

Overgang van een algemeenheid van goederen

Een onderzoek naar de reikwijdte van het niet-leveringsbeginsel in het kader van recente jurisprudentie van de Hoge Raad.

Bachelorscriptie Fiscale economie

Naam: Timothy ten Wolde

Studentnummer: 428030

Scriptiebegeleider: Dr. R.N.F. Zuidgeest

Tweede corrector: Mr. Drs. J. Gruson

Datum eerste versie: 21 juli 2021



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	
Lijst van gebruikte afkortingen	4
Inleiding	5
1.1 Probleemstelling	6
1.2.1 Opzet	7
1.2.2 Afbakening	7
2. Het Europese BTW-systeem	8
2.1 rechtskarakter van de BTW	8
2.1.1. Vorm van de verbruiksbelasting	9
2.1.2. Vrijstellingen	9
2.2. BTW-richtlijn	9
2.2.1. Ontstaan en ontwikkeling van de richtlijnen omtrent de harmonisatie van omzetbelasting	9
2.2.2. BTW-richtlijn 2006	10
2.2.3. Overgang van een algemeenheid van goederen	11
2.3. Systematiek van de omzetbelasting	12
2.3.1. Belasting over toegevoegde waarde	13
2.3.2. Aftrek van voorbelasting	13
2.4. Tussenconclusie	14
3. Rechtsbeginselen van de omzetbelasting	15
3.1. Relevante primaire rechtsbeginselen	15
3.1.1. Het rechtszekerheidsbeginsel	15
3.1.2. Het doeltreffendheidsbeginsel	16
3.2. Relevante secundaire rechtsbeginselen	17
3.2.1. Het verbruiksbeginself	17
3.2.2. Het neutraliteitsbeginsel	17
3.2.2.1. Uitwendige neutraliteit	18
3.2.2.2. Inwendige neutraliteit	18
3.3. Tussenconclusie	18

4. Rechtspraak in het kader van een overgang van een algemeenheid van goederen	19
4.1. HvJ Zita Modes	19
4.1.1. Definitie overgang van een algemeenheid van goederen	20
4.1.2. Voortzettingsvereiste	21
4.1.3. Beperkingsmogelijkheden door een lidstaat	22
4.2. HvJ Christel Schriever	23
4.3. Subjectieve en objectieve nadering	24
4.4. HvJ Mailat	25
4.5. Uitspraken HR over artikel 37d Wet OB	26
4.5.1. HR 2 maart 2007 nr. 42 273	26
4.5.2. HR 26 februari 2010 nr. 08/02136 & HR 5 maart 2010 nr. 34 505	27
4.5.3. HR 28 september 2018 nr. 17/00987	28
4.6. Tussenconclusie	28
5. Overgang van een algemeenheid van goederen en toetsing HR 29 januari 2021	30
5.1. HR 29 januari 2021	30
5.1.1. Annotaties bij het arrest	31
5.2. Toetsing aan de rechtsbeginselen	32
5.2.1. Rechtszekerheidsbeginsel	32
5.2.2. Doeltreffendheidsbeginsel	33
5.2.3. Verbruiksbeginsel	34
5.2.4. Neutraliteitsbeginsel	35
5.3. Concurrentie criterium	35
5.4. Tussenconclusie	36
6. Conclusie	37
Literatuur- en Jurisprudentielijst	39

Lijst van gebruikte afkortingen

A.b.b.b.	Algemene beginselen behoorlijk bestuur
Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting toegevoegde waarde
EBR	Europees Belastingrecht
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
FM	Fiscale Monografie
Hof	Hof van Justitie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
M.nt	Met noot
MvT	Memorie van Toelichting
NLF	NLFiscaal
R.o.	Rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
UV	Uitvoeringsverordening
VEEG	Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
V-N	Vakstudie Nieuws

1. Inleiding

De omzetbelasting is een verbruiksbelasting en heeft als doel de consumptie van goederen en diensten in de heffing te betrekken.¹ Het betreft een indirecte belasting waarbij de ondernemer de inhoudingsplichtige is.² De oorsprong van de huidige omzetbelasting vinden we terug in Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 November 2006 (hierna: BTW-richtlijn). De BTW-richtlijn is een voortvloeisel uit de harmonisatie van belastingwetgeving die gestart is door de voorloper van de Europese Unie (hierna: EU) namelijk de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG).³ Het doel van de harmonisatie was het creëren van een interne markt en het handelen tussen lidstaten te vereenvoudigen.

Artikel 19 van de BTW-richtlijn is een voorbeeld van een kan-bepaling die de lidstaten kunnen implementeren in de nationale wetgeving. Dit artikel bevat het niet-leveringsbeginsel en geeft de lidstaten de mogelijkheid onder voorwaarden een levering te beschouwen alsof deze niet heeft plaatsgevonden. Zodoende hoeft er geen heffing van BTW plaats te vinden en hoeft een ondernemer geen BTW af te dragen. Artikel 19 spreekt in dit verband over een overgang van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel.⁴ In dit artikel komt tevens de wisselwerking met de richtlijn naar voren. Lidstaten kunnen dit niet-leveringsbeginsel opnemen in de nationale wetgeving en zijn vrij om maatregelen te nemen die als doel hebben verstoringen van de mededinging of belastingfraude tegen te gaan.⁵ In Nederland is het niet-leveringsbepaling opgenomen in artikel 37d Wet OB en dit wordt verder uitgewerkt in artikel 8 van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. De overnemende partij wordt geacht in de plaats te treden van degene die de onderneming of een gedeelte daarvan heeft overgedragen.⁶ Hierdoor hoeven bijvoorbeeld geen nieuwe herzieningstermijnen voor panden gestart te worden. Immers, de overnemende partij treedt in de plaats van de verkopende ondernemer. Daarnaast is er ook een financieringsvoordeel. Indien de overdracht van een onderneming wel belast is, brengt dit naar alle waarschijnlijkheid een aanzienlijke som BTW met zich mee die de overnemende partij niet meteen of in zijn geheel terugkrijgt door middel van aftrek van voorbelasting. Door een dergelijke transactie aan te merken als een niet-levering is er geen BTW verschuldigd en kan dit dus een financieringsvoordeel opleveren.

Het begrip overgang van een algemeenheid van goederen laat de ruimte over voor enige interpretatie. Het HvJ heeft het begrip verder uitgewerkt in het arrest *Zita Modes*.⁷ Het HvJ heeft de praktijk hier een aantal handvatten gegeven om te bepalen wanneer er wel en niet sprake is van een algemeenheid van goederen. Het HvJ heeft aangegeven dat er sprake moet zijn van een handelszaak of een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, die tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgevoerd. Daarnaast moet de overnemende partij beogen met de overgedragen bedrijfsonderdelen een economische activiteit voort te zetten. Het HvJ stelt hiermee dus een voortzettingseis die erop ziet dat een economische activiteit voortgezet wordt. Recente

¹ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 5.

² Art. 7 Wet OB.

³ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 25.

⁴ Art. 19 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

⁵ Art. 19 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

⁶ Art 8 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

⁷ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (*Zita Modes*).

Nederlandse jurisprudentie lijkt mogelijk af te wijken van de handvatten die het HvJ geschetst heeft.

De HR heeft in 2021 geoordeeld dat het niet-leveringsbeginsel, zoals geschetst in artikel 19 van de BTW-richtlijn, niet opgaat wanneer de overnemende partij niet dezelfde, maar een andere economische activiteit voortzet.⁸ Het betrof hier een zogeheten sale-and-lease-back. De overdragende partij had een appartementencomplex gesplitst in appartementsrechten en verhuurde door middel van deze rechten een aantal woningen, bedrijfsruimten en parkeerplaatsen. Het appartementencomplex werd overgedragen aan een BV onder de voorwaarde dat het pand direct terug verhuurd werd aan de overdragende partij tegen een vergoeding. De HR heeft geoordeeld dat er geen sprake was van een overdracht van een onderneming omdat de verkoper haar verhuuronderneming heeft voortgezet, alleen dan niet meer als eigenaar/verhuurder maar als huurder/onderverhuurder.⁹ De koper heeft diezelfde huuronderneming niet voortgezet. Ik vraag mij af of deze uitspraak nog in overeenstemming is met de voortzettingseis zoals vermeldt in HvJ Zita Modes.¹⁰

1.1 Probleemstelling

De uitspraak van de HR brengt de nodige verwarring met zich mee. Immers als we naar de criteria van het voortzettingsvereiste kijken in HvJ Zita Modes, namelijk het voortzetten van een autonome economische activiteit, zou men kunnen stellen dat hieraan is voldaan. De overnemende partij zet namelijk een verhuuronderneming voort, maar verhuurt aan slechts één huurder in plaats van aan alle bewoners van de appartementen. De voortzettingseis als geschetst door het HvJ wordt zodoende streng geïnterpreteerd door de HR. De vraag is hoe de uitspraak van de HR over deze specifieke vastgoedtransactie past in het kader van de eerder gewezen jurisprudentie van het HvJ over artikel 19 van de BTW-richtlijn in het algemeen. Daarnaast is de vraag of artikel 19 van de BTW-richtlijn überhaupt toepasbaar is bij vastgoedtransacties. Ook is het de vraag hoe de uitspraak zich verhoudt tot de rechtsbeginselen van de BTW. Dit leidt tot de volgende onderzoeksvraag:

In hoeverre is de strikte uitleg van het voortzettingsvereiste van de HR in het arrest van 29 januari 2021 over een specifieke vastgoedtransactie in overeenstemming met het arrest HvJ Zita Modes en de beginselen die ten grondslag liggen aan de Europese BTW?

Om deze probleemstelling te beantwoorden ga ik in op de volgende deelvragen:

Deelvraag 1: Hoe zit het Europese BTW-systeem in elkaar?

Deelvraag 2: Wat zijn de rechtsbeginselen die ten grondslag liggen aan de Europese BTW?

Deelvraag 3: Welke eisen stelt het HvJ in het algemeen aan een overgang van algemeenheid van goederen?

Deelvraag 4: In hoeverre wijkt het arrest van de HR van 29 januari 2021 af van de BTW-beginselen en de eerder gestelde Jurisprudentie van het HvJ?

⁸ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

⁹ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

¹⁰ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

1.2 Opzet

Het onderzoek zal aanvangen met een beschrijving van de werking van het Europese BTW systeem, in hoofdstuk 2. In hoofdstuk 3 wordt behandeld wat de rechtsbeginselen van de Europese BTW zijn. Vervolgens zal in hoofdstuk 4 uiteengezet worden wat een algemeenheid van goederen is en welke voorwaarden het HvJ stelt aan een overgang van algemeenheid van goederen om deze buiten het bereik van de BTW te laten vallen. In hoofdstuk 5 wordt het arrest HR van 29 januari 2021 besproken en onderzoek ik in hoeverre dit afwijkt van het arrest HvJ Zita Modes en andere relevante jurisprudentie. Ook zal ik in hoofdstuk 5 de uitspraak van de HR toetsen aan de relevante rechtsbeginselen. Hoofdstuk 6 sluit af met een conclusie.

1.3 Afbakening

Het onderzoek zal zich richten op de problematiek die het arrest HR van 29 januari 2021 met zich meebrengt in de praktijk. De richtlijnbevestiging die gelijkgeschakeld is met de algemeenheid van goederen, namelijk de algemeenheid van diensten, zal buiten beschouwing blijven omdat deze in de praktijk minder vaak voorkomt en hierover nauwelijks relevante jurisprudentie te vinden is.

2. Het Europese BTW-systeem

In dit hoofdstuk bespreek ik het Europese BTW-systeem. Ten eerste volgt er een beschrijving van het rechtskarakter van de BTW waarbij ook de systematiek aan bod komt. Vervolgens wordt de BTW-richtlijn aan bod gebracht waarin ik eerst kort in zal gaan op het ontstaan en doel van de richtlijn en tot slot de omzetting in Nederlandse wetgeving bespreek.

2.1. Rechtskarakter van de BTW

Het rechtskarakter van de huidige Omzetbelasting vinden we terug in de BTW-richtlijn.¹¹ Het BTW stelsel binnen de Europese Unie is gebaseerd op een algemene verbruiksbelasting die diensten en goederen in de heffing betreft. Het doel van een verbruiksbelasting is het verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken.¹² De meningen over wat de exacte betekenis van een verbruiksbelasting is lopen uiteen in de literatuur. Tuk (1979) definieert een verbruiksbelasting als een belasting die goederen en diensten die verbruikt worden in de heffing betreft.¹³ Reugebrink (1990) en Sullivan (1967) beschouwen daarentegen een verbruiksbelasting primair als een bestedingsbelasting.¹⁴ Een verbruiksbelasting is het best te beschrijven als een consumptiebelasting waarbij de besteding als maatstaf wordt gebruikt.¹⁵

De daadwerkelijke consumptie van een product of dienst is een lastig aanknopingspunt voor een belastingheffing. Een consument die vlees koopt zal dit in de nabije toekomst verbruiken. Dit ligt anders bij duurzame consumptiegoederen zoals een auto. De besteding, namelijk de aanschaf van een auto, vindt op een bepaald moment plaats maar de feitelijke consumptie is gespreid over een langdurige periode. Van Hilten en van Kesteren (2020) zijn van mening dat bij gevallen waar besteding en verbruik niet synchroon lopen het aanknopingspunt van een verbruiksbelasting de besteding is.¹⁶ De besteding om tot verbruik te kunnen komen is belastingtechnisch gezien verbruik.

