....	44
5.1 Van voortzettingsvereiste naar exploitatievereiste .....	45
5.1.1 “Oude” voortzettingsvereiste.....	45
5.1.2 Afschaffing van het voortzettingsvereiste.....	46
5.1.3 Exploitatievereiste .....	46
5.1.3.1 <i>Exploitatiebedoelingen</i> .....	48
5.1.3.2 <i>Bewijslast</i> .....	49
5.1.3.3 <i>Alternatieve oplossingen met betrekking tot bewijslast</i> .....	50
5.2 Indeplaatstreding .....	53
5.2.1 Vermogensetikettering.....	54
5.2.2 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.....	54
5.2.3 Oninbare vorderingen .....	55
5.2.4 Omzetbelastingschulden .....	55
5.2.5 Herziening.....	55
5.2.5.1 <i>Herziening in het jaar van de overdracht</i> .....	56

5.2.6 Optie voor belaste verhuur .....	59
5.2.7 Afspraken met de Belastingdienst.....	60
5.3 Algemeenheid van goederen .....	62
5.3.1 Samenhang .....	62
5.3.2 “Een gedeelte” .....	64
5.3.3 Door één ondernemer aan één ondernemer.....	65
5.3.4 Quasi-ondernemer .....	66
5.3.5 Lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken .....	68
5.3.6 Overdracht van louter onlichamelijke zaken.....	70
5.3.7 Aandelenoverdracht.....	71
5.3.7.1 Aandelenoverdracht door een fiscale eenheid .....	72
5.3.7.2 Overdracht van een 100% aandelenbelang.....	72
5.3.7.3 Overdracht van meerderheids- en minderheidsdeelnemingen .....	73
5.4 Conclusie .....	75
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	76
Literatuurlijst .....	81
Boeken en tijdschriftartikelen .....	81
Jurisprudentie.....	82
Overig .....	83
Bijlagen .....	84

# Hoofdstuk 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

De overname van een onderneming komt veelvuldig voor. Zo hebben volgens de gegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (hierna: het CBS) in 2018 in totaal 5.320 bedrijfsovernames plaatsgevonden.<sup>1</sup> Het aantal totale bedrijfsovernames over 2018 werd al na de eerste twee kwartalen van 2019 benaderd. Het is te verwachten dat het aantal bedrijfsovernames in de toekomst verder zal toenemen. Uit het CBS rapport<sup>2</sup> over de dynamiek op de Nederlandse arbeidsmarkt blijkt bijvoorbeeld dat nieuwe generaties steeds sneller bereid zijn om van een werkgever of van een beroep te wisselen. De jongeren zijn dus relatief minder gehecht aan een bedrijf. Dit brengt met zich mee dat jonge ondernemers ook sneller bereid kunnen zijn om hun eigen onderneming over te dragen. Naast de gewijzigde voorkeuren van de jonge generatie ondernemers kan de vergrijzing ook een bijdrage leveren aan de toename van het aantal bedrijfsoverdrachten. Relatief oude ondernemers dienen vanwege hun leeftijd op een bepaald moment te stoppen met ondernemen. Vervolgens moet de onderneming aan de opvolgers binnen de familie worden overgedragen dan wel worden verkocht aan een derde. Bovendien wordt als gevolg van de technologische ontwikkelingen de levenscyclus van producten steeds korter. Ook dit zal resulteren in de toename van het aantal bedrijfsovernames.

Verder is het met de huidige stand van de technologie gemakkelijker om ondernemingen over te dragen. Ook moeten ondernemingen door globalisering steeds vaker hun structuur aanpassen. De aanpassing van de structuur gaat veelal gepaard met de bedrijfsovernames. Er zijn ook situaties waarin de bedrijfsovernames voor een groep ondernemingen een verplichting is om financieel gezond te kunnen blijven. Zo denkt het CBS dat in slechte economische tijden bedrijven sneller worden overgedragen, omdat bepaalde ondernemingen hiermee een faillissement willen afwenden.<sup>3</sup> Het belang van bedrijfsovernames neemt dus steeds toe. Hierdoor dient de Nederlandse overheid ook steeds meer aandacht te besteden aan dit onderwerp. De internationale concurrentiepositie van de Nederlandse bedrijven moet niet verslechteren door het ondervinden van (fiscale) moeilijkheden bij het overdragen van een onderneming.

Het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdrachten is ook op Europees niveau van essentieel belang. Dit zal bijvoorbeeld bijdragen aan de vorming van een “echte” gemeenschappelijke Europese markt. Dat is mijns inziens ook één van de redenen waarom de Europese Unie bedrijfsovernames wil vergemakkelijken. Een voorbeeld waaruit blijkt dat de Europese Unie bedrijfsovernames wil vergemakkelijken, is artikel 19 van de Btw-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (hierna: de Btw-richtlijn). Artikel 19 van de Btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om zich op het standpunt te stellen dat bij de overdracht van een algemeenheid van goederen, voor de heffing van de btw geen levering van goederen

---

<sup>1</sup> Zie Bijlage 1.

<sup>2</sup> K. Chkalova, J. van Genabeek, J. Sanders, W. Smits, R. van der Bie, Dynamiek op de Nederlandse arbeidsmarkt; De focus op ongelijkheid, CBS-TNO, 2017.

<sup>3</sup> <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2013/39/aantal-bedrijfsovernames-in-3-jaar-bijna-verdubbeld>.

en diensten plaatsvindt. Het is dus een “kan-bepaling”. Hoewel het voor de lidstaten mogelijk is om van deze kan-bepaling gebruik te maken, zijn zij niet verplicht om deze regeling in hun nationale wetgeving te implementeren.

De Nederlandse wetgever heeft van deze geboden mogelijkheid gebruik gemaakt door deze richtlijnbevestiging op te nemen in artikel 37d van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB 1968). Artikel 37d van de Wet OB 1968 vormt een uitzondering op de hoofdregel. Op grond van artikel 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 wordt namelijk over alle leveringen van goederen en diensten omzetbelasting geheven. Echter, op grond van artikel 37d Wet OB 1968 wordt een inbreuk gemaakt op deze hoofdregel en wordt geacht dat bij een overdracht van algemeenheid van goederen en diensten geen levering plaatsvindt voor de btw. Deze inbreuk op het leveringsbeginsel kan worden gerechtvaardigd om een aantal redenen. Ten eerste speelt het neutraliteitsbeginsel daarbij een belangrijke rol. Omdat de toepassing van artikel 37d Wet OB 1968 niet afhangt van het soort activiteiten die een ondernemer verricht, werkt deze bepaling neutraal voor zowel de vrijgesteld als belast presterende ondernemers. Ten tweede zorgt de regeling ervoor dat bij een bedrijfseconomisch gemotiveerde overdracht geen fiscale belemmeringen ontstaan die de overdracht bemoeilijken.

Hoewel zelfs in de Tweede richtlijn bepalingen zijn opgenomen over de overgang van algemeenheid van goederen, heeft het Hof van Justitie EU (hierna: het HvJ EU) pas in het arrest *Zita Modes*<sup>4</sup> voor het eerst aangegeven onder welke voorwaarden sprake kan zijn van de overdracht van algemeenheid van goederen.<sup>5</sup> Volgens het HvJ EU dient onder “de overgang van algemeenheid van goederen” het volgende te worden verstaan: “een overdracht van een handelsonderneming of een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken welke tezamen een onderneming of een gedeelte daarvan vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend”.<sup>6</sup> Tevens moet de verkrijger de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren en niet om de betrokken activiteit zonder meer te vereffenen.<sup>7</sup>

Het HvJ EU heeft dus in het arrest *Zita Modes*<sup>8</sup> nadere invulling gegeven aan de vraag wanneer sprake kan zijn van de overgang van algemeenheid van goederen. Echter komt de vraag of en in welke gevallen deze regeling van toepassing is nog steeds vaak voor.<sup>9</sup> Ook na het arrest *Zita Modes* heerst nog veel onduidelijkheid over toepasbaarheid van de regeling in verschillende situaties. Het gaat veelal over de vraag of hetgeen wat wordt overgedragen in de onderhavige situatie een overgang van de algemeenheid van goederen vormt. Zo vraagt *Zadelhoff*<sup>10</sup> zich af of bij een overdracht van één goed zoals één verhuurde onroerende zaak

---

<sup>4</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), V-N 2003/61.18, r.o. 40 t/m r.o. 46.

<sup>5</sup> M.M.W.D. Merckx, *Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, de reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes*, MBB 2005/02.

<sup>6</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), V-N 2003/61.18, r.o. 40.

<sup>7</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), V-N 2003/61.18, r.o. 44.

<sup>8</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), V-N 2003/61.18.

<sup>9</sup> Zie bijvoorbeeld; B.G. van Zadelhoff, *Overdrachten zonder btw*, WFR 2009/45 en G.J. van Norden, *Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer*, WFR 2010/684.

<sup>10</sup> B.G. van Zadelhoff, *Overdrachten zonder btw*, WFR 2009/45.

de toepassing van de bepaling achterwege kan blijven. Een andere auteur, Van Norden,<sup>11</sup> onderzoekt in zijn artikel of een overdracht van een aandelenportefeuille onder artikel 37d van de Wet OB 1968 kan vallen. De aandelenportefeuilles nemen een belangrijke plaats in als het gaat om de overdracht van onlichamelijke zaken. De toepassing van artikel 37d Wet OB 1968 voor een aandelenportefeuille is onder andere afhankelijk van de vraag of een aandelenportefeuille als een onderneming kan worden gezien. Daarnaast is het niet altijd duidelijk of meerdere overdragers/overnemers van de regeling gebruik kan maken. Bovendien is de vraag of in alle situaties toepassing van de regeling geoorloofd of wenselijk is, indien de overdrager of de verkrijger op grond van artikel 7, lid 2, onderdeel b Wet OB 1968 als ondernemer wordt aangemerkt. Op grond van dit artikel kan men als ondernemer worden aangemerkt indien hij een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.<sup>12</sup>

Verder maakt de door het HvJ EU gehanteerde terminologie in het arrest Zita Modes het niet bepaald gemakkelijker om te begrijpen in welke gevallen de regeling kan worden toegepast en in welke gevallen niet. Het beoordelen wanneer “een autonome economische activiteit” wordt uitgeoefend is niet in alle gevallen even makkelijk.<sup>13</sup> Dat geldt ook voor het begrip “exploiteren”.<sup>14</sup> In bepaalde gevallen is het zelfs niet eenvoudig om te beoordelen of inderdaad iets wordt overgedragen.<sup>15</sup> Daarnaast is nog de vraag of de faciliteit ook op alle gronden in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. In deze scriptie wil ik dit soort vraagstukken beantwoorden.

Zo mag mijns inziens, op grond van het neutraliteitsbeginsel, voor de toepassing van de faciliteit niet uitmaken hoe lang het productieproces is, of de overdracht door meerdere ondernemers wordt verricht en wat voor (of hoeveel) zaken worden overgedragen. Met het laatste wordt bedoeld dat de toepassing van de faciliteit mogelijk moet zijn zolang hetgeen wordt overgedragen een algemeenheid van goederen vormt. Het zal bijvoorbeeld naar mijn mening in strijd met het neutraliteitsbeginsel zijn, indien een ondernemer die meerdere zaken overdraagt de faciliteit wel kan toepassen, terwijl een ondernemer die slechts één zaak overdraagt de faciliteit niet kan toepassen. Conform het neutraliteitsbeginsel moet ook de laatstgenoemde ondernemer de faciliteit kunnen toepassen, indien de overgedragen zaak afzonderlijk een algemeenheid van goederen kan vormen. Verder is mijns inziens, op grond van het neutraliteitsbeginsel wenselijk dat de ondernemers zelf kunnen kiezen hoe zij invulling geven aan de overdracht van hun onderneming. Het kan bijvoorbeeld gewenst zijn om een onderneming door middel van aandelenverkoop te overdragen in plaats van een goederenverkoop, zonder dat dit tot een verschil in de heffing leidt. Hierboven is al de vraag

---

<sup>11</sup> G.J. van Norden, Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer, WFR 2010/684.

<sup>12</sup> Zie bijvoorbeeld: G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

<sup>13</sup> In HR 11 april 2004, nr. 12/01836, FED 2014/91 stond bijvoorbeeld ter discussie of met de overgedragen zaken een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend.

<sup>14</sup> In HR 23 augustus 1996, nr. 31280, BNB 1997/171 stond bijvoorbeeld ter discussie of de overgedragen onderneming is voortgezet.

<sup>15</sup> Hierbij valt te denken aan bijvoorbeeld verhuur van een onderneming.

gesteld of een aandelenoverdracht onder de reikwijdte van de regeling kan vallen. Bij het beantwoorden van deze vraag kan het neutraliteitsbeginsel een rol spelen.

Of mijn bovenstaande oordelen in overeenstemming zijn met het neutraliteitsbeginsel en de reikwijdte van de faciliteit zal blijken na een grondig onderzoek naar het neutraliteitsbeginsel en de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen.

## 1.2 Probleemstelling

Ook na het Zita Modes arrest bestaan veel onduidelijkheden over de reikwijdte van de regeling. Bovendien is nog de vraag of de regeling op alle gronden in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. Om zowel de onduidelijkheden weg te nemen als om een onderzoek te kunnen doen of de regeling in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel, ben ik tot de volgende probleemstelling gekomen:

*Wat is de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968 en in hoeverre is de regeling in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel?*

## 1.3 Opzet

Mijn onderzoek gaat over de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968. Aangezien dit een btw-onderwerp is behandel ik in hoofdstuk twee kort de Wet op de Omzetbelasting 1968.

In het derde hoofdstuk beschrijf ik wat onder het neutraliteitsbeginsel moet worden verstaan en wanneer sprake is van een neutrale heffing. Het neutraliteitsbeginsel moet eerst goed worden uitgelegd om te kunnen onderzoeken wat de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen is en of deze regeling in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel.

In het vierde hoofdstuk beschrijf ik kort wat de regeling inhoudt. Daarbij komt aan de orde hoe de regeling nationaal en Europees is vormgegeven. In dit hoofdstuk zal ik ook dieper ingaan op het doel en de ratio van deze regeling.

In het vijfde hoofdstuk behandel ik in het bijzonder de reikwijdte van de regeling. Er zal worden onderzocht in hoeverre in bepaalde specifieke situaties sprake is van een voor de regeling kwalificerende “overgang van algemeenheid van goederen”. Te denken valt bijvoorbeeld aan een situatie waarin enkel onlichamelijke zaken worden overgedragen. Als laatste bespreek ik in hoeverre een aandelenverkoop voor de toepassing van de faciliteit als algemeenheid van goederen kwalificeert.

Tot slot volgt in hoofdstuk 6 de conclusie met het antwoord op de probleemstelling.



## 1.4 Afbakening

De regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen was tot 1 januari 2010 opgenomen in artikel 31 van de Wet OB 1968. Per die datum is artikel 31 vervangen door artikel 37d van de Wet OB 1968. Tenzij anders uitdrukkelijk vermeld, ga ik in deze scriptie verwijzen naar artikel 37d van de Wet OB 1968, ook al heeft de jurisprudentie betrekking op de periode voor 1 januari 2010. Dat geldt ook voor het verwijzen naar de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn is op 1 januari 2007 in werking getreden. De meeste jurisprudentie is echter geweest onder de Zesde richtlijn. Tenzij anders vermeld, wordt verwezen naar de Btw-richtlijn. Dat wordt gedaan omdat met de wetwijziging en de wijziging van de richtlijn geen inhoudelijke wijzigingen zijn beoogd.

Tenzij anders is vermeld, wordt met “de bepaling” of “de faciliteit” de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen bedoeld.

## Hoofdstuk 2 Wet op de Omzetbelasting 1968

In deze scriptie wordt een onderzoek gedaan naar de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968. Voor het verrichten van een onderzoek naar de reikwijdte van een regeling, moet eerst de geschiedenis en het rechtskarakter van de desbetreffende wet worden bestudeerd. Daarom schrijf ik in dit hoofdstuk over het rechtskarakter en het ontstaan van de Wet OB 1968.

### 2.1 Geschiedenis

#### 2.1.1 Het ontstaan van de omzetbelasting

De omzetbelasting kent een lange geschiedenis. Zo werd bijvoorbeeld door de Romeinen belasting geheven over de goederenhandel via veilingen. Hierdoor werd bijvoorbeeld onder andere belasting geheven over de aankoop van de slaven.<sup>16</sup> Omdat de belasting die door de Romeinen werd geheven alleen betrekking had op de handel via veilingen, is moeilijk te zeggen of dit een voorbeeld is van een belasting op de omzet. Dit idee van de Romeinen heeft echter in de Middeleeuwen de andere landen geïnspireerd om een vorm van omzetbelasting in te voeren. Een voorbeeld hiervan is de Alcabala belasting die Spanje in de viertiende eeuw begon te heffen.<sup>17</sup> Alcabala was een vorm van verkoopbelasting. De vrijstellingen en de tarieven van Alcabala varieerden door de jaren heen. Het laagst gehanteerde tarief was 2 procent en het hoogste tarief was 12 procent. In de latere jaren heeft Alva - de landvoogd over de Nederlanden - in opdracht van de koning Flips II van Spanje ook in Nederland een vergelijkbare belasting als Alcabala ingevoerd. Omdat deze belasting een tarief van 10 procent op de verkoop van roerende goederen kende, is deze belasting ook bekend als “de tiende penning van Alva”. Hoewel Alva naast de tiende penning ook een twintigste penning<sup>18</sup> en een honderdste penning<sup>19</sup> wilde invoeren, kreeg vooral de tiende penning veel kritiek.<sup>20</sup> De tiende penning heeft een grote rol gespeeld bij het uitbreken van de Nederlandse Opstand tegen de koning Flips II. De tiende penning is dan ook nooit ingevoerd en geheven.

Tot het begin van de twintigste eeuw kenden de meeste landen geen omzetbelasting. Tot die tijd bestonden de staatsinkomsten voornamelijk uit de belastingen op inkomen en vermogen. Later, in de tijden van oorlog en crisis ontstond in veel landen een grote behoefte aan een aanvullende belasting. Duitsland,<sup>21</sup> Frankrijk<sup>22</sup> en België<sup>23</sup> hebben tijdens de Eerste Wereldoorlog omzetbelasting ingevoerd om de kosten van de oorlog te kunnen financieren.<sup>24</sup>

In vergelijking met deze landen heeft Nederland de omzetbelasting iets later, in 1934, ingevoerd. Dit komt doordat Nederland de omzetbelasting niet vanwege een oorlog maar door

---

<sup>16</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz.4.

<sup>17</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 4.

<sup>18</sup> Overdrachtsbelasting van 5 procent.

<sup>19</sup> Vermogensbelasting van 1 procent.

<sup>20</sup> C. Deckz en S. Ruyschaert, *Van tiende penning tot btw*, Maklu Uitgevers, Apeldoorn, 2009, blz. 9.

<sup>21</sup> In 1916.

<sup>22</sup> In 1920.

<sup>23</sup> In 1921.

<sup>24</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 5.

een crisis heeft ingevoerd. In eerste instantie was de regeling tijdelijk ingevoerd met de bedoeling om deze na de crisis weer op te heffen. Vervolgens bleek, eerst door het uitbreken van de Tweede Wereldoorlog en daarna door de overschakeling van de nachtwakersstaat naar de verzorgingsstaat, dat de omzetbelasting hard nodig was om de overheidsuitgaven te kunnen dekken.<sup>25</sup>

### 2.1.2 Cascadestelsel

Toen de omzetbelasting voor het eerst werd ingevoerd in 1934, was de oorspronkelijke bedoeling van de regering om een cumulatieve belasting van 1% op alle leveringen van roerende goederen in te voeren.<sup>26</sup> De Tweede Kamer was sterk tegen de invoering van een cumulatieve belasting, omdat de invoering daarvan te hoge lasten met zich mee zou brengen voor de bedrijven. Als gevolg van dit bezwaar van de Tweede Kamer kende de Omzetbelasting 1933 een eenmalige heffing bij de fabrikant. Het tarief was 4%. De levering van hulp- en grondstoffen, eerste levensbehoeften en de leveringen tussen de fabrikanten waren vrijgesteld of werden buiten de heffing gelaten. Bijzonder hierbij was de betaalwijze van de omzetbelasting. De ondernemers moesten belastingzegels kopen en deze zegels vervolgens op de facturen plakken.

Tijdens de Tweede Wereldoorlog werd Nederland bezet door Duitsland. Duitsland hief in die jaren omzetbelasting op basis van een cumulatief cascadestelsel. Dit stelsel werd ook in Nederland ingevoerd. Cascadestelsel houdt in dat bij elke overgang van goederen en diensten omzetbelasting wordt geheven. “Cascade” betekent in dit verband de “overgang”. Het is een cumulatief stelsel aangezien bij iedere overgang van goederen en diensten belasting wordt geheven, terwijl geen enkele mogelijkheid wordt aangeboden om de betaalde belasting terug te vragen. Hierdoor maakt het niet uit aan wie de levering plaatsvindt. Zowel de levering van een ondernemer aan een ondernemer als de levering van een ondernemer aan een consument wordt belast. Wel werden door Nederland afwijkende tarieven gehanteerd voor de verschillende ondernemers. Voor de groothandelaren gold een tarief van 0,5%, terwijl voor de andere ondernemers en consumenten een tarief gold van 2,5%.

Na de bevrijding van de Duitse bezetting bleef Nederland nog een aantal jaren het cumulatieve cascadestelsel toepassen. Wel heeft in de wetgeving een aantal aanpassingen plaatsgevonden. Zo werden de tarieven in de loop van de jaren steeds verhoogd. Voor een aantal goederen is een vrijstelling ingevoerd, bijvoorbeeld voor schoenen. De belasting werd afgedragen door het indienen en betalen van aangiften en niet meer door het kopen van de belastingzegels.

---

<sup>25</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017, blz. 11-12.

<sup>26</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017, blz. 12.

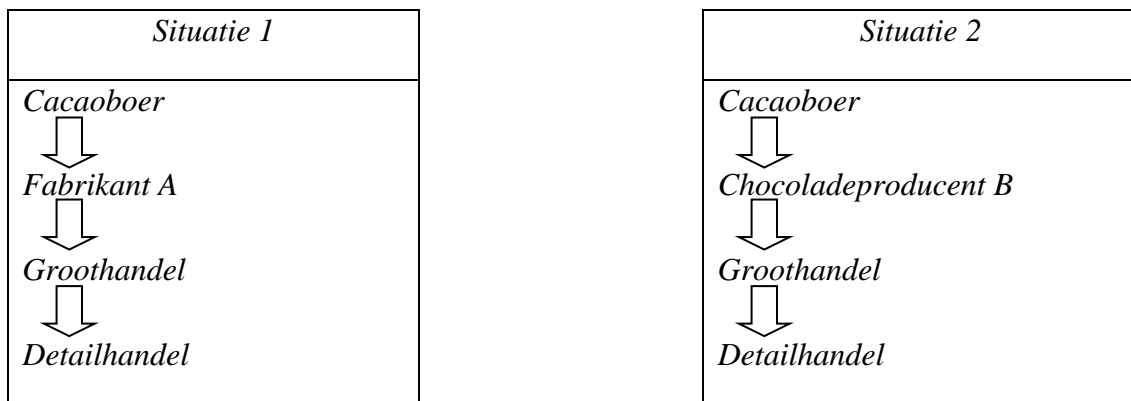
### 2.1.3 De harmonisatie van de omzetbelasting : de Eerste en Tweede richtlijn

In 1957 werd door zes landen de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG) opgericht. Het hoofddoel van deze gemeenschap was het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt met een vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.<sup>27</sup> Binnen de EEG werd door vijf van de zes lidstaten<sup>28</sup> het hierboven beschreven cumulatief cascadestelsel gebruikt. Dit stelsel vormde een belemmering bij het realiseren van de doelstelling van de gemeenschap.<sup>29</sup>

Bij een cascadestelsel wordt belasting over belasting geheven. Hoe langer de distributieketen van een product, hoe meer belasting over het uiteindelijke product wordt geheven.<sup>30</sup> Het cascadestelsel kan bedrijven aanmoedigen om zo min mogelijk schakels te gebruiken voor de productie van het eindproduct. Het overnemen van meerdere schakels in de bedrijfskolom wordt ook wel de verticale integratie genoemd. De verticale integratie zal vooral niet ten goede komen voor de concurrentiepositie van het midden- en kleinbedrijf. Voor een kleinbedrijf is uiteindelijk niet eenvoudig om meerdere schakels in de bedrijfskolom over te nemen. Dit licht ik toe aan de hand van een voorbeeld.

*Voorbeeld 1:*

*De bedrijfskolom van de chocolademarkt kan uit de volgende partijen bestaan:*



*Meer schakels in de bedrijfskolom betekent bij een cascadestelsel meer belastingheffing. In dit voorbeeld wordt van cacaoboer tot de consument vier keer belasting geheven, zonder enige teruggaaf van de voorbelasting. De partijen zullen op zoek gaan naar een oplossing om een deel van deze belastingheffing te kunnen vermijden. Een oplossing hiervoor is het elimineren van aantal schakels in de bedrijfskolom.*

*De bedrijfskolom in situatie 1 van dit voorbeeld is identiek aan de bedrijfskolom in situatie 2, behalve de tweede schakels. Fabrikant A in de tweede schakel van situatie 1 is een grote*

<sup>27</sup> Zie hierbij artikel 45 t/m 65 van Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie voor de rechten en plichten van de lidstaten.

<sup>28</sup> Nederland, België, Duitsland, Italië, Luxemburg hadden een cumulatief cascadestelsel. Frankrijk had een btw-stelsel.

<sup>29</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer 2009, blz. 23.

<sup>30</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer, Deventer 2009, blz. 24.

*multinationale onderneming, terwijl Chocoladeproducent B in tweede schakel van situatie 2 een klein familiebedrijf is. Om het aantal keren dat belasting wordt geheven te verminderen kan Fabrikant A beslissen om de activiteiten van de groothandel over te nemen en zelf per direct aan de detailhandel te leveren. Dit zal transport- en opslagkosten met zich meebrengen. Fabrikant A kan deze kosten dankzij zijn grote omvang financieren.*

*Als alternatief kan Fabrikant A ook kiezen om een plantage te kopen en activiteiten van de cocoa-boer te overnemen. Chocoladeproducent B kan geen gebruik maken van deze mogelijkheden, omdat hij bijvoorbeeld niet over voldoende financiële middelen beschikt. Dit heeft tot gevolg dat Fabrikant A hetzelfde product – door de verschillen in de uiteindelijke belastingdruk - goedkoper kan leveren aan de consument. Het cumulatief cascadestelsel zorgt in dit geval dat kleinere Chocoladeproducent B wordt benadeeld in zijn concurrentiepositie.*

Verder is het bij een cumulatief cascadestelsel zeer moeilijk om te achterhalen hoeveel belasting in totaal over een bepaald product is betaald. Voor een correcte berekening moet helemaal teruggerekend worden naar de eerste stap van het product in de bedrijfskolom. Het is vrijwel onmogelijk om deze berekening te maken wanneer bijvoorbeeld tientallen grondstoffen in een product zijn gebruikt. Dit leverde problemen op bij het berekenen van de teruggaaf bij de uitvoer van de goederen.<sup>31</sup>

Om het probleem van verticale integratie en de ingewikkelde berekening voor de teruggave te verhelpen en omdat de omzetbelastingstelsels in de lidstaten nogal van elkaar verschilden, was een harmonisatie van de omzetbelasting noodzakelijk voor het bereiken van de doelstelling van de gemeenschap. Daardoor kreeg de Europese Commissie op grond van artikel 99 van het EEG-Verdrag de taak om een onderzoek te doen naar de verschillende omzetbelastingstelsels binnen de EEG. De ervaring die Frankrijk had opgedaan met hun btw-systeem werd opgenomen in het onderzoek. Als gevolg van dit onderzoek heeft de Europese Commissie aan de lidstaten een btw-stelsel met aftrek van voorbelasting voorgeschreven.<sup>32</sup> De EEG verplichtte - op grond van de Eerste<sup>33</sup> en Tweede richtlijn<sup>34</sup> - de lidstaten om hieraan te voldoen. Dit betekent dat de lidstaten de bepalingen uit de richtlijnen, in hun nationale wetgevingen moeten implementeren, tenzij het om een kan-bepaling gaat.<sup>35</sup> Naar aanleiding hiervan is in Nederland de Wet OB 1968 ingevoerd. Hierdoor kan worden gezegd dat de Eerste en Tweede richtlijn – de voorgangers van de Btw-richtlijn – de basis vormen voor de Wet OB 1968. De Btw-richtlijn vormt niet alleen basis voor de Wet OB 1968, maar deze heeft ook een rechtstreekse werking. Dit betekent dat de belastingplichtigen een beroep

---

<sup>31</sup> De teruggaaf werd meestal berekend door het gemiddelde tarief in de desbetreffende sector als uitgangspunt te nemen.

<sup>32</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017, blz. 13-14.

<sup>33</sup> Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting.

<sup>34</sup> Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting.

<sup>35</sup> Lees meer hierover in het hoofdstuk 4.

kunnen doen op de Btw-richtlijn indien de nationale regeling niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.<sup>36</sup>

## 2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

### 2.2.1 Wat is het rechtskarakter?

Volgens Van Kesteren is het rechtskarakter van een belasting een leidraad die aangeeft wie en wat belast moet worden.<sup>37</sup> Een antwoord op de vraag wie en wat belast moet worden, kan volgens Van Kesteren op twee manieren worden gevonden. Het liefst kan dit worden afgelezen uit het algemene ideaal van de desbetreffende wet dat bij het ontwerp van de wet door de wetgever is geformuleerd. Indien de wetgever bij het ontwerp van de wet een dergelijk ideaal niet heeft geformuleerd, dan moet het rechtskarakter van een belasting worden afgelezen uit het totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van de wet.

Bovenstaande opvatting wordt in de literatuur ook door andere auteurs - bijvoorbeeld door Van Norden<sup>38</sup> - gesteund. Mijns inziens dient het rechtskarakter van een belasting ook op deze wijze worden bepaald. Daarom beantwoord ik in deze paragraaf de vraag wie en wat de Wet OB 1968 beoogt te belasten.