Het doel van een verbruiksbelasting is dus het belasten van verbruik van goederen en diensten door de consument, het zogeheten bestemmingslandbeginsel.¹⁷ Hieruit volgt dat de belastingheffing plaats zal vinden in het land van bestemming. Hierbij moet rekening gehouden worden met invoer en uitvoer. Invoer moet in de heffing betrokken worden immers komen de goederen aan in het land van bestemming. Uitvoer zal juist onbelast moeten blijven omdat de uitgevoerde producten al in het bestemmingsland in de heffing worden betrokken en dit tot een dubbele heffing zal leiden. Van Hilten & van Kesteren (2020) zijn van mening dat het bestemmingslandbeginsel niet zo ver reikt dat al het verbruik van een consument in het land waar hij woonachtig is belast moet worden.¹⁸ Indien een Nederlander iets in het buitenland consumeert moet het niet in Nederland maar in het land van consumptie belast worden. Het aanschaffen van goederen in het buitenland maar deze invoeren in Nederland om daar vervolgens te verbruiken kan wel tot dubbele heffingen leiden. Hier wordt in praktijk rekening mee gehouden doormiddel van vrijstellingen en drempelwaarden.

¹¹ Art. 1 lid 2 19 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

¹² Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962.

¹³ C.P. Tuk 1979, p. 33.

¹⁴ J. Reugebrink 1990, p. 6.

C.K. Sullivan 1967, p. 13.

¹⁵ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 5.

¹⁶ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 6.

¹⁷ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 7.

¹⁸ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 8.

2.1.1. Vorm van de verbruiksbelasting

Een verbruiksbelasting kent twee vormen: de directe en de indirecte vorm. Bij de directe vorm draagt de consument die de besteding gedaan heeft de belasting af. Bij de indirecte vorm wordt de belasting ingehouden door een ander dan diegene die hem betaald. In de praktijk is dat diegene bij wie de besteding gedaan wordt. Hierbij wordt er van de inhoudingsplichtige verwacht dat hij belasting doorberekend in de prijzen voor de consument. Tevens zal het eigen gebruik van een inhoudingsplichtige aangemerkt moeten worden als een belastbaar feit. Immers, een bakker die zijn eigen brood op eet is nog steeds consumptie.

In theorie zou een directe verbruiksbelasting mogelijk zijn maar dit is niet wenselijk. De uitvoerbaarheid van zo'n belasting komt in het geding omdat dit zou betekenen dat elke consument zelf aangifte moet gaan doen voor al zijn bestedingen. In de praktijk zien we dan ook nergens een directe verbruiksbelasting terug.¹⁹

Naast het onderscheid van vorm van heffing is er ook nog een onderscheid in soort verbruiksbelasting. Verbruiksbelastingen kunnen van algemene aard zijn. Een voorbeeld hiervan is de omzetbelasting. Daarnaast kan er ook sprake zijn van een bijzondere verbruiksbelasting. Hierbij wordt een specifiek goed of dienst dat verbruikt wordt in de heffing betrokken. Ook hierin is er weer een directe en in een indirecte variant. In Nederland kennen we enkel indirecte bijzondere verbruiksbelastingen zoals accijns op tabak en alcohol.

2.1.2 Vrijstellingen

Vrijstellingen binnen een verbruiksbelasting zijn over het algemeen van objectieve aard. Immers grijpt verbruik aan bij een object dat geconsumeerd wordt. Een vrijstelling is dan ook gericht op het goed of dienst en het zou niet moeten uitmaken wie verbruikt.

2.2 BTW-Richtlijn

De BTW-richtlijn is het fundament van het Europese BTW-systeem. Alle landen onderdeel uitmaken van de Europese Unie hebben de richtlijn omgezet in nationale wetgeving. De richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid bepalingen wel of niet op te nemen in de nationale wetgeving. In Nederland is de BTW-richtlijn omgezet in de Wet op de Omzetbelasting 1968.

2.2.1. Ontstaan en ontwikkeling van de richtlijnen omtrent de harmonisatie van omzetbelasting

In 1957 hebben 8 Europese landen, waaronder Nederland, het verdrag tot oprichting van de EEG ondertekend. Het EEG-verdrag had als doel om de samenwerkingen tussen Europese landen te bevorderen en oorlogen te voorkomen. In het EEG-verdrag staan de eerste afspraken omtrent belastingen waaronder de nationale omzetbelastingen. Zo mogen lidstaten gelijksoortige producten uit andere lidstaten niet anders behandelen in de belastingheffing dan nationale producten.²⁰ Tevens is in het verdrag afgesproken om onderzoek te doen naar harmonisatie van een aantal indirecte belastingen waaronder de omzetbelasting.²¹ Daarnaast hebben de lidstaten ook afgesproken om richtlijnen op te stellen die de nationale wetgeving nader tot elkaar te brengen ter bevorderingen van de

¹⁹ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 6.

²⁰ Art. 93 VEEG.

²¹ Art. 99 VEEG.

gemeenschappelijke markt.²² De betrokken landen legden met dit verdrag de basis voor het vormen van een interne markt en namen de eerste stappen richting een gezamenlijk BTW-systeem.

Naar aanleiding van het EEG-verdrag heeft de Europese Commissie in de jaren 60 (hierna: EC) een aantal adviezen ingewonnen met betrekking tot harmonisatie van omzetbelasting. Uit deze adviezen volgde eenzelfde conclusie, namelijk het invoeren van een belasting over toegevoegde waarde.²³ De adviezen deden de EC ertoe besluiten de Eerste en Tweede richtlijn inzake omzetbelasting te creëren in 1967.²⁴ Met deze twee richtlijnen kreeg de Europese omzetbelasting voor het eerst gedaante. De Eerste richtlijn bepaalde dat alle lidstaten over moesten gaan op een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting.²⁵ In de Tweede richtlijn werd de structuur van de belasting verder uitgewerkt.²⁶ Vrijstellingen en tarieven waren niet vastgelegd in deze richtlijnen en waren die mochten de lidstaten dan ook zelf vaststellen.

In 1970 heeft de Raad van Ministers van de EEG besloten dat de financiële bijdragen van de lidstaten vervangen zouden worden door een eigen middelen van de Europese Gemeenschappen.²⁷ De eigen middelen bijdrage zou voor een deel gebaseerd zijn op een percentage van de geheven omzetbelasting binnen een lidstaat. Om tot een redelijk verdeling van bijdragen te komen moest er een uniforme regeling voor de belastinggrondslag gevormd worden. Immers wanneer lidstaten andere belastinggrondslagen hanteren voor de omzetbelasting beïnvloedt dit in het nieuwe systeem ook hun bijdrage aan de EEG. Om de uniforme regeling van de belastinggrondslag tot stand te laten komen werd de Zesde richtlijn op 17 mei 1977 ingevoerd.²⁸ In de Zesde richtlijn werden nadere regels omtrent het belastbare feit, de maatstaf van heffing en vrijstellingen vastgelegd. De Zesde richtlijn was een verdere beperking in de vrijheid van lidstaten om invulling te geven aan hun nationale omzetbelastingen. De Zesde richtlijn was tot 2007 de richtlijn waarmee lidstaten hun nationale omzetbelastingen konden inrichten.

2.2.2. BTW-richtlijn 2006

Door de ontwikkelingen in de wereld in de loop der jaren was het omzetbelastingstelsel aan vernieuwingen toe. Ten tijde van de vorming van de Zesde richtlijn waren er nog geen open grenzen tussen lidstaten en was internet en de daarbij horende elektronisch dienstverlening iets wat nog niet bestond. In de loop der jaren zijn er wel aanpassingen en toevoegingen gedaan aan de Zesde richtlijn maar die maakten het er niet overzichtelijker op.²⁹ In 2006 is besloten door de Europese Gemeenschap, de opvolger van de EEG, tot het hervormen van de Zesde richtlijn in een volledig nieuwe richtlijn.³⁰ De nieuwe BTW-richtlijn was voornamelijk een herschikking en herformulering van de Zesde richtlijn met nauwelijks materiele wijzigingen.³¹

²² Art. 100 VEEG.

²³ Van Hilten & van Kesteren 2020, p.21.

²⁴ Richtlijn 1967/227/EEG.

Richtlijn 1967/228/EEG.

²⁵ Richtlijn 1967/227/EEG.

²⁶ Richtlijn 1967/228/EEG.

²⁷ Besluit 70/243, PbEG 1970, L 94, p. 224.

²⁸ Richtlijn 1977/388/EEG.

²⁹ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 32.

³⁰ Richtlijn 2006/112/EG.

³¹ Van Hilten & van Kesteren 2020, p. 32.

Met de inwerkingtreding van de nieuwe BTW-richtlijn werden alle voorgaande BTW-richtlijnen ingetrokken en de verwijzingen naar de ingetrokken richtlijnen omgezet in verwijzingen naar de nieuwe BTW-richtlijn.³² Zo hoefde de nationale wetgeving van lidstaten niet aangepast te worden als er naar een oude richtlijn verwezen werd. Sinds 2006 is er geen volledig nieuwe richtlijn meer gevormd. Wel is de BTW-richtlijn nog verder aangescherpt met een aantal wijzigingen. Zo vond er een toevoeging plaats die toezag op de plaats van dienst en een toevoeging omtrent regels bij teruggave van de door ondernemers opgelopen BTW in andere lidstaten.³³ En in 2015 is de 'mini one stop shop'-regeling ingevoerd die toeziet op elektronische diensten en deze regeling wordt in 2021 uitgebreid zodat afstandsverkoop ook binnen deze regeling vallen.³⁴

2.2.3. Overgang van een algemeenheid van goederen

De BTW-richtlijn kent een aantal kan-bepalingen. Dit zijn bepalingen die een lidstaat mag opnemen in de nationale wetgeving maar dat is niet verplicht. De BTW-richtlijn heeft als doel een gelijkwaardig systeem voor de lidstaten te creëren. Rekening houdend met de belastingstelsels die lidstaten hadden voor de invoering van de eerste richtlijn zijn er een aantal bepalingen overgenomen in de richtlijn die facultatief zijn en aansluiten bij de wensen van specifieke lidstaten. Een voorbeeld hiervan is de fiscale eenheid die in Nederland integraal in de belastingssystematiek verwerkt zit.³⁵ Belangrijk om op te merken is dat een belastingplichtige geen beroep kan doen op een kan-bepaling uit de BTW-richtlijn indien deze niet in de nationale wetgeving geïmplementeerd is.

De BTW-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid een bepaling op te nemen in de nationale wetgeving die een overdracht van een gedeelte of geheel van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel beschouwd als een niet-levering.³⁶ Indien een lidstaat deze bepaling opneemt in zijn nationale wetgeving is er geen omzetbelasting verschuldigd omdat er conform de bepaling geen levering plaats gevonden heeft. Het doel van de bepaling is lidstaten de mogelijkheid bieden overgangen van ondernemingen of delen daarvan makkelijker te maken doormiddel van vereenvoudiging en het vermijden van een financiële toestand waarbij de verkrijgen onder buitensporige financiële druk komt te staan.³⁷ Immers, zal de overname van een onderneming een aanzienlijke kostenpost zijn en om daarover ook nog BTW af te moeten dragen die de ondernemer later of niet terug krijgt zal tot een extra last leiden voor de ondernemer.

De Wet op de Omzetbelasting 1954 bevatte in artikel 30 een vrijstelling voor de overdracht van een bedrijf aan degene die dat bedrijf voortzet. Bij de invoering van de wet op de Omzetbelasting 1968 is besloten om een dergelijke vrijstelling niet over te nemen in verband met het opkomende aftrekstelsel.³⁸ Het achterwege laten van een vrijstelling kan wel voor de nodige problematiek zorgen. De staatsecretaris ziet in dat indien de onderneming overgedragen wordt aan een vrijgestelde ondernemer deze de voorbelasting niet af kan trekken.³⁹ Daarom is er geadviseerd alsnog een bepaling op te nemen in de wet om een

³² Art. 411 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG.

³³ Richtlijn 2008/8/EG.

Richtlijn 2008/9/EG.

³⁴ UV 2012/815/EU.

Richtlijn 2017/2455/EU.

³⁵ Art. 7 lid 4 Wet OB.

³⁶ Art. 19 Richtlijn 2006/112/EG.

³⁷ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13.

HR 30 november 1988, nr. 24 848, *BNB 1989/19*.

³⁸ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13.

³⁹ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13.

dergelijke overdracht geruisloos plaats te laten vinden.⁴⁰ De tweede richtlijn, waarop de nieuwe wet gebaseerd moest worden, bevatte de mogelijkheid bij een inbreng van het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen in een vennootschap ervan uit te gaan dat deze vennootschap geacht wordt de persoon van de inbrenger voort te zetten.⁴¹ Uiteindelijk is besloten zo'n dergelijke bepaling toe te voegen aan de Wet op de omzetbelasting 1968 in artikel 31.⁴² Artikel 31 luidde als volgende:

“Bij overdracht van een onderneming of een deel daarvan aan degene die de onderneming of het deel daarvan voortzet wordt, met inachtneming van door Onze Minister te stellen voorwaarden, ter zake van de leveringen en diensten, welke die overdracht vormen geen belasting geheven.”

De wettekst week hiermee af ten opzichte van de richtlijn. Immers, de richtlijn zag toe op een algemeenheid van goederen en niet een onderneming.⁴³ Daarnaast is er ook een zogeheten voortzettingseis, de overnemende partij moet op zijn minst een deel van of de gehele onderneming voortzetten. De HR heeft over de afwijkende wettekst geoordeeld dat de wettekst niet anders dient uitgelegd te worden dan de tekst in de BTW-richtlijn en dat de implementatie van de afwijkende formulering materieel geen ander resultaat oplevert dan overname van de richtlijn tekst.⁴⁴ In 1998 zijn er Kamervragen gesteld of artikel 31, in het kader van splitsingsproblematiek, wel conform de richtlijn is.⁴⁵ De staatssecretaris heeft hierop geantwoord dat de BTW-richtlijn de ruimte laat het voortzettingseis te laten vervallen.⁴⁶ Uiteindelijk is besloten de wettekst zodanig aan te passen dat het voortzettingseis is te komen vervallen en er gesproken wordt over een algemeenheid van goederen in plaats van een onderneming.⁴⁷ In 2010 is in het kader van herschikking en de toevoeging van een aantal nieuwe artikelen het artikelnummer gewijzigd van 31 naar 37d.⁴⁸

2.3. Systematiek van de omzetbelasting

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting. In de EU kennen we voor de omzetbelasting een niet cumulatief cascdestelsel. Een cascdestelsel is een stelsel waarbij er sprake is van meermalige heffing. Gedurende een verkoopketen wordt elke verkoop stap in de heffing betrokken. Bij het cascdestelsel is er onderscheid tussen cumulatieve niet cumulatieve heffingen. Bij een cumulatieve heffing wordt de belasting geheven over de in rekening gebrachte prijs. De belasting in voorgaande schakels wordt doorberekend in de prijs. In de volgende schakel wordt vervolgens weer over die gehele prijs, inclusief de al in heffing betrokken belasting, belasting geheven. De belasting stapelt zich zodoende op en een laag percentage kan in een dergelijk stelsel al een hoge opbrengst opleveren door dit cumulatieve effect.

⁴⁰ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13.

⁴¹ Richtlijn 1967/228/EEG bijlage A ad. Art. 5 lid 1.

⁴² Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 8, p. 2.

⁴³ Richtlijn 1967/228/EEG bijlage A ad. Art. 5 lid 1.

⁴⁴ HR 4 februari 1987, nr. 23 945, *BNB 1987/147*.

⁴⁵ Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 4, p. 5.

⁴⁶ Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 5, p. 15.

⁴⁷ Kamerstukken 1997/98, 25 709, nr. 315b, p.5.

⁴⁸ Stb. 2009, 546.

2.3.1. Belasting over toegevoegde waarde

Een niet-cumulatief cascadestelsel neemt de toegevoegde waarde over een product of dienst als maatstaf voor de heffing. Hierbij stapelt de belasting zich niet op bij elk heffingspunt. Alleen de toegevoegde waarde in elke schakel van een keten wordt in de heffing betrokken. Om te bepalen wat de toegevoegde waarde is wordt er gebruik gemaakt van een methode met aftrek van voorbelasting. Bij de toepassing van deze methode wordt er bij de verkoop van producten door een ondernemer eerst belasting geheven op het product volgens het geldende belastingtarief. Vervolgens mag de verkopende ondernemer de omzetbelasting die drukt op de inkopen, de omzetbelasting die toeleveranciers weer in rekening gebracht hebben aan de ondernemer, in aftrek brengen. Hieronder volgt een schematisch weergave die de werking van een niet-cumulatief cascadestelsel illustreert:

	Prijs excl. BTW	TW	BTW	Aftrek Voorbelasting	Afrdracht	Tarief
A verkoopt aan B	€ 1.000,00	€ 1.000,00	€ 210,00	-	€ 210,00	21%
B verkoopt aan C	€ 1.500,00	€ 500,00	€ 315,00	€ 210,00	€ 105,00	21%
C verkoopt aan D	€ 2.000,00	€ 500,00	€ 420,00	€ 315,00	€ 105,00	21%
D verkoopt aan consument	€ 3.000,00	€ 1.000,00	€ 630,00	€ 420,00	€ 210,00	21%
Totaal		€ 3.000,00	€ 1.575,00	€ 945,00	€ 630,00	

Hierin is TW de toegevoegde waarde en gaan we er vanuit dat ondernemer A geen verdere aftrek van voorbelasting heeft. Alle ondernemers hebben verder 100% recht op aftrek van voorbelasting en er is geen sprake van een verlaagd tarief of vrijstelling. In de tabel zie je terug dat elke schakel in de keten de eerder aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengt op zijn belastingafdracht. Uiteindelijk hoeft de verkopende ondernemer dus alleen over zijn toegevoegde waarde omzetbelasting af te dragen. De aftrek van voorbelasting zorgt er dus voor dat er geen cumulatie is van belasting. Met dit systeem blijft de belastingdruk in beginsel proportioneel aan de consumentenprijs.

Bij dit voorbeeld moet wel opgemerkt worden dat er hiervan uit gegaan is dat de aftrek van voorbelasting en de verkoop van producten binnen dezelfde termijn valt. In werkelijkheid kan het zo zijn dat de aftrek van voorbelasting in een eerdere termijn plaats vindt dan de verkoop van de goederen of diensten. Immers mag de voorbelasting afgetrokken worden in het tijdvak waarin deze in rekening is gebracht aan de ondernemer.⁴⁹ Doordat het heffingsmoment later plaatsvindt dan de aftrek van voorbelasting is de term belasting over toegevoegde waarde enigszins misleidend.

2.3.2. Aftrek van voorbelasting

In het voorbeeld van paragraaf 2.3.1. is vanuit gegaan dat alle ondernemers volledig aftrekrecht hebben in de systematiek van de belasting over toegevoegde waarde te illustreren. In realiteit kan een ondernemer niet altijd de volledige voorbelasting in aftrek brengen. Zoals de BTW-richtlijn al aangeeft wordt de omvang van het recht van aftrek bepaald door de prestaties die verricht worden met de verschaft goederen en diensten.⁵⁰ Hierin ligt besloten dat een ondernemer het volledige aftrekrecht heeft voor goederen en diensten die uitsluitend voor belaste prestaties gebruikt worden en geen aftrek hebben voor goederen en diensten die uitsluitend voor onbelaste prestaties gebruikt worden.

⁴⁹ Art. 15 lid 1a Wet OB.

⁵⁰ Art. 168 Richtlijn 2006/112/EG.

Voor goederen en diensten die die gemengd gebruikt worden, zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties, geldt een aparte pro rata regeling waardoor een ondernemer de betaalde BTW naar evenredigheid van gebruik kan aftrekken.⁵¹ In de Nederlandse wetgeving is dit verwerkt in artikel 15 Wet OB 1968 van de Omzetbelasting.⁵²

2.4. Tussenconclusie

De omzetbelasting heeft het rechtskarakter van een verbruiksbelasting. De belasting dient dan ook verbruik in de heffing te betrekken. Vrijstellingen binnen een verbruiksbelasting zijn van objectieve aard. De omzetbelasting is gebaseerd op de richtlijnen van de EU en diens voorgangers en is door de jaren heen verder ontwikkeld. De BTW-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid een overdracht van een algemeenheid van goederen aan te merken als een niet-levering.⁵³ Het doel van deze bepaling is de overnemende partij te ontheffen van een financiële last bij een overdracht van een gehele of gedeeltelijke onderneming.⁵⁴ De systematiek die gehanteerd wordt voor de omzetbelasting is die van een niet-cumulatief cascadesysteem. Hierin wordt beoogd enkel de toegevoegde waarde te belasten. Bij deze systematiek hoort het recht van aftrek op voorbelasting om cumulatie van heffing te voorkomen. Binnen de aftrek van voorbelasting kan er onderscheid gemaakt worden tussen drie aftreksituaties. Goederen en diensten die een ondernemer uitsluitend gebruikt voor belaste prestaties mag diezelfde ondernemer de volledige voorbelasting op aftrekken. Gebruikt een ondernemer goederen en diensten uitsluitend voor onbelaste prestaties dan heeft hij voor die goederen en diensten geen recht op aftrek. Bij gemengd gebruik moet een zogeheten pro rata aftrek worden toegepast waarbij de ondernemer naar evenredigheid van belast en vrijgesteld gebruik de voorbelasting mag aftrekken.

⁵¹ Art. 173 Richtlijn 2006/112/EG.

⁵² Art. 15 lid 6 Wet OB.

⁵³ Art. 19 Richtlijn 2006/112/EG.

⁵⁴ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13.
HR 30 november 1988, nr. 24 848, *BNB 1989/19*.

3. Rechtsbeginselen van de omzetbelasting

Vanuit het Unierecht kennen we twee soorten rechtsbeginselen: primaire en secundaire.⁵⁵ Primaire rechtsbeginselen kunnen ook wel gedefinieerd worden als algemene rechtsbeginselen.⁵⁶ Secundaire rechtsbeginselen zijn beginselen die ontwikkeld zijn door de jurisprudentie van het HvJ en hebben als functie het uitleggen van de uniewetgeving.⁵⁷ Heijnen (2018) is van mening dat secundaire rechtsbeginselen geen rechtstreekse werking hebben en belastingplichtigen kunnen geen beroep doen op deze beginselen.⁵⁸ Ik ben echter van mening dat het toch relevant is de secundaire rechtsbeginselen wel mee te wegen omdat ze door het HvJ gebruikt worden om het unierecht verder te verdiepen. In het kader van mijn scriptie ga ik alleen in op de primaire en secundaire rechtsbeginselen die relevant zijn voor mijn onderzoek.

3.1. Relevante primaire rechtsbeginselen

Algemene rechtsbeginselen zijn beginselen die behoren tot het primaire Unierecht. Dit zijn rechtsbeginselen met een grondwettelijk karakter.⁵⁹ De algemene rechtsbeginselen die relevant zijn voor mijn scriptie zijn:

- Het rechtszekerheidsbeginsel;
- Het doeltreffendheidsbeginsel.

3.1.1. Het rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel maakt onderdeel uit van de algemeen beginselen van behoorlijk bestuur (Hierna a.b.b.b.). Binnen het rechtszekerheidsbeginsel kan er onderscheid gemaakt worden tussen formele en materiele rechtszekerheid. Formele rechtszekerheid ziet erop toe dat rechtsverhoudingen tussen de overheid en burgers, op basis van een wettelijke grondslag duidelijk en ondubbelzinnig zijn en pas in werking treden na bekendmaking.⁶⁰ Daarnaast mogen regels die onmiddellijk in werking treden niet met terugwerkende kracht ten nadele van burgers.⁶¹ Dit is rechtszekerheid in de materiele zin. Het rechtszekerheidsbeginsel komt er dus op neer dat belastingplichtigen hun rechten en verplichtingen kennen en daardoor de gevolgen van hun handelen kunnen overzien en eventuele voorzieningen kunnen treffen.⁶² Om het rechtszekerheidsbeginsel te waarborgen zullen overheden de geldende rechtsregels juist en adequaat moeten toepassen.

⁵⁵ Heijnen 2018, p.29.

⁵⁶ Bomer 2012, p. 130.

⁵⁷ Chin-Oldenziel, in: Cursus Belastingrecht EBR 6.5.1.

⁵⁸ Heijnen 2018, p.35.

⁵⁹ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht EBR.7.5.1.

⁶⁰ Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.1.1.B.

HR 23 september 2005, nr. 39 704, *BNB 2006/4*.

HR 29 juni 2007, nr. 42 549, *BNB 2007/236*.

HR 8 augustus 2008, nr. 42 972, *BNB 2008/285*.

⁶¹ Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.1.1.B.

⁶² HvJ EG 12 november 1981, zaak 212-217/80 (*Salumi II*).

3.1.2. Het doeltreffendheidsbeginsel

Het doeltreffendheidsbeginsel ziet erop toe dat een regeling niet zodanig ver gaat dat de uitvoering van die betreffende regeling praktisch onmogelijk is.⁶³ Regelingen worden opgenomen in de wetgeving met een bepaalde doelstelling voor ogen en vormen een toetsingskader door te kijken of een regeling en de uitleg daarvan aansluit met het doel dat voor ogen is met de betrokken regeling. Het doeltreffendheidsbeginsel in de BTW zien we terugkomen in het arrest HvJ Reemtsma.⁶⁴ Hierbij draaide het om ten onrechte berekende teruggave van BTW in Italië. Reemtsma, een sigarettenfabrikant gevestigd in Duitsland, heeft reclame- en marketingdiensten afgenomen in Italië. Reemtsma verzocht in Italië tot teruggave van de in rekening gebrachte BTW. Echter had de Italiaanse dienstverrichter helemaal geen BTW in rekening moeten brengen. De BTW had verlegd moeten worden naar Reemtsma. De zaak belandde bij het HvJ waarbij het hof in haar argumentatie aangaf in lijn met eerder door haar gewezen rechtspraak dat er alleen recht op aftrek bestaat voor BTW die daadwerkelijk verschuldigd is.⁶⁵ Op basis van het arrest HvJ Genius Holding concludeert het HvJ dat de in rekening gebrachte BTW aan Reemtsma niet in aanmerking komt voor teruggave. Echter, het is de vraag of een aantal beginselen, waaronder het doeltreffendheidsbeginsel, niet aanleiding is tot teruggave van BTW. Het HvJ geeft aan dat er wordt voldaan aan het neutraliteits- en het doeltreffendheidsbeginsel omdat de dienstontvanger, Reemtsma, via civielrechtelijke weg de in rekening gebrachte BTW kan terugvorderen bij de dienstverlener.⁶⁶ Het HvJ houdt dus bij toetsing van het doeltreffendheidsbeginsel niet alleen rekening met het fiscaal recht maar ook het civiele recht. Tevens geeft het HvJ het volgende aan in rechtsoverweging 40:

“Zoals de Commissie terecht betoogt, kunnen deze beginselen vereisen dat, indien de terugbetaling van de BTW onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name in geval van insolventie van de dienstverrichter, de dienstenontvanger zijn vordering rechtstreeks kan richten tot de belastingdienst. De lidstaten moeten aldus de middelen en procedures bieden waarmee de dienstenontvanger de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen, zodat aan het doeltreffendheidsbeginsel wordt voldaan.”