### 2.2.2 Wat beoogt de omzetbelasting te belasten?

Met de invoering van de Wet OB 1968 is Nederland overgestapt op een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. De aanleiding hiervoor was, zoals aangegeven in paragraaf 2.1.3, dat de EEG de lidstaten via de Eerste en Tweede Richtlijn verplichtte om over te gaan op dit stelsel. Hierdoor kan het antwoord op de vraag wat de omzetbelasting, een belasting over de toegevoegde waarde, beoogt te belasten het beste in de Europese regelgeving worden gezocht.

Op grond van artikel 1 lid 2 van de Btw-richtlijn<sup>39</sup> wordt de belasting over de toegevoegde waarde aangeduid als een algemene verbruiksbelasting. Dit wil zeggen dat de belasting over de toegevoegde waarde het algemene verbruik wil belasten. Wat volgens de richtlijngever onder het “algemene verbruik” moet worden verstaan is niet geheel duidelijk. Daarom ga ik met name op basis van de fiscale literatuur toelichten wat men onder een “verbruiksbelasting” en “algemene belasting” moet verstaan.

---

<sup>36</sup> HvJ EU 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO-arrest), BNB 1978/18 en HvJ EU 13 december 2015, nr. C-446/03, V-N 2005/60.15.

<sup>37</sup> H.V.M. van Kesteren, *Fiscale Rechtswil* (diss), Gouda Quint, Deventer 1994, blz. 55-56.

<sup>38</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer 2007, blz. 30.

<sup>39</sup> De Eerste en Tweede Richtlijn zijn vervangen door de Zesde Richtlijn. Vervolgens is de Zesde Richtlijn per 1 januari 2007 vervangen door de Btw-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG).

### 2.2.2.1 “Verbruiksbelasting”

In verband met het onderzoek naar de invoering van een Europese btw-stelsel is onder voorzitterschap van F. Neumark een rapport geschreven.<sup>40</sup> Uit dit rapport is af te leiden dat een verbruiksbelasting het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing wil betrekken.<sup>41</sup> Dit betekent dat de btw slechts over de consumptie<sup>42</sup> moet worden geheven en het productief verbruik buiten de heffing moet blijven. Dat laatste wordt bewerkstelligd door het verlenen van het recht op aftrek van voorbelasting aan het productief verbruik.<sup>43</sup> Een voorbeeld van het productief verbruik is het benzineverbruik van een taxi ingeval van een taxidienst. In dat geval leidt het benzineverbruik tot het ontstaan van een dienst, namelijk het vervoer van personen.

In tegenstelling tot het bovenstaande vindt Reugebrink dat de btw niet als een verbruiksbelasting kan worden gezien. Hij is van mening dat de formulering “bestedingsbelasting” beter past bij de btw.<sup>44</sup> In het geval van een duurzaam consumptiegoed kan de btw mijns inziens inderdaad gezien worden als een bestedingsbelasting. Het uiteindelijke verbruik van een duurzaam consumptiegoed kan jaren duren. Indien de heffing precies volgens het verbruik zou plaatsvinden, dan moet de heffing over de jaren verspreid worden. Dit gebeurt echter niet en de consument betaalt de gehele btw op het moment van de besteding en niet verspreid conform het verbruik. Ook in het boek “Cursus Belastingrecht: omzetbelasting”<sup>45</sup> wordt aangesloten bij de mening van Reugebrink dat de btw feitelijk niet als een verbruiksbelasting functioneert, maar als een bestedingsbelasting.

Hoewel Van Hilten en Van Kesteren de bovenstaande opvatting met betrekking tot de bestedingsbelasting begrijpen, stellen zij dat een verbruiksbelasting moet worden beschreven als “een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van de consumptie te hanteren”.<sup>46</sup> Ook Van Norden heeft een soortgelijk oordeel. Ook hij ziet de btw in principe als een verbruiksbelasting. Echter volgens hem moet er vanuit worden gegaan dat de richtlijnwetgever om redenen van eenvoud en doelmatigheid bij de bestedingen heeft aangesloten.<sup>47</sup>

Ik deel met Van Norden de mening dat de bestedingen eenvoudiger zijn te belasten. Daar staat tegenover dat bij het belasten van het daadwerkelijke verbruik ieder verkocht goed gevolgd en het verbruik daarvan moet worden geregistreerd. Daarom kan mijns inziens ervan worden uitgegaan dat een consument een goed slechts aanschaf met de bedoeling om dit goed uiteindelijk te verbruiken. Met andere woorden, de btw beoogt met het belasten van bestedingen uiteindelijk het verbruik van goederen te belasten, omdat de bestedingen worden

<sup>40</sup> Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel 1962, blz. 49.

<sup>41</sup> Dit kan ook ontleend worden uit het ABC-rapport van Europese Commissie van januari 1962, blz. 24.

<sup>42</sup> Van Hilten definieert ‘consumptie’ in economische zin als volgt: “het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van behoeften van particulieren”.

<sup>43</sup> In hoofdstuk 3 wordt nader aandacht besteed aan het recht op aftrek van voorbelasting.

<sup>44</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting, FED, Deventer 1990, blz. 6.

<sup>45</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, Cursus belastingrecht: omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2017, blz. 7.

<sup>46</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2010, blz. 9.

<sup>47</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer 2007, blz. 27.

gedaan met als doel het verbruik van een goed. Het doel is doorslaggevend. Het gebruiken van een heffing op bestedingen als een instrument om het uiteindelijke verbruik te belasten is, zelfs bij een duurzaam consumptiegoed, om praktische redenen een aanvaardbare methode, zolang de bestedingen worden gedaan met het doel om de goederen uiteindelijk te verbruiken.

Met het laatste wordt bijvoorbeeld de elektronica bedoeld. Zo heeft een laptop gemiddeld een levensduur van vijf jaar.<sup>48</sup> De laptop wordt dus vijf jaar lang iedere dag gedeeltelijk verbruikt. Indien niet de besteding maar het daadwerkelijke verbruik van de laptop wordt belast, dan dient de consument iedere dag een klein bedrag aan omzetbelasting te voldoen aan de winkelier. Vervolgens moet de winkelier dit bedrag overmaken naar de fiscus. Dit is uiteraard niet eenvoudig. Daarom is het mijns inziens om praktische redenen aanvaardbaar wanneer op het tijdstip van de besteding wordt uitgegaan dat het goed geheel is verbruikt.

Overigens zijn er ook gevallen waarin de wetgever duidelijk met het feitelijke verbruik rekening houdt.<sup>49</sup> Een voorbeeld hiervan is de regeling voor gebruikte goederen.<sup>50</sup> Bij verkoop van een gebruikte goed wordt duidelijk dat het oorspronkelijke doel – het belasten van het uiteindelijke verbruik van het goed – niet is bereikt. Dit kan mijns inziens reden zijn om in dit geval wel met het feitelijke verbruik van het goed rekening te houden.

#### *2.2.2.2 “Algemene belasting”*

In artikel 2 van de Btw-richtlijn is aangegeven welke handelingen als belastbare prestaties kwalificeren voor de btw. In de Wet OB 1968 zijn deze belastbare handelingen opgenomen in artikel 1. De Nederlandse wetgeving met betrekking tot de omzetbelasting is op grond van het laatstgenoemde artikel gebaseerd op het leveringsbeginsel. Dit houdt in dat omzetbelasting wordt geheven ter zake van alle leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Hoewel op grond van artikel 2 van de Btw-richtlijn en artikel 1 van de Wet OB 1968 volgt dat alle binnenlandse bestedingen in de heffing worden betrokken mag geen cumulatie van de heffing optreden. Om de cumulatie van de heffing te voorkomen hebben de ondernemers het recht op aftrek van voorbelasting toegewezen gekregen. Met een voorbeeld leg ik hieronder uit hoe het recht op aftrek van voorbelasting werkt.

---

<sup>48</sup> [www.consumentenbond.nl/acties/te-snel-kapot/levensduur-digitale-producten](http://www.consumentenbond.nl/acties/te-snel-kapot/levensduur-digitale-producten).

<sup>49</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017, blz. 7.

<sup>50</sup> Gezien de omvang van de scriptie wordt deze regeling niet nader toegelicht. In dit verband verwijs ik naar de afdeling 5 van het *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*.



## Voorbeeld 2

Een fabrikant verkoopt een product aan een groothandel voor € 100. De groothandel verkoopt dit product voor € 300 aan een winkelier. De winkelier verkoopt het product voor € 600 aan de consument.<sup>51</sup>

De btw die bovenstaande partijen aan elkaar in rekening brengen en als voorbelasting in aftrek kunnen brengen kan als volgt worden opgesomd:

	Verkoopprijs exclusief btw	In rekening gebrachte btw	Voorbelasting	Saldo
Fabrikant	€ 100 ↓	€ 21	€ 0	€ 21
Groothandel	€ 300 ↓	€ 63	€ 21	€ 42
Winkelier	€ 600 ↓	€ 126	€ 63	€ 63
Consument				€ 126

De som van de btw door alle partijen te voldoen ( $€ 21 + € 42 + € 63 = € 126$ ) is gelijk aan de btw die de winkelier aan de consument in rekening heeft gebracht ( $21\% \times € 600 = € 126$ ). Dit betekent dat geen cumulatie van de heffing is ontstaan, omdat in elke schakel alleen over de toegevoegde waarde btw is voldaan.

In principe vallen alle binnenlandse leveringen van goederen en diensten onder de werking van de btw. Anders dan bij bijzondere verbruiksbelastingen zoals accijnzen, is de heffing niet gericht op een specifiek goed. Daardoor wordt de btw ook als een “algemene” belasting genoemd.<sup>52</sup>

Hoewel de btw alle binnenlandse leveringen van goederen en diensten in de heffing betreft en daardoor een algemene belasting is, speelt bij in- en uitvoer van goederen de vraag in hoeverre de goederen verbruikt zijn. Bij uitvoer van de goederen vindt het verbruik geheel plaats in een ander land waardoor aan de exporterende ondernemer een teruggaaf wordt verleend. De heffing vindt in het andere land plaats, dit wordt ook wel het bestemmingsbeginsel genoemd.<sup>53</sup> Hetzelfde geldt ook bij de invoer van goederen. In dat geval vindt het verbruik in Nederland plaats waardoor de btw in Nederland verschuldigd is.

Aangezien de btw niet “alle” leveringen in de heffing betreft door het niet belasten van uitvoer om de reden dat het verbruik in het buitenland plaatsvindt, is de btw mijns inziens eerder een “verbruiksbelasting” dan een “algemene” belasting. Bovendien worden door een

<sup>51</sup> Voor gemak wordt aangenomen dat de kosten voor grond- en hulpstoffen nihil bedragen.

<sup>52</sup> G.A.C. Aarts, Belastingrecht voor Bachelors en Masters, Convoy, Dordrecht 2017, blz. 470.

<sup>53</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2010, blz. 11.

aantal uitzonderingen toch niet alle (binnenlandse) leveringen van goederen en diensten in de heffing betrokken. Te denken valt aan de vrijstellingen van artikel 11 van de Wet OB 1968.

### 2.2.3 Wie beoogt de omzetbelasting te belasten?

In de vorige subparagraaf is aangegeven dat de btw het verbruik van goederen en diensten beoogt te belasten. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de btw de verbruiker wil belasten. Dit zijn degenen die de goederen en diensten afnemen, dus de consumenten.

Het belasten van consumenten betekent strikt genomen dat ongeveer 17 miljoen<sup>54</sup> mensen in Nederland aangifte omzetbelasting moeten doen. Vervolgens moeten deze aangiften door de Belastingdienst in behandeling worden genomen en worden afgehandeld. Dit maakt het heffen van de btw direct bij de consumenten onuitvoerbaar. Daarom heeft de wetgever besloten om de ondernemer als belastingplichtige aan te merken voor de btw.<sup>55</sup> Het voordeel hiervan is dat de fiscus met veel minder belastingplichtigen te maken heeft.

De ondernemers brengen voor alle leveringen van goederen en diensten btw in rekening aan consumenten en vervolgens dragen zij zelf de btw af aan de Belastingdienst. De ondernemers fungeren als een intermediair.<sup>56</sup> De btw wordt niet rechtstreeks van consumenten, maar op een indirecte manier via de ondernemers geheven. De btw is hierdoor een indirecte belasting.

De ondernemers zijn de belastingplichtigen voor de omzetbelasting, dus het subject. Zij dragen de btw af aan de fiscus. Het beoogde subject van de heffing is echter de consument. De heffing behoort immers op consumenten te drukken.<sup>57</sup> Of de belasting daadwerkelijk door de consumenten wordt gedragen, hangt af van de vraag in hoeverre de ondernemer de btw op de consumenten kan afwentelen. Zeker in het geval van een vrijgestelde prestatie kan worden betwijfeld of de ondernemer in staat is om de gehele btw te afwentelen. Indien bijvoorbeeld de winkelier in het voorbeeld 1 vrijgestelde activiteiten verrichtte, zou dat voorbeeld als volgt uitzien:

#### *Voorbeeld 3*

*In voorbeeld 2 had de winkelier een inkoopprijs en een verkoopprijs van respectievelijk € 300 en € 600 exclusief btw. Hij had dus een brutowinst van € 300 euro. (Situatie 1)*

*Indien deze winkelier vrijgestelde activiteiten verricht, kan hij door de groothandel aan hem in rekening gebrachte btw van € 63 niet als voorbelasting in aftrek brengen. In dit geval hoeft hij zelf ook geen btw aan de consument in rekening te brengen. Om het beoogde subject - de consument - te kunnen belasten, moet de winkelier de niet aftrekbare voorbelasting van € 63 kunnen afwentelen op de consument. Dit is mogelijk wanneer de winkelier zijn verkoopprijs kan aanpassen naar ten minste € 663 euro. (Situatie 2)*

---

<sup>54</sup> Zie bijlage 3.

<sup>55</sup> Zie artikel 9 van de Btw-richtlijn en artikel 7 van de Wet OB 1968.

<sup>56</sup> C.M. Ettema, J.P. Hulshof, G.J. van Slooten, Wegwijs in de btw, SDU Uitgevers, Amersfoort 2008, blz. 2.

<sup>57</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer 2007, blz. 26.

*Indien bijvoorbeeld de concurrentiepositie van de winkelier niet zal toelaten om zijn verkoopprijs te verhogen, zal de btw op hem drukken. Het gevolg hiervan is een lagere brutowinst. In dit geval wordt de btw niet door de consument, maar door de ondernemer gedragen. (Situatie 3)*

	<i>Situatie 1</i>	<i>Situatie 2</i>	<i>Situatie 3</i>
<i>Verkoopprijs</i>	600	663	600
<i>Inkoopprijs</i>	300	363	363
<i>Brutowinst</i>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>237</b>

### 2.3 Pro rata-regeling

Zoals in de vorige paragraaf is aangegeven, beoogt de omzetbelasting het verbruik te belasten. Aan de hand van de voorbeelden is aangetoond dat het aftrekrecht bij het bereiken van deze doelstelling een cruciale rol speelt.

In artikel 15, lid 1 Wet OB 1968 is opgenomen welke belasting de ondernemer in aftrek kan brengen. Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de belasting op de goederen en diensten die worden gebruikt voor de belaste handelingen. De handelingen waarover het recht op aftrek van voorbelasting bestaat, worden ook wel “belaste prestaties” genoemd.

De wetgever heeft in artikel 11 Wet OB 1968 de activiteiten opgesomd, die van de omzetbelasting zijn vrijgesteld. De voorbelasting op de goederen en diensten die worden gebruikt voor de vrijgestelde handelingen zijn ook niet aftrekbaar. De handelingen waarover geen recht op aftrek van de voorbelasting bestaat, worden ook wel “vrijgestelde prestaties” genoemd.

Op grond van het zesde lid van artikel 15 Wet OB 1968 worden bij ministeriële regeling nadere regels gesteld, indien de goederen en diensten zowel voor belaste handelingen als voor niet-belaste handelingen<sup>58</sup> (hierna: vrijgestelde prestaties) worden gebruikt. De nadere regels zijn opgenomen in artikel 11 tot en met artikel 15 van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968. Op grond van deze bepalingen geldt een volledig recht op aftrek van voorbelasting op de goederen en diensten die uitsluitend voor belaste prestaties worden gebruikt.<sup>59</sup> Indien de goederen en diensten waarop de voorbelasting drukt uitsluitend voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt, komt de voorbelasting in het geheel niet in aftrek.<sup>60</sup> Voor het volledig uitsluiten van het aftrekrecht dan wel voor het geheel toekennen van het aftrekrecht is rechtstreekse toerekening benodigd.

<sup>58</sup> Niet-belaste prestaties bestaan niet alleen uit de vrijgestelde prestaties. Gezien de omvang van deze scriptie wordt niet ingegaan op de overige niet-belaste prestaties.

<sup>59</sup> Artikel 11 lid 1 onderdeel a Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>60</sup> Artikel 11 lid 1 onderdeel b Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

Indien de ingekochte goederen en diensten niet rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de belaste of vrijgestelde prestaties en dus zowel voor belaste als voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt, komt de pro rata-regeling aan de orde. Deze regeling houdt in dat het aftrekbare deel van de voorbelasting moet worden bepaald door een splitsing te maken.<sup>61</sup> Deze splitsing wordt in principe op basis van de volgende formule naar rato van vergoedingen gemaakt:

$$\frac{\text{Vergoedingen belaste prestaties}}{\text{Vergoedingen belaste prestaties} + \text{Vergoedingen vrijgestelde prestaties}} \times 100\% = \text{Pro rata}$$

De voorbelasting op een goed of een dienst die zowel voor belaste als voor vrijgestelde prestaties wordt gebruikt, is aftrekbaar voor zover de uitkomst van de pro rata-berekening dit toelaat.

*Voorbeeld 4:*

*Een onderwijsinstelling verricht zowel belaste als vrijgestelde prestaties. Het totaal van de ontvangen vergoedingen van deze onderwijsinstelling bedraagt € 400.000 per jaar. Daarvan is € 100.000 voor belaste prestaties en € 300.000 voor vrijgestelde prestaties ontvangen. De instelling koopt vijf nieuwe computers die zowel voor belaste als voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt. De totale aanschafprijs van deze computers bedraagt € 12.100 inclusief btw. Voor het berekenen van het aftrekbare deel van voorbelasting op de ingekochte computers moet een pro rata-berekening worden gemaakt. In dit geval ziet de berekening als volgt eruit:*

$$\frac{100.000}{€100.000 + € 300.000} \times 100\% = 25\%$$

*De uitkomst van de berekening is dat 25% van de btw op de computers toerekenbaar is aan belaste prestaties. De onderwijsinstelling kan 25% van de betaalde btw op de computers in aftrek brengen, dus een bedrag van € 525.<sup>62</sup>*

<sup>61</sup> Artikel 11 lid 1 onderdeel c Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

<sup>62</sup> 25% van het btw-bedrag van € 2.100.

## 2.4 Belang van de omzetbelasting voor de schatkist

In het begin vormden de omzetbelastingopbrengsten slechts een klein deel van de totale belastingopbrengsten.<sup>63</sup> Deze opbrengsten zijn in de loop van de jaren flink gestegen. In 2018 bedroegen de totale belastingopbrengsten van de overheid ongeveer 188 miljard euro.<sup>64</sup> Daarbij behoorde de omzetbelasting met bijna 53 miljard euro tot één van de grootste inkomstenbronnen. Ruim een kwart van de totale belastingopbrengsten bestaan daarmee uit de omzetbelasting. De verwachting is dat dit aandeel in de komende jaren verder zal toenemen door de tariefsverhoging.<sup>65</sup>

Ook het maatschappelijke draagvlak voor indirecte belastingen is meestal groter dan de heffingen die direct het inkomen of vermogen betreffen.<sup>66</sup> Hoewel de omzetbelasting in eerste instantie tijdelijk was ingevoerd met de bedoeling om deze na de crisis weer op te heffen, is deze belasting nu onmisbaar geworden voor de Nederlandse overheid. De afschaffing daarvan behoort niet meer tot de mogelijkheden. Volgens Van Hilten en Van Kesteren geldt dit niet alleen voor Nederland. Volgens hen kan geen enkel land ter wereld meer zonder een vorm van omzetbelasting.<sup>67</sup>

## 2.5 Conclusie

De omzetbelasting is ingevoerd in een crisistijd en werd steeds belangrijker in verband met de financiering van de overheidsuitgaven. Eerst werd het cascdestelsel toegepast. Het nadeel van dit stelsel was dat een cumulatie van de heffing optrad en het moeilijk uitvoerbaar was ingeval van de uitvoer. Deze nadelen en de wens om de omzetbelasting binnen de EEG te harmoniseren, leidde in de EEG tot de invoering van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Nederland is op dit stelsel overgegaan door de invoering van de Wet OB 1968.

De btw is een indirecte algemene verbruiksbelasting. De btw beoogt het verbruik te belasten door alle binnenlandse leveringen van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Om praktische redenen worden de bestedingen als maatstaf gehanteerd voor het belasten van het verbruik. Verder worden om redenen van uitvoerbaarheid de ondernemers als belastingplichtigen aangemerkt. De wetgever beoogt via de ondernemers btw te heffen bij de consumenten.

---

<sup>63</sup> C.M. Ettema, J.P. Hulshof, G.J. van Slooten, Wegwijs in de btw, SDU Uitgevers, Amersfoort 2008, blz. 2.

<sup>64</sup> Zie bijlage 2.

<sup>65</sup> Het lage btw-tarief van 6% is met ingang van 1 januari 2019 verhoogd naar 9%.

<sup>66</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, Cursus belastingrecht: omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2017, blz. 7.

<sup>67</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2010, blz. 5.

## Hoofdstuk 3 Het neutraliteitsbeginsel

Het HvJ EU neemt in zijn oordelen naast de relevante regelgeving en jurisprudentie ook rekening met de fiscale beginselen. Het neutraliteitsbeginsel is één van deze fiscale beginselen. In deze thesis wordt onder andere onderzocht of de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. In dit verband wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed aan het neutraliteitsbeginsel.

### 3.1 De rol van het rechtskarakter in het neutraliteitsbeginsel

Van Hilten geeft in haar boek “Over de neutraliteit van de omzetbelasting” aan dat “neutraliteit” een relatief begrip is.<sup>68</sup> Daarmee bedoelt zij dat het bereiken van de optimale neutraliteit in de ene verhouding ervoor kan zorgen dat de fiscale neutraliteit in de andere verhouding wordt verstoord. Hierdoor is het belangrijk om te bepalen in welke verhouding het bereiken van de optimale fiscale neutraliteit het zwaarst meeweegt. Om dit te bepalen moet naar het rechtskarakter van de belasting worden bekeken.

Het rechtskarakter van de btw is in hoofdstuk twee toegelicht. Daarin is aangegeven dat de btw een indirecte algemene verbruiksbelasting is. Het doel van de btw is het belasten van het consumptieve verbruik van de producten en diensten. In het ABC-rapport<sup>69</sup> heeft de Europese Commissie vermeld dat voor het bereiken van dit doel de concurrentieverhoudingen van niet-verbruikers, zowel op nationaal als op internationaal niveau, niet mag worden verstoord. De btw moet dus voor de niet-verbruikers tijdens het belasten van het consumptief verbruik zoveel mogelijk neutraal werken.

Het genoemde ABC-rapport is voortgekomen uit de onderzoeken van de Subgroepen A, B en C. Deze subgroepen zijn in 1962 door de Europese Commissie ingesteld ter bestudering van verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen. Hoewel het begrip “fiscale neutraliteit” in dit rapport een aantal keren expliciet werd herhaald, werd dit begrip daarin niet gedefinieerd. Aangezien één van de doelen van harmonisatie de neutralisatie van de omzetbelasting was, heeft de Europese Commissie in dit rapport wel een aantal voorwaarden genoemd waaraan een neutrale belasting moet voldoen. Deze voorwaarden moeten bewerkstelligen dat de omzetbelasting voor niet-verbruikers neutraal uitwerkt.<sup>70</sup> Van Hilten heeft deze voorwaarden in vier punten opgesomd, die in het kort als volgt zijn samen te vatten:<sup>71</sup>

- 1) De lengte van productie- en distributieproces mag geen invloed hebben op de belastingdruk.
- 2) Soortgelijke goederen en diensten mogen niet verschillend worden behandeld.

---

<sup>68</sup> M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 9.

<sup>69</sup> Het ABC-rapport, Europese Commissie, januari 1962, blz. 20.

<sup>70</sup> Bij het behandelen van de verschillende soorten neutraliteit in paragraaf 3.2 zullen deze voorwaarden nader worden toegelicht.

<sup>71</sup> M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 10.

- 3) De belasting dient makkelijk afwentelbaar en prijsevenredig te zijn.
- 4) De belasting moet voor alle belastingplichtigen op gelijke wijze en op een eenvoudige manier toepasbaar zijn.

De hierboven genoemde criteria die door de Subgroepen A, B en C zijn opgesteld, zijn overgenomen in de considerans van de Eerste Richtlijn.<sup>72</sup> Het onderzoek van de Subgroepen A, B en C lijkt dus op dit punt naar mijn mening een succes te zijn. Ook in de considerans van de huidige btw-richtlijn en zijn voorgangers zijn steeds bepalingen opgenomen met betrekking tot de neutraliteit van de omzetbelasting. Hieronder citeer ik twee overwegingen uit de considerans van de huidige Btw-richtlijn.<sup>73</sup>

Overweging 5:

*“Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.”* (Cursivering en onderstreping Ö.S.)

Overweging 7:

*“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet — zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd — uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”* (Cursivering en onderstreping Ö.S.)

Uit deze overwegingen kan mijns inziens worden afgeleid dat het btw-stelsel naar de grootste mate van neutraliteit streeft. Dezelfde gedachtegang is ook in artikel 1, tweede lid van de Btw-richtlijn te vinden. In dit artikel wordt herhaald dat met de btw op goederen en diensten een algemeen verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, onafhankelijk van het aantal stadia dat dit goed of dienst tijdens het productie- en distributieproces moet doorlopen.

### **3.2 Verschillende vormen van het neutraliteitsbeginsel**

Een gemeenschappelijk btw-stelsel is tot stand gebracht onder andere voor het realiseren van een neutrale belasting. Tijdens het harmonisatieproces is het neutraliteitsbeginsel echter niet gedefinieerd. De reden hiervan is mijns inziens dat het neutraliteitsbeginsel een relatief begrip is. Er zijn verschillende soorten van fiscale neutraliteit waardoor aan het neutraliteitsbeginsel verschillende betekenissen kunnen worden toegekend. Dit maakt het lastig om het begrip helder en eenvoudig te definiëren.

---

<sup>72</sup> Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, overweging 8.

<sup>73</sup> Ook in de consideransen van de Eerste, Tweede en Zesde Richtlijn zijn vergelijkbare overwegingen te vinden.

In de volgende subparagrafen komen de verschillende vormen van fiscale neutraliteit aan de orde. Bij het beschrijven van de verschillende vormen van fiscale neutraliteit wordt zoveel mogelijk aandacht besteed aan de in paragraaf 3.1 genoemde vier voorwaarden waaraan een neutrale belasting moet voldoen.

### 3.2.1 Uitwendige neutraliteit

In de vorige paragraaf opgesomde voorwaarden uit het ABC-rapport voor een neutrale belasting, hebben in overwegende mate betrekking op de mededingingsneutraliteit. Ook de richtlijngever heeft het veelal over de mededingingsneutraliteit wanneer hij over de neutraliteit spreekt. Dit blijkt bijvoorbeeld ook uit overweging 7 van de considerans van de Btw-richtlijn die in de vorige paragraaf is geciteerd. In deze overweging wordt expliciet vermeld dat het gemeenschappelijke btw-stelsel mededingingsneutraal moet zijn.

Met een mededingingsneutrale belasting wordt bedoeld dat de belasting met betrekking tot de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers zo neutraal mogelijk moet zijn. De mededingingsneutraliteit beoogt de concurrentieverhouding van de ene ondernemer ten opzichte van buiten, de andere ondernemers, te waarborgen. Daarom wordt de mededingingsneutraliteit ook wel de uitwendige neutraliteit genoemd.

In de fiscale literatuur wordt de uitwendige neutraliteit weer in verschillende vormen gesplitst. Van Hilten en Van Kesteren verdelen de uitwendige neutraliteit onder in juridische neutraliteit, economische neutraliteit en externe neutraliteit.<sup>74</sup>

#### 3.2.1.1 Juridische neutraliteit

Het juridische neutraliteitsbeginsel is een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.<sup>75</sup> Vergelijkbare leveringen en diensten dienen voor de btw gelijk te worden behandeld. Daarbij mag het niet uitmaken of de consument een vergelijkbaar goed bij ondernemer A of bij ondernemer B koopt.<sup>76</sup>

#### Rechtsvormneutraliteit

In het arrest Gregg<sup>77</sup> werd geoordeeld dat een belasting rechtsvormneutraal is indien deze in overeenstemming is met de juridische neutraliteit. In dit arrest exploiteerden belanghebbenden, de echtlieden Gregg, een verpleeghuis in de vorm van een “partnership”.

De echtlieden Gregg wensten de btw op de kosten van het verpleeghuis in aftrek brengen. In dit verband stelden zij dat het verzorgingshuis voor de btw belastbare handelingen verricht. Om de btw te kunnen aftrekken moesten zij bij de belastingautoriteiten een verzoek indienen om als btw-plichtige te worden aangemerkt. Dit verzoek werd door de belastingautoriteiten afgewezen, omdat de activiteiten van het partnership onder de btw-vrijstelling van artikel 13A lid 1 onderdelen b en g van de Zesde richtlijn vallen. De partners Gregg waren van mening dat deze vrijstelling slechts van toepassing is voor de activiteiten van een rechtspersoon. In

<sup>74</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 14.

<sup>75</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Kluwer, Deventer 2009, blz. 31-32.

<sup>76</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 15.

<sup>77</sup> HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg), BNB 1999/395.



dat artikel opgenomen begrippen “inrichting” en “organisatie” hebben volgens de belanghebbenden betrekking op rechtspersonen waardoor de vrijstelling niet gold voor natuurlijke personen.<sup>78</sup>

De nationale rechter heeft in het arrest Gregg prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU met betrekking tot de reikwijdte van de genoemde vrijstelling. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat de toepassing van een vrijstelling niet mag afhangen van de rechtsvorm waarin de activiteiten worden uitgeoefend. Indien de vrijstelling wordt verleend afhankelijk van de rechtsvorm van de belastingplichtige, dan zou dit afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit.<sup>79</sup> De begrippen “inrichting” en “organisatie” omvatten dan ook de natuurlijke personen. Voor een rechtsvormneutrale belasting moeten gelijke handelingen gelijk worden behandeld, onafhankelijk van door wie en in welke rechtsvorm ze worden verricht.

Ook kan de rechtsvormneutraliteit worden afgeleid uit de definitie van het begrip “ondernemer” in artikel 7, eerste lid van de Wet OB 1968. Op grond daarvan is een ondernemer “ieder” die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Door deze brede definitie van “ondernemer” kan zelfs een publiekrechtelijk lichaam als ondernemer en daarmee als btw-plichtige worden aangemerkt.

### **Publiekrechtelijke lichamen**

Op grond van artikel 13 van de Btw-richtlijn worden de publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige aangemerkt indien het niet aanmerken van deze lichamen als belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. In het arrest *Isle of Wight Council*<sup>80</sup> exploiteerden vier publiekrechtelijke lichamen afgesloten parkeerterreinen. De Britse rechter heeft aan het HvJ EU prejudiciële vragen gesteld met betrekking tot de inhoud van de uitdrukkingen “van enige betekenis” en “zou leiden”.

Het HvJ EU heeft eerst toegelicht wanneer publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn.<sup>81</sup> Als eerste moet het publiekrechtelijk lichaam economische activiteiten verrichten. In het geval van economische activiteiten moet worden beoordeeld in hoeverre het niet aanmerken van dit lichaam als belastingplichtige tot een concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Indien ook aan deze voorwaarde wordt voldaan dient een publiekrechtelijk lichaam als belastingplichtige te worden aangemerkt.

Het HvJ EU heeft in het arrest *Isle of Wight Council* benadrukt dat bij de beoordeling van een concurrentievervalsing van enige betekenis naast de daadwerkelijke concurrentie ook de potentiële concurrentie in aanmerking moet worden genomen.<sup>82</sup> De uitdrukking “zou leiden” omvat ook de situaties waar sprake is van een potentiële concurrentie.<sup>83</sup> Met de uitdrukking

---

<sup>78</sup> HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg), BNB 1999/395, r.o. 6.

<sup>79</sup> HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg), BNB 1999/395, r.o. 20.

<sup>80</sup> HvJ EU 16 september 2009, nr. C-288/07 (*Isle of Wight Council*), V-N 2009/47.21.

<sup>81</sup> HvJ EU 16 september 2009, nr. C-288/07 (*Isle of Wight Council*), V-N 2009/47.21, r.o. 5.

<sup>82</sup> HvJ EU 16 september 2009, nr. C-288/07 (*Isle of Wight Council*), V-N 2009/47.21, r.o. 65.

<sup>83</sup> HvJ EU 16 september 2009, nr. C-288/07 (*Isle of Wight Council*), V-N 2009/47.21, r.o. 63.

“van enige betekenis” wordt bedoeld dat de concurrentievervalsing een meer dan onbeduidende omvang moet hebben.<sup>84</sup>

Hoewel het HvJ EU in dit arrest heeft uitgelegd onder welke voorwaarden publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn, ben ik van mening dat voor de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen nog altijd een grijs gebied bestaat. Het kan niet in alle situaties eenvoudig zijn om te bepalen of er sprake is van concurrentievervalsing die meer dan onbeduidende omvang heeft. Daarom ben ik met Van Hilten<sup>85</sup> van mening dat de publiekrechtelijke lichamen, los van de toetsing aan de concurrentievervalsing, als ondernemer moeten kwalificeren wanneer zij economische activiteiten tegen vergoeding verrichten. Dit zou de regelgeving op dit punt vereenvoudigen en onnodige complicaties, die kunnen ontstaan door toetsing aan concurrentievervalsing, voorkomen.

### **Neutraliteit tussen transacties**

Naast de rechtsvormneutraliteit maakt ook neutraliteit tussen transacties een onderdeel uit van het juridische neutraliteitsbeginsel. Gelijke handelingen dienen gelijk te worden behandeld. Hierdoor dient een illegale transactie en een legale transactie die in economische zin vergelijkbaar zijn, ook gelijk te worden behandeld.

Dit kwam aan de orde in het arrest Goodwin en Unstead.<sup>86</sup> Het HvJ EU kreeg als prejudiciële vraag of de levering van namaakparfums binnen de werkingssfeer van de Zesde Richtlijn valt.<sup>87</sup>

De omzetbelasting beoogt het algemeen verbruik te belasten. Op grond van het leveringsbeginsel worden alle economische activiteiten in de heffing betrokken, onafhankelijk van de legaliteit van de economische activiteiten. Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EU geldt een uitzondering op deze hoofdregel.<sup>88</sup> Deze uitzondering heeft betrekking op de levering van goederen die per definitie volstrekt niet in het economische en commerciële circuit van de Gemeenschap worden gebracht. Vals geld en drugs zijn voorbeelden hiervan. De levering van deze goederen blijven geheel buiten het bereik van de omzetbelasting. Mijns inziens is deze uitzondering in overeenstemming met de fiscale neutraliteit, aangezien door de bijzondere kenmerken van deze goederen geen enkele mededinging tussen een illegale en legale partij kan ontstaan. Sterker nog, in deze gevallen is een legale partij veelal niet aanwezig. Echter, de namaakparfums worden juist als een alternatief aangeboden voor de legale parfumerieartikelen waardoor de leveranciers van namaakparfums in concurrentie treden met andere marktpartijen.<sup>89</sup> Hierdoor heeft het HvJ EU de prejudiciële vraag of de levering van namaakparfums onder de werkingssfeer van de Zesde Richtlijn vallen, bevestigend beantwoord.

---

<sup>84</sup> HvJ EU 16 september 2009, nr. C-288/07 (Isle of Wight Council), V-N 2009/47.21, r.o. 79.

<sup>85</sup> M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 27.

<sup>86</sup> HvJ EU 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin en Unstead).

<sup>87</sup> HvJ EU 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin en Unstead), r.o. 6.

<sup>88</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ EU 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger) en HvJ EU 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol).

<sup>89</sup> HvJ EU 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin en Unstead), r.o. 15.

Een andere vraag is of een illegale handeling ook recht heeft op een bijzondere behandeling indien de legale variant van dezelfde handeling dat recht wel heeft. Deze vraag is in het arrest Fischer<sup>90</sup> als prejudiciële vraag aan het HvJ EU gesteld. Fischer organiseerde in Duitsland illegale kansspelen. De legale variant daarvan was vrijgesteld.<sup>91</sup> Het HvJ EU heeft geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit wat betreft de btw-heffing zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties.<sup>92</sup> De legaliteit van een prestatie mag niet een voorwaarde zijn voor de toepassing van de vrijstelling. Doordat een legale concurrent vrijgesteld is van de btw, moest Fischer in dit geval ook worden vrijgesteld. Het neutraliteitsbeginsel is dus niet enkel van belang bij de beoordeling of een activiteit onder de reikwijdte van de Btw-richtlijn valt, maar ook bij de beoordeling of een activiteit in aanmerking komt voor een bijzondere behandeling.

### **Neutraliteit tussen eindverbruikers**

Voor de eindverbruikers moet de btw ook neutraal uitwerken. Voor consument A moet dezelfde belastingdruk van toepassing zijn als consument B, indien zij dezelfde goederen kopen of diensten afnemen. Dit wordt bijvoorbeeld bereikt door het toepassen van een correctie in het geval dat een ondernemer goederen en diensten uit zijn onderneming onttrekt voor privédoeleinden. Bij gedeeltelijk privégebruik van een bedrijfsgoed of dienst wordt het recht op aftrek van voorbelasting beperkt.

### **Het evenredigheidsbeginsel**

Het kan zo zijn dat ondernemer A een groot bedrijf is die eigen producten produceert en zelf aan de consumenten verkoopt, terwijl ondernemer B een detailhandelsbedrijf is waardoor de producten drie schakels doorlopen totdat ze in handen van ondernemer B komen. Aangezien uiteindelijk een soortgelijke levering door ondernemer A en B plaatsvindt aan consumenten, moeten deze twee situaties gelijk worden behandeld. Een gelijke behandeling wordt in dit geval gerealiseerd door de omzetbelasting uit te drukken in een percentage van de kleinhandelsprijs. De belasting is dan strikt evenredig aan deze prijs. Dit wordt ook wel het evenredigheidsbeginsel genoemd.<sup>93</sup> Het evenredigheidsbeginsel zorgt ervoor dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

#### ***3.2.1.2 Economische neutraliteit***

Het hierboven genoemde evenredigheidsbeginsel maakt naast de juridische neutraliteit ook onderdeel uit van de economische neutraliteit. Het evenredigheidsbeginsel voorkomt dat de concurrentieverhoudingen tussen de concurrerende ondernemers worden verstoord. Hiervoor moet de belastingdruk strikt evenredig zijn aan de kleinhandelsprijzen. Praktisch wordt dit gerealiseerd door het recht op aftrek van voorbelasting.

---

<sup>90</sup> HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43.

<sup>91</sup> HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43, r.o. 17.

<sup>92</sup> HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43, r.o. 28.

<sup>93</sup> S.B. Cornielje, Fusies en overnames in de Europese BTW, Kluwer, Deventer 2016, blz. 37.

Door het aftrekrecht treedt geen cumulatie van de belasting op indien een goed meerdere schakels in het productie- en distributieproces doorloopt. De btw wordt dan op een praktische wijze afgewenteld naar de consument. Dit zorgt uiteindelijk ervoor dat het beoogde doel van de btw, het belasten van de particuliere consumptie en niet de productie, wordt behaald. Zonder het recht op aftrek van voorbelasting zal de concurrentiepositie van de ondernemer met het langste productie- en distributieproces verslechterd worden. In dat geval zal de omzetbelasting anders dan beoogd als een bedrijfsbelasting werken.

De belastingheffing moet op grond van de economische neutraliteit naast de concurrentieverhoudingen ook geen invloed hebben op de allocatie van productiemiddelen. Bij het kiezen van een grondstof moet een ondernemer niet worden beïnvloed door verschillen in de belastingdruk op soortgelijke goederen. De keuze van een bakker om een maïsbrood te bakken in plaats van een speltbrood moet dus niet worden beïnvloed door een eventuele relatief hoge belastingdruk op de maïs. De ondernemers moeten wat betreft de inkoop ook zo min mogelijk last hebben van de btw.

Gelet op de economische neutraliteit moet de btw geen invloed hebben op het economisch handelen van een ondernemer. Dit is echter niet mogelijk, aangezien enkel het bestaan van een belasting uiteindelijk invloed heeft op het economisch handelen.<sup>94</sup> Bovendien moet worden opgemerkt dat juist het belasten van de verschillende goederen tegen hetzelfde belastingtarief, invloed heeft op het economisch handelen. Ieder goed heeft namelijk een andere prijselasticiteit.

De prijselasticiteit geeft aan in hoeverre de consumenten reageren op een prijswijziging. Bij een lage prijselasticiteit wordt het gedrag van de consument nauwelijks beïnvloedt. In dat geval is de afname van de gevraagde hoeveelheid relatief lager dan de toename van de prijs. Bijvoorbeeld een maïsbrood kan ten opzichte van een speltbrood een lagere prijselasticiteit hebben. Indien zowel het maïsbrood als het speltbrood tegen hetzelfde belastingtarief worden belast, wordt de verkoop van het speltbrood sterker beïnvloedt. Dat zal uiteindelijk ook het economisch handelen van de ondernemer beïnvloeden. Steeds meer bakkers zullen kiezen voor de productie van een maïsbrood in plaats van een speltbrood. Om te zorgen dat de btw geen effect heeft op het economisch handelen van de ondernemer moet het maïsbrood tegen een relatief hoger tarief worden belast.

Het is natuurlijk de vraag of het bepalen van belastingtarieven op basis van de prijselasticiteit maatschappelijk gewenst is. Te denken valt aan een medicijn waarvan geen substituuut aanwezig is. Deze medicijn zal een lagere prijselasticiteit hebben dan een luxe auto. In hoeverre is het maatschappelijk gewenst om een medicijn op basis van de prijselasticiteit tegen een relatief hoog btw-tarief te belasten? Mijns inziens is een dergelijke belasting niet ethisch.

---

<sup>94</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2010, blz. 13.

## Het effect van de vrijstellingen op de fiscale neutraliteit

Het recht op aftrek van de voorbelasting zorgt ervoor dat de belastingdruk op goederen en diensten strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten. Hierdoor is het recht op aftrek het belangrijkste middel om de neutraliteit van de btw te waarborgen. Het aftrekrecht leidt ertoe dat de belastingdruk meetbaar blijft. In dit verband stellen Van Hilten en Van Kesteren dat de meetbaarheid van de belastingdruk toch wel een eerste vereiste is dat men aan een belasting mag stellen.<sup>95</sup>

De genoemde meetbaarheid van een belasting gaat verloren door de vrijstellingen waarvoor geen recht op aftrek van de voorbelasting geldt. Een belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht, mag de btw op zijn inkoopkosten niet in aftrek brengen. De niet afgetrokken btw wordt normaliter door de belastingplichtige doorberekend in de verkoopprijs en wordt uiteindelijk door zijn afnemer betaald. Deze afnemer kan de afgewentelde btw niet in aftrek brengen, ook al verricht hij zelf alleen btw-belaste prestaties. In deze situatie wordt immers aan deze afnemer zonder btw, maar met relatief hoge verkoopprijs, gefactureerd. Ook deze afnemer zal de btw verdisconteren in zijn verkoopprijs. Op deze manier wordt bij een vrijgesteld presterende ondernemer btw over btw berekend. Door deze cumulatie zijn de vrijstellingen niet in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel. De neutraliteit van belasting gaat door de vrijstellingen verloren. Dit wordt door Van Hilten als volgt samengevat: “hoe meer de vrijstellingen, des te minder neutraliteit ten aanzien van mededinging en prijsevenredigheid”.<sup>96</sup>

Verder merk ik op dat hoewel de vrijstellingen niet in overeenstemming zijn met het prijsevenredigheidsbeginsel, ze toch voldoen aan het gelijkheidsbeginsel. De vrijstellingen zijn namelijk aan bepaalde prestaties, goederen en diensten, gekoppeld en niet aan bepaalde belastingplichtigen.

## Interne neutraliteit

Van Hilten en Van Kesteren<sup>97</sup> gebruiken de term “interne neutraliteit” als synoniem voor de term “economische neutraliteit”. Volgens de boeken “Wegwijs in de btw”<sup>98</sup> en “Cursus Belastingrecht: omzetbelasting”<sup>99</sup> vormen de economische neutraliteit en de juridische neutraliteit voor binnenlandse situaties tezamen de interne neutraliteit. De interne neutraliteit wordt in deze boeken dus behandeld als een hoofdcategorie. Mijns inziens is de interne neutraliteit ook aan te merken als een hoofdcategorie van de economische- en juridische neutraliteit voor binnenlandse situaties. De tegenhanger van interne neutraliteit is de externe neutraliteit. Deze behandel ik in de volgende subparagraaf.

---

<sup>95</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 15.

<sup>96</sup> M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 30.

<sup>97</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 14.

<sup>98</sup> C.M. Ettema, J.P. Hulshof, G.J. van Slooten, *Wegwijs in de btw*, SDU Uitgevers, Amersfoort 2008, blz. 6.

<sup>99</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017, blz. 7.

### 3.2.1.3 Externe neutraliteit

Bij externe neutraliteit gaat het over de effecten van de belasting bij grensoverschrijdende economische verrichtingen.<sup>100</sup> Zoals aangegeven in het begin van dit hoofdstuk is neutraliteit een relatief begrip. Het rechtskarakter van de belasting speelt een belangrijke rol bij het beantwoorden van de vraag in welke verhouding de belasting meest neutraal moet zijn. Aangezien de btw het algemeen verbruik beoogt te belasten, moeten de goederen en diensten belast worden in het land waar ze geconsumeerd worden.

De externe neutraliteit is mijns inziens een combinatie van de juridische en economische neutraliteit.

- Externe neutraliteit kan als een bijzondere vorm van juridische neutraliteit worden gezien. De juridische neutraliteit beoogt op basis van het gelijkheidsbeginsel soortgelijke handelingen gelijk te behandelen, ongeacht door wie deze handelingen worden verricht. De externe neutraliteit beoogt iets vergelijkbaars, namelijk gelijke behandeling van binnenlandse en buitenlandse ondernemers.
- Externe neutraliteit kan ook als een bijzondere vorm van de economische neutraliteit worden gezien. De economische neutraliteit beoogt de verstoring in concurrentieverhoudingen te voorkomen. De externe neutraliteit beoogt iets vergelijkbaars. De concurrentieverhoudingen tussen de binnenlandse en buitenlandse ondernemers mogen niet worden verstoord door de verschillen in de belastingdruk.

Het belasten van goederen en diensten in het land waar ze geconsumeerd worden, wordt gerealiseerd door het heffen van de btw bij invoer en door het verlenen van de teruggaaf bij uitvoer. De heffing bij invoer is daarbij gelijk aan de belastingdruk in het binnenland op dat goed, terwijl de teruggaaf bij uitvoer gelijk is aan de geheven belasting in het binnenland over dat goed. Op deze manier wordt aangesloten op het prijsevenredigheidsbeginsel.

### 3.2.2 Inwendige neutraliteit

In tegenstelling tot de uitwendige neutraliteit heeft de inwendige neutraliteit geen betrekking op de concurrentieverstoringen tussen ondernemers, maar op de hinder die de ondernemer zelf van de belastingheffing ondervindt.<sup>101</sup> Onafhankelijk van de concurrentieverhoudingen met andere ondernemers dient een ondernemer zelf, op basis van de inwendige neutraliteit, zo min mogelijk last ondervinden van de omzetbelasting. De inwendige neutraliteit vereist dat:

- een belasting op een eenvoudige wijze toepasbaar is en,
- de btw op consumenten wordt afgewenteld, zodat de btw niet hoeft te worden voorgefinancierd door de belastingplichtigen.

De eerste eis voor een eenvoudige toepassing van de omzetbelasting wordt in de fiscale literatuur ook wel het eenvoudbeginsel genoemd.<sup>102</sup> Bijvoorbeeld de administratieve lasten

---

<sup>100</sup> S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW*, Kluwer, Deventer 2016, blz. 39.

<sup>101</sup> M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 16.

<sup>102</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Kluwer, Deventer 2009, blz. 33.

die een belastingheffing met zich meebrengt voor de belastingplichtigen, moeten zo veel mogelijk geminimaliseerd worden. De omzetbelasting dient voor iedere belastingplichtige makkelijk te begrijpen en op een eenvoudige wijze toepasbaar te zijn. Bovendien zorgt een eenvoudige belasting voor relatief lage accountants- en advieskosten voor de belastingplichtigen. Een bijkomend voordeel van een eenvoudige belasting is dat de inningskosten van de Belastingdienst ook relatief laag zijn.

De tweede eis van de inwendige neutraliteit is dus dat de omzetbelasting op consumenten afgewenteld wordt zonder dat de belastingplichtigen de btw moeten voorfinancieren. Hierdoor moeten de belastingplichtigen op grond van het neutraliteitsbeginsel een “onmiddellijk” recht op aftrek van voorbelasting.<sup>103</sup> Ook moeten de belastingplichtigen recht hebben op de “volledige” aftrek van voorbelasting, ook al leidt dit tot een teruggave van belasting. Van een teruggave zal sprake zijn in de gevallen waarin de in aftrek gebrachte belasting hoger is dan de verschuldigde belasting.

In het huidige btw-systeem wordt geprobeerd om het onmiddellijke en volledige recht op aftrek van voorbelasting mogelijk te maken door de aftrek te laten plaatsvinden in het belastingtijdvak waarin de btw in rekening is gebracht. In de praktijk zorgt dit ervoor dat de btw voor een kortere periode wordt voorgefinancierd. Een ondernemer die bijvoorbeeld kwartaalaangifte doet voor de btw, krijgt de btw op de inkoopkosten van 1 januari doorgaans pas in april terug.

Gelet op de inwendige neutraliteit heeft het HvJ EU in Rempelman-arrest<sup>104</sup> geoordeeld dat voor de belastingheffing geen onderscheid mag worden gemaakt tussen de investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed. Het zou in strijd zijn met inwendige neutraliteit indien de economische activiteiten pas aanwezig worden geacht nadat het onroerend goed de belastbare inkomsten gaat genereren. De voorbereidingshandelingen kunnen als de start van een economische activiteit worden beschouwd. Hierdoor wordt het ondernemerschap geacht aan te vangen op het moment van de eerste investeringsuitgave, bijvoorbeeld de aanschaf van een bedrijfsmiddel. De btw op de voorbereidende handelingen dient dus op grond van de inwendige neutraliteit onmiddellijk en volledig te kunnen worden afgetrokken.

Het neutraliteitsbeginsel kwam ook aan de orde in het arrest AB SKF.<sup>105</sup> In dit arrest heeft het HvJ EU beslist dat bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting op grond van het neutraliteitsbeginsel het oogmerk of het resultaat van een economische activiteit niet van belang is.<sup>106</sup> Daarbij mag niet worden getoetst of een activiteit (uiteindelijk) winstgevend is.

Verder heeft het HvJ EU in het arrest Inzo<sup>107</sup> geoordeeld dat een studie die onderzoekt of een activiteit technisch of economisch rendabel is, een voorbereidende handeling is.<sup>108</sup> De

---

<sup>103</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 321.

<sup>104</sup> HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-268/83 (Rempelman), BNB 1985/315, r.o. 23.

<sup>105</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF).

<sup>106</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF), r.o. 56.

<sup>107</sup> HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Inzo arrest), V-N 196/1396.27.

betaalde btw op de kosten van een dergelijke rentabiliteitsstudie is dus aftrekbaar.<sup>109</sup> Dit aftrekrecht blijft in stand indien de belastingplichtige gebaseerd op de resultaten van de studie besluit om toch niet over te gaan tot de operationele fase en de vennootschap gaat opheffen.<sup>110</sup> De kwalificatie als “belastingplichtige” kan niet met terugwerkende kracht worden ontnomen, omdat de belastingplichtige afziet van de daadwerkelijke activiteiten.<sup>111</sup>

### 3.3 Conclusie

Het neutraliteitsbeginsel is een relatief begrip. Dit betekent dat het bereiken van de optimale neutraliteit in de ene verhouding ervoor kan zorgen dat de fiscale neutraliteit in de andere verhouding wordt verstoord. Het rechtskarakter van de belasting bepaalt in welke verhouding de belasting de optimale neutraliteit moet bereiken. Op grond van het rechtskarakter van de btw moet de belasting met betrekking tot niet-verbruikers meest neutraal werken.

In het neutraliteitsbeginsel wordt een onderscheid gemaakt tussen inwendige en uitwendige neutraliteit. De inwendige neutraliteit houdt in dat een ondernemer, onafhankelijk van de concurrentie met andere ondernemers, zelf geen hinder mag ondervinden van de belastingheffing. Dit betekent dat de belasting voor alle belastingplichtigen op een eenvoudige manier toepasbaar moet zijn.

De uitwendige neutraliteit wordt in drie groepen onderverdeeld:

- De juridische neutraliteit houdt in dat alle soortgelijke leveringen van goederen en diensten gelijk te worden behandeld. De juridische neutraliteit is een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.
- De economische neutraliteit houdt in dat de belasting makkelijk afwentelbaar en prijsevenredig moet zijn. Het aftrekrecht zorgt ervoor dat de belastingdruk, ongeacht de lengte van productie- en distributieproces, strikt evenredig is aan de kleinhandelsprijzen.
- Externe neutraliteit speelt een rol bij grensoverschrijdende situaties. Op grond van het rechtskarakter van de omzetbelasting moeten goederen en diensten belast worden in het land waar ze worden geconsumeerd. Praktisch wordt dit mogelijk gemaakt door het heffen van de btw bij invoer en door het verlenen van de teruggaaf bij uitvoer.

---

<sup>108</sup> HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Inzo arrest), V-N 196/1396.27, r.o. 18.

<sup>109</sup> HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Inzo arrest), V-N 196/1396.27, r.o. 19.

<sup>110</sup> HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Inzo arrest), V-N 196/1396.27, r.o. 20.

<sup>111</sup> HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Inzo arrest), V-N 196/1396.27, r.o. 21.



## Hoofdstuk 4 De regeling betreffende overgang van algemeenheid van goederen en doel en ratio van de regeling

In deze scriptie wordt een onderzoek gedaan naar de reikwijdte en de neutraliteit van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968. Om dit te kunnen doen worden in dit hoofdstuk de bepalingen betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968 beschreven. Onder andere het doel en de ratio van de regeling komen aan de orde.

### 4.1 De regeling

De regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen is opgenomen in artikel 19 van de Btw-richtlijn. De Nederlandse wetgever heeft deze regeling geïmplementeerd in artikel 37d van de Wet OB 1968. In deze paragraaf wordt eerst de regeling beschreven die opgenomen is in de Btw-richtlijn. Vervolgens wordt ingegaan op de regeling zoals die opgenomen is in de nationale wetgeving. Bij het behandelen van de regeling zullen waar nodig opmerkingen worden gemaakt over de inhoud van de regeling.

#### 4.1.1 Artikel 19 en 29 van de Btw-richtlijn

In artikel 2 lid 1 van de Btw-richtlijn is opgesomd welke handelingen aan btw zijn onderworpen. Zo worden de leveringen, de intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen belast met btw. Ook het verrichten van diensten wordt op grond van dit artikel als een belastbare handeling aangemerkt.

De lidstaten kunnen op grond van artikel 19 van de Btw-richtlijn in hun wetgeving opnemen dat in het geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap geen sprake is van een levering van een goed. In artikel 19 van de Btw-richtlijn is ook geregeld dat in deze situatie degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager.

De faciliteit voor de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt in artikel 29 van de Btw-richtlijn ook van toepassing verklaard voor de diensten. In dit artikel is opgenomen dat artikel 19 van de Btw-richtlijn van overeenkomstige toepassing is voor de diensten.

Zowel de faciliteit van artikel 19 van de Btw-richtlijn als de faciliteit van artikel 29 van de Btw-richtlijn zijn zogenoemde kan-bepalingen. De lidstaten zijn niet verplicht om deze faciliteit in hun nationale wetgeving op te nemen. Indien een lidstaat besluit om deze bepaling in zijn nationale wetgeving op te nemen, dan moet het geïmplementeerde artikel richtlijnconform worden uitgelegd. Het begrip “overgang van algemeenheid van goederen” is een autonoom communautair begrip. Daarmee wordt bedoeld dat de bewoordingen van een gemeenschapsrechtelijke bepaling in de gehele gemeenschap autonoom en op eenvormige wijze worden uitgelegd, tenzij de bepaling voor de vaststelling van haar betekenis en draagwijdte uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst.<sup>112</sup> Aangezien in artikel 19

---

<sup>112</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 34.

en artikel 29 niet naar het recht van de lidstaten wordt verwezen moet het begrip “overgang van algemeenheid van goederen” altijd richtlijnconform worden uitgelegd.<sup>113</sup>

Voor belastingplichtigen is het mogelijk om direct een beroep te doen op de Btw-richtlijn indien de nationale regeling niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.<sup>114</sup> Dit geldt ook voor een kan-bepaling indien de lidstaat deze bepaling in zijn nationale wetgeving heeft geïmplementeerd. Hierdoor kunnen de lidstaten bij het uitleggen van een autonoom communautair begrip weinig invloed uitoefenen. Dit zorgt voor harmonisatie van de wet- en regelgevingen van de lidstaten.

Opgemerkt dient te worden dat de nationale rechter naast de bewoordingen van gemeenschapsrechtelijke bepaling ook rekening dient te houden met de context en het doel van de bepaling.<sup>115</sup>

Hoewel het begrip “overgang van algemeenheid van goederen” een autonoom communautair begrip is kunnen mijns inziens in grensoverschrijdende situaties toch onduidelijkheden ontstaan over de toepassing van de regeling. De reden hiervan is dat deze regeling een kan-bepaling betreft. Het kan bijvoorbeeld zijn dat bij een grensoverschrijdende overgang van algemeenheid van goederen een van de lidstaten deze regeling heeft geïmplementeerd, terwijl de andere lidstaat van deze mogelijkheid geen gebruik heeft gemaakt.

Zoals hiervoor is aangegeven, moeten de lidstaten die de regeling in hun nationale wetgeving opnemen zorgen voor de richtlijnconforme uitleg van de regeling. Wel hebben de lidstaten met betrekking tot de implementatie van de regeling een aantal mogelijkheden toegekend gekregen.

De lidstaten kunnen beperkingen stellen aan toepassing van de regeling. Ten eerste kunnen de lidstaten maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen in het geval dat degene die de goederen overneemt niet volledig belastingplichtig is. Ten tweede is het mogelijk om maatregelen te nemen in verband met de bestrijding van belastingfraude of belastingontwijking. De lidstaten hebben dus bij het implementeren van de regeling in hun nationale wetgeving de volledige vrijheid wat betreft het nemen van maatregelen om concurrentieverstoring, belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen.

Nederland heeft tot op heden geen gebruik gemaakt van de geboden mogelijkheid tot het nemen van de genoemde maatregelen. In hoeverre deze beslissing van de Nederlandse wetgever gewenst is, kan wellicht in twijfel worden getrokken. Dit geldt met name voor de maatregelen met betrekking tot het voorkomen van concurrentieverstoringen. In het volgende hoofdstuk ga ik hier nader op in.

---

<sup>113</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 35.

<sup>114</sup> HvJ EU 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO-arrest), BNB 1978/18 en HvJ EU 13 december 2015, nr. C-446/03, V-N 2005/60.15.

<sup>115</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 34.

#### 4.1.2 Artikel 37d Wet OB 1968

Op grond van artikel 37d Wet OB 1968 wordt geacht dat bij overgang van het geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen geen leveringen of diensten plaatsvinden. Het is niet relevant of de overgang tegen vergoeding of in de vorm van inbreng in een vennootschap plaatsvindt. Artikel 37d Wet OB 1968 zorgt ervoor dat de overgang van het geheel of een gedeelte van gemeenschap van goederen zonder heffing van btw kan plaatsvinden. Dit wordt in de literatuur ook wel het niet-leveringsbeginsel genoemd.<sup>116</sup>

De toepassing van artikel 37d Wet OB 1968 is niet aan te merken als een vrijstelling. Het is slechts een fictie waardoor de transactie buiten de heffing van de omzetbelasting blijft.<sup>117</sup> Van Hilten beschrijft dit als volgt: “De omzetbelasting ziet deze handelingen als het ware niet, net zoals bij prestaties binnen bijvoorbeeld een fiscale eenheid”.<sup>118</sup> Dit is niet altijd zo geweest. De bepaling omtrent de overgang van gemeenschap van goederen was niet altijd in artikel 37d Wet OB 1968 opgenomen. In eerste instantie was deze bepaling opgenomen in artikel 30 van de Wet OB 1954 en vervolgens in artikel 31 van de Wet OB 1968. Artikel 30 Wet OB 1954 week af van de huidige bepaling, aangezien de handelingen op grond van dat artikel wel binnen de reikwijdte van de omzetbelasting vielen maar vervolgens in hetzelfde artikel werden vrijgesteld.