Het HvJ geeft hiermee dus aan dat om aan het doeltreffendheidsbeginsel te kunnen voldoen een dienstontvanger BTW kan terugvragen bij de bijbehorende belastingdienst indien de dienstverrichter insolvent is. Lidstaten dienen in het kader van het doeltreffendheidsbeginsel middelen te bieden waarmee een belastingplichtige in specifieke gevallen, bijvoorbeeld insolventie van de dienstverlener, de ten onrechte in rekening gebrachte BTW bij de betreffende belastingdienst kan terugvorderen.⁶⁷ Er wordt dus afgeweken van de algemene regel omdat het doeltreffendheidsbeginsel met zich meebrengt dat BTW die niet verschuldigd is nu eenmaal niet dient te drukken op de afnemer van een dienst.⁶⁸ Impliciet ligt in de beslissing van het hof dan ook besloten dat het doeltreffendheidsbeginsel in het geding komt. Het HvJ heeft haar uitspraak nogmaals bevestigd in HvJ Farkas waarin een vergelijkbaar feitencomplex aan de orde is.⁶⁹

⁶³ Chin-Oldenziel, in: Cursus Belastingrecht EBR 6.5.1.

⁶⁴ HvJ EU 15 maart 2007, zaak C-35/05 (*Reemtsma*).

⁶⁵ HvJ EG 13 December 1989, nr. C-342/87 (*Genius Holding*).

⁶⁶ HvJ EU 15 maart 2007, zaak C-35/05, r.o. 39 (*Reemtsma*).

⁶⁷ Heijnen, 2018, p.33.

⁶⁸ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht EBR 7.0.4.B.

⁶⁹ HvJ EU 26 april 2017, zaak C-564/15 (*Farkas*).

3.2. Relevante secundaire rechtsbeginselen

Secundaire rechtsbeginselen zijn beginselen die behoren tot het secundaire Unierecht. Dit zijn rechtsbeginselen die ontwikkeld zijn door het HvJ in de jurisprudentie en dienen enkel als instrument van uitleg voor Uniewetgeving.⁷⁰ Een belastingplichtige kan dan ook geen direct beroep doen op secundaire rechtsbeginselen. De vraag is dan ook in hoeverre je kan toetsen aan de secundaire rechtsbeginselen. Heijnen kiest ervoor de secundaire rechtsbeginselen strikt te benaderen door te stellen dat een bepaalde BTW-regeling niet kan worden getoetst aan secundaire rechtsbeginselen.⁷¹ De secundaire rechtsbeginselen worden echter regelmatig aangehaald door het HvJ om de uniewetgeving verder toe te lichten. Gezien de rol die secundaire rechtsbeginselen spelen in de jurisprudentie ben ik van mening dat het wel relevant is om deze beginselen toch ook mee te wegen in de beoordeling. De secundaire rechtsbeginselen die relevant zijn voor mijn scriptie zijn:

- Het verbruiksbeginzel;
- Het neutraliteitsbeginzel.

3.2.1. Het verbruiksbeginzel

Het verbruiksbeginzel geeft aan wie en wat er beoogd wordt te belasten.⁷² Zoals al valt op te maken uit het begrip staat het in de heffing betrekken van gebruik van goederen en diensten door (eind)verbruikers centraal bij het verbruiksbeginzel.

3.2.2. Het neutraliteitsbeginzel

Een belangrijk aspect van het neutraliteitsbeginzel is dat de BTW voor ondernemers neutraal uitpakt.⁷³ De BTW mag niet belastend maar ook niet subsidiërend werken. Het neutraliteitsbeginzel kent verschillende opvattingen binnen de BTW. Ik heb ervoor gekozen de vormen van Heijnen (2018) aan te houden en mij te beperken tot de inwendige en uitwendige variant.

3.2.2.1. Uitwendige neutraliteit

Uitwendige neutraliteit wordt ook wel stelselneutraliteit en mededingingsneutraliteit genoemd.⁷⁴ Bij uitwendige neutraliteit staat centraal dat het niet zou moeten uitmaken van wie een consument een goed of dienst koopt. Prestaties van ondernemers mogen niet verschillend behandeld worden, de BTW-druk moet voor consumenten gelijkwaardig zijn ongeacht de duur en samenstelling van een productie- en distributieketen.⁷⁵ Uitwendige neutraliteit kan vanuit een economisch en juridisch oogpunt bekeken worden.

⁷⁰ Chin-Oldenziel, in: Cursus Belastingrecht EBR 6.5.1

⁷¹ Heijnen 2018, p. 55.

⁷² Bomer 2012, p. 100.

⁷³ Heijnen 2018, p. 55.

⁷⁴ Van Hilten 2010, p.13.

⁷⁵ Heijnen 2018, p. 65.

De economische neutraliteit kan verbroken worden als een ondernemer de belasting niet of in onvoldoende mate kan doorberekenen aan de (uiteindelijke) consument.⁷⁶ Dit brengt als gevolg met zich mee dat niet (alleen) de consument maar (ook) de ondernemer belast wordt.

Juridische uitwendige neutraliteit houdt in dat de belasting evenredig is aan de prijs. Het zou voor de consument niet uit moeten maken bij welke ondernemer er een product of dienst wordt afgenomen. Hierbij staat het voorkomen van concurrentieverhoudingen tussen goederen en/of diensten centraal.⁷⁷

3.2.2.2. Inwendige neutraliteit

Naast de uitwendige neutraliteit valt er ook inwendige neutraliteit te onderscheiden. In tegenstelling tot uitwendige neutraliteit wordt inwendige neutraliteit beschouwd vanuit het perspectief van de ondernemer en staan situaties waarin de ondernemer zelf (mogelijk) BTW ondervindt centraal.⁷⁸ Inwendige neutraliteit houdt in dat het nastreven van het doel van de BTW, namelijk het belasten van consumptie door (en van) de consument op een neutrale manier), voor de inhoudingsplichtige ondernemer een zo min mogelijk last moet opleveren.⁷⁹ Dit betekent dat de ondernemer de BTW eenvoudig moet kunnen afwentelen op het subject dat bij de BTW beoogt wordt te belasten, namelijk de consument. Er moet zo min mogelijk voorfinancieringsnadeel optreden voor de ondernemer. Administratieve voorwaarden en voorschriften dienen zoveel mogelijk te worden teruggedrongen.⁸⁰ Een voorbeeld van verstoring van de inwendige neutraliteit is de situatie waarin cumulatie van BTW ontstaat omdat de BTW niet aftrekbaar lijkt te zijn.⁸¹ Van Hilten (2010) beschouwt dit soort situaties ook wel als situaties waarvoor de uniewetgever niet de term neutraliteit hanteert.⁸²

3.3. Tussenconclusie

Binnen het Unierecht kunnen we onderscheid maken tussen twee soorten beginselen: primaire en secundaire. Primaire beginselen zijn algemene rechtsbeginselen met een grondwettelijk karakter. De relevante primaire rechtsbeginselen voor mijn scriptie zijn het rechtszekerheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel. Secundaire rechtsbeginselen zijn rechtsbeginselen die door het HvJ gecreëerd zijn in de rechtspraak ter verduidelijking van het Unierecht. Belastingplichtigen kunnen geen direct beroep doen op secundaire rechtsbeginselen. In tegenstelling tot Heijnen ben ik van mening dat er wel getoetst kan worden aan de secundaire rechtsbeginselen gezien de rol zij spelen in het toelichten van het primaire Unierecht. De relevante secundaire rechtsbeginselen voor mijn scriptie zijn het verbruiksbeginnsel en het neutraliteitsbeginnsel. Binnen het neutraliteitsbeginnsel kan er weer onderscheid gemaakt worden tussen uitwendige- en inwendige neutraliteit waarbij uitwendige neutraliteit een economische en een juridische vorm kent.

⁷⁶ Heijnen 2018, p. 66.

⁷⁷ Heijnen 2018 p. 66.

⁷⁸ Van Hilten 2010, p. 16.

⁷⁹ HvJ EG 20 oktober 1993, nr. C-10/92, r.o. 25 (*Balocchi*).

⁸⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 13.

⁸¹ Heijnen 2018, p. 68.

⁸² Van Hilten 2010, p 16-17.

4. Rechtspraak in het kader van een overgang van een algemeenheid van goederen

In dit hoofdstuk komt de relevante jurisprudentie van het HvJ aan bod over het begrip overgang van een algemeenheid van goederen. Er zal met name gefocust worden op drie arresten: HvJ Zita Modes, HvJ Christel Schriever en HvJ Mailat.⁸³ HvJ Zita Modes kan ook wel gezien worden als het fundament van artikel 19 van de BTW-richtlijn. In deze jurisprudentie heeft het HvJ gepoogd te definiëren wat een overgang algemeenheid van goederen is conform de richtlijnbevestiging en welke vereisten er zijn voor een dergelijke overgang. HvJ Christel Schriever geeft een verdere invulling aan hoe er dient om te gaan met voorraden en het uitvoeren van een economische activiteit. Tevens laat Christel Schriever een verschuiving zien in de benadering van het hof van object naar subject. Naast Christel Schriever en Zita Modes komt er nog een derde arrest van het hof aanbod: HvJ Mailat. HvJ Mailat draait om de verhuur van een onderneming en gaat verder in op de rol van vastgoed in een overgang van een algemeenheid van goederen. Tot slot volgen kort een aantal zaken van de HR waarin het geoordeeld heeft over de overgang van een algemeenheid van goederen.

4.1. HvJ Zita Modes

Zita Modes draait om de verkoop van een handelszaak in confectiekleding in Luxemburg waarbij de overdragende partij, Zita Modes, zich beroept op een niet-levering, een overgang van een algemeenheid van goederen, uit de nationale wetgeving die gebaseerd is op artikel 5 lid 8 Zesde richtlijn.⁸⁴ De nationale wetsbepaling luidde als volgt:

'In afwijking van de bepalingen van lid 1 wordt niet als levering beschouwd, de overdracht aan een andere belastingplichtige, in welke vorm of onder welke titel ook, van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. In dat geval wordt de verkrijger geacht in de plaats te treden van de overdrager.'

De Luxemburgse belastingdienst was van mening dat er geen sprake was van een overgang van een algemeenheid van goederen omdat de activiteit van Zita Modes niet voortgezet zou worden door Milady, de overnemende partij. Milady exploiteerde immers een parfumerie en Zita Modes een handelszaak in confectiekleding. Zita Modes was hier niet mee eens omdat de wettelijke bepaling helemaal geen voortzettingsvereiste bevatte. De zaak is uiteindelijk bij het HvJ beland waarbij de volgende prejudiciële vragen aan het hof gesteld werden:

'Moet artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het volstaat dat een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige wordt overgedragen opdat de handeling niet is onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, ongeacht de activiteit van de belastingplichtige of het gebruik dat hij van de overgedragen goederen maakt?'

'In geval van een ontkennend antwoord op de eerste vraag, moet artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat onder de overdracht van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige moet worden begrepen de overdracht van het geheel of een gedeelte van een bedrijf aan een belastingplichtige die de gehele activiteit van de overdragende onderneming of de activiteit van het bedrijfsdeel dat overeenstemt

⁸³HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*)
HvJ EG 10 november 2011, nr. C-444/10 (*Christel Schriever*).

HvJ EG 19 december 2018, nr. C-17/18 (*Mailat*).

⁸⁴HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

met het overgedragen gedeelte van de algemeenheid voortzet, of moet hieronder eenvoudigweg worden begrepen de overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen aan een belastingplichtige die het soort activiteit van de overdrager geheel of gedeeltelijk voortzet zonder dat er sprake is van de overdracht van een bedrijf of een bedrijfsonderdeel?’

‘In geval van een bevestigend antwoord op één van de onderdelen van de tweede vraag, eist artikel 5, lid 8, - of kan een staat op grond daarvan eisen - dat de activiteit van de verkrijger wordt uitgeoefend overeenkomstig de voorgeschreven vestigingsvergunning die door de bevoegde instantie voor die activiteit of tak daarvan is afgegeven, met dien verstande dat de betrokken activiteit moet behoren tot het legaal economisch circuit in de zin van de rechtspraak van het Hof?’

In de beantwoording van de prejudiciële vragen is het hof van mening dat de eerste twee vragen gezamenlijk beantwoordt moeten worden.⁸⁵

Bij de ingediende opmerkingen zet de Commissie van de Europese Gemeenschappen (hierna: de Commissie) uiteen wat volgens hun het doel van artikel 5 lid 8 van de Zesde Richtlijn is. Een overgang van een algemeenheid van goederen dient voornamelijk als een administratieve vereenvoudiging die de financiële toestand van een belastingplichtige moet beschermen. Immers is er vaak met een overdracht van een deel of gehele onderneming een aardige som gemoeid. Om daar ook nog BTW over te moeten betalen die de overnemende partij niet direct, of in zijn geheel indien de ondernemer voor een deel onbelaste prestaties verricht, terugkrijgt kan tot een extra financiële last leiden. Hierin betreft de Commissie ook het neutraliteitsbeginsel door te stellen dat het niet zou moeten uitmaken of er sprake is van een niet-levering of dat de overnemende partij de betaalde BTW daarna aftrekt. Dit komt overeen met de geschetste problematiek in paragraaf 2.2.3. die er toe leidde de kan-bepaling, betreffende een overgang van een algemeenheid van goederen, over te nemen in de Nederlandse wetgeving.