Verder is in artikel 37d Wet OB 1968 bepaald dat degene op wie de gemeenschap van goederen overgaan in principe in de plaats treedt van de overdrager. Dit wordt in artikel 8 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitvoeringsbeschikking OB 1968) nogmaals herhaald. De overnemer treedt voor het berekenen van de door hem verschuldigde belasting over de overgedragen onderneming of het overgedragen gedeelte van de onderneming in de plaats van de overdrager.<sup>119</sup>

Anders dan in de Btw-richtlijn is in de Nederlandse wetgeving voor de overgang van gemeenschap van diensten geen apart artikel opgenomen. Zoals hiervoor uitgelegd, moeten de lidstaten die de regeling implementeren deze regeling ook richtlijnconform uitleggen. De richtlijnconforme uitleg van artikel 37d Wet OB 1968 leidt ertoe dat dit artikel mijns inziens ook van toepassing is voor de overdracht van gemeenschap van diensten.

Voor de toepassing van de regeling hoeven de belastingplichtigen niet te opteren. De btw-heffing blijft van rechtswege achterwege.<sup>120</sup> Derhalve is voor de toepassing van de regeling geen verzoek nodig.

De fictie dat overgang van het geheel of gedeelte van gemeenschap van goederen buiten de heffing van de omzetbelasting blijft, betekent niet dat de voorbelasting op de kosten van het voortbrengen van de overdracht niet aftrekbaar is. Te denken valt aan de advieskosten die de

---

<sup>116</sup> G.J. van Norden, Gemeenschap van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

<sup>117</sup> C.M. Ettema, Artikel 37d Wet OB 1968 Overdracht van een onderneming, het commentaar, NDFR.

<sup>118</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2010, blz. 147.

<sup>119</sup> Voor welke rechten en plichten de overnemer in de plaats treedt van de overdrager, dan wel voor een neutrale belasting in de plaats moet treden, komt in hoofdstuk 5 aan de orde.

<sup>120</sup> G.J. van Norden, Gemeenschap van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

belanghebbende aan zijn belastingadviseur betaalt voor de toetsing of artikel 37d Wet OB 1968 in zijn situatie van toepassing is. Deze kosten houden weliswaar geen rechtstreeks en onmiddellijk verband met belaste handelingen, maar wel met de gehele economische activiteiten van de belastingplichtige. Daarom zijn de (advies)kosten gemaakt voor het voortbrengen van de overdracht aftrekbaar voor zover de pro rata-berekening van de belastingplichtige dit toelaat.<sup>121</sup> De pro rata-berekening is uitgelegd in paragraaf 2.3. Indien de belastingplichtige uitsluitend prestaties verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat kan hij de voorbelasting op deze kosten in zijn geheel aftrekken.

Zoals hiervoor uitgelegd maakt artikel 37d Wet OB 1968 een inbreuk op de hoofdregel dat in principe alle leveringen van goederen en diensten worden belast. Een inbreuk is alleen te rechtvaardigen als deze acceptabele rechtsgronden heeft. Daarom wordt in de volgende paragraaf aandacht besteed aan deze rechtvaardigingsgronden.

## 4.2 Doel & Ratio

In het eerste hoofdstuk is aangegeven dat zonder het bestaan van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen fiscale belemmeringen kunnen ontstaan bij de bedrijfsoverdrachten. Deze fiscale belemmeringen kunnen een bedrijfseconomisch gemotiveerde bedrijfsoverdracht bemoeilijken en in sommige situaties zelfs onhaalbaar maken. Het niet kunnen overdragen van een onderneming kan in bepaalde gevallen de faillietverklaring van het desbetreffende bedrijf met zich meebrengen. Dit komt niet ten goede aan de economische groei binnen de Europese Unie.

Het stimuleren van de economie binnen de gemeenschap door het wegnemen van fiscale belemmeringen bij bedrijfsoverdrachten kan dan als hoofddoel van de invoering van de regeling worden beschouwd. In de volgende subparagrafen wordt behandeld welke elementen in welke mate een bijdrage leveren aan het realiseren van dit hoofddoel.

### 4.2.1 Financiering

Zoals in de vorige paragraaf is aangegeven moet artikel 37d Wet OB 1968 altijd richtlijnconform worden uitgelegd. Hierdoor is het van belang om vast te stellen wat het doel van de richtlijnopsteller is geweest.

In de Btw-richtlijn is de bepaling omtrent de overgang van algemeenheid van goederen opgenomen in artikel 19. In de Zesde Richtlijn (77/388/EEG), voorganger van de Btw-richtlijn, was een vergelijkbare bepaling opgenomen in artikel 5 lid 4. Uit de volgende passage uit de toelichting op het Voorstel voor een Zesde richtlijn kan over het doel van de invoering van de regeling een oordeel worden gevormd.<sup>122</sup>

*“Daar de inbreng in vennootschappen als een belastbare levering onder bezwarende titel kan worden aangemerkt en bepaalde overdrachten om niet met belastbare leveringen gelijkgesteld dienen te worden, kunnen de Lidstaten, ter wille van de eenvoud en om de financiële positie van de inbrengende of schenkende bedrijf niet te zwaar te belasten, afzien*

<sup>121</sup> HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26.

<sup>122</sup> Voorstel Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753.

*van de belastingheffing. Van deze bevoegdheid zal met name gebruik worden gemaakt, indien de vennootschap waarin de inbreng of waaraan de schenking is gedaan, de desbetreffende goederen zal gebruiken voor een belastbare bedrijvigheid” (Cursivering en onderstreping Ö.S.).*

Uit dit citaat is naar mijn mening op te maken dat het voorkomen van het financieringsnadeel bij de overdragende partij één van de doelen van de regeling is.<sup>123</sup> Dit doel van de regeling, het voorkomen van het financieringsnadeel, is later in het Zita-Modes arrest<sup>124</sup> door het HvJ EU bevestigd. In het arrest was sprake van een verschil in invalshoek tussen het HvJ EU en de Europese Commissie. A-G Jacobs heeft in zijn conclusie bij het arrest Zita-Modes de situatie vanuit het oogpunt van de verkrijger beoordeeld.<sup>125</sup> Het HvJ EU heeft in overeenstemming met de opvatting van A-G beslist en heeft ook vanuit het oogpunt van de verkrijger de zaak bekeken, terwijl de Europese Commissie dit vanuit het oogpunt van de overdrager deed. Met een verwijzing naar de context van artikel 5 van de Zesde Richtlijn beschreef het HvJ EU de financiële doelstelling van de regeling als volgt:<sup>126</sup>

*“Gelet op de context van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn en de doelstelling van deze richtlijn, zoals beschreven in punten 36 tot en met 38 van het onderhavige arrest, is het duidelijk dat deze bepaling ertoe strekt de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de als voorbelasting betaalde BTW” (Cursivering en onderstreping Ö.S.).*

Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat het HvJ EU vermoedt dat zonder de mogelijkheid van een geruisloze overdracht de financiële positie van de verkrijger behoorlijk verslechterd. Zonder het bestaan van de regeling zal aan de verkrijger bij de overdracht van goederen omzetbelasting in rekening worden gebracht. De verschuldigde btw dient dan door de verkrijger per direct worden betaald. De betaalde omzetbelasting kan de overnemer pas later in de aangifte omzetbelasting als voorbelasting aangeven en terugvragen. Met andere woorden, de verkrijger moet de omzetbelasting die hij hoe dan ook zou terugkrijgen voorfinancieren. Door de toepassing van de faciliteit hoeft de verkrijger de omzetbelasting over de overdracht van de onderneming niet meer voor te financieren en heeft hij geen liquiditeitsnadeel meer (bijvoorbeeld in de zin van de rentelasten).

In tegenstelling tot het HvJ EU beoordeelt de Europese Commissie in het Zita-Modes arrest de situatie vanuit het oogpunt van de inbrengende of schenkende bedrijf. Volgens van Hilten<sup>127</sup> gaat het hier om de situaties waarin de inbrengende of het schenkende bedrijf de btw

---

<sup>123</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

<sup>124</sup> HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 27.

<sup>125</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak Zita Modes, 26 september 2002, C-497/01, r.o. 39.

<sup>126</sup> HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 39.

<sup>127</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 2010, blz. 145.

ter zake van de overgedragen goederen aan de fiscus moet voldoen voordat de factuur van de overdracht door de overnemer wordt betaald. In dat geval wordt niet de overnemer maar de overdrager financieel benadeeld door het niet geruisloos kunnen overdragen van de goederen. Mijns inziens kan deze situatie in de praktijk ook vaak voorkomen. Zeker in tijden van economische crisis is de vraag in hoeverre de verkrijgende partij in staat is om de factuur van de overdracht in haar geheel ineens te betalen.

Overigens ben ik van mening dat zowel de verkrijgende als de overdragende partij bij een bedrijfsoverdracht niet onder een buitensporige fiscale druk moet komen te staan. Het is mijns inziens overbodig om te kijken wie een financieel nadeel heeft bij de bedrijfsoverdracht. Er moet worden beoordeeld in hoeverre de regeling belemmeringen voor de overdracht van de algemeenheid van goederen in zijn totaliteit wegneemt. Zo kan het bij een bedrijfsoverdracht gaan om een groot bedrag aan voorbelasting die moet worden voorgefinancierd. De verplichting om deze voorbelasting voor te financieren kan de overdracht in zijn geheel teniet doen. In dat geval vormt de verschuldigde btw over de overdracht zowel voor de overdrager als voor de verkrijger een belemmering. Het wegnemen van het financiële nadeel door het toepassen van de faciliteit zal dan zowel aan de overdrager als aan de verkrijger ten goede komen.

#### 4.2.2 Eenvoud

In de vorige deelparagraaf is aangegeven dat het wegnemen van fiscale belemmeringen voor bedrijfsoverdrachten als het hoofddoel van deze bepaling kan worden beschouwd. Hoewel het wegnemen van het financiële nadeel bij de verkrijger dan wel bij de overdrager de bedrijfsoverdracht behoorlijk kan vergemakkelijken, is dit niet de enige vorm van vergemakkelijking. Een vergemakkelijking kan bijvoorbeeld ook plaatsvinden via het vereenvoudigen van de btw-aspecten van bedrijfsoverdracht.

Taaltechnisch zijn de termen “vereenvoudiging” en “vergemakkelijking” bijna identiek. Mijns inziens bestaat echter een verschil tussen beide termen. Een regeling is eenvoudig als deze simpel geformuleerd is waardoor het makkelijk te begrijpen is. Dit hoeft echter niet per se te betekenen dat deze regeling ook gemakkelijk is. Een voorbeeld van een eenvoudige regeling is:

*Bij iedere bedrijfsoverdracht is de overnemer € 1.000.000 aan btw verschuldigd.*

Deze regeling is simpel geformuleerd en makkelijk te begrijpen door iedereen. Echter is deze regeling niet gemakkelijk voor een kleine ondernemer, omdat hij niet over dit bedrag beschikt. De vereenvoudiging hoeft dus niet per se vergemakkelijking te betekenen.

In de vorige deelparagraaf zijn de citaten van het HvJ EU<sup>128</sup> en de Europese Commissie<sup>129</sup> over de doelstelling van de regeling opgenomen. Het HvJ EU heeft het vereenvoudigingselement als volgt verwoordt: “...*ter wille van de eenvoud en om de*

---

<sup>128</sup> HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 39.

<sup>129</sup> Voorstel Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753.

*financiële positie van de inbrengende... ”.*<sup>130</sup> En de Europese Commissie als volgt: “...door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger... ”.<sup>131</sup>

Het valt op dat beide instellingen voor het gebruik van “en” hebben gekozen en niet voor het gebruik van “en / of”. De vereenvoudiging van de btw-aspecten van de bedrijfsoverdracht en het vermijden van het financiële nadeel bij de partijen kan dan als een gezamenlijke doelstelling van de invoering van de regeling worden gezien. De vraag is in hoeverre het woordgebruik iets zegt over de doelstelling van de regeling. Geeft dit woordgebruik aan dat de bepaling zowel door de vereenvoudiging als door het oplossen van de financiële nadelen voor een vergemakkelijking van de overdracht moet zorgen? Of is het niet van belang welk aspect voor de vergemakkelijking zorgt zolang de overdracht wordt vergemakkelijkt? Indien het eerstgenoemde het geval is, dan moet de vereenvoudiging van de overdracht in combinatie met het voorkomen van het financiële nadeel worden beoordeeld en vice versa.

Hoe kan een bedrijfsoverdracht door het toepassen van de faciliteit worden vereenvoudigd? Deze vraag is het beste te beantwoorden als de btw-gevolgen van de bedrijfsoverdracht worden geschetst voor de situatie dat geen sprake is van een geruisloze overdracht. Er zal dan tegen een aantal moeilijkheden worden aangelopen. Een van deze moeilijkheden is bijvoorbeeld dat iedere levering of dienst afzonderlijk moet worden beoordeeld.<sup>132</sup> Het is vanzelfsprekend dat bij een bedrijfsoverdracht verschillende goederen en/of diensten zijn betrokken. Over al deze goederen en diensten moet afzonderlijk omzetbelasting worden berekend.<sup>133</sup> Bij de berekening van de omzetbelasting moet worden vastgesteld wat de waarde van het desbetreffende goed is en of dat goed belast of vrijgesteld is. Indien de levering van het goed belast is moet vervolgens worden bepaald welk tarief op deze levering van toepassing is.<sup>134</sup>

Verder moet in uitzonderlijke gevallen ook de plaats van de levering worden bepaald wat niet eenvoudig kan zijn, denk bijvoorbeeld aan een onderneming die alleen digitale diensten aanbiedt. Als laatste, in een overdracht waar onroerende goederen deel uitmaken moet worden vastgesteld voor welke onroerende zaken de optie voor btw-belaste levering wenselijk is.

Het niet bestaan van de faciliteit zou dus gepaard gaan met de hierboven genoemde administratieve lasten. Mijns inziens zullen de kleine ondernemers relatief meer moeite hebben met het schetsen van de btw-gevolgen van iedere levering. De grote ondernemingen zijn administratief beter ingericht en hebben minder moeite en meestal meer middelen voor het inschakelen van een fiscalist om de fiscale gevolgen van transacties te uitwerken.

---

<sup>130</sup> Onderstreept en schuingedrukt door Ö.S.

<sup>131</sup> Onderstreept en schuingedrukt door Ö.S.

<sup>132</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 145.

<sup>133</sup> M.M.W.D. Merckx, *Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, de reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes*, MBB 2005/02.

<sup>134</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak *Zita Modes*, HvJ EU 26 september 2002, C-497/01, r.o. 28.

Het afzonderlijk beoordelen van de btw-gevolgen van de levering van alle goederen bij een bedrijfsoverdracht kan veel tijd in beslag nemen. Deze tijdsopname kan dan ervoor zorgen dat de gehele bedrijfsoverdracht niet doorgaat. Te denken valt aan een onderneming die dreigt failliet te gaan.

Door de toepassing van het niet-leveringsbeginsel bij een overgang van algemeenheid van goederen hoeven de overdrager en de overnemer niet iedere levering of dienst afzonderlijk in hun aangifte omzetbelasting op te nemen. Ze hoeven dus de btw gevolgen van iedere levering of dienst niet afzonderlijk te beoordelen. Hiermee wordt de bedrijfsoverdracht voor ondernemers vergemakkelijkt,<sup>135</sup> omdat zij geen extra administratieve lasten hoeven te maken voor de omzetbelasting die zij later via het aftrekmechanisme in ieder geval zullen terugkrijgen.<sup>136</sup>

#### 4.2.3 Ratio van de regeling volgens de literatuur

Met betrekking tot de ratio van de regeling wordt in de literatuur vaak verwezen naar de conclusie van A-G Jacobs in het arrest Zita-Modes. Van Dongen<sup>137</sup> concludeert in haar artikel over bedrijfsoverdrachten dat het de bedoeling is om de overname van een onderneming niet onnodig te bezwaren. Het is niet wenselijk om de overnemer de btw te laten betalen naast de overnameprijs van de onderneming.

Mijns inziens dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de betaling van de overnameprijs en de btw over deze prijs. De overnemers kunnen over het algemeen een lening krijgen voor het financieren van de overnameprijs exclusief btw. Bij het verstrekken van een lening kan de leningverstrekker zich afvragen waarom een lening moet worden verstrekt voor de btw die op korte termijn kan worden teruggevraagd. De leningverstrekker zal geen onnodig risico willen lopen met betrekking tot de terugbetaling van het btw-deel van de lening. Het rendement van deze lening zal ook gering zijn wegens de korte looptijd.<sup>138</sup> Bovendien kunnen de overgedragen goederen als onderpand dienen voor de lening tot het bedrag van de overnameprijs. De overnameprijs inclusief de btw zal de waarde van de overgedragen goederen behoorlijk overtreffen waardoor leningverstrekkers minder geneigd zou zijn om een lening te verstrekken voor het btw-deel.

Van Norden<sup>139</sup> heeft met betrekking tot de ratio van de regeling een geheel andere opvatting. Hij geeft namelijk aan dat het voorkomen van het financieringsnadeel geen absolute rechtvaardiging is voor het bestaan van de faciliteit. Dit onderbouwt Van Norden door een bedrijfsoverdracht te vergelijken met een grote vastgoedtransactie waarvoor geen mogelijkheid tot een geruisloze overdracht bestaat. Hoewel de financieringsproblemen ook bij een grote vastgoedtransactie voorkomen, dient te worden benadrukt dat het hier om twee verschillende activiteiten gaan.

---

<sup>135</sup> B.G. van Zadelhoff, Overdrachten zonder btw, WFR 2009/45.

<sup>136</sup> Behoudens de ondernemers die (volledig) vrijgesteld presteren.

<sup>137</sup> A. van Dongen, Bedrijfsoverdracht en BTW, Belastingbrief 2001/08, NDFR.

<sup>138</sup> Uitgaande dat dit deel van de lening op het moment dat de btw wordt teruggevraagd beëindigd.

<sup>139</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.



Bij overgang van algemeenheid van goederen wordt een onderneming in haar geheel overgedragen. Bij grote vastgoedtransacties moet eerst worden beoordeeld wat voor functie de overgedragen onroerende zaken binnen de onderneming van de overdrager hebben. Indien deze onroerende zaken door de overdrager als voorraad worden behouden, vormt het financieringsnadeel bij de overdracht een onderdeel van zijn totale bedrijfsuitoefening. Dit heeft tot gevolg dat het financieringsnadeel niet ontstaat door de vastgoedtransactie maar door het uitoefenen van een onderneming. De overdrager moet dan zelf rekening houden met het feit dat het bezitten van voldoende liquide middelen noodzakelijk is voor de aard van zijn onderneming. Ook moet bij een vastgoedtransactie worden beoordeeld waarvoor de onroerende zaken bij de overnemende partij gebruikt zullen worden. Indien de overnemende partij handelt in onroerende zaken vormt het financieringsnadeel bij hem ook een onderdeel van zijn totale bedrijfsuitoefening.

De koper/verkoper bij een vastgoedtransactie is dus niet altijd te vergelijken met de overdrager/overnemer bij de overgang van algemeenheid van goederen. Anders dan een overnemer die bijvoorbeeld een slijterij wil overnemen en continueren is bij de koper die handelt in onroerende zaken te verwachten dat hij over voldoende liquide middelen beschikt. Het kopen van onroerende zaken met liquide middelen dan wel met een financiering behoort immers tot de ondernemingsactiviteiten van de koper.

Een ander verschil tussen een vastgoedtransactie en een bedrijfsoverdracht is dat bij een vastgoedtransactie de prijs van de over te dragen onroerende zaken eenvoudig te bepalen is, bijvoorbeeld door middel van taxatierapporten. Dit geldt ook voor de vrijstellingen en het tarief dat van toepassing is op onroerende zaken. Bij een bedrijfsoverdracht zonder de faciliteit van algemeenheid van goederen moeten deze btw-aspecten daarentegen voor ieder over te dragen goed afzonderlijk worden bepaald.

Van Norden houdt in ieder geval vast aan zijn standpunt dat het financieringsnadeel geen absolute rechtvaardiging biedt voor de faciliteit. Volgens hem gaat het hier niet om een belastbare prestatie maar om een wijziging in de persoon van de ondernemer.<sup>140</sup> Hij geeft hierbij aan dat zijn standpunt op Europees niveau niet verwoord is, terwijl deze gedachte in de Nederlandse parlementaire geschiedenis wel aan de orde is gekomen.<sup>141</sup> Met “een wijziging in de persoon van de ondernemer” bedoelt Van Norden dat geen verticale maar een horizontale verschuiving binnen de bedrijfskolom plaatsvindt. Bij een verticale verschuiving binnen de bedrijfskolom komt de omzetbelasting dichterbij de eindschakel, de consument, te staan<sup>142</sup> terwijl dit bij een dergelijke bedrijfsoverdracht niet het geval is. Dit maakt de btw-heffing voor de bedrijfsoverdrachten onnodig.

Verder geeft Van Norden aan dat het financieringsnadeel ook geen aanknopingspunt biedt voor het bestaan van de faciliteit indien de verkrijger een vrijgestelde belastingplichtige is.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

<sup>141</sup> Kamerstukken II 1967-1968, 9324, blz. 18.

<sup>142</sup> Zie hierbij voorbeeld 1 in het hoofdstuk 2.

<sup>143</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

Indien zowel de overnemer als de overdrager belastbare activiteiten verrichten zal de overnemer, zonder het bestaan van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen, door overdrager in rekening gebrachte btw in de aangifte omzetbelasting als voorbelasting in aftrek kunnen brengen. Dit betekent dat de overnemer de belasting die hij kan terugvragen niet hoeft voor te financieren. In dit geval voorkomt de faciliteit een mogelijke financieringsnadeel. Echter indien de verkrijger vrijgestelde activiteiten verricht kan hij in rekening gebrachte belasting niet kunnen terugvragen. Op grond van artikel 37d Wet OB 1968 is echter niet van belang of de verkrijger belastbare dan wel vrijgestelde activiteiten verricht. Vrijgestelde ondernemers kunnen ook van de faciliteit gebruik maken. Zo is bij een bedrijfsovername waar de verkrijger niet volledig aftrekgerechtigde is niet alleen sprake van een financieringsvoordeel, maar ook van een daadwerkelijk effectieve belastingvoordeel.<sup>144</sup> Gelet op dit voordeel van de vrijgestelde ondernemer ziet Van Norden niet het voorkomen van het financieringsnadeel als beslissend doel van de regeling maar de vereenvoudiging van bedrijfsoverdrachten.

Van Norden is dus van mening dat het feit dat alleen wijziging optreedt bij de persoon van de ondernemer terwijl de onderneming hetzelfde blijft en het vereenvoudigingen van de bedrijfsoverdrachten als rechtvaardigingsgronden van het niet-leveringsbeginsel kunnen worden aangemerkt.

Verder is het niet-leveringsbeginsel ook gunstig voor de Belastingdienst. De toepassing van artikel 37d Wet OB 1968 bestrijdt een eventuele belastingfraude en het risico dat de betaling van de btw uitblijft omdat de overdrager insolvent is.<sup>145</sup> In het laatste geval brengt de overdrager over de bedrijfsoverdracht btw in rekening bij de verkrijger. De verkrijger vraagt aan hem in rekening gebrachte btw terug van de Belastingdienst, terwijl deze btw niet wordt voldaan door de overdrager. Mijns inziens kan het beschermen van de fiscus dan ook als een rechtvaardiging voor het niet-leveringsbeginsel worden gezien.

---

<sup>144</sup> Dit roept de vraag op of de uitwerking van de regeling voor de vrijgestelde overnemers correct dan wel wenselijk is. In het volgende hoofdstuk wordt behandeld voor wie de faciliteit toegankelijk is. Deze vraag wordt dan ook in het volgende hoofdstuk behandeld.

<sup>145</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

### 4.3 Conclusie

De regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen is opgenomen in artikel 19 van de Btw-richtlijn. De Nederlandse wetgever heeft deze regeling geïmplementeerd in artikel 37d van de Wet OB 1968. Op grond van deze artikelen wordt geacht dat bij overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geen leveringen of diensten plaatsvinden en degene op wie de goederen overgaat in de plaats treedt van de overdrager.

Het begrip “overgang van algemeenheid van goederen” is een autonoom communautair begrip. De bepaling moet dus richtlijnconform worden uitgelegd. Dit geldt te meer, omdat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid voor het stellen van beperkingen aan de regeling. Zo is het mogelijk om beperkingen te stellen voor het nemen van maatregelen om concurrentieverstoring, belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen.

Het vergemakkelijken van een bedrijfseconomisch gemotiveerde bedrijfsoverdracht kan als hoofddoel van de invoering van de bepaling worden gezien. Dit doel wordt bereikt door de overdracht van een onderneming te vereenvoudigen en ervoor te zorgen dat de overdrager of overnemer bij de bedrijfsoverdracht geen financiële nadelen van de btw ondervindt.

Bovendien voorkomt de faciliteit dat de Belastingdienst btw misloopt bij een bedrijfsoverdracht, omdat de belastingheffing van rechtswege achterwege blijft en niet terug gevraagd kan worden door de verkrijger.

## Hoofdstuk 5 De reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen

In het vorige hoofdstuk is aangegeven dat bij overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen voor de btw geen leveringen wordt geacht plaats te vinden. Het is echter niet altijd eenvoudig om te bepalen wanneer sprake is van de overgang van het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen. Voor de rechtszekerheid is het enorm van belang dat men op een eenvoudige wijze kan bepalen wanneer deze regeling van toepassing is.

Bij een overgang van algemeenheid van goederen blijft de belastingheffing van rechtswege achterwege. De belastingplichtigen kunnen voor de toepassing van de faciliteit niet opteren. De regeling kent dus een rechtstreekse werking. Hierdoor dienen de belastingplichtigen zelf te bepalen of ze aan de voorwaarden van de regeling voldoen. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, dan moet de regeling verplicht worden toegepast.

Zowel het ten onrechte toepassen van de regeling als het ten onrechte achterlaten van de toepassing van de regeling kan voor flinke naheffing zorgen. Indien de overdrager ten onrechte van mening is dat artikel 37d Wet OB 1968 in zijn situatie van toepassing is, zal hij geen btw in rekening brengen aan de overnemer. In dit geval kan de fiscus dit corrigeren door het niet voldane btw alsnog na te heffen bij de overdrager. Bovendien is het mogelijk dat een dergelijke correctie van de fiscus gepaard gaat met de boetes.<sup>146</sup>

Het kan ook voorkomen dat de overdrager ten onrechte in veronderstelling is dat de overdracht niet aan de voorwaarden van artikel 37d Wet OB 1968 voldoet. In dit geval zal hij de regeling ten onrechte niet toepassen en toch btw in rekening brengen over de overnameprijs. De btw die normaliter (wettelijk) niet verschuldigd is maar wel op de factuur is vermeld, dient op grond van artikel 37 Wet OB 1968 alsnog te worden voldaan. Deze ten onrechte in rekening gebrachte btw is bij de overnemer niet aftrekbaar.<sup>147</sup>

Aangezien een bedrijfsoverdracht veelal gepaard gaat met een bijzonder groot financieel belang is het van belang om de regeling op een juiste wijze toe te passen. Daarentegen is het niet altijd eenvoudig om te bepalen onder welke voorwaarden de faciliteit van toepassing is.

In dit hoofdstuk wordt de reikwijdte van de regeling onderzocht. Daarbij wordt beoordeeld in hoeverre de reikwijdte van de regeling in overeenstemming is met het in het tweede hoofdstuk beschreven rechtskarakter van de belasting en in het derde hoofdstuk beschreven neutraliteitsbeginsel. Bovendien zal aandacht worden besteed aan de vraag of de reikwijdte van de regeling ervoor zorgt dat het hoofddoel van de regeling wordt behaald. Het hoofddoel van de regeling, het vergemakkelijken van bedrijfsoverdrachten, kwam in het vierde hoofdstuk aan de orde.

---

<sup>146</sup> P.F. Zijlstra, Btw-faciliteit geruisloze ondernemingsoverdracht: middel of kwaal, WFR 2019/8.

<sup>147</sup> HvJ EG 13 december 1989, C-342/87 (Genius Holding BV), BNB 1990/237.

Zowel uit artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn als uit artikel 37d van de Wet OB 1968 kan niet worden afgeleid onder welke voorwaarden sprake is van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Verder is de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen een autonoom communautaire bepaling. Om deze twee redenen zal bij het onderzoek zoveel mogelijk naar de jurisprudentie van het HvJ EU en de Hoge Raad worden verwezen waarin een invulling is gegeven aan de reikwijdte van de regeling.

## 5.1 Van voortzettingsvereiste naar exploitatievereiste

### 5.1.1 “Oude” voortzettingsvereiste

De laatste wetswijziging met betrekking tot de nationale bepaling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen heeft op 1 januari 2010 plaatsgevonden. Dit was echter niet meer dan een wijziging van het artikelnummer. De bepaling is van artikel 31 Wet OB 1968 verplaatst naar artikel 37d Wet OB 1968. De laatste tekstuele wijziging in de nationale bepaling is echter op 24 juni 1998 plaatsgevonden. Tot die tijd luidde de bepaling als volgt:

*“Bij overdracht van een onderneming of een deel daarvan aan degene die de onderneming of het deel daarvan voortzet wordt, met inachtneming van bij ministeriele regeling te stellen voorwaarden, ter zake van de leveringen en diensten, welke die overdracht vormen geen belasting geheven.” (Cursivering en onderstreping Ö.S.)*

In deze tekst was expliciet opgenomen dat voor toepassing van het toenmalige artikel 31 Wet OB 1968 de verkrijger de overgenomen onderneming diende voort te zetten. In de fiscale literatuur<sup>148</sup> werd dit ook wel het voortzettingsvereiste genoemd. Het voortzettingsvereiste hield in dat de overdragen onderneming door de verkrijger in ongewijzigde vorm moest worden voortgezet.

In de zaak van 9 december 1986<sup>149</sup> heeft Hof 's-Gravenhage geoordeeld dat de faciliteit niet van toepassing is, omdat bij de overdracht niet werd voldaan aan het voortzettingsvereiste. De verkrijger in de onderhavige zaak was een winkelketen met een assortiment van goedkopere sportartikelen. Het assortiment van de overgenomen winkel bestond met name uit luxueuze en duurdere artikelen. De overgenomen winkel werd door de belanghebbende/overnemer verbouwd, zodat de winkelinrichting van deze winkel passend werd bij het karakter van de reeds door hem geëxploiteerde winkels. Ook heeft hij het overgenomen assortiment gewijzigd met de aanverwante artikelen die hij ook in andere winkels van zijn winkelketen verkoopt. Het Hof heeft geoordeeld dat de overgenomen onderneming door een wijziging in de winkelinrichting en het assortiment niet in ongewijzigde vorm is voortgezet. Hierdoor werd aan het voortzettingsvereiste niet voldaan en de belanghebbende mocht de faciliteit van artikel 31 Wet OB 1968 niet toepassen.

---

<sup>148</sup> Bijvoorbeeld: C.M. Ettema, Artikel 37d Wet OB 1968 Overdracht van een onderneming, het commentaar, NDFR.

<sup>149</sup> Hof 's-Gravenhage 9 december 1986, nr. 3967/85, V-N 1987/909.

### 5.1.2 Afschaffing van het voortzettingsvereiste

Het hierboven genoemde voortzettingsvereiste is met een wetwijziging in 1998 vervallen. Dit was een expliciete keuze van de wetgever. De reden van deze wijziging is in de parlementaire behandeling toegelicht.<sup>150</sup> De wetgever heeft geconstateerd dat artikel 5 lid 8 van Zesde richtlijn niet een dergelijke voortzettingseis bevatte en aangezien de regeling betreffende overdracht van ondernemingen een communautaire bepaling is, mogen de lidstaten geen nadere voorwaarden stellen die niet in de richtlijn zijn opgenomen. Bovendien brengt de richtlijnconforme uitleg van de faciliteit met zich mee dat de faciliteit op elke overgang van het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen van toepassing moet zijn. Bepaalde vormen van de overdracht kunnen niet van de faciliteit worden uitgesloten.

Het voortzettingsvereiste bracht het risico mee dat de nationale bepaling niet in overeenstemming zou zijn met het Europese recht. Om deze reden besloot de wetgever dit vereiste uit de wettekst te schrappen en artikel 31 Wet OB 1968 grammaticaal hetzelfde te laten luiden als artikel 5 lid 8 van Zesde richtlijn. Hiermee beoogde de wetgever ook te voorkomen dat de nationale bepaling onbewust de reikwijdte van de regeling beperkte. Aangezien na deze wijziging de bepalingen in de nationale wet en de richtlijn tekstueel dezelfde inhoud hebben,<sup>151</sup> kon in ieder geval geen verschil in uitleg meer bestaan met de bepaling in de Zesde richtlijn. Na de “afschaffing” van het voortzettingsvereiste is de bepaling in 2010 tekstueel ongewijzigd verplaatst van artikel 31 Wet OB 1968 naar artikel 37d Wet OB 1968.

### 5.1.3 Exploatievereiste

De bevestiging dat de EU-regeling geen voortzettingsvereiste bevat duurde niet lang. Het voortzettingsvereiste kwam in het arrest Zita Modes<sup>152</sup> aan de orde. In deze zaak nam de belanghebbende/overdrager deel aan het economische verkeer met een kledingzaak. De overdrager heeft deze handelszaak verkocht aan een overnemer die met de overgenomen algemeenheid van goederen een parfumerie zaak wenste te exploiteren. De belanghebbende, Zita Modes, was van mening dat de overgedragen goederen onder de werking van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen vielen. Hierdoor hebben zij over de overgedragen goederen geen btw in rekening gebracht. De Luxemburgse Belastingdienst ging hiermee niet akkoord en stelde dat de faciliteit niet kan worden toegepast, omdat de overgedragen algemeenheid van goederen niet in dezelfde hoedanigheid is voortgezet.<sup>153</sup> In dit geval was voor de activiteiten sprake van een sectorwijziging. De overdrager exploiteerde een kledingzaak, terwijl de verkrijger een parfumerie zaak wilde beginnen.<sup>154</sup>

De Luxemburgse rechter heeft omtrent deze kwestie een drietal prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU.<sup>155</sup> Kort gezegd, houden de eerste twee vragen in of de faciliteit automatisch van toepassing is indien de overnemer belastingplichtig is voor de btw. En zo nee, of de

<sup>150</sup> Kamerstukken II 1997-1998, 25 709, nr. 5, blz. 15.

<sup>151</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

<sup>152</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18.

<sup>153</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 11.

<sup>154</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 13.

<sup>155</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 19.

lidstaat als voorwaarde mag stellen dat de verkrijger de overgenomen onderneming in dezelfde hoedanigheid moet voortzetten. Met de derde vraag wilde de nationale rechter te weten komen of het van belang is dat de verkrijger in het bezit is van een vergunning om dezelfde activiteiten als de overdrager te kunnen uitoefenen. In Luxemburg moeten de belastingplichtigen voor het exploiteren van een kledingzaak in bezit zijn van een vestigingsvergunning. De verkrijger in de onderhavige zaak was een parfumeriezaak die vanzelfsprekend niet over een vestigingsvergunning beschikte.<sup>156</sup>

Het HvJ EU heeft deze prejudiciële vragen voornamelijk in de rechtsoverweging 42 tot en met 45 beantwoord. Als eerste geeft het HvJ EU aan dat de Btw-richtlijn geen uitdrukkelijke voorwaarde stelt met betrekking tot het gebruik van de overgenomen algemeenheid van goederen bij de overnemer. Anders dan de Nederlandse wetgever bij de wetwijziging in 1998 heeft verondersteld, betekent dit echter nog niet dat de faciliteit helemaal geen voortzettingsvereiste bevat. Het HvJ EU geeft namelijk aan dat er geen voorwaarde bestaat met betrekking tot de voortzetting, maar deze voortzetting eenvoudigweg het gevolg is van de fictie dat geen levering wordt geacht te hebben plaatsgevonden.

Uit de rechtsoverwegingen 44 en 45 is op te maken dat de voortzetting die uit de strekking van de faciliteit volgt niet identiek is aan het oude voortzettingsvereiste van artikel 31 Wet OB 1968 die in paragraaf 5.1.1 is beschreven. Het voortzettingsvereiste waar het HvJ EU op doelt, houdt in dat de verkrijger de intentie moet hebben om de overgenomen algemeenheid van goederen te exploiteren en niet om de activiteiten onmiddellijk te vereffenen en de voorraden te verkopen.

Het is niet van belang of de verkrijger dezelfde economische activiteiten verricht als de overdrager, zolang met de overgedragen algemeenheid van goederen economische activiteiten worden verricht. De overgedragen algemeenheid van goederen hoeven dus niet in dezelfde hoedanigheid te worden voortgezet. Daarom wordt in de literatuur in plaats van een voortzettingsvereiste, over een exploitatievereiste<sup>157</sup> of over een niet-liquidatie-vereiste<sup>158</sup> gesproken.

Rekeninghoudend met het doel en de ratio van de faciliteit welke ik in hoofdstuk drie heb behandeld, zijn deze rechtsoverwegingen van het HvJ EU mijns inziens niet bijzonder. Het hoofddoel van de faciliteit is het wegnemen van de fiscale belemmeringen die een bedrijfseconomisch gemotiveerde bedrijfsoverdracht kunnen bemoeilijken. Indien bij de overdracht van algemeenheid van goederen de belastingplichtige niet de intentie heeft om economische activiteiten voort te zetten is de vraag of er gelet op het doel en de ratio van de regeling sprake is van een kwalificerende bedrijfsoverdracht. Verder is het hanteren van het “exploitatievereiste” als term mijns inziens meer in lijn met het doel van de regeling. Aangezien deze regeling de “verdere exploitatie” van een bedrijf mogelijk wil maken.

---

<sup>156</sup> Omdat deze vraag puur over een (Luxemburgse) nationale situatie gaat, wordt verder niet ingegaan in de behandeling van deze vraag.

<sup>157</sup> Bijvoorbeeld: J.J.M. Lamers, Ondernemingen overnemen zonder btw, NTFR-B 2008/48.

<sup>158</sup> G.J. van Norden, Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer, WFR 2010/684.

### 5.1.3.1 Exploitatiebedoelingen

Zoals hierboven is beschreven moet de verkrijger op grond van de jurisprudentie van het HvJ EU, de “bedoeling” hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren. In tegenstelling tot deze jurisprudentie was in het oude voortzettingsvereiste in de nationale wet de daadwerkelijke voortzetting van belang en niet de bedoeling tot exploitatie. De exploitatiebedoeling is een subjectieve term en de bedoeling kan afwijken van het uiteindelijke resultaat. Daarom moet de bedoeling van de overnemer op het moment van de overdracht met objectieve gegevens worden onderbouwd.

A-G Jacobs noemt in zijn conclusie bij het arrest Zita Modes de feiten en omstandigheden die bij onderbouwing van de bedoeling een rol kunnen spelen.<sup>159</sup> Ook Merkx noemt een aantal factoren die een rol kunnen spelen bij de beoordeling of er ten tijde van de overdracht exploitatiebedoelingen aanwezig zijn.<sup>160</sup> Indien de lijst van de feiten en omstandigheden van A-G Jacobs en Merkx worden samengevoegd, dan ontstaat de volgende opsomming:

- aard van de onderneming of bedrijfsonderdeel;
- het gegeven of de activa van de onderneming worden overgedragen;
- de waarde van de overgedragen immateriële en materiële activa;
- de vraag in hoeverre het personeel wordt overgedragen;
- de vraag in hoeverre de klantenkring wordt overgedragen;
- de duur van de exploitatie;
- de lengte van de periode tussen de overdracht en het starten van de exploitatie door de overnemer;
- de schadelijkheid van het stilleggen of anderszins onderbreken van de activiteiten;
- onvoorziene omstandigheden en overmacht;

De onderlinge samenhang tussen deze factoren zijn van cruciaal belang bij de beoordeling of de exploitatiebedoelingen aanwezig zijn. Deze factoren moeten dus gezamenlijk worden beoordeeld. Daarnaast moet bij de beoordeling mijns inziens ook rekening worden gehouden met kenmerken van de sector en branche waarin de belanghebbende zijn activiteiten uitoefent. Zo kan in de voedingsmiddelenindustrie het stilleggen van de activiteiten voor het bedrijf zeer schadelijk zijn, omdat de grondstoffen en de producten die in voorraad zijn snel kunnen bederven. Daarentegen kan het stilleggen van de activiteiten in de meubelindustrie minder schadelijk zijn voor het eindproduct waardoor in deze sector een langere periode tussen de overdracht en de start van de exploitatie acceptabel kan zijn.

---

<sup>159</sup> Conclusie A-G Jacobs bij de zaak van 26 september 2002, nr. C-497/01 (Zita Modes), r.o. 41.

<sup>160</sup> M.M.W.D. Merkx, Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, de reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes, MBB 2005/02.



De exploitatiebedoelingen hoeven niet per se de daadwerkelijke voortzetting als resultaat hebben. Zolang de exploitatiebedoelingen op het moment van de overdracht aannemelijk kunnen worden gemaakt zal de faciliteit van toepassing zijn. Het is dan niet van belang dat de onderneming uiteindelijk niet wordt voortgezet, bijvoorbeeld door onvoorziene omstandigheden.

### 5.1.3.2 Bewijslast

Het leveringsbeginsel vormt de hoofdregel in de omzetbelasting. Op grond van dit beginsel worden alle leveringen en diensten als belastbare feiten beschouwd. Aangezien de bepaling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen een uitzondering is op het leveringsbeginsel, rust de bewijslast op degene die een beroep doet op deze regeling.<sup>161</sup>

Daarnaast kan de fiscus, zoals aangegeven aan het begin van dit hoofdstuk, bij een onterechte toepassing van de faciliteit de belasting naheffen bij de overdrager en de aftrek weigeren bij de overnemer. In het besluit van de Staatssecretaris over de administratieve- en factureringsverplichtingen<sup>162</sup> is als beleid opgenomen dat de inspecteur meestal niet van beide mogelijkheden gebruik zal maken, maar zich eerst richt op degene bij wie de verschuldigdheid is ontstaan. Dit is de overdrager, omdat hij verantwoordelijk is voor het opstellen en uitreiken van een juiste factuur.<sup>163</sup>

Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat de bewijslast op de overdrager rust en hij het risico van naheffing loopt, terwijl de exploitatiebedoelingen van de verkrijger bepalend zijn voor de toepassing van de faciliteit. Dit zorgt ervoor dat de overdrager voor het vaststellen van zijn btw-verplichtingen afhankelijk is van het handelen van een andere partij.

Zadelhoff<sup>164</sup> vindt de situaties waarin de handelingen van de afnemer invloed hebben op de btw-verplichtingen van de leverancier onjuist. Hij is van mening dat alleen de handelingen van de ondernemer zelf een effect moeten hebben op zijn eigen btw-verplichtingen.

De overdrager moet dus slechts op basis van zijn eigen inschattingen en de verklaring met betrekking tot exploitatiebedoelingen van de overnemer een keuze maken om de faciliteit wel of niet toe te passen. Dit komt de rechtszekerheid mijns inziens niet ten goede. Ook is het voor de overdrager relatief moeilijk om achteraf hard te maken dat de overnemer exploitatiebedoelingen had. Daarom geeft Ettema<sup>165</sup> aan dat de partijen ten tijde van de overdracht exploitatiebedoelingen schriftelijk moeten vastleggen. Ook van Norden<sup>166</sup> is van mening dat het risico op naheffing bij de overdrager kan worden verkleind door de voortzettingsintentie van de verkrijger in het overnamecontract op te nemen. In dat geval kan

---

<sup>161</sup> Hof Amsterdam 8 januari 1998, nr. 96/3149, V-N 1998/25.21.

<sup>162</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/704M, Stcrt. 2014, 36166.

<sup>163</sup> De inspecteur zal zich in het algemeen pas tot de afnemer wenden als aannemelijk is dat de naheffing bij leverancier geen resultaat zal opleveren. Dit kan ook plaatsvinden indien de verkrijger bij de beoordeling van de door hem ontvangen factuur niet voldoende zorgvuldig is geweest. Het is aannemelijk dat de verkrijger onzorgvuldig handelde als buiten twijfel is dat artikel 37d Wet OB 1968 niet van toepassing is.

<sup>164</sup> B.G. van Zadelhoff, Heffing volgens het ongewisse, WFR 2009/1349.

<sup>165</sup> C.M. Ettema, Artikel 37d Wet OB 1968 Overdracht van een onderneming, het commentaar, NDFR.

<sup>166</sup> G.J. van Norden, Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda, WFR 2004/1824.

de overdrager verlangen om in het contract op te nemen dat de eventuele naheffing voor rekening van de verkrijger komt. Op deze manier wordt het risico van naheffing contractueel van de overdrager naar de verkrijger verschoven.

### *5.1.3.3 Alternatieve oplossingen met betrekking tot bewijslast*

Zadelhoff<sup>167</sup> noemt een andere oplossing voor het probleem dat de overdrager op basis van het handelen van de verkrijger een naheffingsrisico loopt.<sup>168</sup> De onzekerheid bij de overdrager kan worden weggenomen door de faciliteit optioneel te maken. Deze optieregeling moet de partijen de mogelijkheid bieden om de faciliteit toe te passen indien ze daarvoor kiezen. Op het moment dat de partijen voor de toepassing van de regeling opteren, wordt vanaf dat moment alleen de verkrijger voor het exploitatievereiste verantwoordelijk gesteld.

Echter benadrukt Zadelhoff ook dat een eventuele optieregeling geen zekerheid meer zal bieden voor de Belastingdienst.<sup>169</sup> De fiscus zal in het geval dat de partijen niet opteren voor de toepassing van de regeling het risico lopen dat de betaling van de btw uitblijft. De overdrager kan insolvent zijn, terwijl de aftrek bij de verkrijger niet meer te weigeren is.

Daarnaast ontbreekt mijns inziens in het artikel van Zadelhoff<sup>170</sup> een belangrijk punt. De faciliteit is een autonoom communautaire bepaling. De richtlijnconforme uitleg van de faciliteit brengt met zich mee dat de faciliteit op elke overgang van het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen van toepassing moet zijn. Voor het invoeren van de optieregeling, waarbij de toepassing van de faciliteit afhangt van het al dan niet kunnen opteren voor het toepassen van de bepaling, moet eerst worden onderzocht of de regeling dan nog in overeenstemming is met de richtlijn. Ik ben van mening dat dit niet het geval is, zeker indien de optieregeling gepaard zal gaan met voorwaarden die niet door alle belastingplichtigen te voldoen zijn. Te denken valt aan de voorwaarden die gesteld kunnen worden om de fiscus toch enige zekerheid te bieden, bijvoorbeeld dat de verkrijger een bepaalde rechtsvorm moet hebben of een in Nederland gevestigde belastingplichtige moet zijn.

Zijlstra stelt in zijn artikel<sup>171</sup> ook een vergelijkbare oplossing voor. Hij onderzoekt in zijn artikel eerst of het mogelijk dan wel wenselijk is om de faciliteit af te schaffen. De reden van de afschaffing zou zijn dat het voor de belastingplichtigen niet eenvoudig te bepalen is wanneer de faciliteit wel of niet van toepassing is. Deze vraag beantwoordt hij ontkennend, omdat zonder het bestaan van de faciliteit bij de bedrijfsoverdrachten onder andere grote financieringsnadelen kunnen ontstaan en bij de overgang van een onroerend goed zich een ongewenste verjonging van de herzieningstermijn kan voordoen.<sup>172</sup>

---

<sup>167</sup> B.G. van Zadelhoff, Heffing volgens het ongewisse, WFR 2009/1349.

<sup>168</sup> B.G. van Zadelhoff, Heffing volgens het ongewisse, WFR 2009/1349.

<sup>169</sup> B.G. van Zadelhoff, Heffing volgens het ongewisse, WFR 2009/1349.

<sup>170</sup> B.G. van Zadelhoff, Heffing volgens het ongewisse, WFR 2009/1349.

<sup>171</sup> P.F. Zijlstra, Btw-faciliteit geruisloze ondernemingsoverdracht: middel of kwaal, WFR 2019/8.

<sup>172</sup> Lees meer hierover in de paragraaf 5.2.

In zijn zoektocht naar een alternatief voor de huidige regeling komt Zijlstra<sup>173</sup> daarna ook bij een optieregeling uit. Een optionele regeling zal volgens Zijlstra niet in strijd zijn met de richtlijn, omdat de optieregeling in principe voor elke overgang van algemeenheid van goederen openstaat. Aangezien de belastingplichtigen zelf mogen beslissen om wel of niet voor de regeling te opteren, ziet hij geen reden waarom de optieregeling in strijd zou zijn met de Btw-richtlijn.

Cornielje<sup>174</sup> gaf daarentegen aan dat een optieregeling ook niet in overeenstemming is met de strekking van de tweede volzin van artikel 19 van de Btw-richtlijn. Op grond van deze volzin kunnen de lidstaten namelijk maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen in het geval dat de verkrijger van de goederen vrijgestelde prestaties verricht. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de richtlijngever de faciliteit met name voor de bedrijfsoverdrachten tussen belast presterende ondernemers in het leven heeft geroepen. Bij een optieregeling zullen voornamelijk vrijgesteld presterende ondernemers gebruik maken van de faciliteit, omdat bij een niet (volledig) aftrekgerechtigde verkrijger met de regeling niet alleen een financieringsvoordeel wordt behaald maar ook een effectief belastingvoordeel. Daarom ligt de invoering van een optionele faciliteit volgens Cornielje niet voor de hand.

#### *5.1.3.4 Exploitatievereiste versus voortzettingsvereiste; rechtszekerheid en neutraliteit*

Hoewel in de huidige bepaling ook de overdrager verantwoordelijk is voor het bewijzen van de exploitatiebedoelingen bij de verkrijger, ben ik van mening dat de verduidelijking die het HvJ EU in de zaak Zita Modes heeft gegeven een verbetering is voor de rechtszekerheid. Omdat de wetgever vreesde dat het oude voortzettingsvereiste in strijd was met de Btw-richtlijn, had hij deze voorwaarde in de wetwijziging van 1998 laten vervallen. Na het Zita Modes arrest is duidelijk geworden dat de nationale bepaling juist een voortzettingsvereiste moet bevatten, indien deze richtlijnconform moet worden uitgelegd. Het HvJ EU heeft echter ook verduidelijkt dat er geen uitdrukkelijke voorwaarden met betrekking tot het gebruik van overgedragen algemeenheid van goederen mogen worden gesteld. Deze verduidelijkingen met betrekking tot het voortzettingsvereiste zijn als positieve ontwikkelingen te beschouwen. Het voorkomt enerzijds onjuiste toepassing van de regeling en anderzijds voorkomt het ook onjuiste niet-toepassing zoals het geval was in Nederland.

Het feit dat de bewijslast op de overdrager rust, heeft mijns inziens geen grote negatieve invloed op de rechtszekerheid. Ten minste, als het huidige exploitatievereiste met het oude voortzettingsvereiste wordt vergeleken, ben ik van mening dat het huidige exploitatievereiste een verbetering is voor de rechtszekerheid.

In de oude regeling moest nadrukkelijk op grond van de daadwerkelijke voortzetting worden beoordeeld of aan het voortzettingsvereiste is voldaan. In dat geval heeft de overdrager na de overdracht geen controle meer over de voortzetting van de onderneming. Zeker naarmate de lengte van de periode tussen de overdracht en het starten van de exploitatie door de overnemer langer wordt, is de kans klein dat de overdrager nog inzicht heeft op de voortzetting. In een

---

<sup>173</sup> P.F. Zijlstra, Btw-faciliteit geruisloze ondernemingsoverdracht: middel of kwaal, WFR 2019/8.

<sup>174</sup> S.B. Cornielje, Overgang van de onderneming in de omzetbelasting, TFO 2017/151.1.

aantal sectoren kan een lange periode benodigd of gewenst zijn voor het maken van een re-start. Te denken valt aan een overdracht in de televisie-industrie waar de verkrijger eerst een aantal jaren wil wachten met het starten van de exploitatie van de overgenomen algemeenheid van goederen, zodat eerst zijn huidige producten op de markt optimaal kunnen worden verkocht. Na de verzadiging van de markt van zijn huidige producten kan hij vervolgens met de overgenomen algemeenheid van goederen innovatieve televisies produceren en op de markt brengen.

In tegenstelling tot het oude voortzettingsvereiste wordt onder het huidige exploitatievereiste gekeken naar de exploitatiebedoelingen. De overdrager kan op basis van de inzichten die hij op het moment van de overdracht heeft, bepalen of de verkrijger exploitatiebedoelingen heeft. Indien de onderneming na verloop van de tijd toch niet wordt voortgezet kan de faciliteit in principe niet worden teruggenomen. Onder het nieuwe voortzettingsvereiste hoeft de overdrager dus geen zorgen meer te maken over de daadwerkelijke voortzetting indien hij op het moment van de overdracht de exploitatiebedoelingen kan hardmaken. Hierdoor ben ik van mening dat het nieuwe voortzettingsvereiste voor de rechtszekerheid van de overdrager een verbetering is.

Daarnaast kunnen de partijen ten tijde van de overdracht een intentieverklaring opstellen of de exploitatiebedoelingen in een contract schriftelijk vastleggen. Dit moet in principe voldoende zijn voor het bewijzen van de exploitatiebedoelingen door de overdrager. Bij een onterechte toepassing van de faciliteit, zeker in de gevallen waar de fiscus in principe dubbele sanctiemogelijkheden heeft, is te verwachten dat de fiscus bij aanwezigheid van een dergelijke verklaring zich niet meer zal wenden tot de overdrager. In het geval dat de feitelijke voortzetting bepalend was, was het voor de belastingplichtigen niet mogelijk geweest om op basis van een intentieverklaring aan de bewijslast te voldoen.

Het aansluiten van het voortzettingsvereiste bij de exploitatiebedoelingen is bovendien consistent met de eerdere arresten van het HvJ EU. Ook dit komt ten goede aan de rechtszekerheid. In dit verband verwijs ik naar het arrest Rompelman<sup>175</sup> dat in het derde hoofdstuk is behandeld. In dit arrest heeft het HvJ EU op grond van het neutraliteitsbeginsel beslist dat geen onderscheid mag worden gemaakt tussen de investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van vermogensbestanddelen. Voor het aanvangen van ondernemerschap speelde de intentie van de belastingplichtige een belangrijke rol.

Deze motivering voor het hanteren van een voortzettingsvereiste op basis van de bedoelingen van de verkrijger kwam ik helaas in de fiscale literatuur niet tegen. De toetsing op grond van de intentie zal bovendien ook voor een fiscaal gelijke behandeling zorgen tussen de verkrijger die exploitatiebedoelingen heeft maar bijvoorbeeld vanwege de onvoorziene omstandigheden uiteindelijk niet tot de exploitatie komt en de verkrijger die uiteindelijk de overgenomen onderneming daadwerkelijk voortzet. Deze fiscale gelijke behandeling is een verbetering voor de neutraliteit van de belasting.

---

<sup>175</sup> HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.

Kortom, het huidige exploitatievereiste is in vergelijking met het oude voortzettingsvereiste een verbetering van de rechtszekerheid en de neutraliteit van de belasting. Voor de verdere verbetering van de rechtszekerheid stel ik voor dat de wetgever het exploitatievereiste in de wettekst moet opnemen. De belastingplichtigen kunnen momenteel alleen via de jurisprudentie duidelijkheid hebben over het exploitatievereiste. Aangezien een gemiddelde belastingplichtige zich niet snel in de jurisprudentie kan verdiepen, kan de toevoeging in de wettekst ervoor zorgen dat de ondernemers een duidelijker beeld hebben over het exploitatievereiste.

## 5.2 Indeplaatstreding

Bij het toepassen van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968 wordt geacht dat de verkrijger in de plaats is getreden van degene die de algemeenheid van goederen heeft overgedragen. Dit wordt ook wel de indeplaatstredingsfictie genoemd. Deze fictie is zowel in artikel 37d Wet OB 1968 als in artikel 8 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 terug te vinden. Het laatstgenoemde artikel is mijns inziens een overbodige wetsbepaling, aangezien ook zonder het bestaan van dit artikel uit artikel 37d Wet OB 1968 volgt dat de verkrijger bij toepassing van de faciliteit in de plaats treedt van de overdrager. Het is voor mij niet duidelijk wat de wetgever met artikel 8 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wil verduidelijken. Omdat de terminologie van deze bepaling nog betrekking heeft op de wetsbepaling vóór 1998, kan het zijn dat de wetgever vergeten is om deze bepaling in artikel 8 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 te laten vervallen. In dat artikel wordt namelijk over de overdracht van “de onderneming of een gedeelte daarvan” besproken, terwijl zoals in het vorige hoofdstuk is aangegeven dit bij de wetwijziging vervangen is met de woorden “het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen”.

Mijns inziens kon de wetgever in artikel 8 Uitvoeringsbeschikking OB 1968, in plaats van het herhalen van het laatste deel van artikel 37d Wet OB 1968, een meer inhoudelijke duidelijkheid creëren over de indeplaatstredingsfictie. Niet in alle gevallen is overduidelijk of de indeplaatstredingsfictie van toepassing is. Zo doet Mutsaers<sup>176</sup> een onderzoek naar de vraag of de indeplaatstreding alleen geldt voor rechten en verplichtingen van de overgenomen algemeenheid van goederen. Meer specifiek onderzoekt hij of aan de overdrager ook de persoonsgebonden rechten en verplichtingen worden overgedragen. Met persoonsgebonden rechten en verplichtingen worden bijvoorbeeld de keuzeregelingen bedoeld waarbij een overnemer zou worden verplicht om de keuze van de overdrager voort te zetten. Mutsaers verwijst in zijn onderzoek naar beslissingen van de Hoge Raad<sup>177</sup> en het Gerechtshof Arnhem.<sup>178</sup> Hij concludeert daaruit dat beide instanties op dit punt van mening verschillen. Volgens de Hoge Raad neemt de overnemer alle btw-rechten en -verplichtingen van de

---

<sup>176</sup> M. Mutsaers, De reikwijdte van indeplaatstreding bij een overdracht van een algemeenheid van goederen, BtwBrief 2015/72.

<sup>177</sup> HR 29 oktober 2004, nr. 38320, BNB 2004/426.

<sup>178</sup> Hof Arnhem 14 maart 2002, nr. 99/1020, V-N 2002/25.2.18.

overdrager over, terwijl naar het oordeel van het gerechtshof persoonsgebonden rechten en verplichtingen niet onder de reikwijdte van de bepaling vallen. Mijns inziens kan het antwoord op de vraag of de verkrijger ook de persoonsgebonden rechten en verplichtingen overneemt per situatie anders zijn, zeker omdat de keuzeregelingen ook eigen voorwaarden kennen. Daarnaast wil ik opmerken dat de arresten van de Hoge Raad met betrekking tot de reikwijdte van de indeplaatstreding beperkt zijn. Daarom behandel ik hieronder per situatie in hoeverre de indeplaatstredingsfictie van toepassing is.

### 5.2.1 Vermogensetikettering

Allereerst, de vermogensetikettering. Die kan in drie categorieën worden onderverdeeld. Deze categorieën zijn verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privévermogen en keuzevermogen.

- Indien een vermogensbestanddeel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zakelijk wordt gebruikt moet dit bestanddeel als verplicht ondernemingsvermogen worden geëtiketteerd. Uit de jurisprudentie volgt dat een vermogensbestanddeel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend zakelijk wordt gebruikt, wanneer het meer dan 90% zakelijk wordt gebruikt.<sup>179</sup>
- De vermogensbestanddelen die vrijwel geen band met de onderneming hebben en slechts bijkomstig (niet meer dan 10%) zakelijk worden gebruikt moeten als verplicht privévermogen worden geëtiketteerd.
- Vermogensetikettering komt alleen aan de orde wanneer zowel het zakelijk gebruik als het privégebruik meer dan 10% bedraagt. In deze gevallen mag de belastingplichtige zelf bepalen of het vermogensbestanddeel als zakelijk of privévermogen wordt geëtiketteerd.