4.1.1. Definitie overgang van een algemeenheid van goederen

In het beantwoorden van de eerste twee prejudiciële vragen komt het hof tot de conclusie dat een overgang van een algemeenheid van goederen een unierechtelijk begrip is dat het hof verder zal moeten uitleggen.⁸⁶ Het niet-leveringsbeginsel zoals vermeld in artikel 5 lid 8 Zesde richtlijn moet worden opgevat als een autonoom begrip van gemeenschapsrecht dat niet verschillend toegepast kan worden door de lidstaten. De betekenis en draagwijdte zijn enkel door het hof te bepalen en niet de individuele lidstaten. Het hof definieert de doelstelling als volgt:

‘...mogelijkheid bieden een bepaling op te nemen die overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken doormiddel van vereenvoudiging en het vermijden van een financiële toestand waarbij de verkrijger onder buitensporige fiscale druk komt te staan.’

⁸⁵ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

⁸⁶ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

Rekening houdend met de doelstelling van artikel 5 lid 8 Zesde richtlijn komt het hof tot de volgende definitie van een overgang algemeenheid van goederen:

‘Gelet op deze doelstelling moet het begrip „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” aldus worden uitgelegd dat daaronder valt de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming 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.’

De definitie leidt tot een nieuw toetsingscriterium. Bij een overgang van een algemeenheid van goederen zal dus gekeken moeten worden of er een handelszaak of autonoom bedrijfsonderdeel overgedragen wordt die tezamen een deel of geheel van een onderneming vormen en of daarmee de overnemende partij een autonome economische activiteit kan uitoefenen. Tot slot geeft het hof ook nog aan dat de loutere verkoop van goederen zonder meer niet onder een overgang van een algemeenheid van goederen valt.

4.1.2. Voortzettingsvereiste

De Commissie geeft bij haar ingediende opmerkingen betreffende de eerste twee prejudiciële vragen aan dat er geen sprake is van een overdracht algemeenheid van goederen wanneer het om loutere verkoop zonder meer van de modeaccessoires is, zonder dat de overnemer de exploitatie voortzet.⁸⁷ Met betrekking tot het gebruik merkt de Commissie in rechtsoverweging 28 het volgende op:

‘Wat het gebruik door de verkrijger van de overgedragen algemeenheid van goederen betreft, gaat de Commissie er van uit, dat een uitlegging die verlangt dat de door de verkrijger uitgeoefende activiteit exact dezelfde is als deze van de overdrager, te beperkend is. Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn preciseert immers dat het recht op aftrek slechts kan worden uitgeoefend voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige. Het beginsel van de neutraliteit van de BTW vereist derhalve dat de aan de belastingplichtige verkrijger overgedragen algemeenheid van goederen wordt gebruikt voor diens belaste handelingen.’

De Commissie geeft dus aan dat, indien het gebruik bij de voortzetting gelimiteerd is tot het gebruik van de overdrager, dit een inbreuk op de fiscale neutraliteit vormt.⁸⁸ Volgens het hof bevat de richtlijnbevestiging geen beperkende voorwaarde zoals door de Luxemburgse belastingdienst gesteld wordt. Het in de plaats treden van de verkrijger is een gevolg van een niet-levering. Rekening houdend met de doelstelling en definitie, zoals geschetst in paragraaf 4.1.1., blijkt dat de bepaling bedoeld is voor overdrachten waarbij de verkrijgende partij de intentie heeft de overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren. De richtlijnbevestiging is niet bedoeld om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen om de voorraden te verkopen.

⁸⁷ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

⁸⁸ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

Het hof schetst zodoende voortzettingsvereiste dat zich kenmerkt door de volgende drie rechtsregels criteria:

- De overnemende partij moet een autonome economische activiteit uitoefenen met het deel of geheel van de onderneming dat overgegaan is;
- Een economische activiteit is niet de verkopen van goederen zonder meer zoals de verkoop van een bedrijfsvoorraad.
- De verkrijger hoeft voordat de overdracht plaatsvindt niet éénzelfde economische activiteit uit te voeren als de overdragende partij.

4.1.3. Beperkingmogelijkheden door een lidstaat

De derde prejudiciële vraag draait voornamelijk om een vergunningsvereiste in Luxemburg dat zorgt voor een nationale wettelijke beperking van de richtlijnbeperking. De Luxemburgse belastingautoriteit geeft aan dat de voorwaarden waaronder de activiteit van de verkrijger wordt uitgeoefend, een interne aangelegenheid is van een lidstaat.⁸⁹

In haar beoordeling heeft het hof opgemerkt dat een lidstaat de toepassing van het niet-leveringsbeginsel niet mag beperken tot bepaalde overgangen tenzij de overnemende partij geen belastingplichtige is of slechts voor een deel van zijn activiteiten en de lidstaat het nodig acht in het kader van voorkoming van concurrentievervalsingen.⁹⁰ Een lidstaat kan, zoals ook beargumenteerd in HvJ CPP punten 35 en 36, volgens het hof de draagwijdte van het niet-leveringsbeginsel niet beperken tot enkel marktdeelnemers die middels het nationaal recht bevoegd zijn de betrokken activiteit uit te oefenen. Onrechtmatige verrichtingen, die niet wegens hun aard of bijzondere kenmerken verboden zijn en concurreren met rechtmatige verrichtingen, worden in kader van het beginsel van fiscale neutraliteit onderworpen aan belastingheffing die normaliter van toepassing is. Hierbij is niet relevant dat de lidstaat een bijzonder stelsel met vestigingsvergunningen hanteert voor de uitoefening van economische activiteiten. Het hof stelt vast dat er niet uitgesloten kan worden dat de marktdeelnemer, die zonder vestigingsvergunning een economische activiteit uitvoert, in concurrentie treedt met andere marktdeelnemers die wel een vestigingsvergunning hebben. Als een lidstaat gebruik maakt van de richtlijnbeperking opgenomen in artikel 5 lid 8 eerste in van de Zesde richtlijn dan mag deze niet beperkt worden op basis van een vestigingsvergunning. Het hof schetst dus een aantal beperkingscriteria op basis waarvan een lidstaat alsnog het niet-leveringsbeginsel mag uitsluiten:

- de overnemende partij is conform de richtlijn niet belastingplichtige of slechts voor een deel en;
- de concurrentievervalsing komt in het geding (het concurrentie criterium).

Een vestigingsvergunning voldoet hierdoor niet aan de beperkingscriteria en mag dus niet als argument aangevoerd worden om een niet-levering alsnog in de belastingheffing te betrekken.

⁸⁹ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

⁹⁰ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

4.2. HvJ Christel Schriever

In HvJ Christel Schriever geeft het HvJ verdere invulling aan een overdracht van algemeenheid van goederen en het criteria van het uitoefenen van een autonome economische activiteit met betrekking tot o.a. voorraden.

Christel Schriever exploiteerde vanuit haar eigen pand een winkel die sportartikelen verkocht. Uiteindelijk is ze hiermee gestopt en heeft ze voorraad van de winkel en de winkeluitrusting verkocht aan Sport S. GmbH.⁹¹ Tevens heeft zij de winkelruimte waarin zij haar onderneming exploiteerde voor onbepaalde tijd verhuurd aan Sport S. zodat deze haar handelsactiviteiten kon voortzetten in de winkelruimte. Het huurcontract bepaalde dat beide partijen het huurcontract elke derde werkdag een kalenderkwartaal konden opzeggen. Christel Schriever heeft de overdracht van de voorraden en winkeluitrusting op basis van § 1 lid 1a van de Duitse omzetbelasting, die toeziet op een overgang van algemeenheid van goederen conform richtlijn bepaling artikel 5 lid 8 Zesde richtlijn, aangemerkt als een niet-levering en geen BTW in rekening gebracht aan Sport S. De Duitse belastingdienst was hier niet mee eens. Zij meende dat de overdracht niet voldeed aan een overdracht van een algemeenheid van goederen omdat de onroerende zaak die essentieel was voor de bedrijfsactiviteit, namelijk de winkelruimte, niet overgedragen was aan Sport S. De zaak is bij de hoogste Duitse rechter beland die zich genoodzaakt voelde prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ omdat de opzegtermijn een bijzondere omstandigheid vormde. De prejudiciële vragen luidde als volgend:

'Is er sprake van ,overgang' van het geheel van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn [...], wanneer een ondernemer de goederenvoorraad en de uitrusting van zijn detailhandelszaak aan een verkrijger overdraagt, doch de winkelruimte zelf, waarvan hij eigenaar is, enkel verhuurt aan hem?'

'Is hierbij van belang of het gebruik van de winkelruimte berust op een langlopende huurovereenkomst, dan wel of de huurovereenkomst voor onbepaalde tijd is afgesloten en door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd?'

In de beantwoording van de vragen refereert het hof regelmatig aan de in HvJ Zita Modes benoemde criteria en definitie van een overgang van een algemeenheid van goederen.⁹² Hieruit valt dus op te maken dat HvJ Zita Modes de hoeksteen is van de niet-leveringsbepaling in de richtlijn. In haar beantwoording van de prejudiciële vragen gaat het hof verder in op de rol van roerende zaken in combinatie met onroerende zaken in het kader van een overgang van een algemeenheid van goederen. De aard en achtergrond van de betrokken economische activiteit is relevant voor het bepalen of er zowel roerende als onroerende zaken noodzakelijk zijn om te voldoen aan een overgang van een algemeenheid van goederen. Indien voor de uitoefening van de economische activiteit geen speciale inrichting vereist is, zoals een winkelruimte, een overdracht van een algemeenheid van goederen niet vereist dat een onroerende zaak wordt overgedragen. In het geval van Christel Schriever kunnen we wel stellen dat er zo'n speciale inrichting vereist is. Immers kan je geen sportartikelen verkopen zonder een fysieke winkel of opslagplaats in geval van digitale verkoop. Een onroerende zaak is dus vitaal voor het voortzetten van een economische activiteit met betrekking tot de overgedragen goederen. Betekend dit dan ook dat de onroerende zaak overgedragen moet worden om aan een overgang van een algemeenheid van goederen te voldoen? Volgens het hof is dit niet noodzakelijk. Er zal gekeken moeten worden naar de feitelijke omstandigheden en de intentie van de ondernemer. De betrokken

⁹¹ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10 (Christel Schriever).

⁹² HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10 (Christel Schriever).

partijen zullen op basis van aantoonbare objectieve gegevens kenbaar moeten maken wat hun intenties zijn. In het geval van Christel Schriever valt duidelijk op te merken Christel Schriever doormiddel van de verkoop en verhuur beoogd haar economische activiteit over te dragen aan Sport S. en Sport S. de intentie heeft de economische activiteit voort te zetten. Het hof concludeert dan ook dat, indien de onroerende zaak verhuurd wordt aan de overnemende partij of de overnemende partij zelf over zo'n onroerende zaak bezit waarmee hij een economische activiteit kan voortzetten, er ook voldaan wordt aan het voortzettingsvereiste en dus toch sprake is van overgang van algemeenheid van goederen.

Het HvJ houdt dus rekening met een extra toetsingscriterium door te kijken naar de voornemens van de koper. Het voornemen van de betrokken partijen is een relevant toetsingscriterium voor een overdracht van een algemeenheid van goederen. Dit toetsingscriterium is een algemeen gebruikt toetsingscriterium binnen de BTW dat we onder andere terugzien bij de herziening van BTW in het kader van leegstand en verhuur. Tevens geeft het HvJ aan dat ondanks dat een onroerende zaak onlosmakelijk verband houdt met de uitvoering van de economische activiteit deze zaak niet per se overgedragen hoeft te worden. Het zelf beschikken over zo'n dergelijke zaak of het huren van zo'n dergelijke zaak is ook al voldoende voor het voortzettingsvereiste.

4.3. Subjectieve en objectieve benadering

Cornielje (2016) is van mening dat HvJ Christel Schriever een verschuiving bloot legt van het hof waarbij de focus meer komt te liggen op het subject in plaats van het object zoals bij HvJ Zita Modes.⁹³ Bij HvJ Christel Schriever oordeelt het hof namelijk dat er sprake is van een geruisloze overgang terwijl de lichamelijke en onlichamelijke zaken die centraal staan bij de overdracht, de winkelinventaris en voorraad, onvoldoende zijn om een economische activiteit uit te voeren aangezien de beschikking over een specifieke onroerende zaak hiervoor noodzakelijk is. Als gevolg hiervan hoeven de overgedragen goederen tezamen geen onderneming te vormen mits de overdracht in het grotere verband van de overgang van een onderneming plaatsvindt. Het hof kijkt hier voornamelijk naar de feitelijke omstandigheden en intenties van de overnemende partij, het subject, en in mindere mate naar de samenstelling van het object. Er kan dus gesteld worden dat het subjectperspectief zijn intrede doet in de afbakening van het begrip overgang van een algemeenheid van goederen.