De vermogensbestanddelen die tot de laatste categorie behoren, worden ook wel het keuzevermogen genoemd. De keuze die de overdrager met betrekking tot deze vermogensbestanddelen heeft gemaakt moet bij de toepassing van de faciliteit door de verkrijger worden overgenomen.<sup>180</sup> Indien de overdrager bij keuzevermogen iets als ondernemingsvermogen heeft geëtiketteerd, dan mag de verkrijger dit vermogensbestanddeel na de overdracht in beginsel niet als privévermogen aanmerken. Dit is alleen anders wanneer de verkrijger dit vermogensbestanddeel meer dan 90% voor privédoeleinden gaat gebruiken. Alleen in het laatste geval kan het vermogensbestanddeel weer als privévermogen worden geëtiketteerd. Dit kan niet worden gezien als een herziening van de “keuze”, omdat vanaf dat moment de verkrijger verplicht is om het vermogensbestanddeel als verplicht privévermogen aan te merken en dus hij komt ook in dit geval niet terug op de keuze van de overdrager.

### 5.2.2 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968

Op grond van Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: BUA) zijn de btw op uitgaven voor giften, relatiegeschenken en personeelsvoorzieningen slechts aftrekbaar, indien de kostprijs van de uitgaven per begunstigde op jaarbasis niet meer dan € 227 bedraagt. In het

---

<sup>179</sup> HR 21 december 2018, nr. 18/00759, V-N 2019/4.27.1.

<sup>180</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834, onderdeel 5.2.5.

geval dat de verkrijger in de loop van het jaar een onderneming heeft overgenomen moet hij bij de beoordeling van de drempel van € 227 ook rekening houden met de desbetreffende uitgaven die de overdrager heeft gedaan.<sup>181</sup> Indien de grens is overschreden moet de te veel afgetrokken voorbelasting worden terugbetaald.

### 5.2.3 Oninbare vorderingen

Op grond van artikel 29 Wet OB 1968 kan de indeplaatstreding ook van toepassing zijn bij oninbare vorderingen. De overdrager kan voordat hij het factuurbedrag van de inkoopkosten heeft betaald, de btw op deze factuur als voorbelasting terugvragen. Bijvoorbeeld in het geval dat de mogelijkheid bestaat om de aankopen achteraf te betalen. De Belastingdienst kan dan bij de verkrijger naheffen om de voorbelasting weer terug te betalen indien deze inkoopfactuur uiteindelijk niet wordt betaald.

### 5.2.4 Omzetbelastingsschulden

De indeplaatstreding houdt niet in dat de verkrijger in de plaats treedt voor nog te betalen omzetbelastingsschulden van de overdrager.<sup>182</sup> Door de overdrager verschuldigde maar niet voldane omzetbelasting over de tijdvakken voor de overdracht blijft dus voor rekening van de overdrager. De overnemer kan voor te weinig betaalde belasting niet worden aangesproken, omdat deze belasting door nalatigheid van de overdrager verschuldigd is geworden. De indeplaatstreding geldt ook niet voor de omzetbelastingsschulden die voor de overdracht zijn ontstaan maar pas later boven water zijn gekomen. Ook de Hoge Raad bevestigt in de zaak van 29 juni 2018 dat de omzetbelastingsschulden die voorafgaand aan de datum van de overgang zijn ontstaan, alleen bij de overdrager kunnen worden nageheven.<sup>183</sup>

Het niet gelden van de indeplaatstredingsfictie voor de omzetbelastingsschulden zorgt mijns inziens voor een vergemakkelijking van de bedrijfsoverdrachten. De verkrijger hoeft zich dan geen zorgen te maken over de eventuele omzetbelastingsschulden die door de overdrager verzwegen zijn. Daarnaast ben ik van mening dat het in het kader van juridische neutraliteit wenselijk is dat door de overdrager verschuldigde belasting ook daadwerkelijk door hem wordt voldaan. Ook moet de belasting gelet op het evenredigheidsbeginsel op de omzet<sup>184</sup> van de overdrager drukken en niet op de omzet van de verkrijger.

### 5.2.5 Herziening

In artikel 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is bepaald dat voor de aangeschafte investeringsgoederen herzieningsregels gelden. Op basis van de herzieningsregels moet de afgetrokken btw op investeringsgoederen in de komende jaren worden gevolgd en eventueel worden herzien. Op roerende zaken geldt inclusief het jaar van ingebruikname een herzieningstermijn van vijf jaar. Voor onroerende zaken geldt inclusief het jaar van ingebruikname een herzieningstermijn van tien jaar. Bij een “normale” verkoop onder bezwarende titel begint de herzieningstermijn opnieuw te lopen. Bij toepassing van de

---

<sup>181</sup> N. van Duijn, M. Ameziane, J.A.M. van Blijswijk, M.J. Ziepeerder, BTW Almanak 2018, Nextens, Amsterdam 2018, paragraaf 28.4.3.

<sup>182</sup> Hof 's-Gravenhage 12 maart 1980, nr. 68/1978, BNB 1981/204.

<sup>183</sup> HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, BNB 2017/167, r.o. 2.3.2.

<sup>184</sup> Onder omzet wordt in dit verband verstaan de totale prijs van alle door de overdrager verkochte goederen.

regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen wordt ook de herzieningstermijn overgenomen. De herzieningstermijn loopt bij de verkrijger nog door tot de overgebleven jaren van de herzieningstermijn voorbij zijn.

*Voorbeeld 5:*

*Ondernemer X koopt in 2019 een pand voor € 1.000.000 exclusief btw. Omdat X volledig belast presteert brengt hij het btw-bedrag van € 210.000 in zijn geheel in aftrek. Op grond van artikel 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is op dit pand inclusief het jaar van ingebruikneming een herzieningstermijn van 10 jaar van toepassing. In 2025 besluit X dit pand als onderdeel van algemeenheid van goederen aan Y over te dragen. Met de overgenomen algemeenheid van goederen verwacht Y voor 70% vrijgestelde activiteiten te verrichten. Daarom dient Y de door X volledig afgetrokken btw elk jaar voor 1/10 e deel te herzien. Voor de jaren 2025 tot en met 2028 bedraagt de herzienings-btw bij Y € 14.700 per jaar.<sup>185</sup>*

#### **5.2.5.1 Herziening in het jaar van de overdracht**

Indien een investeringsgoed in het jaar van de overdracht deels door de overdrager en deels door de verkrijger wordt gebruikt, is de vraag hoe dit moet worden meegenomen in de berekening van de herzienings-btw.

Deze vraag kwam aan de orde in het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2014.<sup>186</sup> De belanghebbende had op 12 december 2007 binnen de herzieningstermijn een gebouw als onderdeel van algemeenheid van goederen verworven. Hij was van mening dat de correctie met betrekking tot de herzienings-btw over het jaar van de overname slechts voor een deel voor zijn rekening kwam. Dit was in casu vooral van belang omdat het gebouw voor een groot deel van het jaar door de overdrager is gebruikt. De berekeningsmethode van de belanghebbende is mijns inziens gerechtvaardigd en acceptabel. De overdrager had destijds besloten om de voorbelasting volledig in aftrek te brengen en heeft het gebouw tot de overdrachtsdatum voor vrijgestelde activiteiten gebruikt.

De inspecteur nam op grond van artikel 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 het standpunt in dat de overnemer de herzienings-btw over het gehele overdrachtsjaar moet berekenen en voldoen. In lid 2 van artikel 13 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 is bepaald dat de herziening bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het desbetreffende boekjaar moet plaatsvinden. Gebaseerd op deze bepaling heeft de Hoge Raad de inspecteur in het gelijk gesteld omdat de herzienings-btw pas aan het einde van elk boekjaar wettelijk verschuldigd wordt. In dit arrest is dus duidelijk geworden dat bij toepassing van de faciliteit de herzienings-btw over het jaar van de overdracht geheel voor rekening van de overnemer komt.

Hoewel ik van mening ben dat de Hoge Raad de situatie correct heeft getoetst aan de wetbepaling, is het voor mij onduidelijk waarom de herzienings-btw ook bij overgang van algemeenheid van goederen voor het gehele jaar in het laatste belastingtijdvak verschuldigd

---

<sup>185</sup> 70% van 1/10 e deel van € 210.000.

<sup>186</sup> HR 8 augustus 2014, nr. 12/03952, BNB 2014/224.



wordt. Bij een “normale” verkoop van een onroerend goed begint de herzieningstermijn opnieuw te lopen waardoor het moment van de verschuldigdheid van de belasting niet uitmaakt. In dit geval kan de herzienings-btw juist om praktische redenen aan het einde van het boekjaar over het gehele boekjaar worden berekend. Dit is bijvoorbeeld praktisch omdat het pro-rata percentage gedurende het jaar kan veranderen, terwijl dit aan het einde van het boekjaar vaststaat. Mijns inziens was het wenselijk geweest indien de wetgever expliciet een uitzondering had gemaakt voor de situatie waarin een onroerend goed als onderdeel van algemeenheid van goederen wordt overgedragen.

Meer in het bijzonder ben ik van mening dat de herzienings-btw bij relatief veel vrijgesteld gebruik niet aan het einde van het boekjaar maar gedurende het boekjaar verschuldigd wordt. Aan het einde van het boekjaar wordt de herzienings-btw berekend. De berekening van de herzienings-btw kan in dit opzicht worden vergeleken met de berekening van de in de kwartaalaangifte aan te geven btw. Met dezelfde redenatie als die van het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2014 kan dan ten onrechte worden geconcludeerd dat de btw op de leveringen en diensten pas bij het berekenen van de in de kwartaalaangifte aan te geven btw verschuldigd wordt.

Een uitzondering voor overgang van algemeenheid van goederen was mijns inziens ook consistent geweest met de eerdere uitspraken van de Hoge Raad. In de eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad is bijvoorbeeld geoordeeld dat de overnemer met betrekking tot de omzetbelastingsschulden niet in de plaats treedt van de overdrager. Aangezien de herzienings-btw in het jaar van de overdracht mede door het verrichten van vrijgestelde prestaties door de overdrager is ontstaan en dus verschuldigd is geworden, moet een deel van de herzienings-btw, net als de omzetbelastingsschulden van de overdrager, aan de overdrager worden toegerekend. Zoals in paragraaf 5.2.4 is toegelicht treedt de verkrijger voor de omzetbelastingsschulden niet in de plaats van de overdrager ook al komt de door de overdrager verschuldigde omzetbelasting pas na de overdracht boven water. Dit moet ook gelden voor de herzienings-btw van de overdrager die bij de berekening daarvan duidelijk wordt.

Onder de huidige regeling zal voor de overnemer niet in alle gevallen duidelijk zijn hoeveel herzienings-btw in het jaar van de overdracht moet worden voldaan. Dit geldt zeker indien er een aantal onroerende zaken waarin diverse activiteiten worden verricht als onderdeel van algemeenheid van goederen worden overgedragen. Ik ben van mening dat, voor het verbeteren van de rechtszekerheid en interne neutraliteit van de belasting, de herzienings-btw over het jaar van overdracht op basis van een periodieke pro-rata moet worden berekend. Hierdoor zal het deel van de herzienings-btw die tot het moment van de overdracht is ontstaan toegerekend worden aan de overdrager, terwijl het deel van de herzienings-btw die na de overdracht is ontstaan aan de overnemer wordt toegerekend.

### *5.2.5.2 Herziening en vrijgesteld presterende ondernemer*

In het vierde hoofdstuk is aangegeven dat het vergemakkelijken van bedrijfsoverdrachten het hoofddoel is van de faciliteit. In het geval van volledig vrijgesteld presterende ondernemer is indeplaatstreding voor de resterende herzieningstermijnen van groot belang voor het bereiken van dit doel.

Zonder het bestaan van de faciliteit kunnen fiscale belemmeringen ontstaan indien de verkrijger een volledig vrijgesteld presterende ondernemer is. Stel dat een ondernemer roerende investeringsgoederen aanschafft en na één jaar deze goederen als onderdeel van algemeenheid van goederen overdraagt aan een volledig vrijgesteld presterende ondernemer. In dit geval moet de afgetrokken btw voor de resterende herzieningstermijn bij de overdrager in één keer worden herzien indien voor de herziening geen indeplaatstreding zou gelden. Hoogstwaarschijnlijk zal de overdrager deze herzienings-btw doorberekenen aan de volgende schakel, dus aan de verkrijger, aangezien de omzetbelasting het verbruik beoogt te belasten. Wanneer de overdrager de herzienings-btw doorberekent aan de verkrijger, zal de verkrijger een liquiditeitsnadeel ondervinden. Bij het ontbreken van voldoende liquiditeiten bij de verkrijger kan dit liquiditeitsnadeel een economisch gewenste bedrijfsoverdracht belemmeren.

Bij toepassing van de faciliteit zal het genoemde liquiditeitsnadeel niet aan de orde zijn, omdat de verkrijger in de plaats treedt van de overdrager. De herziening van de afgetrokken btw vindt dan bij de overnemer plaats maar verspreid over vier jaren. Hierdoor levert de indeplaatstreding voor de herzieningstermijn een grote bijdrage aan het realiseren van het hoofddoel van de faciliteit, namelijk het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdrachten.

Een vergelijkbare situatie ontstaat indien zowel de overdrager als de overnemer volledig vrijgesteld presterende ondernemers zijn. In dit geval koopt de overdrager een roerend investeringsgoed waarover hij geen btw kan aftrekken. Vervolgens worden deze goederen verkocht aan een verkrijger die ook volledig vrijgesteld presteert. De verkoop van deze goederen is niet als vrijgestelde handeling opgenomen in artikel 11 Wet OB 1968 waardoor over de verkoopprijs van deze goederen btw in rekening wordt gebracht. De overdrager kan dan een deel van de destijds niet afgetrokken btw herzien en terugvragen, terwijl de vrijgestelde verkrijger te maken krijgt met de btw op de aankoopprijs van goederen die voor hem niet aftrekbaar is. Door het bestaan van de faciliteit loopt de verkrijger niet meer tegen een niet-aftrekbaar btw aan indien de roerende investeringsgoederen als onderdeel van algemeenheid van goederen worden overgedragen. De overdracht van de roerende investeringsgoederen vallen dan buiten de reikwijdte van de btw.

Zoals eerder aangegeven kunnen de lidstaten beperkingen stellen aan de toepassing van de faciliteit door het nemen van maatregelen om verstoringen van de mededinging te voorkomen indien de overnemer niet volledig belastingplichtig is. Rekening houdend met het doel en ratio van de faciliteit heeft de Nederlandse wetgever gelet op bovenstaande voorbeelden een juiste keuze gemaakt door het afzien van deze mogelijkheid.

### 5.2.6 Optie voor belaste verhuur

De verhuur van onroerende zaken zijn op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 vrijgesteld van de omzetbelasting. Op grond van sub 5 van het genoemde artikel bestaat een uitzondering voor de situatie dat de huurder volledig of nagenoeg volledig aftrekrecht heeft en de huurder en de verhuurder gezamenlijk opteren voor de belaste verhuur. De keuzemogelijkheid om de verhuur belast dan wel vrijgesteld te laten plaatsvinden wordt ook wel “de optie” genoemd.

De Staatssecretaris heeft in het Besluit BLKB2013/1686M het standpunt ingenomen dat de gemaakte keuze voor de verhuur doorloopt als de verhuurder na overgang van algemeenheid van goederen wijzigt. De verkrijger van de onderneming wordt dan de nieuwe verhuurder. Er is volgens de Staatssecretaris geen plaats voor een nieuwe optie, aangezien zowel de verhuurende onderneming als de huurder ongewijzigd blijven. Slechts een wijziging in de persoon van de verhuurder kan dus geen aanleiding vormen om opnieuw te opteren. Dit standpunt van de Staatssecretaris is mijns inziens terecht omdat de nieuwe verhuurder/verkrijger de verhuur niet op een (geheel) andere wijze kan organiseren dan hoe dat werd gedaan door de oude verhuurder/overdrager. Een verhuur is namelijk niets anders dan het ter beschikking stellen van een onroerend goed waardoor een verandering in de activiteiten van de verhuurder zeer moeilijk realiseerbaar is.

In tegenstelling tot de verhuurder kan wel een verandering optreden in de activiteiten van de nieuwe huurder. Gelet op de voorwaarde dat voor het opteren voor belaste verhuur de huurder volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting moet hebben ligt het niet voor de hand om de optie door te laten lopen indien de huurder wijzigt. Er moet namelijk worden beoordeeld in hoeverre de nieuwe huurder aftrekrecht heeft. Hof Amsterdam<sup>187</sup> heeft dan ook beslist dat bij de overgang van algemeenheid van goederen waarbij de huur van een onroerend goed wordt overgenomen, de optie niet doorloopt. In dit geval moet de verhuurder en de nieuwe huurder, indien mogelijk, opnieuw opteren voor belaste verhuur.

Het feit dat de overgenomen huur niet doorloopt vind ik in overeenstemming met het doel en ratio van de faciliteit. De reden hiervan is dat het mogelijk is dat de nieuwe huurder andere soort activiteiten gaat verrichten en voor deze activiteiten opnieuw getoetst moet worden in hoeverre de huurder volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Aangezien het opteren voor belaste verhuur niet complex is, ben ik van mening dat door het opnieuw laten opteren van de partijen voor belaste verhuur de bedrijfsoverdracht niet zal bemoeilijken en een financieringsnadeel niet aan de orde is.

---

<sup>187</sup> Hof Amsterdam 17 maart 2009, 08/00719, V-N 2009/32.19.

### 5.2.7 Afspraken met de Belastingdienst

Het is niet eenvoudig vast te stellen of de verkrijger met betrekking tot de afspraken van de overdrager met de Belastingdienst ook in de plaats treedt van de overdrager. In dit verband is mijns inziens van belang om na te gaan in hoeverre deze afspraken met de Belastingdienst betrekking hebben op de over te dragen onderneming en in hoeverre het persoonsgebonden rechten en verplichtingen betreffen. Desalniettemin is het moeilijk te concluderen dat de verkrijger niet in de plaats treedt indien het gaat om de afspraken die persoonsgebonden rechten en verplichtingen omvatten. Indeplaatstreding voor de persoonsgebonden afspraken met de Belastingdienst moet per situatie worden getoetst. Zo kan de optie voor belaste verhuur als een persoonsgebonden recht of verplichting worden aangemerkt, terwijl de verkrijger/verhuurder wat betreft deze optie in de plaats treedt van de overdrager.

#### Voorbeeld 6:

*Met betrekking tot de toepassing van het lage dan wel het algemene tarief kan sprake zijn van een twijfelgeval. In de praktijk kan dit worden voorgelegd bij de fiscus. Te denken valt aan een ondernemer die in het begin van de jaren negentig als een van de eersten e-books verkocht. Hij kon zich afvragen of e-boeken net als fysieke boeken belast worden met het lage tarief of in afwijking daarvan worden belast met het algemene tarief. De Belastingdienst kan hierover een standpunt innemen en de belastingplichtige kan conform dit standpunt handelen. Indien de belastingplichtige daarna zijn onderneming overdraagt aan een verkrijger, is de vraag of de verkrijger ook voor deze afspraak met de Belastingdienst in de plaats treedt. De Belastingdienst had namelijk deze afspraak met de overdrager gemaakt en niet met de verkrijger.*

*Op grond van het juridische neutraliteitsbeginsel en met name het gelijkheidsbeginsel, ben ik van mening dat dit wel moet gebeuren, indien de verkrijger dezelfde activiteiten verricht als de overdrager, in casu het verkopen van e-boeken. Vergelijkbare leveringen en diensten moeten gelijk worden behandeld. Een onderscheid tussen de belastingplichtigen die dezelfde prestaties verrichten is niet gewenst.*

Een voorbeeld waarin de Hoge Raad daadwerkelijk heeft geoordeeld dat de verkrijger niet in de plaats treedt met betrekking tot de afspraken die de overdrager met de Belastingdienst heeft gemaakt is de zaak van 29 juni 2018.<sup>188</sup> In deze zaak is tussen de overdrager en de inspecteur afgesproken dat iedere etage van een kantoorgebouw als zelfstandige onroerende zaak wordt aangemerkt. Het Hof<sup>189</sup> was van oordeel dat de verkrijger op grond van de indeplaatstredingsfictie ook aan de afspraak tussen de overdrager en de inspecteur is gebonden. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat zowel de tekst als de parlementaire behandeling van de bepaling geen grondslag biedt voor het oordeel dat de verkrijger gebonden is aan tussen de overdrager en de inspecteur gemaakte afspraken omtrent de afbakening van onroerende zaak.<sup>190</sup> Hierbij achtte de Hoge Raad niet van belang dat de

---

<sup>188</sup> HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, BNB 2018/167.

<sup>189</sup> HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, BNB 2018/167, r.o. 2.2.2.

<sup>190</sup> HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, BNB 2018/167, r.o. 2.3.3.

afspraak gevolgen kan hebben voor de toepassing van in paragraaf 5.2.5 behandelde herzieningsregels.

Mutsaers<sup>191</sup> komt in zijn artikel tot de conclusie dat wel of geen indeplaatstreding ook lastig is in een situatie waarin de overdrager een berekeningsmethodiek met de Belastingdienst afspreekt en zijn onderneming overdraagt aan een andere ondernemer die al in zijn sector een onderneming drijft. De verkrijgende ondernemer krijgt met twee ondernemingen te maken die in dezelfde sector activiteiten verrichten. De vraag is dan hoe moet worden omgegaan indien de verkrijger voor zijn bestaande onderneming een andere berekeningsmethodiek hanteert. Is de berekeningsmethodiek waarvoor de verkrijger eventueel in de plaats treedt alleen van toepassing op de overgenomen onderneming of geldt dit ook voor de reeds bestaande onderneming?

Mijns inziens dient de overgenomen berekeningsmethodiek slechts van toepassing te zijn op de overgenomen onderneming. De reeds bestaande onderneming maakt geen onderdeel uit van de overgang van algemeenheid van goederen waardoor de indeplaatstredigsfictie niet voor deze onderneming kan gelden. Echter kan het voor de belastingplichtigen gewenst zijn om één berekeningsmethodiek te hanteren voor twee ondernemingen die vergelijkbare prestaties verrichten. Mijns inziens kan de belastingplichtige in dit geval zelf de Belastingdienst verzoeken om voor beide ondernemingen toepassing van dezelfde berekeningsmethodiek goed te keuren. Mutsaers<sup>192</sup> heeft ook een vergelijkbaar oordeel en stelt dat indeplaatstreding optioneel moet zijn voor persoonsgebonden rechten en verplichtingen. De overnemer kan dan zelf bepalen om voor persoonsgebonden rechten en verplichtingen wel of niet over te nemen.

---

<sup>191</sup> M. Mutsaers, De reikwijdte van indeplaatstreding bij een overdracht van een algemeenheid van goederen, BtwBrief 2015/72.

<sup>192</sup> M. Mutsaers, De reikwijdte van indeplaatstreding bij een overdracht van een algemeenheid van goederen, BtwBrief 2015/72.

### 5.3 Algemeenheid van goederen

Een verkeerde toepassing of het ten onrechte niet kunnen toepassen van de faciliteit kan voor beide partijen ongewenste gevolgen met zich meebrengen. Het risico op deze ongewenste gevolgen is groot wanneer het niet eenvoudig is te bepalen of er sprake is van algemeenheid van goederen. Om onbedoelde verkeerde toepassing door belastingplichtigen te voorkomen moet duidelijk worden gemaakt onder welke omstandigheden een verzameling van een aantal goederen als algemeenheid van goederen kwalificeert.

In de Btw-richtlijn is geen definitie van het begrip “algemeenheid van goederen” opgenomen. Het HvJ EU heeft dit begrip in het arrest Zita Modes als volgt beschreven:

*“een handelsonderneming of een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken welke tezamen een onderneming of een gedeelte daarvan vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten”.*<sup>193</sup>

#### 5.3.1 Samenhang

Uit de bovenstaande omschrijving van het begrip “algemeenheid van goederen” volgt dat voor de verkrijger mogelijk moet zijn om met de overgenomen zaken een autonome economische activiteit te kunnen verrichten. Ook uit de conclusie van A-G Jacobs<sup>194</sup> bij het arrest Zita Modes is een vergelijkbare definitie af te leiden. Hij is van mening dat de nadruk moet liggen op het bestaan van een als zodanig herkenbare, georganiseerde eenheid die als bedrijf kan functioneren.<sup>195</sup> Onder “algemeenheid van goederen” moet dan een combinatie van voldoende elementen voor het mogelijk maken van een economische activiteit worden verstaan.<sup>196</sup> Het cement dat deze elementen bijeenhoudt is dat ze tezamen het uitoefenen van een bedrijf mogelijk maken, terwijl zij afzonderlijk slechts een bouwsteen van een bedrijf en dus ontoereikend voor het uitoefenen van een bedrijf zouden zijn.<sup>197</sup>

Lamers<sup>198</sup> is van mening dat aan “een combinatie van voldoende elementen” is voldaan indien de overgenomen zaken op zichzelf van de verkrijger een btw-ondernemer kunnen maken. Voor de toepassing van de faciliteit is dus een samenstel van alle noodzakelijke zaken benodigd om daarmee een economische activiteit te kunnen verrichten.

De onderlinge samenhang tussen de overgedragen elementen is dus zeer belangrijk. In het geval van geen voldoende samenhang tussen de vermogensbestanddelen verliest de onderneming zijn identiteit waardoor geen sprake meer is van een voor de faciliteit kwalificerende overdracht. Er worden dan slechts losse goederen verkocht. Met uitsluitend losse goederen, zoals voorraad producten, is het niet mogelijk om een economische activiteit te verrichten.

---

<sup>193</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18, r.o. 40.

<sup>194</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak Zita Modes, 26 september 2002, C-497/01.

<sup>195</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak Zita Modes, 26 september 2002, C-497/01, r.o. 16.

<sup>196</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak Zita Modes, 26 september 2002, C-497/01, r.o. 36.

<sup>197</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak Zita Modes, 26 september 2002, C-497/01, r.o. 35.

<sup>198</sup> J.J.M. Lamers, Ondernemingen overnemen zonder btw, NTFR-B 2008/48.

Een voorbeeld waarin de Hoge Raad de overdracht van enkel goederen niet voldoende achtte voor het uitoefenen van een autonome economische activiteit is de zaak van 28 september 2018.<sup>199</sup> In deze zaak exploiteerde Coöperatie A landbouwmachines door deze machines tegen vergoeding ter beschikking te stellen aan haar leden, de telers. Coöperatie A heeft in 2013 een deel van de machines verkocht aan X BV. Hoewel X BV de exploitatie van machines heeft voortgezet door deze machines aan dezelfde telers te verhuren, achtte de Hoge Raad de overeenkomst die Coöperatie A met de telers heeft gesloten in wezen niet hetzelfde als de overeenkomst die X BV met de telers heeft gesloten. Het gevolg hiervan is dat de overdracht van de machines aan X BV niet als een overgang van algemeenheid van goederen kan kwalificeren, aangezien zonder overdracht van huuroverkomsten de transactie wordt aangemerkt als overdracht van losse goederen. De enkele overdracht van machines kan geen overgang van een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Merckx merkt in haar noot<sup>200</sup> bij de zaak van 28 september 2018 op dat de beëindiging van de huurovereenkomst en het sluiten van een nieuwe overeenkomst in principe niet in de weg staat aan de toepassing van de regeling. De aard van de verhuur dient echter gelijk te zijn gebleven. Dit was in casu niet het geval, omdat de huurprijzen die X BV ging hanteren veel lager waren dan de huurprijzen die Coöperatie A had gehanteerd. Bovendien was de looptijd van de huurovereenkomsten van X BV relatief korter. X BV kreeg ook niet dezelfde positie als Coöperatie A, omdat X BV anders dan Coöperatie A geen telersvereniging was die bij de verkoop van producten van de telers betrokken was.

Cornielje<sup>201</sup> stelt vast dat per geval moet worden beoordeeld wanneer welke elementen noodzakelijk zijn voor het verrichten van economische activiteiten. Als voorbeeld vergelijkt hij een industriële onderneming met complexiteit in zijn activiteiten met een digitale dienstverlener. Voor het uitoefenen van een bedrijf kan de industriële onderneming relatief meer elementen nodig hebben. Mijns inziens kunnen zelf de noodzakelijke elementen in dezelfde sector per geval verschillen. Denk bijvoorbeeld aan een hypotheekadviseur en een belastingadviseur. Hoewel beide partijen activiteiten als financiële dienstverlener verrichten, kan een hypotheekadviseur voor het maken van berekeningen, prognoses etc. meer behoefte aan specialistische softwareprogramma's hebben dan een belastingadviseur. Bij een overdracht van goederen voor het verrichten van hypotheekadviesdiensten kan sneller worden vastgesteld dat geen benodigde samenhang voor het kunnen drijven van een onderneming aanwezig is indien de specialistische software niet wordt overgedragen.

De aanwezigheid van een samenstel van alle elementen die noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van een autonome economische activiteit kan in bepaalde gevallen niet voldoende zijn, zelfs ook indien voldaan is aan het exploitatievereiste. Dit was het geval in het arrest Mailat.<sup>202</sup> In deze zaak exploiteerde de belanghebbende – het echtpaar Mailat – een restaurant in Roemenië. Het echtpaar heeft het restaurant vanaf eind 2007 verhuurd aan een andere

---

<sup>199</sup> HR 28 september 2018, nr. 17/00987, BNB 2018/206.

<sup>200</sup> Noot van M.M.W.D. Merckx in de zaak HR 28 september 2018, nr. 17/00987, BNB 2018/206.

<sup>201</sup> S.B. Cornielje, Overgang van de onderneming in de omzetbelasting, TFO 2017/151.1.

<sup>202</sup> HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (Mailat), BNB 2019/48.

ondernemer die de onderneming twee jaar lang onder dezelfde naam voortzet. In de verhuur was naast het gebouw, ook vaste activa en inboedel inbegrepen. Daarnaast had de huurder de werknemers van de verhuurder overgenomen en dezelfde leveranciers aangehouden.<sup>203</sup> Met andere woorden, de huurder beschikte over alle noodzakelijke elementen om een autonome economische activiteit te kunnen uitoefenen. Echter, het HvJ EU heeft geoordeeld dat er geen sprake is van een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, omdat de huurder nooit de eigenaar was geworden van de onderdelen die noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van een economische activiteit.<sup>204</sup> Het verhuren van alle noodzakelijke elementen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend is niet voldoende om de faciliteit te kunnen toepassen, hiervoor moet de noodzakelijke onderdelen in eigendom worden overgedragen.