⁹³ Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/5.3.3.2.*

4.4. HvJ Mailat

In HvJ Mailat is het de vraag of de verhuur van vastgoed waarin een restaurant gedreven werd door de eigenaren van het pand, waarbij de overnemende partij ook de exploitatie van het restaurant voortzet, samen met de huurovereenkomst aangemerkt kan worden als een overgang van een algemeenheid van goederen.⁹⁴ Het hof gaat in dit arrest dieper in op vastgoedtransacties en of en hoe deze vallen in het kader van artikel 19 van de BTW-richtlijn. Belangrijk om op te merken is dat HvJ Mailat toeziet op volledig verhuur van een onderneming door de onroerende zaak te verhuren met daarin inbegrepen de inboedel en vaste activa die nodig zijn voor het exploiteren van het restaurant. Dat maakt deze zaak anders dan HvJ Christel Schriever, waarin er maar één element verhuurd werd namelijk de onroerende zaak.

Het echtpaar Mailat exploiteert in een vennootschap een restaurant in een gebouw dat in bezit was van diezelfde vennootschap.⁹⁵ In 2006 en 2007 zijn een aantal investeringswerkzaamheden uitgevoerd waarop Mailat de BTW heeft afgetrokken. Tevens is de BTW aftrek toegepast op de vaste activa en de inboedel. Mailat is in 2007 overgegaan tot het vrijgesteld verhuren van het pand inclusief de inboedel. In feite verhuurt Mailat hiermee dus zijn onderneming. De overnemende partij heeft het restaurant onder dezelfde titel voortgezet. Indien er vrijgesteld verhuurd wordt leidt dit tot een herziening van BTW-aftrek op basis van de nationale wet. Het echtpaar heeft dit niet gedaan en er is zodoende een strafprocedure gestart in het kader van belastingontduiking. De overgang van een algemeenheid van goederen gaat pas spelen in de verdediging van het echtpaar. Zij stellen dat de verhuur van het gebouw waarin zij een restaurant exploiteerde een overgang van een algemeenheid van goederen is en er daarom geen herziening plaats hoefde te vinden omdat overnemende partij in de plaats treedt van het echtpaar. Hierbij moet opgemerkt worden dat als dit echt de intentie was van het echtpaar, er eigenlijk geen sprake is van vrijgestelde verhuur. Immers, een overgang van een algemeenheid van goederen is een zogeheten niet-levering. Als het echtpaar aangeeft dat er vrijgesteld verhuurd is, impliceert dit dat er dus wel een levering plaatsgevonden heeft maar dat deze op basis van de wetgeving vrijgesteld is. De zaak is uiteindelijk bij de hoogste rechter van Roemenië beland en die is overgegaan tot het stellen van twee prejudiciële vragen. Die luiden als volgt:

‘Vormt de sluiting van een overeenkomst op grond waarvan een vennootschap een onroerend goed waarin voordien restaurantactiviteiten plaatsvonden, samen met alle vaste activa en de inboedel aan een andere vennootschap verhuurt en waarbij de hurende vennootschap onder dezelfde naam dezelfde restaurantactiviteiten voortzet, een overgang van onderneming in de zin van de artikelen 19 en 29 van de [BTW-richtlijn]?’

‘Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is de beschreven verrichting dan een dienst die als verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 135, lid 1, onder I), van de BTW-richtlijn kan worden aangemerkt dan wel een samengestelde dienst die niet als verhuur van onroerende goederen kan worden aangemerkt en die volgens de wet belastbaar is?’

⁹⁴ HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (Mailat).

⁹⁵ HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (Mailat).

In het kader van een overgang van een algemeenheid van goederen is alleen de eerste prejudiciële vraag relevant. Immers de tweede vraag ziet toe op een situatie waarin er bevestigd beantwoord is dat er geen algemeenheid van goederen is en is verder niet gerelateerd aan het onderwerp van mijn scriptie.

Het hof is van mening dat, doordat alle zaken die nodig zijn om een autonome economische activiteit voort te zetten verhuurd zijn aan de overnemende partij, er geen eigendomsoverdracht heeft plaatsgevonden.⁹⁶ Er vindt een terbeschikkingstelling plaats die volgens het hof geen overdracht van een algemeenheid van goederen is zoals vermeld in artikel 19 BTW-richtlijn. Artikel 19 BTW-richtlijn is hier volgens het hof ook helemaal niet voor bedoeld omdat, zoals vastgelegd in HvJ Zita Modes, de niet-leveringsbepaling bedoeld is om een financieringsnadeel te voorkomen.⁹⁷ In het geval van verhuur hoeft er alleen periodieke huursom betaald te worden in plaats van de waarde in het economische verkeer van het gehele pand. Het BTW bedrag valt in zo'n situatie veel lager uit en dan is een faciliteit als in artikel 19 BTW-richtlijn niet nodig. Tot slot valt op te maken uit dit arrest dat het hof terughoudend is met het toepassen van artikel 19 BTW-richtlijn in het kader van een vastgoedtransactie.

4.5. Uitspraken HR over artikel 37d Wet OB

Met betrekking tot artikel 37d heeft de HR ook een aantal uitspraken gedaan. Ik heb ervoor gekozen er een aantal zaken uit te lichten die plaatsvonden na HvJ Zita Modes. In deze paragraaf komen de volgende uitspraken aan bod: HR 2 maart 2007 nr. 42 273, HR 26 februari 2010 nr. 08/02136, HR 5 maart 2010 nr. 34 505 en HR 28 september 2018 nr. 17/00987.

4.5.1. HR 2 maart 2007 nr. 42 273

Deze zaak draaide om de overdracht van een hotelinventaris aan een hotelier.⁹⁸ De belanghebbende huurde een hotelpand en vervolgens is de inventaris in dat door de belanghebbende gehuurde pand aan haar verkocht. Hierop is BTW gefactureerd aan de belanghebbende en is deze in aftrek gebracht op haar aangifte omzetbelasting. De belastinginspecteur is echter van mening dat er overgang van een algemeenheid van goederen is zoals vermeld in artikel 37d Wet OB (artikel 31 OB oud) en is over gegaan tot het opleggen van een naheffingsaanslag.

De HR toetst aan de criteria van het HvJ zoals vermeld in HvJ Zita Modes en geeft aan dat bepaald moet worden of de goederen onderdeel uitmaken van een meer omvattend geheel zodat het beschouwd kan worden als de overdracht een gehele onderneming of een bedrijfsonderdeel.⁹⁹ Om in aanmerking te komen voor een overdracht van een algemeenheid van goederen moet vaststaan dat de overdracht van de inventaris hoort bij de overdracht van een hotelonderneming of een bedrijfsonderdeel daarvan en de overdragende partij, de drie eigenaren van de inventaris, de inventaris samen als één onderneming exploiteerden in het kader van zo'n onderneming.

⁹⁶ HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (*Mailat*).

⁹⁷ HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18, *BNB 2019/48*, m.nt. M.M.W.D. Merckx (*Mailat*).

⁹⁸ HR 2 maart 2007, nr. 42 273, *BNB 2007/190*.

⁹⁹ HR 2 maart 2007, nr. 42 273, *BNB 2007/190*.

Deze zaak toont naar mijn mening overeenkomsten met HvJ Christel Schriever dat vier jaar later volgt.¹⁰⁰ In beide gevallen gaat het om de overdracht van goederen uit een onderneming waarbij de goederen onlosmakelijk zijn verbonden met de aan overnemende partij verhuurde onroerende zaak. Naar mijn mening past het oordeel van de HR in de latere beslissing van het HvJ in de zaak Christel Schriever waarin het hof een opening biedt om in aanmerking te komen voor een overgang van een algemeenheid van goederen bij het huren van een onroerende zaak die onlosmakelijk verbonden is met de economische activiteit. De HR geeft namelijk ook niet aan dat de huur van het hotelpand belemmerend is voor een overdracht van een algemeenheid van goederen. De HR laat hier, net zoals het hof bij HvJ Christel Schriever, een subjectieve benadering zien.¹⁰¹ Immers strikt gekeken naar het object is het overdragen van louter inventaris geen overdracht van een algemeenheid van goederen volgens HvJ Zita Modes.

4.5.2. HR 26 februari 2010 nr. 08/02136 & HR 5 maart 2010 nr. 34 505

In paragraaf 4.5.3. is aan bod gekomen dat de overgedragen onderdelen door één onderneming moeten worden overgedragen. Bij deze twee zaken worden verschillende lichamelijke en onlichamelijke zaken overgedragen door meerdere partijen. De vraag is of in zo'n situatie Art. 37d Wet OB van toepassing is.

De eerste zaak gaat om de overdracht van bruingoedwinkels.¹⁰² Door een faillissement binnen de fiscale eenheid komt de fiscale eenheid te vervallen. Er worden een aantal nieuwe vennootschappen gevormd waaraan in het kader van de doorstart goederen geleverd worden aan één van de nieuwe vennootschappen door één van de oude vennootschappen. De vraag is of deze goederen onder een overgang van een algemeenheid van goederen vallen.

In de tweede zaak wordt een visrokerij overgedragen.¹⁰³ De visrokerij wordt geëxploiteerd door een aantal vennootschappen. Deze vennootschappen gaan failliet en dragen de visrokerij activiteiten over aan één verkrijger. Apart hiervan wordt ook nog een onroerende zaak overgedragen. Daarnaast verkopen derden partijen inventaris en roerende zaken aan de overdrager die voor het faillissement verhuurd waren en gebruikt werden in de visrokerij activiteiten. De vraag is of de overdracht van het pand valt onder een overgang van een algemeenheid van goederen.

Voor beide zaken valt op basis van de feitelijke gegevens te beargumenteren dat er voldaan kan worden aan de vereisten van een overgang van een algemeenheid van goederen.¹⁰⁴ Beide situaties komen feitelijk neer op de doorstart van de voorheen uitgevoerde economische activiteit. Echter verwijst de HR in beide arresten naar het arrest uit paragraaf 4.5.1. waarin het gesteld heeft dat de onderdelen die gezamenlijk een algemeenheid vormen overgedragen moeten worden door één ondernemer.¹⁰⁵ Hiermee kijkt de HR dus weer vanuit de objectieve invalshoek naar de overgang van een algemeenheid van goederen.

¹⁰⁰ HR 2 maart 2007, nr. 42 273, *BNB 2007/190*.

¹⁰¹ Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/5.3.4.3*.

¹⁰² HR 26 februari 2010, nr. 08/02136, *BNB 2010/223*.

¹⁰³ HR 5 maart 2010, nr. 34 505, *BNB 2010/195*.

¹⁰⁴ Cornielje, *Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/5.3.4.3*.

¹⁰⁵ HR 2 maart 2007, nr. 42 273, *BNB 2007/190*.

4.5.3. HR 28 september 2018 nr. 17/00987

In deze zaak draait het om een telersvereniging die een aantal machines en installaties aangeschaft heeft en deze tegen een vergoeding beschikbaar stelt aan haar leden.¹⁰⁶ Door het verliezen van een EU-subsidie die gepaard ging met de machines en installaties besluit de telersvereniging over te gaan tot de verkoop van de machines. De telersvereniging verkoopt de machines met BTW aan een BV en de BV brengt de BTW in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting. De BV blijft de machines ter beschikking stellen aan de telers tegen een vergoeding. De inspecteur is van mening dat hier sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen en er onjuiste BTW gefactureerd en afgetrokken is.

De HR heeft geoordeeld dat er geen sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen.¹⁰⁷ De enkele overdracht van deze machines is niet voldoende om te beargumenteren dat er een onderneming of een deel daarvan waarmee een autonome economische activiteit uitgevoerd kan worden is overgedragen. Volgens de HR is er slechts sprake van een overdracht van activa en geen deel of geheel van een onderneming. De inspecteur heeft ook niet aannemelijk gemaakt dat de overnemende partij een vergelijkbare overeenkomst had gesloten met de telers als de telersorganisatie.

Hier past naar mijn mening de HR een strengere uitleg van Zita Modes toe. Een deel van de argumentatie is erop berust dat de contracten die afgesloten zijn in een andere vorm zijn als die met de telersorganisatie. Er wordt dus niet dezelfde economische activiteit voortgezet. Maar naar mijn mening hoeft dat ook helemaal niet. Zita Modes zegt dat er een economische activiteit voortgezet moet worden. Als we dit vanuit de subjectieve hoek benaderen dan is de intentie van de overnemende partij nog steeds het voortzetten van de verhuur aan de telers. Tevens staakt de telersorganisatie voor zover de verkochte machines een handelsactiviteit namelijk de verhuur van die machines. De HR geeft aan dat het overdragen van enkel de machines niet voldoende is voor een autonome economische activiteit. Ik zie echter geen verschil tussen de situatie voor en na de overdracht. De machines zijn aangeschaft in het kader van de onderneming om ter beschikking te stellen aan de telers. De overnemende partij zet deze ter beschikking stelling voort alleen doormiddel van andere contracten. De HR is van mening dat de inspecteur had moeten aantonen dat de nieuwe overeenkomst tussen de BV en de telers in wezen hetzelfde is. Dit hoeft naar mijn mening niet zolang de inspecteur kan beargumenteren dat er een economische activiteit wordt voortgezet. Zita Modes is naar mijn mening hier dan ook strikt toegepast en er is geen rekening gehouden met de intenties van de overnemende partij.

4.6. Tussenconclusie

In het arrest HvJ Zita Modes heeft het hof uiteengezet wat de definitie is van een algemeenheid van goederen: een overdracht van een handelszaak of autonoom bedrijfsonderdeel en de daarbij horende zaken die gezamenlijk een deel of geheel van een onderneming vormen en waarmee een autonome economische activiteit geëxploiteerd kan worden. Tevens heeft het hof het voortzettingsvereiste geïntroduceerd, op grond waarvan de overnemende partij een autonome economische activiteit moet uitoefenen met het deel of geheel van de onderneming dat overgegaan is. Hieronder valt niet het zonder meer

¹⁰⁶ HR 28 september 2018 nr. 17/00987, *V-N 2018/53.17*.