### 5.3.2 “Een gedeelte”

In de teksten van artikel 19 van de Btw-richtlijn en artikel 37d van de Wet OB 1968 is te lezen dat de faciliteit ook van toepassing kan zijn wanneer een “gedeelte” van algemeenheid van goederen wordt overgedragen. Hierdoor lijkt het op het eerste gezicht dat ieder overdracht in aanmerking komt voor de faciliteit, aangezien zelfs bij de verkoop van voorraadproducten, ook al is dit een zeer klein onderdeel van de onderneming, een “gedeelte” van algemeenheid van goederen wordt overgedragen. Volgens A-G Jacobs is duidelijk dat de richtlijngever met het begrip “een gedeelte van een algemeenheid van goederen” een zelfstandig onderdeel van een meer omvattend bedrijf bedoelt.<sup>205</sup> Zelfstandigheid houdt mijns inziens in dat dit gedeelte op zich zelf voldoende moet zijn voor het kunnen uitoefenen van een economische activiteit.

Uit de teksten van artikel 19 Btw-richtlijn en artikel 37d Wet OB 1968 kan in eerste instantie worden afgeleid dat de overgedragen zaken in de onderneming van de overdrager een gedeelte van algemeenheid van goederen moeten vormen. Dit gedeelte moet dan ook over een zelfstandigheid beschikken waarmee economische activiteit kan worden verricht. In de jurisprudentie van het HvJ EU is mijns inziens duidelijk geworden dat de overgedragen zaken een gedeelte van een onderneming bij de verkrijger kan vormen.<sup>206</sup> Beslissend is niet de samenhang die de vermogensbestanddelen in de onderneming van de overdrager “hadden”, maar de samenhang die de vermogensbestanddelen in de onderneming van de verkrijger “kunnen” vormen. Er wordt voldaan aan de definitie van “een gedeelte van algemeenheid van goederen” indien de overgedragen zaken bij de verkrijger een zelfstandig gedeelte van een onderneming vormen en de verkrijger daarmee een economische activiteit kan verrichten, ook al functioneerden de overgedragen zaken bij de overdrager niet als een gedeelte van algemeenheid van goederen.

Ondergezocht moet worden is of de overgedragen zaken bij de verkrijger een onderneming kunnen vormen waarmee hij economische activiteiten kan verrichten. Deze toets wordt door

---

<sup>203</sup> HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (Mailat), BNB 2019/48, r.o. 27.

<sup>204</sup> HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (Mailat), BNB 2019/48, r.o. 30.

<sup>205</sup> Conclusie A-G Jacobs in de zaak Zita Modes, 26 september 2002, C-497/01, r.o. 37.

<sup>206</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18.



Cornielje<sup>207</sup> ook wel de objectbenadering genoemd. De toets of de overgedragen zaken bij de overdrager al een onderneming vormden waarmee de overdrager economische activiteiten kon uitoefenen, noemt hij de subject-benadering.

Dat de vermogensbestanddelen voor de faciliteit in aanmerking komen indien deze bij de verkrijger een gedeelte van een onderneming vormen, is in lijn met de voorwaarde dat voor de toepassing van de faciliteit bij de verkrijger exploitatiebedoelingen aanwezig moeten zijn.<sup>208</sup>

### 5.3.3 Door één ondernemer aan één ondernemer

Uit het gegeven dat de vermogensbestanddelen bij de verkrijger een (gedeelte van) onderneming moeten vormen, kan niet worden geconcludeerd dat de vermogensbestanddelen van meerdere overdragers afkomstig kunnen zijn. In 2010 heeft de Hoge Raad in twee verschillende arresten geoordeeld dat van een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen slechts sprake is indien de zaken die algemeenheid vormen voorafgaand aan de overdracht gezamenlijk door één ondernemer geëxploiteerd worden en de overdracht plaatsvindt met het oog op de voortzetting van deze exploitatie door één andere ondernemer.<sup>209</sup> Een overdracht komt dus alleen in aanmerking voor de faciliteit indien (een gedeelte) van algemeenheid van goederen door één ondernemer aan één ondernemer is overgedragen.

Indien meerdere ondernemers aan één ondernemer goederen overdragen, moet per overdrager worden beoordeeld of de goederen die hij overdraagt, los van wat de andere overdragers overdragen, voldoende zijn om een autonome economische activiteit te kunnen uitoefenen. Deze zelfstandigheidsstoets geldt ook indien één ondernemer aan meerdere ondernemers goederen overdraagt. Er moet per verkrijger worden beoordeeld of de overgenomen vermogensbestanddelen voldoende zijn om een onderneming te kunnen drijven.

A-G Van Hilten<sup>210</sup> is van mening dat bij de beoordeling of overgedragen zaken een algemeenheid van goederen vormen, “de onderneming” centraal moet staan en niet “de ondernemer”. Zij stelt dat de faciliteit toepassing moet vinden indien door meerdere overdragers gezamenlijk één onderneming wordt overgedragen. De overgedragen zaken moeten in dit geval volgens A-G een samenhang hebben en bij behoud van deze samenhang na de overdracht moet deze overdracht als de overgang van algemeenheid van goederen kwalificeren. De faciliteit moet volgens haar dan ook van toepassing kunnen zijn indien meerdere verkrijgers gezamenlijk één onderneming drijven, en die algemeenheid van goederen is overgenomen van verschillende overdragers die gezamenlijk één onderneming hebben gedreven. De Hoge Raad heeft de conclusie van A-G op deze punten niet gevolgd.

Mijns inziens sluit het standpunt van A-G Van Hilten beter aan bij het neutraliteitsbeginsel, in het bijzonder bij de juridische neutraliteit, omdat meerdere ondernemers die gezamenlijk één

---

<sup>207</sup> S.B. Cornielje, Overgang van de onderneming in de omzetbelasting, TFO 2017/151.1.

<sup>208</sup> Zie paragraaf 5.1.

<sup>209</sup> HR 26 februari 2010, nr. 08/02136, BNB 2010/223, r.o. 3.3.2 en HR 5 maart 2010, nr. 08/01615, BNB 2010/195, r.o. 3.3.2.

<sup>210</sup> Conclusie A-G Van Hilten bij de zaak HR 26 februari 2010, nr. 08/02136, BNB 2010/223, r.o. 5.3.7 t/m 5.4.4.

onderneming uitoefenen in dit geval gelijk worden behandeld met een ondernemer die alleen een onderneming uitoefent. Praktische redenen vormen echter een rechtvaardiging voor de beslissing van de Hoge Raad. Het toegankelijk maken van de faciliteit voor meerdere ondernemers zal de faciliteit zeer gecompliceerd maken. De beoordeling of bij overgedragen elementen voldoende samenhang bestaat kan in het geval van meerdere overdragers relatief moeilijk zijn. Dit geldt ook voor het aannemelijk maken van exploitatiebedoelingen indien de verkrijgers niet dezelfde standpunten hebben met betrekking tot hoe ze de onderneming willen exploiteren. Ook de indeplaatsstredingsfictie kan in het geval van meerdere verkrijgers tot moeilijkheden leiden.

Van Norden<sup>211</sup> heeft opgemerkt dat artikel 37d Wet OB 1968 een uitzondering vormt op de hoofdregel dat btw wordt geheven over elke levering of dienst, het leveringsbeginsel. Daarom is zijns inziens een strikte uitleg wat betreft meerdere overdragers en overnemers passend. De faciliteit moet niet toegankelijk zijn in het geval van meerdere overdragers of overnemers. Daarnaast is hij van mening dat ingeval van meerdere overnemers het financieringsnadeel over meerdere verkrijgers wordt verdeeld. Het doel van de faciliteit maakt dan het faciliteren van deze overdrachten minder noodzakelijk.

#### 5.3.4 Quasi-ondernemer

De regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen is slechts toepasbaar als de onderneming van één ondernemer aan één ondernemer is overgedragen, maar hoe zit het met de hoedanigheid van de ondernemer.

Ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent is voor de omzetbelasting een ondernemer. In artikel 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 wordt degene die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen gelijkgesteld met een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. Degene die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt ook wel “de quasi-ondernemer” genoemd. In zijn conclusie bij de zaak van de Hoge Raad van 4 februari 1987<sup>212</sup> citeert A-G Van Soest een passage uit het boek “Omzetbelasting”,<sup>213</sup> waaruit blijkt hoe het begrip “quasi-ondernemer” is ontstaan. In deze passage is te lezen dat een quasi ondernemer verschilt van een “echte” ondernemer omdat hij ten eerste geen organisatie van kapitaal en arbeid heeft en ten tweede niet geregeld deelneemt aan het maatschappelijke verkeer.

In de zaak van 4 februari 1987<sup>214</sup> heeft de belanghebbende een onroerende zaak in verhuurde staat gekocht en hij wenste de exploitatie in verhuurde staat, als quasi-ondernemer, voort te zetten. De belanghebbende heeft door de overdrager in rekening gebrachte omzetbelasting op het onroerend goed in aftrek gebracht. De faciliteit betreffende algemeenheid van goederen werd door de belanghebbende niet toegepast. De inspecteur was van mening dat de regeling van de overgang van algemeenheid van goederen van toepassing was en legde een

---

<sup>211</sup> G.J. van Norden, Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer, WFR 2010/684.

<sup>212</sup> Conclusie van A-G Van Soest bij de zaak HR 4 februari 1987, nr. 23945, BNB 1987/147, r.o. 3.4.

<sup>213</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer 1985, blz. 87.

<sup>214</sup> HR 4 februari 1987, nr. 23945, BNB 1987/147.

naheffingsaanslag op. De Hoge Raad oordeelde dat een overdracht van een verhuurde onroerende zaak niet als het geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt. De overdracht van een verhuurde onroerende zaak was voor de Hoge Raad niet voldoende om een algemeenheid van goederen te vormen indien er naast deze onroerende zaak geen andere zaken worden overgedragen.

Ook in het arrest van 25 april 2003<sup>215</sup> oordeelde de Hoge Raad dat de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen in een vergelijkbare situatie niet van toepassing is. In dit arrest kwam de Hoge Raad met een andere redenering tot dezelfde conclusie. De Hoge Raad heeft in dit arrest bepaald dat de faciliteit niet kan worden toegepast als de overnemer uitsluitend op grond van artikel 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 als ondernemer is aangemerkt. Na dit arrest van de Hoge Raad kon de faciliteit niet meer worden toegepast door de quasi-ondernemers.

Een aantal jaren later kwam een vergelijkbare zaak weer bij de Hoge Raad terecht.<sup>216</sup> De belanghebbende heeft een verhuurde onroerende zaak gekocht die was onderverdeeld in acht volledig zelfstandig te gebruiken units. De onroerende zaak was een vermogensbestanddeel als omschreven in artikel 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 en belanghebbende exploiteerde de units ook na de overdracht als een quasi-ondernemer. Op grond van de hiervoor beschreven vaste jurisprudentie van de Hoge Raad kan van algemeenheid van goederen alleen sprake zijn indien de overnemer de exploitatie niet als quasi-ondernemer zou voortzetten. Ondertussen had het HvJ EU het arrest *Zita Modes*<sup>217</sup> gewezen waarmee rekening moest worden gehouden. Hof Den Bosch had eerder in dit arrest met een verwijzing naar het arrest van het HvJ EU geoordeeld dat de eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad in strijd is met de Btw-richtlijn en derhalve geen stand meer houdt.

Het HvJ EU heeft in rechtsoverweging 31 van het arrest *Zita Modes* beslist dat een lidstaat die artikel 19 van de Btw-richtlijn in zijn wetgeving heeft geïmplementeerd, de toepassing van de bepaling niet mag beperken tot bepaalde vormen van overgang, tenzij het gaat om de maatregelen voor het bestrijden van belastingfraude of het voorkomen van concurrentievervalsingen. Aangezien Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de genoemde maatregelen te nemen moet het niet-leveringsbeginsel op elke overgang van het geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen plaatsvinden. De toepassing van de faciliteit kan niet afhankelijk zijn van de hoedanigheid van de ondernemer.

Volgens het oordeel van het hof is redelijkerwijze niet voor twijfel vatbaar dat de overnemer met de onroerende zaak een autonome economische activiteit kan uitoefenen, namelijk het exploiteren van de units.<sup>218</sup> In de conclusie van A-G De Wit<sup>219</sup> is te lezen dat de exploitatie hierbij niet alleen de verhuur maar ook administratieve, uitvoerende en technische werkzaamheden omvat.

---

<sup>215</sup> HR 25 april 2003, nr. 38132, BNB 2003/216.

<sup>216</sup> HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221.

<sup>217</sup> HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*), V-N 2003/61.18.

<sup>218</sup> HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221, r.o. 3.2.3.

<sup>219</sup> Conclusie van A-G De Wit in de zaak HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221, r.o. 5.14.

Hof Den Bosch heeft daarom beslist dat de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen ook van toepassing is indien de overnemer een quasi-ondernemer is.<sup>220</sup> Dit oordeel van Hof Den Bosch werd ook door de Hoge Raad<sup>221</sup> bevestigd en de Hoge Raad kwam door de Europese jurisprudentie terug van zijn oordelen in het hiervoor genoemde arresten van 4 februari 1987<sup>222</sup> en 25 april 2003.<sup>223</sup>

Naast het aansluiten bij het oordeel van het Hof heeft de Hoge Raad ook toegevoegd dat er sprake is van de overgang van algemeenheid van goederen indien zowel voor als na de overgang een exploitatie plaatsvindt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.<sup>224</sup> Uit deze overweging van de Hoge Raad leid ik af dat een overdracht van een onroerende zaak slechts in aanmerking komt voor de toepassing van de faciliteit als deze in verhuurde staat wordt overgedragen.

Het arrest van 6 juni 2008 vind ik een verbetering voor de neutrale werking van de faciliteit en dus in overeenstemming met de juridische neutraliteit. Het is in strijd met het neutraliteitsbeginsel als een “echte” ondernemer en een quasi-ondernemer voor vergelijkbare handelingen, in casu de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, verschillend worden behandeld. Op grond van het doel en de ratio van de regeling bestaat mijns inziens ook geen geldige reden waarom een quasi-ondernemer vereenvoudigingsmogelijkheden en financieringsvoordelen niet mag benutten. Ook kan het rechtskarakter van de omzetbelasting de quasi-ondernemer niet uitsluiten van het gebruik van de faciliteit, omdat in de hierboven genoemde gevallen het goed niet dichterbij de eindverbruiker komt.

#### 5.3.5 Lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken

In het in paragraaf 5.3.4 behandelde arrest van 8 juni 2008 heeft de Hoge Raad bepaald dat in casu sprake was van de overgang van algemeenheid van goederen omdat het pand zowel voor als na de overgang werd geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.<sup>225</sup> Uit deze overweging van de Hoge Raad is mijns inziens af te leiden dat een overdracht van een onroerende zaak slechts in aanmerking komt voor de toepassing van de faciliteit als deze in verhuurde staat wordt overgedragen waardoor de overdracht van een kaal pand niet als een algemeenheid van goederen kwalificeert.

In het arrest van 8 juni 2008 van de Hoge Raad werd een bedrijfsverzamelgebouw overgedragen, dat in acht volledig zelfstandig te gebruiken units was verdeeld. Na de bevestiging van de Hoge Raad dat deze overdracht onder de werking van artikel 37d Wet OB

---

<sup>220</sup> HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221, r.o. 3.2.3.

<sup>221</sup> HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221, r.o. 3.3.

<sup>222</sup> HR 4 februari 1987, nr. 23945, BNB 1987/147.

<sup>223</sup> HR 25 april 2003, nr. 38132, BNB 2003/216.

<sup>224</sup> HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221, r.o. 3.3.

<sup>225</sup> HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221, r.o. 3.3.

1968 valt, was in de literatuur<sup>226</sup> de vraag of de overdracht van één verhuurde onroerende zaak ook als de overgang van algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt.

Bij het toelichten van het begrip “het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” heeft het HvJ EU in het arrest *Zita Modes*, de termen “lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken” gebruikt. Het laatstgenoemde begrip is in meervoudsvorm geformuleerd. Omdat bij de overdracht van één verhuurde onroerende zaak slechts één zaak wordt overgedragen, waren de auteurs van het boek “*Cursus Belastingrecht*”<sup>227</sup> en ook Zadelhoff<sup>228</sup> van mening dat deze overdracht niet onder de werking van artikel 37d Wet OB 1968 kan vallen. Zij stellen dat er meerdere zaken moeten worden overgedragen om in aanmerking te kunnen komen voor de faciliteit.

In tegenstelling tot deze auteurs ben ik van mening dat bij overdracht van één verhuurde onroerende zaak wordt voldaan aan “de voorwaarde” van overdracht van meerdere zaken waardoor de faciliteit ook van toepassing moet zijn. Mijns inziens worden bij verhuurd onroerend goed niet één maar meerdere zaken overgedragen, in ieder geval ten minste één lichamelijke en één onlichamelijke zaak. Het onroerend goed zelf wordt als een lichamelijke zaak overgedragen en het huurcontract als een onlichamelijke zaak.<sup>229</sup> Hierdoor voldoet de overdracht aan de voorwaarde dat er meerdere zaken moeten worden overgedragen.

Bovendien ben ik van mening dat de faciliteit ook van toepassing moet zijn indien slechts één zaak wordt overgedragen en met die zaak een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Een verklaring voor mijn oordeel is te vinden in de Duitse, Engelse en Franse taalversies van de Btw-richtlijn en het arrest *Zita Modes*. In deze taalversies wordt respectievelijk gesproken van “Gesamtvermögen oder Teilvermögen”, “totality of assets or part thereof”<sup>230</sup> en “entreprises”.<sup>231</sup> Dit wordt door Merckx<sup>232</sup> als “het totaal van bezittingen” en door Lamers<sup>233</sup> als “ondernemingsvermogen” vertaald. “Het totaal van bezittingen” of een “ondernemingsvermogen” kan uiteraard uit één zaak bestaan. Hierdoor kan de overdracht van één zaak onder de werking van artikel 37d Wet OB 1968 vallen indien ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Het zal naar mijn mening in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel indien de faciliteit bij de overdracht van één verhuurde onroerende zaak niet kan worden toegepast, terwijl dit wel

---

<sup>226</sup> Zie bijvoorbeeld; B.G. van Zadelhoff, *Overdrachten zonder btw*, WFR 2009/45.

<sup>227</sup> K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017, blz. 683.

<sup>228</sup> B.G. van Zadelhoff, *Overdrachten zonder btw*, WFR 2009/45.

<sup>229</sup> Een eventuele overdracht van het administratieve beheer of het technische beheer zoals A-G De Wit in zijn conclusie bij de zaak HR 6 juni 2008 heeft opgemerkt, kan ook als een overdracht van een onlichamelijke zaak worden aangemerkt.

<sup>230</sup> M.M.W.D. Merckx, *Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, de reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes*, MBB 2005/02.

<sup>231</sup> G.J. van Norden, *Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer*, WFR 2010/684.

<sup>232</sup> M.M.W.D. Merckx, *Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, de reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes*, MBB 2005/02.

<sup>233</sup> J.J.M. Lamers, *Ondernemingen overnemen zonder btw*, NTFR-B 2008/48.

mogelijk is bij de overdracht van meerdere verhuurde onroerende zaken. Op grond van de juridische neutraliteit moeten vergelijkbare handelingen gelijk worden behandeld. Het verlenen van de faciliteit aan een ondernemer die toevallig meerdere verhuurde panden in zijn bezit heeft en het uitsluiten van een ondernemer die maar één onroerende zaak verhuurt, staat op gespannen voet met de juridische neutraliteit. Ook op grond van het rechtskarakter van de omzetbelasting en het doel en ratio van de bepaling bestaat mijns inziens geen reden om de overdracht van één verhuurde onroerende zaak uit te sluiten van de faciliteit.

### 5.3.6 Overdracht van louter onlichamelijke zaken

In artikel 29 van de Btw-richtlijn is opgenomen dat artikel 19 van de Btw-richtlijn op overeenkomstige wijze van toepassing is op de diensten. Derhalve geldt het niet-leveringsbeginsel ook voor de overgang van algemeenheid van diensten. Zowel in de Btw-richtlijn als in de nationale wet is geen definitie te vinden van algemeenheid van diensten. Dit is niet vreemd, omdat de dienst zelf in de nationale wet is geformuleerd als “alle prestaties niet zijnde leveringen van goederen”.<sup>234</sup>

Het HvJ EU heeft in het arrest *Zita Modes* geoordeeld dat bij een overgang van algemeenheid van goederen lichamelijke “en” eventueel ook onlichamelijke zaken moet worden overgedragen. Aangezien het HvJ EU hierbij voor het gebruik van een “en” heeft gekozen en niet voor het gebruik van een “en / of” ontstond in de literatuur de vraag of het niet-leveringsbeginsel ook van toepassing kan zijn bij een overdracht van louter onlichamelijke zaken.

Tekstueel gezien lijkt het erop dat een overdracht met louter onlichamelijke zaken niet buiten de heffing van de omzetbelasting blijft. Daarbij moet worden opgemerkt dat het HvJ EU de formulering “en eventueel onlichamelijke zaken” in een casus waarin voornamelijk lichamelijke zaken worden overgedragen, heeft gebruikt. Dit kan wel een rol hebben gespeeld bij de keuze voor het woord “en” in plaats van een “en / of”. In het arrest *Zita Modes* ging het om een handelszaak met voornamelijk goederen, terwijl onlichamelijke zaken de diensten betreffen. Mijns inziens beoogde het HvJ EU met de woorden “en eventueel onlichamelijke zaken” te benadrukken dat om voor de faciliteit in aanmerking te komen naast lichamelijke zaken ook alle onlichamelijke zaken moeten worden overgedragen, die noodzakelijk zijn voor het verrichten van een autonome economische activiteit.

Naar mijn mening heeft het HvJ EU in het arrest *Abbey National*<sup>235</sup> bevestigd dat het niet-leveringsbeginsel ook geldt voor de overdracht van louter onlichamelijke zaken. De belanghebbende had in dit arrest voor 125 jaar een bedrijfsverzamelgebouw gehuurd. Dit gebouw werd door hem aan verschillende partijen onderverhuurd. De huurrechten werd door belanghebbende overgedragen aan een overnemer. Het HvJ EU oordeelde dat het niet-leveringsbeginsel van toepassing is op deze overdracht. Daarbij is het merkwaardig dat het HvJ EU steeds over algemeenheid van goederen spreekt, terwijl slechts onlichamelijke zaken worden overgedragen. Aangezien de belanghebbende niet de eigenaar van de onroerende zaak

---

<sup>234</sup> Artikel 4 lid 1 Wet OB 1968.

<sup>235</sup> HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National*), V-N 2001/15.26.

was, was het voor hem niet mogelijk om een lichamelijke zaak over te dragen. Er werden slechts huurrechten, onlichamelijke zaken, overgedragen. Mijns inziens is in dit arrest dus impliciet bepaald dat ook bij overdracht van louter onlichamelijke zaken deze overdracht buiten de heffing van de btw blijft, zolang met de overgedragen zaken een autonome economische activiteit kan worden verricht. Artikel 29 van de Btw-richtlijn (diensten) moet altijd in samenhang met artikel 19 van de Btw-richtlijn (goederen) worden behandeld en dezelfde voorwaarden gelden ook voor de overdracht van algemeenheid van diensten.

Ook op grond van de andere taalversies van het arrest Zita Modes kan niet worden geconcludeerd dat de faciliteit bij een overdracht van slechts louter onlichamelijke zaken niet van toepassing is. Bijvoorbeeld in de in paragraaf 5.3.5 vermelde Franse taalversie wordt over “entreprises” gesproken en de formulering “en eventueel onlichamelijke zaken” komt niet aan de bod. Een onderneming kan natuurlijk ook uit louter onlichamelijke zaken bestaan. Het zal in strijd met de juridische neutraliteit zijn indien een ondernemer die zowel met lichamelijke als onlichamelijke zaken een autonome economische activiteiten uitoefent en een ondernemer die slechts met onlichamelijke zaken vergelijkbare economische activiteiten verricht, verschillend wordt behandeld. Ook op grond van het rechtskarakter van de omzetbelasting en het doel en ratio van de bepaling bestaat geen reden om de overdracht van louter onlichamelijke zaken (mits aan de overige voorwaarden wordt voldaan) buiten de heffing van de btw te laten.

### 5.3.7 Aandelenoverdracht

In het arrest AB SKF<sup>236</sup> kwam ook de overgang van algemeenheid van goederen aan de orde, terwijl in casu slechts sprake was van een aandelenoverdracht. Het ging dus om een overdracht van een onlichamelijke zaak. Uit economische oogpunt kan de overdracht van een onderneming naast het overdragen van activa en passiva ook door de overdracht van aandelen plaatsvinden. Of de overdracht van een onderneming door de verkoop van activa en passiva en door de verkoop van aandelen op grond van het neutraliteitsbeginsel gelijk moet worden behandeld is afhankelijk van de situatie. In deze deelparagraaf zullen een aantal situaties waarin de aandelen worden overgedragen aan bod komen.

In principe is een aandelenverkoop op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel i Wet OB 1968 vrijgesteld van de omzetbelasting. Hoewel de aandelenverkoop voor de btw een vrijgestelde dienst is, kan het voor de belastingplichtige van belang zijn om de overdracht als een overgang van algemeenheid van goederen te laten aanmerken. Aangezien de aandelenverkoop zelf van btw is vrijgesteld kan de voorbelasting die rechtsreeks verband houdt met deze vrijgestelde verkoop niet in aftrek worden gebracht. Te denken valt aan de btw op transactiekosten en advieskosten voor het voortbrengen van de overdracht. In tegenstelling tot de vrijgestelde aandelenverkoop is de voorbelasting op deze kosten aftrekbaar indien sprake is van een overgang van algemeenheid van goederen. Deze aftrek vindt volgens de in het tweede hoofdstuk behandelde pro rata-berekening plaats. Indien de ondernemer uitsluitend belaste prestaties verricht, dan kan hij de volledige voorbelasting in aftrek brengen.

---

<sup>236</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 ( AB SKF), BNB 2010/251.

### *5.3.7.1 Aandelenoverdracht door een fiscale eenheid*

In het arrest van 14 april 1999<sup>237</sup> oordeelde de Hoge Raad dat het voor de toepassing van de faciliteit niet van belang is dat een deel van de overgang van algemeenheid van goederen mede door de overdracht van aandelen plaatsvindt. De belanghebbende was in dit arrest een fiscale eenheid die zich bezig hield met het vervoer van personen waaronder het rouwvervoer. De fiscale eenheid beoogde de begrafenisactiviteiten over te dragen aan een derde door onder andere de verkoop van het rouwcentrum en de overdracht van de aandelen van haar deelnemingen. De overgedragen deelnemingen maakten deel uit van de fiscale eenheid. Een fiscale eenheid wordt voor de omzetbelasting op grond van artikel 7 lid 4 Wet OB 1968 als één ondernemer behandeld. De overdracht van een deelneming die een onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid leidt in dit geval ook voor een daadwerkelijke overdracht van activa en passiva. Door de verkoop van de deelneming verlaat de activa van deze deelneming de fiscale eenheid. Het verkopen van aandelen in een deelneming kan in dit geval gelijk worden gesteld met de overgang van een gedeelte van algemeenheid van goederen van de fiscale eenheid.<sup>238</sup>

Hoewel in de hierboven genoemde casus niet enkel de aandelen in een deelneming zijn overgedragen, ben ik van mening dat ook bij het enkel verkopen van een dochtervennootschap van de fiscale eenheid de faciliteit van toepassing moet zijn. Op grond van het neutraliteitsbeginsel moet het niet uitmaken of een fiscale eenheid een gedeelte van haar algemeenheid van goederen via een aandelenoverdracht of via de verkoop van activa overdraagt.

### *5.3.7.2 Overdracht van een 100% aandelenbelang*

In het arrest AB SKF<sup>239</sup> ging het om een moedermaatschappij die haar 100% aandelenbelang in haar dochtermaatschappij had verkocht. Daarbij heeft het HvJ EU als eerste beoordeeld of AB SKF een moeiende houdstermaatschappij is.<sup>240</sup> Onder het “moeien” moet hierbij directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen worden verstaan. Ook bepaalt het HvJ EU dat inmenging gepaard moet gaan met een handeling zoals het verrichten van administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten. Het moeien moet verder tegen vergoeding plaatsvinden.<sup>241</sup> Wel of niet moeien in het beheer van de dochtervennootschap was voor AB SKF van belang omdat het enkel houden van aandelen geen ondernemerschap met zich meebrengt. Het enkel houden van aandelen kan ook niet als een exploitatie van een vermogensbestanddeel in de zin van artikel 7 lid 2 onderdeel b Wet OB 1968 worden aangemerkt.

Na de bevestiging dat AB SKF een moeiende houdstermaatschappij is, verwijst het HvJ EU in rechtsoverweging 35 naar de opmerking van de Commissie van de Europese Gemeenschappen. De Commissie is van mening dat met een aandelenverkoop het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen kan worden overgedragen. De overdracht van

---

<sup>237</sup> HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373.

<sup>238</sup> HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373, r.o. 3.2.

<sup>239</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 ( AB SKF), BNB 2010/251.

<sup>240</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 ( AB SKF), BNB 2010/251, r.o. 30.

<sup>241</sup> Conclusie van A-G Mengozzi bij de zaak HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 ( AB SKF), BNB 2010/251, r.o. 30.



alle activa van een vennootschap en de verkoop van alle aandelen komen volgens de Commissie functioneel overeen.