¹⁰⁷ HR 28 september 2018 nr. 17/00987, *V-N 2018/53.17*.

verkopen van de overgegangene goederen zoals bij de verkoop van een bedrijfsvoorraad. HvJ Zita Modes vormt hiermee het fundament voor de uitleg van artikel 19 van de BTW-richtlijn. Het hof breidt in HvJ Christel Schriever de reikwijdte van het begrip algemeenheid van goederen verder uit door te stellen dat het niet vereist is dat de eigendom van een onroerende zaak overgaat om de economische activiteit die daar onlosmakelijk mee is verbonden, voort te zetten. Het zelf beschikken over zo'n dergelijke zaak of het beschikken van zo'n zaak door middel van een huurovereenkomst kan ook voldoende zijn. Het hof maakt verder gebruik van een subjectieve toets door te kijken wat de intenties zijn van de overnemende partij. Hierbij wijkt het af van de meer objectieve benadering in HvJ Zita Modes. In HvJ Mailat komt naar voren hoe het hof omgaat met vastgoedtransacties binnen het kader van een overdracht van een algemeenheid van goederen. De subjectieve en objectieve benadering zien we ook terug in de arresten van de HR. In 2018 heeft de HR naar mijn mening Zita Modes te strikt toegepast bij de overdracht van machines die verhuurd werden aan telers en waarbij de overnemende partij deze verhuur voort zette. De focus ligt hierbij meer op de objectieve benadering en minder op de subjectieve benadering.

5 Overgang van een algemeenheid van goederen en toetsing HR 29 januari 2021

In dit hoofdstuk zal de uitspraak van de HR van 29 januari 2021 getoetst worden aan de rechtsbeginselen en de besproken jurisprudentie van het HvJ en eerdere arresten van de HR. In de eerste paragraaf zal het arrest van 29 januari 2021 van de HR kort uiteengezet worden. In de bespreking van dit arrest zal de nadruk liggen op de passages gerelateerd aan artikel 37d Wet OB en zullen een aantal annotaties aan bod komen. Vervolgens zal ik het arrest toetsen aan de primaire en secundaire rechtsbeginselen zoals uiteengezet in hoofdstuk 3. De primaire rechtsbeginselen die aanbod komen zijn het rechtszekerheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel. De secundaire rechtsbeginselen die aan bod komen zijn het verbruiksbegin­sel en het neutraliteits­begin­sel waarbij ik bij het verbruiks­begin­sel niet alleen toets aan de uitspraak van de HR maar ook aan artikel 19 van de BTW-richtlijn in het algemeen. Tot slot zal ik ook nog het concurrentie­crite­rium toetsen zoals vermeld in HvJ Zita Modes.¹⁰⁸

5.1. HR 29 januari 2021

De zaak die voorkwam bij de HR draaide om een stichting in wiens opdracht een appartementencomplex gebouwd was.¹⁰⁹ Het appartementencomplex bestond hoofdzakelijk uit woningen. Daarnaast waren er ook een aantal parkeerplaatsen en bedrijfsruimten ingericht in het appartementencomplex. Nadat het appartementencomplex was opgeleverd heeft de stichting alle woningen en parkeerplaatsen verhuurd. Daarnaast zijn ook een aantal bedrijfsruimten verhuurd. Om meer liquide middelen te vergaren heeft de Stichting besloten het appartementencomplex te verkopen. Uiteindelijk is der een BV gevonden die het pand wilde overnemen. De stichting verkocht het appartementencomplex, binnen 2 jaar na de eerste ingebruikname, onder de voorwaarde dat het voor 25 jaar werd terug verhuurd aan de stichting zodat het nog steeds haar economische activiteit, de verhuur van woningen, bedrijfsruimten en parkeerplaatsen, kon voortzetten. Ook wel bekend als de sale-and-lease-back transactie. In het kader van het voortzetten van de verhuur in het appartementencomplex stond tevens in de overeenkomst dat de stichting, tegen een vergoeding, het beheer van het appartementencomplex op zich zou nemen. In het kader van een overgang van een algemeenheid van goederen zoals vermeld in artikel 37d Wet OB is gehandeld alsof sprake is van een niet-levering en de BV in de plaats getreden is van de stichting. De belastinginspecteur is van mening dat er geen overgang van een algemeenheid van goederen is maar afzonderlijk een levering van een onroerende zaak die, omdat hij binnen 2 jaar na de eerste ingebruikname is verkocht, belast is op basis van artikel 11, lid 1a sub 1 Wet OB.

In haar oordeel geeft de HR aan dat de akte van levering er toe leidt dat, ondanks de sale-and-lease-back structuur, sprake is van een eigendomsoverdracht.¹¹⁰ Hierdoor is volgens de HR sprake van een levering in de zin van artikel 3 lid 1a Wet OB. Volgens de HR is deze transactie niet vrijgesteld omdat de levering plaatsvindt binnen twee jaar na eerste ingebruikname en er geen vrijgestelde financiële transactie plaatsvindt in de zin van lid 1 letter i of j van artikel 11 Wet OB. Om vervolgens te bepalen of sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen zoals vermeld in artikel 37d Wet OB en bijbehorende richtlijn­bepalingen artikel 19 en 29 BTW-richtlijn zal er volgens de HR gekeken moeten

¹⁰⁸ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

¹⁰⁹ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

¹¹⁰ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

worden naar de feitelijke omstandigheden. In haar beoordeling haalt de HR kort de argumentatie aan van de lagere rechtbank met betrekking tot een overgang van een algemeenheid van goederen. De rechtbank heeft geoordeeld dat sprake was van een overdracht zoals vermeld in artikel 37d Wet OB omdat het voortzettingsvereiste niet zover rijkt dat de overnemende partij dezelfde economische activiteit moet voortzetten. Zolang het appartementencomplex voor en na de verkoop onderdeel blijft van een autonoom gedeelte van een onderneming wordt er volgens de rechtbank voldaan aan het voortzettingsvereiste. De HR kijkt hier anders tegenaan en stelt het volgende:

‘Het oordeel dat de overdracht van het appartementencomplex een overgang van een algemeenheid van goederen vormt, kan alleen gerechtvaardigd zijn indien de Stichting (een gedeelte van) haar onderneming aan de koper heeft overgedragen en (dat gedeelte van) die onderneming door de koper wordt voortgezet. Onvoldoende is dat het appartementencomplex zowel vóór als na de overdracht ervan, dus zowel bij de Stichting als bij de koper, blijvend voorwerp was respectievelijk is van een als autonoom gedeelte van een onderneming aan te merken exploitatie in de vorm van verhuur aan de gebruikers van de appartementen’

Volgens de HR zit de rechtbank er dan ook naast met haar beoordeling.¹¹¹ Door de sale-and-lease-back is de feitelijke situatie veranderd van eigenaar/verhuurder naar huurder/onderverhuurder van het appartementencomplex. Het beheer van het appartementencomplex is, tegen vergoeding, gebleven bij de stichting. De HR is van mening gezien de omstandigheden dat geen sprake is van een levering in de zin van artikel 37d Wet OB omdat de stichting alleen het pand heeft overgedragen en niet haar onderneming en economische activiteit in de vorm van verhuur.

5.1.1. Annotaties bij het arrest

In zijn beoordeling van het arrest ziet Gruson een parallel met het telersarrest zoals vermeld in paragraaf 4.5.3.¹¹² De HR kiest volgens Gruson en de Redactie Vakstudie Nieuws hierbij in navolging van de uitspraak in 2018 opnieuw voor een strikte uitleg van het voortzettingsvereiste omdat de verhuuronderneming wel wordt voortgezet maar in de vorm van huurder/onderverhuurder.¹¹³ Als ik kijk naar de pure definitie van een overgang algemeenheid van goederen zoals uiteengezet in HvJ Zita Modes en paragraaf 4.1. dan kom ik tot dezelfde conclusie als Gruson. Immers, HvJ Zita Modes laat de ruimte voor een brede interpretatie omdat het voortzettingsvereiste ziet op het voortzetten van een economische activiteit zonder dat wordt vereist dat dat dezelfde activiteit is. Echter, in dit arrest speelt meer dan de toetsing van dit begrip alleen. Zo geeft Hummel aan dat de HR waarschijnlijk voorsorteert op het feit dat hier helemaal geen onderneming wordt overgedragen.¹¹⁴ Hummel merkt naar mijn mening terecht op dat een voortzetting impliceert dat de verkopende partij staakt. In hoeverre staakt de stichting zijn onderneming? De stichting drijft een onderneming in een pand. Dat iemand anders nu eigenaar van dat pand is doet geen afbreuk aan de onderneming. We hebben bij HvJ Christel Schriever al gezien dat een gehuurd pand geen afbreuk doet aan het uitvoeren en voortzetten van een economische activiteit. Volgens HvJ Christel Schriever wordt er dan voldaan aan het voortzettingsvereiste. Dit voortzettingsvereiste is natuurlijk bedoeld voor de overnemende partij maar je zou dit ook

¹¹¹ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

¹¹² HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *NLF 2021/0307* m.nt. John Gruson.

¹¹³ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *V-N 2021/7.8* m.nt. Redactie.

¹¹⁴ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66* m.nt. C.J. Hummel.

kunnen toetsen op de overdragende partij.¹¹⁵ Immers indien een overdragende partij volgens de kaders van een algemeenheid van goederen zijn eigen economische activiteit voortzet kunnen we dus niet stellen dat een deel of geheel van een onderneming wordt overgedragen. Als we kijken naar de verdere feiten van het zaak is het enige wat veranderd voor de stichting, de gerechtigheid tot het pand. Ze gaan over van eigenaar naar huurder. Het beheer van het appartementencomplex en de verhuur van de appartementen worden allemaal voortgezet op dezelfde manier door de stichting. Ik ben dan ook van mening dat de stichting helemaal geen deel van haar onderneming staakt, het heeft alleen een pand overgedragen waarin het haar onderneming uitvoert en nog steeds uit kan voeren. Ik zal hier nog verder op ingaan in het kader van het doeltreffendheidsbeginsel, toetsing aan de arresten van het HvJ en de subjectieve benadering.

5.2 Toetsing aan de rechtsbeginselen

In deze paragraaf komt de toetsing van de rechtsbeginselen aan bod. Ten eerste komen de primaire rechtsbeginselen aan bod. Hierbij zal ik ingaan op het rechtszekerheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel en hoe deze beginselen zich verhouden tot HR 29 januari 2021. Vervolgens komen de secundaire rechtsbeginselen aan bod waarbij eerst een algemene toetsing volgt van het verbruiksbeginsel op artikel 19 BTW-richtlijn en vervolgens het verbruiksbeginsel en neutraliteitsbeginsel getoetst worden op HR 29 januari 2021.

5.2.1. Rechtzekerheidsbeginsel

In het kader van het rechtzekerheidsbeginsel zal er getoetst moeten worden of de geldende rechtsregels juist en adequaat zijn toegepast. De toetsing in dit kader is dubbelzinnig. Dat wil zeggen dat er niet alleen getoetst zal moeten worden aan eerdere jurisprudentie van de HR maar ook aan jurisprudentie van het HvJ.

Als we kijken naar de benadering vanuit de HR komt naar mijn mening het rechtszekerheidsbeginsel niet in het geding. De uitspraak, en strikte uitleg van het voorzittingsvereiste, is in lijn met het eerder gestelde en recente telersarrest.¹¹⁶ De discussie spitst zich naar mijn mening toe op de rechtsregels vanuit de jurisprudentie van het HvJ. Eerder heb ik uit Zita Modes de volgende drie rechtsregels opgemaakt:

1. De overnemende partij moet een autonome economische activiteit uitoefenen met het deel of geheel van de onderneming dat overgegaan is.
2. Een economische activiteit is niet de verkopen van goederen zonder meer zoals de verkoop van een bedrijfsvoorraad.
3. Voor de overdracht hoeft de verkrijger niet dezelfde economische activiteit uit te voeren.

Aan de eerste rechtsregel wordt in de casus van HR 29 januari 2021 in zoverre voldaan dat een autonome economische activiteit wordt voortgezet door middel van de verhuur van het appartementencomplex. Immers de verhuur van een onroerende zaak kan aangemerkt worden als een autonome economische activiteit. Maar zoals Hummel terecht opmerkt,

¹¹⁵ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10 (*Christel Schriever*).