Het HvJ EU heeft vervolgens geoordeeld dat de overdracht door een moedermaatschappij van alle aandelen in een 100%-dochtermaatschappij onder de werkingssfeer van de richtlijn valt en de aandelenoverdracht die in dit geval gelijkgesteld kan worden met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geen aan btw onderworpen activiteit vormt, mits de lidstaat de bepaling van artikel 19 van de Btw-richtlijn in haar nationale wetgeving heeft geïmplementeerd.<sup>242</sup>

Bij een overdracht van alle aandelen van een 100%-dochtermaatschappij verlaten - juridisch gezien - de activa en passiva de onderneming van de overdrager niet, het zijn slechts de aandelen die worden overgedragen. Hoewel een daadwerkelijke activatransactie niet van toepassing is, kan gezegd worden dat economisch gezien de gehele dochtermaatschappij is overgedragen. Bij een overdracht van alle aandelen van een 100%-dochtermaatschappij is mijns inziens het doel de overdracht van de gehele onderneming. En aangezien het doel van de faciliteit het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdrachten is, mag mijns inziens op grond van de inwendige neutraliteit niet uitmaken hoe de belastingplichtige aan de transactie vorm geeft. Een aandelentransactie kan op grond van praktische redenen voor de belastingplichtige eenvoudiger uitvoerbaar zijn dan een activatransactie. Omdat beide transacties economisch gezien hetzelfde doel beogen te bereiken, zal dit in strijd met het neutraliteitsbeginsel zijn, als de faciliteit bij de ene transactie wel van toepassing is en bij de andere niet.

#### **5.3.7.3 Overdracht van meerderheids- en minderheidsdeelnemingen**

Bij een meerderheidsdeelneming heeft de moedermaatschappij meer dan 50% maar minder dan 100% aandelenbelang in de dochtermaatschappij. Met de minderheidsdeelnemingen wordt een aandelenbelang van minder dan 50% bedoeld. In het geval van een meerderheidsbelang zal het “moeien” eerder aannemelijk zijn dan in het geval van een minderheidsbelang.<sup>243</sup> Voor directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen kan meerderheid van de stemrechten noodzakelijk zijn. Ik veronderstel hieronder dat het “moeien” steeds aanwezig is.

In het arrest van 30 mei 2013<sup>244</sup> mengde de moedermaatschappij, X BV, tegen vergoeding in het beheer van de dochtermaatschappij, A BV. Belanghebbende besloot haar totale belang van 30% in A BV aan een derde te verkopen. De Hoge Raad stelde aan het HvJ EU de prejudiciële vraag of de overdracht van een 30% aandelen gelijkgesteld kan worden met de overgang van een algemeenheid van goederen. Opgemerkt zij dat dat ook de overige aandeelhouders van A BV hun aandelenbelangen tegelijkertijd met de belanghebbende aan dezelfde derde hebben overgedragen.

---

<sup>242</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 ( AB SKF), BNB 2010/251, r.o. 41.

<sup>243</sup> Zie bijlage bij de conclusie van A-G Overgawu bij de zaak HR 2 december 2011, nr. 42 863, BNB 2012/29, r.o. 3.15.

<sup>244</sup> HvJ EU 30 mei 2013, nr. C-651/11, V-N 2013/30.14.

Het HvJ EU oordeelde dat de verkoop van een 30%-aandelenbelang geen overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen vormt.<sup>245</sup> Het HvJ EU achtte niet van belang dat tegelijkertijd met de belanghebbende ook de andere aandeelhouders hun eigen aandelenbelangen hebben overgedragen. Zoals in deelparagraaf 5.3.3 vermeld komt een overdracht slechts in aanmerking voor de faciliteit indien het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen door één ondernemer aan één ondernemer is overgedragen. In de onderhavige casus is er sprake van één overnemer maar wel van meerdere overdragers. In dit geval moet per overdrager worden beoordeeld of wat ze overdragen in aanmerking komt om als overgang van algemeenheid van goederen te worden gekwalificeerd.

Het is niet te achterhalen op welk deel van de onderneming een aandeel betrekking heeft. Bij de overdracht van een 30%-aandelenbelang is niet vast te stellen welk (30%) gedeelte van de onderneming is overgedragen. In de casus was een minderheidsdeelneming aan de orde, maar ook bij een meerderheidsdeelneming kan het aandelenbelang niet een aanwijsbaar deel van de onderneming weergeven. Zelfs bij een aandelenoverdracht van 99% kan niet worden geconcludeerd dat een algemeenheid van goederen is overgedragen, omdat wellicht juist dat 1% noodzakelijk is om een autonome economische activiteit te kunnen verrichten. Het aannemelijk maken van het tegendeel is mijns inziens ook niet mogelijk, omdat de overdrager simpelweg niet kan bewijzen op welk deel van de onderneming dat 1% betrekking heeft. Daarom ben ik van mening dat zowel bij meerderheidsdeelnemingen als bij minderheidsdeelnemingen de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen niet van toepassing is.

Bij de overdracht van een aandelenbelang van minder dan 100% aandelen is zowel juridisch als economisch niet te zeggen dat het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen is overgedragen. Daarom zie ik ook geen reden om deze overdracht gelijk te behandelen met de overdracht van algemeenheid van goederen. Het neutraliteitsbeginsel speelt hierbij geen rol, omdat hier niet om twee vergelijkbare handelingen gaat.

---

<sup>245</sup> HvJ EU 30 mei 2013, nr. C-651/11, V-N 2013/30.14, r.o. 58.

## 5.4 Conclusie

Bij het toepassen van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen treedt de verkrijger in de plaats van de overdrager voor:

- de gemaakte keuzes in het kader van vermogensetikettering;
- de berekening van de BUA-drempel in het jaar van de overdracht;
- de oninbare vorderingen en de niet betaalde facturen;
- de herzieningsregels voor investeringsgoederen;
- de optie voor belaste verhuur;

De indeplaatstredingsfictie geldt niet voor:

- de omzetbelastingsschulden van de overdrager;
- de afspraken die de overdrager met de Belastingdienst heeft gemaakt;

Om als algemeenheid van goederen te kunnen worden aangemerkt moeten de overgedragen verzameling van goederen een combinatie van voldoende elementen bevatten voor het uitoefenen van een autonome economische activiteit.

Wanneer een zelfstandige onderdeel van een meer omvattend bedrijf is overgedragen waarmee de verkrijger een autonome economische activiteit kan uitoefenen, wordt gesproken over de overgang van een gedeelte van algemeenheid van goederen.

De faciliteit kan slechts worden toegepast indien het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen door één ondernemer aan één ondernemer is overgedragen. Hierbij mag op grond van de juridische neutraliteit de hoedanigheid van de ondernemer niet uitmaken. Zo kan een quasi-ondernemer ook gebruik maken van de faciliteit.

De faciliteit is daarnaast op grond van de juridische neutraliteit ook van toepassing indien slechts één zaak of louter onlichamelijke zaken worden overgedragen, zolang met de overgedragen zaken een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend.

Indien een fiscale eenheid alle aandelen van haar deelneming verkooft, valt deze aandelentransactie ook onder de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen.

De faciliteit is op grond van de inwendige neutraliteit ook van toepassing wanneer een houdstermaatschappij alle aandelen van haar 100% dochtervennootschap verkooft. Echter, bij een overdracht van minder dan 100% van de aandelen van een dochtervennootschap moet de faciliteit niet van toepassing zijn omdat het overgedragen aandelenbelang niet een aanwijsbaar deel van de onderneming kan weergeven. Een vergelijkbare handeling als de overgang van een onderneming is niet aan de orde waardoor een gelijke behandeling niet nodig is.

## Hoofdstuk 6 Conclusie

De overname van een onderneming komt steeds vaker voor. De internationale concurrentiepositie van de Nederlandse bedrijven mag niet verslechteren door het ondervinden van (fiscale) moeilijkheden bij het overdragen van een onderneming. Bedrijfsoverdrachten moeten daarom worden vergemakkelijkt. Om de bedrijfsovernames te vergemakkelijken is artikel 19 van de Btw-richtlijn in het leven geroepen. Dit artikel biedt de lidstaten de mogelijkheid om zich op het standpunt te stellen dat er bij de overgang van algemeenheid van goederen, voor de heffing van de btw geen levering van goederen plaatsvindt. De Nederlandse wetgever heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt door de richtlijnbevestiging op te nemen in artikel 37d Wet OB 1968.

In het arrest *Zita Modes* heeft het HvJ EU voor het eerst aangegeven onder welke voorwaarden sprake kan zijn van de overdracht van algemeenheid van goederen. Echter, ook na het arrest *Zita Modes* heerst nog veel onduidelijkheid over in welke gevallen de regeling van toepassing is. Daarnaast is ook onduidelijk of de faciliteit op alle gronden in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. Naar aanleiding van deze onduidelijkheden stond in deze thesis de volgende vraag centraal:

*Wat is de reikwijdte van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen van artikel 37d Wet OB 1968 en in hoeverre is de regeling in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel?*

Om een fiscale regeling te kunnen onderzoeken moet eerst het rechtskarakter van de betreffende wet worden beschreven. Daarom is in hoofdstuk twee het rechtskarakter van de Wet OB 1968 behandeld.

Het rechtskarakter is de leidraad die aangeeft wie en wat moet worden belast. De belasting over de toegevoegde waarde beoogt het algemene verbruik te belasten. Een verbruiksbelasting moet slechts het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing betrekken. Dit betekent dat de btw slechts over de consumptie moet worden geheven en het productief verbruik buiten de heffing moet blijven. Dat laatste wordt gerealiseerd door het verlenen van het recht op aftrek van voorbelasting aan het productief verbruik. Hoewel de btw het verbruik wil belasten worden om praktische redenen de bestedingen als maatstaf gehanteerd voor het belasten van het verbruik.

De omzetbelasting is gebaseerd op het leveringsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat er omzetbelasting wordt geheven ter zake van alle leveringen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. In principe vallen alle binnenlandse leveringen van goederen en diensten onder de werking van de btw, tenzij ze specifiek zijn uitgezonderd. Anders dan bij bijzondere verbruiksbelastingen zoals accijnzen, is de heffing niet gericht op een specifiek goed. Daardoor wordt de btw ook een “algemene” belasting genoemd.

De btw beoogt de gebruiker, dus de consument, te belasten. Echter de belasting wordt om de redenen van uitvoerbaarheid niet rechtstreeks van de consumenten maar op een indirecte

wijze via de ondernemers geheven. Daarom wordt de btw ook wel een indirecte algemene verbruiksbelasting genoemd.

Om een onderzoek te kunnen doen naar de neutraliteit van de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen, is in hoofdstuk drie het neutraliteitsbeginsel beschreven. Omdat de btw het consumptieve verbruik wil belasten dient de belasting vooral neutraal te werken voor de niet-verbruikers, dus de producenten.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel is onder andere voor het realiseren van een neutrale belasting tot stand gebracht. Tijdens het harmonisatieproces is het neutraliteitsbeginsel echter niet gedefinieerd. De reden hiervoor is dat het neutraliteitsbeginsel een relatief begrip is. Het bereiken van de optimale neutraliteit in de ene verhouding kan ervoor zorgen dat de fiscale neutraliteit in de andere verhouding wordt verstoord.

Er zijn verschillende soorten van fiscale neutraliteit waardoor aan het neutraliteitsbeginsel verschillende betekenissen kan worden toegekend. Zo wordt de fiscale neutraliteit ten eerste gesplitst in de uitwendige en de inwendige neutraliteit. De uitwendige neutraliteit beoogt de concurrentieverhouding van de ene ondernemer ten opzichte van de andere ondernemers te waarborgen. De belasting moet met betrekking tot de concurrentieverhoudingen zo neutraal mogelijk werken, daarom wordt de uitwendige neutraliteit ook wel de mededingingsneutraliteit genoemd. De uitwendige neutraliteit wordt tevens onderverdeeld in juridische neutraliteit, economische neutraliteit en externe neutraliteit.

De juridische neutraliteit is een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel en houdt in dat alle soortgelijke leveringen van goederen en diensten gelijk moeten worden behandeld. Het moet niet uitmaken of de consument een vergelijkbare goed bij ondernemer A of bij ondernemer B koopt. Zo moet de rechtsvorm van de belastingplichtige in een dergelijke situatie niet uitmaken. Ook moeten de vergelijkbare transacties uit het economische oogpunt, los van het gegeven dat het gaat om een legale of een illegale transactie, gelijk worden behandeld.

Bij de economische neutraliteit speelt het evenredigheidsbeginsel een belangrijke rol. Dit beginsel zorgt ervoor dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Dit wordt gerealiseerd door het recht op aftrek van de voorbelasting. Het aftrekrecht zorgt ervoor dat de voorbelasting strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten.

Voor de binnenlandse situaties vormen de economische neutraliteit en de juridische neutraliteit samen de interne neutraliteit. De tegenhanger van de interne neutraliteit wordt de externe neutraliteit genoemd. Deze vorm van de neutraliteit beoogt een gelijke behandeling van vergelijkbare grensoverschrijdende situaties. Praktisch wordt dit mogelijk gemaakt door het heffen van btw bij invoer en het verlenen van een teruggaaf bij uitvoer.

De inwendige neutraliteit houdt in dat een ondernemer, onafhankelijk van de concurrentie met andere ondernemers, zelf geen hinder mag ondervinden van de belastingheffing. Op grond

van de inwendige neutraliteit moeten de ondernemers de btw, zonder dat ze deze hoeven te voorfinancieren, volledig op consumenten kunnen afwentelen. Daarnaast moet de belasting voor alle belastingplichtigen op een eenvoudige manier toepasbaar zijn.

Het is dus belangrijk dat de belastingplichtigen op een eenvoudige wijze kunnen bepalen of de regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen in hun situatie van toepassing is. Zowel het ten onrechte toepassen van de regeling als het ten onrechte achterlaten van de toepassing van de regeling brengt een aantal risico's met zich mee. De fiscus kan bijvoorbeeld bij het ten onrechte toepassen van de faciliteit de niet berekende belasting als nog naheffen bij de overdrager en de aftrek weigeren bij de overnemer. Het is daarom van cruciaal belang om te verduidelijken wat de reikwijdte van de regeling is.

De regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen kent geen voortzettingsvereiste, maar wel een exploitatievereiste. De overnemer hoeft de overgenomen algemeenheid van goederen niet in dezelfde hoedanigheid als de overdrager voort te zetten. De lidstaten mogen geen uitdrukkelijke voorwaarden met betrekking tot het gebruik van de overgedragen algemeenheid van goederen stellen. Het is voldoende als de verkrijger de bedoeling heeft om de overgenomen algemeenheid van goederen verder te exploiteren.

Bij het toepassen van de regeling wordt de verkrijger met betrekking tot de volgende onderwerpen geacht in de plaats te zijn getreden van de overdrager:

- in het kader van de vermogensetikettering gemaakte keuze door de overdrager.
- indien een onderneming in de loop van het jaar is overgenomen wordt bij de berekening van de drempel van BUA ook rekening gehouden met de uitgaven van de overdrager.
- met betrekking tot de oninbare vorderingen en de niet betaalde facturen.
- indien roerende of onroerende investeringsgoederen deel uitmaken van de overgedragen algemeenheid van goederen wordt de herzieningstermijn van deze goederen overgenomen.
- de keuze van de verhuurder voor het opteren van belaste verhuur loopt door als deze onroerende zaak als onderdeel van algemeenheid van goederen wordt overgedragen.

De indeplaatstredingsfictie geldt niet voor de volgende punten:

- de verkrijger treedt niet in de plaats voor nog te betalen omzetbelastingsschulden van de overdrager. Dit geldt ook voor de omzetbelastingsschulden die voor de overdracht zijn ontstaan maar pas later boven water komen.
- de verkrijger treedt niet in de plaats van de overdrager met betrekking tot de afspraken die de overdrager met de Belastingdienst heeft gemaakt.

Onder algemeenheid van goederen wordt verstaan:

*“een handelsonderneming of een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken welke tezamen een onderneming of een gedeelte daarvan vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten”.*

Hierbij is het van belang dat wat wordt overgedragen een combinatie van voldoende elementen bevat die het uitoefenen van een autonome economische activiteit mogelijk maakt. Om de faciliteit te kunnen toepassen moet een samenstel overgedragen worden van alle noodzakelijke zaken die benodigd zijn om een economische activiteit te kunnen verrichten.

De faciliteit is ook van toepassing indien een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt overgedragen. Onder “gedeelte” moet hierbij een zelfstandig onderdeel van een meer omvattend bedrijf worden verstaan. Dit gedeelte moet natuurlijk op zich zelf voldoende zijn voor het kunnen uitoefenen van een autonome economische activiteit. De overgedragen zaken moeten hierbij een gedeelte van een onderneming bij de verkrijger kunnen vormen. Beslissend is dus niet de samenhang die de vermogensbestanddelen in de onderneming van de overdrager hadden, maar de samenhang die de vermogensbestanddelen in de onderneming van de verkrijger kunnen vormen.

Van een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen is slechts sprake indien de zaken die algemeenheid vormen voorafgaand aan de overdracht gezamenlijk door één ondernemer geëxploiteerd worden en de overdracht plaatsvindt met het oog op de voortzetting van deze exploitatie door één andere ondernemer.

Een lidstaat die artikel 19 van de Btw-richtlijn in zijn wetgeving heeft geïmplementeerd mag toepassing van de bepaling niet beperken tot bepaalde vormen van overgang, tenzij het gaat om de maatregelen voor het bestrijden van belastingfraude of het voorkomen van concurrentievervalsingen. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid om maatregelen te nemen. Het niet-leveringsbeginsel is op elke overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen van toepassing. De toepassing van de faciliteit mag dus niet afhankelijk worden gesteld van de hoedanigheid van de ondernemer. De regeling betreffende de overgang van algemeenheid van goederen is ook van toepassing indien de overdrager of overnemer een quasi-ondernemer is. Op grond van de juridische neutraliteit kan een quasi-ondernemer niet worden uitgesloten van het gebruik van de faciliteit.

Op grond van de juridische neutraliteit moet de faciliteit ook van toepassing zijn indien slechts één zaak wordt overgedragen en met die zaak een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Het zal in strijd met het neutraliteitsbeginsel zijn indien de faciliteit bij de overdracht van één verhuurde onroerende zaak niet kan worden toegepast, terwijl dit wel mogelijk is bij de overdracht van meerdere verhuurde onroerende zaken.

Het niet-leveringsbeginsel geldt ook voor de overdracht van louter onlichamelijke zaken, zolang met de overgedragen zaken een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Het zal in strijd met de juridische neutraliteit zijn om een ondernemer die slechts met louter onlichamelijke zaken een economische activiteit verricht anders te behandelen dan een ondernemer die zowel met lichamelijke als onlichamelijke zaken een vergelijkbare economische activiteit verricht.

Uit economisch oogpunt kan een onderneming naast de overdracht van activa en passiva ook door een aandelenoverdracht worden overgedragen. Hoewel de aandelenverkoop een vrijgestelde prestatie is kan het onder omstandigheden aantrekkelijk zijn om de overdracht toch als overgang van algemeenheid van goederen te laten aanmerken. De reden hiervoor is dat de voorbelasting op een vrijgestelde prestatie, zoals de aandelenverkoop, niet aftrekbaar is, terwijl bij de overdracht van algemeenheid van goederen de voorbelasting op de (advies)kosten aftrekbaar zijn zolang de pro rata-berekening van de belastingplichtige dit toelaat. In geval van uitsluitend belaste prestaties heeft de overdrager dus met betrekking tot de btw op (advies)kosten volledig recht op aftrek van de voorbelasting.

Indien de overgedragen deelneming deel uitmaakt van de fiscale eenheid kan het verkopen van aandelen van die deelneming gelijk worden gesteld met de overgang van een gedeelte van algemeenheid van goederen van de fiscale eenheid. De faciliteit is dus van toepassing indien een fiscale eenheid enkel de aandelen van haar dochtervennootschap verkoopt. Op grond van het neutraliteitsbeginsel moet niet uitmaken of een fiscale eenheid een gedeelte van haar algemeenheid van goederen via een aandelenoverdracht of via de verkoop van activa overdraagt.

Indien een moeiende houdstermaatschappij alle aandelen van haar 100% dochtervennootschap verkoopt, moet deze verkoop gelijkgesteld worden met de overdracht van alle activa en passiva van die vennootschap. Hierbij is het van belang dat de houdstermaatschappij tegen vergoeding in het beheer van haar dochtervennootschap moeit, omdat het enkel houden van aandelen geen ondernemerschap met zich meebrengt. Hoewel bij een dergelijke overdracht juridisch gezien de activa en passiva de onderneming van de overdrager niet verlaat, kan ongetwijfeld gezegd worden dat het doel van de verkoop van alle aandelen van een dochtermaatschappij de overdracht van de gehele onderneming van de dochtermaatschappij is. Een aandelenoverdracht kan door praktische redenen eenvoudiger uitvoerbaar zijn en doordat het hoofddoel van de faciliteit het vergemakkelijken van de bedrijfsoverdrachten is, moet op grond van de inwendige neutraliteit niet uitmaken hoe de belastingplichtige de transactie vormgeeft.

De faciliteit is niet van toepassing bij een overdracht van meerderheids- of minderheidsdeelneming (kleiner dan 100%). In dat geval kan het overgedragen aandelenbelang niet een aanwijsbaar deel van de onderneming weergeven. Het maakt niet uit dat alle andere aandeelhouders tegelijkertijd hun aandelenbelang aan dezelfde verkrijger overdragen, aangezien de algemeenheid van goederen in dat geval voorafgaand aan de overdracht niet gezamenlijk door één ondernemer is geëxploiteerd. Bij een aandelenoverdracht minder dan 100% van de aandelen is zowel juridisch als economisch niet te concluderen dat het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen is overgedragen. Daarom is er mijns inziens geen reden om op grond van het neutraliteitsbeginsel een dergelijke aandelenoverdracht gelijk te behandelen met de overgang van algemeenheid van goederen.



## Literatuurlijst

### Boeken en tijdschriftartikelen

- G.A.C. Aarts, *Belastingrecht voor Bachelors en Masters*, Convoy, Dordrecht 2017.
- S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Kluwer, Deventer 2009.
- K.M. Braun, D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters, T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2017.
- S.B. Cornielje, *Overgang van de onderneming in de omzetbelasting*, TFO 2017/151.1.
- S.B. Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW*, Kluwer, Deventer 2016.
- C. Deckz en S. Ruyschaert, *Van tiende penning tot btw*, Maklu Uitgevers, Apeldoorn, 2009.
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Kluwer, Deventer 2009.
- A. van Dongen, *Bedrijfsoverdracht en BTW*, *Belastingbrief* 2001/08, NDFR.
- N. van Duijn, M. Ameziane, J.A.M. van Blijswijk, M.J. Ziepzeerder, *BTW Almanak 2018*, Nextens, Amsterdam 2018, paragraaf 28.4.3.
- C.M. Ettema, *Artikel 37d Wet OB 1968 Overdracht van een onderneming, het commentaar*, NDFR.
- C.M. Ettema, J.P. Hulshof, G.J. van Slooten, *Wegwijs in de btw*, SDU Uitgevers, Amersfoort 2008.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2010.
- M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010.
- H.V.M. van Kesteren, *Fiscale Rechtswil (diss)*, Gouda Quint, Deventer 1994.
- J.J.M. Lamers, *Ondernemingen overnemen zonder btw*, NTFR-B 2008/48.
- M.M.W.D. Merkkx, *Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW, de reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes*, MBB 2005/02.
- M. Mutsaers, *De reikwijdte van indeplaatstreding bij een overdracht van een algemeenheid van goederen*, *BtwBrief* 2015/72.
- G.J. van Norden, *Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda*, WFR 2004/1824.
- G.J. van Norden, *Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer*, WFR 2010/684.
- G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer 2007.
- J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 1985, blz. 87.
- B.G. van Zadelhoff, *Heffing volgens het ongewisse*, WFR 2009/1349.
- B.G. van Zadelhoff, *Overdrachten zonder btw*, WFR 2009/45.
- P.F. Zijlstra, *Btw-faciliteit geruisloze ondernemingsoverdracht: middel of kwaal*, WFR 2019/8.

## Jurisprudentie

### Europees

- HvJ EU 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO-arrest), BNB 1978/18.
- HvJ EU 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger).
- HvJ EU 14 februari 1985, nr. C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.
- HvJ EU 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol).
- HvJ EU 13 december 1989, C-342/87 (Genius Holding BV), BNB 1990/237.
- HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-110/94 (Inzo arrest), V-N 196/1396.27.
- HvJ EU 28 mei 1998, nr. C-3/97 (Goodwin en Unstead).
- HvJ EU 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43.
- HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg), BNB 1999/395.
- HvJ EU 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26.
- HvJ EU 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18
- HvJ EU 16 september 2009, nr. C-288/07 (Isle of Wight Council), V-N 2009/47.21.
- HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF), BNB 2010/251.
- HvJ EU 30 mei 2013, nr. C-651/11, V-N 2013/30.14.
- HvJ EU 13 december 2015, nr. C-446/03, V-N 2005/60.15.
- HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (Mailat), BNB 2019/48.

### Nationaal

- HR 4 februari 1987, nr. 23945, BNB 1987/147.
- HR 23 augustus 1996, nr. 31280, BNB 1997/171.
- HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373.
- HR 25 april 2003, nr. 38132, BNB 2003/216.
- HR 11 april 2004, nr. 12/01836, FED 2014/91.
- HR 29 oktober 2004, nr. 38320, BNB 2004/426.
- HR 6 juni 2008, nr. 42677, BNB 2008/221.
- HR 26 februari 2010, nr. 08/02136, BNB 2010/223.
- HR 5 maart 2010, nr. 08/01615, BNB 2010/195
- HR 2 december 2011, nr. 42 863, BNB 2012/29.
- HR 8 augustus 2014, nr. 12/03952, BNB 2014/224.
- HR 29 juni 2018, nr. 17/02087, BNB 2018/167.
- HR 28 september 2018, nr. 17/00987, BNB 2018/206.
- HR 21 december 2018, nr. 18/00759, V-N 2019/4.27.1.
- Hof 's-Gravenhage 12 maart 1980, nr. 68/1978, BNB 1981/204.
- Hof 's-Gravenhage 9 december 1986, nr. 3967/85, V-N 1987/909.
- Hof Amsterdam 8 januari 1998, nr. 96/3149, V-N 1998/25.21.
- Hof Arnhem 14 maart 2002, nr. 99/1020, V-N 2002/25.2.18.
- Hof Amsterdam 17 maart 2009, 08/00719, V-N 2009/32.19.

## Overig

### Besluiten

- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014, nr. BLKB 2014/704M, Stcrt. 2014, 36166.

### Parlementaire geschiedenis

- Kamerstukken II 1967-1968, 9324..
- Kamerstukken II 1997-1998, 25 709.

### Rapporten

- Het ABC-rapport van Europese Commissie van januari 1962.
- Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark, Brussel 1962.
- K. Chkalova, J. van Genabeek, J. Sanders, W. Smits, R. van der Bie, Dynamiek op de Nederlandse arbeidsmarkt; De focus op ongelijkheid, CBS-TNO, 2017.

### Websites

- <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2013/39/aantal-bedrijfsovernames-in-3-jaar-bijna-verdubbeld>.
- [www.consumentenbond.nl/acties/te-snel-kapot/levensduur-digitale-producten](http://www.consumentenbond.nl/acties/te-snel-kapot/levensduur-digitale-producten).
- <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83147NED/table?fromstatweb>
- <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/84120NED/table?ts=1570457076955>
- <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/37296ned/table?ts=1570459192982>


## Bijlagen

### Bijlage 1

Onderwerp Totaal fusies en overnames													
Perioden													
Bedrijfstakken/branches SBI (2008)	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	2019 1e kwartaal*	2019 2e kwartaal*
<b>aantal</b>													
A-U Alle economische activiteiten	2 370	2 515	4 545	4 470	4 950	5 080	4 440	5 115	6 785	4 630	5 320	1 975	2 790
A Landbouw, bosbouw en visserij	40	45	95	80	95	115	110	110	145	80	110	45	60
B Delfstoffenwinning	0	0	0	5	5	5	5	5	5	15	10	0	0
C Industrie	220	195	405	395	455	430	410	425	575	415	450	195	175
D Energievoorziening	5	5	10	5	10	10	5	5	20	10	15	5	5
E Waterbedrijven en afvalbeheer	10	10	15	25	20	25	20	10	20	15	15	5	10
F Bouwnijverheid	215	225	445	375	430	435	345	415	490	395	400	165	230
G Handel	520	515	985	990	1 150	1 155	965	1 095	1 450	955	1 070	415	520
H Vervoer en opslag	105	100	185	160	150	195	165	180	230	140	180	65	90
I Horeca	60	65	140	120	160	170	120	195	240	195	220	75	100
J Informatie en communicatie	165	175	350	375	410	405	375	475	640	385	525	190	275
K Financiële dienstverlening	215	205	235	265	255	260	185	275	350	200	235	105	150
L Verhuur en handel van onroerend goed	100	125	195	155	140	150	140	145	200	150	165	70	95
M Specialistische zakelijke diensten	425	515	840	845	965	980	815	965	1 330	865	1 010	335	605
N Verhuur en overige zakelijke diensten	155	180	305	335	340	360	325	340	450	330	405	135	190
O Openbaar bestuur en overheidsdiensten	0	0	15	5	0	5	20	5	5	5	5	0	0
P Onderwijs	25	20	65	55	70	60	80	75	120	75	105	35	60
Q Gezondheids- en welzijnszorg	45	70	125	150	150	185	205	195	260	240	210	65	115
R Cultuur, sport en recreatie	35	50	90	85	80	75	95	110	145	95	125	55	55
S Overige dienstverlening	15	10	55	50	65	60	60	80	105	65	75	15	50
T Huishoudens	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
U Extraterritoriale organisaties	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

<https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/83147NED/table?fromstatweb>

### Bijlage 2



**StatLine**

**Overheid; ontvangen belastingen en wettelijke premies**

Gewijzigd op: 23 september 2019

Onderwerp Ontvangen belastingen en wett. premies

Perioden					
Belastingen en wettelijke premies	2014	2015	2016	2017	2018*
<b>mIn euro</b>					
Totaal belastingen	147 961	155 687	165 039	180 549	188 607
Belasting over toegevoegde waarde (BTW)	42 951	44 746	47 849	49 833	52 619
Inkomstenbelasting	-190	-2 566	-5 111	-1 183	-1 082
Loonbelasting	45 469	53 506	54 962	61 844	61 517
Vennootschapsbelasting	14 511	16 108	21 035	21 413	23 613
Totaal Accijns	11 598	11 207	11 707	11 689	12 206

Bron: CBS

<https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/84120NED/table?ts=1570457076955>

## Bijlage 3



**StatLine**

### Bevolking; kerncijfers

Gewijzigd op: 24 september 2019

Perioden ▼

Onderwerp ▼

		2018	2019
<b>Bevolking naar geslacht</b>			
Totale bevolking	aantal	17 181 084	17 282 163

Bron: CBS

<https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/37296ned/table?ts=1570459192982>