¹¹⁶ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *NLF 2021/0307* m.nt. John Gruson.

impliceert een voortzettingsvereiste voor de koper ook een stakingsvereiste voor de overdragende partij.¹¹⁷ Er zal een deel van de onderneming overgedragen en dus gestaakt moeten worden door de stichting. Dit gebeurt echter niet. De rechtspositie ten opzichte van het pand is veranderd voor de stichting. In plaats van eigenaar is de stichting nu huurder/onderverhuurder. Echter houdt dit in dat in de praktijk nog steeds dezelfde economische activiteit uitgevoerd wordt, alleen de rechtspositie tot het pand is veranderd. De stichting staakt niks, zij verhuurt nog steeds de woningen, parkeerruimten en bedrijfsruimten. Daarbij blijft het ook het onderhoud doen van het pand. HvJ Christel Schriever biedt ook de mogelijkheid om te kijken naar de intenties van de subjecten.¹¹⁸ Alhoewel ik dieper in zal gaan op de subjectieve benadering bij het doeltreffendheidsbeginsel in paragraaf 5.2.2. is het wel relevant om te vermelden dat vanuit de subjectieve invalshoek dezelfde conclusie tot stand komt. De feiten van de zaak kunnen tot geen andere conclusie leiden dan dat de stichting alleen beoogde een pand over te dragen in het kader van het verschaffen van liquide middelen en niet een deel van haar onderneming beoogde over te dragen. Tot slot moet in het kader van het rechtzekerheidsbeginsel opgemerkt worden dat de terughoudendheid die de HR in dit arrest toont met vastgoedtransacties in het kader van een overdracht van een algemeenheid van goederen, in lijn is met de jurisprudentie van HvJ. Bij HvJ Mailat had het HvJ namelijk al geoordeeld dat de verhuur van een pand en de daarbij horende vaste inrichting en voorraad ook geen overdracht is van een algemeenheid van goederen.¹¹⁹ Hierdoor kom ik tot de conclusie dat in 29 januari 2021 het rechtzekerheidsbeginsel niet in het geding komt.

5.2.2. Doeltreffendheidsbeginsel

Om te toetsen aan het doeltreffendheidsbeginsel herhaal ik eerst even kort wat het doel is van de artikel 37d Wet OB en de bijbehorende richtlijn bepaling artikel 19 BTW-richtlijn. In paragraaf 2.2.3. heb ik uiteengezet dat het doel van een overdracht van een algemeenheid van goederen het wegnemen is van financiële lasten in het kader van een overdracht van een gedeelte of een gehele onderneming. In paragraaf 5.2.1. heb ik tevens al kort benoemd dat HvJ Christel Schriever de mogelijkheid bied om een subjectieve toets toe te passen.¹²⁰ Door te kijken wat de betrokken partijen beoogd hebben te doen met deze transactie, kan ik vervolgens een oordeel vellen of dit aansluit met het doel van de richtlijn bepaling.

Uit de feiten van het arrest komt helder naar voren wat het doel van de betrokken partijen is. De stichting wil graag zijn appartementencomplex verkopen om meer financiële middelen te hebben.¹²¹ De koper wil graag een pand kopen. Uit de feiten merk ik nergens op dat de stichting beoogt heeft een deel van haar onderneming over te dragen. Dit zien we ook terug in de sale-and-leaseback voorwaarde. De stichting wil blijven gebruik maken van het appartementencomplex om haar onderneming te kunnen voortzetten. Uit de aangedragen gegevens maak ik niet op dat de stichting de intentie heeft een deel van de onderneming te staken, noch dat de kopende BV beoogt een gedeeltelijke of gehele onderneming over te nemen. Dat er voor de overnemende partij vervolgens een verhuuronderneming ontstaat doet hier niet aan af. Immers, de stichting beoogt geen staking van haar activiteiten of een deel daarvan. Ik kan dan ook niet anders dan tot de conclusie komen dat het beoogde doel

¹¹⁷ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66* m.nt. C.J. Hummel.

¹¹⁸ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10 (*Christel Schriever*).

¹¹⁹ HvJ EU 19 december 2018, nr. C-17/18 (*Mailat*).

¹²⁰ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-444/10 (*Christel Schriever*).

¹²¹ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

van artikel 19 BTW-richtlijn, namelijk het wegnemen van een financiële last bij de overdracht van onderneming of een deel daarvan, in het arrest in 29 januari 2021 niet behaald wordt met deze bijzondere vastgoedtransactie. De betrokken partijen hebben naar mijn mening een overdracht van een onroerende zaak voor ogen in de zin van artikel 3 lid 1a Wet OB waarbij een constructie bedacht is waarbij geen BTW verschuldigd is.

5.2.3. Verbruiksbeginnsel

Voordat ik het verbruiksbeginnsel ga toetsen aan het arrest vindt ik het belangrijk om artikel 19 BTW-richtlijn in zijn algemeen te toetsen aan het verbruiksbeginnsel. Het verbruiksbeginnsel geeft aan wie en wat beoogt wordt te belasten.¹²² Zoals ik al in mijn inleiding aangegeven heb heeft een verbruiksbelasting als doel de consumptie van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Artikel 19 BTW-richtlijn is bedoeld voor de overdracht van een gedeeltelijke of gehele onderneming. Ik vraag mij af in hoeverre de overdracht van een onderneming überhaupt aan te merken valt als verbruik. Een onderneming kan, mits goed geëxploiteerd, altijd blijven bestaan. Verbruik en daarmee samenhangend consumptie gaat altijd uit van een eindpunt. Je kunt voedsel aanschaffen en direct consumeren. Hetzelfde geldt voor duurzame producten die je op een tijdstip aanschafft en over de tijd heen consumptie uit geniet totdat het duurzame product verzadigd is. Verbruik impliceert naar mijn mening een eindpunt. Iets wordt verbruikt tot dat het niet meer is of er geen gebruik meer gemaakt van kan worden. Om een overdracht van een onderneming aan te merken als verbruik lijkt dan ook af te doen aan dat wat de omzetbelasting beoogt te belasten. Momenteel is artikel 19 BTW-richtlijn een kan-bepaling. Ik vraag mij echter af of deze niet-levering niet gewoon opgenomen moet worden als een vaste bepaling, in plaats van een keuze voor de lidstaten, in de BTW-richtlijn omdat de overdracht van een onderneming of een deel daarvan lastig te bestempelen is als verbruik.

Met betrekking tot het arrest lijkt een toetsing van het verbruiksbeginnsel vrij eenvoudig. Zoals aangegeven zal in het kader van het verbruiksbeginnsel aangegeven moeten worden wie en wat beoogt wordt belast te worden in het kader van verbruik. In de Wet OB staat in artikel 3 lid 1a helder gedefinieerd wat er beoogt wordt te belasten:

‘de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken’

Zoals de HR al aangegeven heeft is sprake van een overgang van het eigendomsrecht en dus sprake van zo'n overdracht.¹²³ Doordat de overdracht van het eigendomsrecht op de onroerende zaak binnen twee jaar na de eerste ingebruikname plaatsvindt is hier gewoon BTW over verschuldigd. In de wetgeving is de overdracht van een onroerende zaak binnen twee jaar na de eerste ingebruikname benoemd als een belastbare feit. Hierdoor wordt er door de uitspraak van de HR 29 januari 2021, om te stellen dat er BTW verschuldigd is op basis van artikel 3 lid 1a Wet OB, voldaan aan het verbruiksbeginnsel.

¹²² Bomer 2012, p. 100.

¹²³ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

5.2.4. Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel geeft onder andere aan dat de belasting niet belastend mag zijn voor de ondernemer. Door de beslissing van de HR pakt de belasting toch enigszins belastend uit voor de ondernemer. Dit komt omdat de overnemende partij niet in de plaats treedt van de stichting wat betreft de herzieningstermijn. In plaats van alleen te hoeven herzien naar gebruik zal een volledige nieuwe herzieningstermijn gestart moeten worden en zal de overnemende partij BTW betalen over de aanschafprijs. Deze BTW zal herzien moeten worden over 10 jaar. Gezien het feit dat er niet geopteerd kan worden voor belaste verhuur omdat de stichting voornamelijk vrijgestelde activiteiten verricht, namelijk verhuur van woningen, zal de overnemende partij geen aftrek van voorbelasting hebben. De betaalde BTW is hij dus naar alle waarschijnlijkheid in zijn volledigheid kwijt. Dit in tegenstelling tot de in de plaats treding in het kader van een overdracht van een algemeenheid van goederen. In dit geval hoeft er alleen nog voor een resterende periode van 8 jaar herzien te worden op basis van gebruik. Aangezien de stichting in haar herzieningstermijn al rekening gehouden heeft met het feit dat het voornamelijk vrijgesteld verhuurd nauwelijks BTW af kunnen trekken. Doordat de feitelijke situatie bij in de plaats treding veranderd van voornamelijk naar volledig vrijgestelde huur zal de overnemende partij over 8 jaar een klein bedrag aan BTW moeten herzien en afdragen. Hierdoor brengt de uitspraak van de HR met zich mee dat er bij een gekozen sale-and-leaseback constructie er extra BTW drukt op de ondernemer die het verder niet kwijt kan. Daardoor kom ik tot de conclusie dat de sale-and-leaseback kan leiden tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel indien geen sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen.

5.3. Het concurrentie criterium

HvJ Zita Modes schetst een beperkingsmogelijkheid voor de lidstaten die ik benoemd heb als het concurrentie criterium.¹²⁴ Het concurrentie criterium ziet erop toe dat de overgang van een algemeenheid van goederen niet leidt tot een concurrentieverstoring. De HR gaat verder niet in op de concurrentiepositie van de overnemende partij wat naar mijn mening een gemiste kans is. Ik ben namelijk van mening dat het toelaten van een overdracht van een algemeenheid van goederen in deze situatie kan leiden tot concurrentieverstoring. De stichting en de overnemende partij beogen hier namelijk een constructie te maken waarbij de overgang van een onroerende zaak die normaliter belast is opeens buiten de heffing valt omdat sprake is van een niet-levering. Alle andere overdrachten van onroerende zaken binnen twee jaar na eerste ingebruikname zijn namelijk belast volgens de Wet OB.¹²⁵ Door het niet hoeven betalen van de BTW en de kleine herziening die maar over 8 jaar hoeft plaats te vinden haalt de overnemende partij een voordeel uit de gemaakte constructie. Er ontstaat dus een financieringsvoordeel. Naar mijn mening was het dan ook een logisch redenering geweest dat het HR gesteld dat, zelfs als sprake was van een overdracht van een algemeenheid van goederen, ze in het kader van het concurrentie criterium deze alsnog aanmerkt als een levering in de zin van artikel 3 lid 1a Wet OB.

¹²⁴ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

¹²⁵ Art.11 lid 1a sub 1 Wet OB.

5.4. Tussenconclusie

Op 29 januari 2021 heeft de HR geoordeeld dat een sale-and-leaseback van een onroerende zaak waarin een onderneming geëxploiteerd wordt geen overgang van een algemeenheid van goederen is in de zin van artikel 37d Wet OB en artikel 19 BTW-richtlijn.¹²⁶ In het kader van het voortzettingsvereiste zou gesteld kunnen worden dat het om een strikte toepassing gaat. Vervolgens is het arrest getoetst aan de door mij geschetste relevante rechtsbeginselen. Hierbij ben ik tot de conclusie gekomen in het kader van het rechtzekerheidsbeginsel er geen overtreding plaatsvindt. Met betrekking tot het doeltreffendheidsbeginsel ben ik tot de conclusie gekomen dat artikel 19 BTW-richtlijn niet bedoeld is voor de sale-and-leaseback transactie zoals vermeld in het arrest. In het kader van het verbruiksbeginselfraag ik mij af of artikel 19 BTW-richtlijn niet over moet gaan van een kan-bepaling naar een vaste bepaling omdat ik van mening ben dat een overgang van een gedeeltelijk of gehele onderneming eigenlijk niet aangemerkt kan worden als verbruik. Daarnaast merk ik op dat in het arrest de overdracht van een onroerende zaak aangemerkt kan worden als verbruik. Met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel vraag ik mij af of er inbreuk is op de neutraliteit doordat het niet toekennen van de niet-levering voor extra BTW druk zorgt bij de overnemende partij. Bovendien ben ik van mening dat de HR een kans gemist heeft om het concurrentie criterium te toetsen. Het toekennen van een overdracht van een algemeenheid van goederen kan tot een financieringsvoordeel leiden door te stellen dat de overnemende partij geen BTW hoeft te betalen die het bij normale vergelijkbare vastgoedtransacties wel betaald. Op basis van de geschetste toetsingskaders vind ik de beoordeling van de HR onvolledig maar sluit ik mij wel aan bij de conclusie: sale-and-leaseback transacties zijn geen overdracht van een algemeenheid van goederen.

¹²⁶ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

6. Conclusie

De overdracht van een onderneming bezit al meer dan een halve eeuw een unieke positie binnen de omzetbelasting. Voor de komst van de Eerste richtlijn bestond er al een vrijstelling voor de overdracht van een onderneming.¹²⁷ Met de vorming en ontwikkeling van het nieuwe BTW-systeem, belasting over toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting, in Europees verband heeft Nederland ervoor gekozen van begin af aan een kan-bepaling op te nemen in de Nederlandse wetgeving die het mogelijk maakt een overdracht van een algemeenheid van goederen te beschouwen als een niet-levering. Hierbij treedt de overnemende partij in de plaats van de overdragende partij.

In mijn onderzoek heb ik een aantal primaire en secundaire rechtsbeginselen en jurisprudentie erkent die ik relevant achtte voor het beantwoorden van de volgende onderzoeksvraag:

'In hoeverre is de strikte uitleg van het voortzettingsvereiste van de HR in het arrest van 29 januari 2021 over een specifieke vastgoedtransactie in overeenstemming met het arrest HvJ Zita Modes en de beginselen die ten grondslag liggen aan de Europese BTW?'

Na getoetst te hebben aan de relevante jurisprudentie en rechtsbeginselen kom ik tot de conclusie dat het arrest van de HR onvolledig is maar kom ik wel tot eenzelfde conclusie: sale-and-leaseback transacties zijn geen overdracht van een algemeenheid van goederen. Het toestaan van een algemeenheid van goederen zou leiden tot een overtreding van het doeltreffendheidsbeginsel en het verbruiksbeginsel.

De primaire rechtsbeginselen waaraan ik getoetst heb waren het rechtszekerheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel. Daarnaast heb ik een aantal secundaire rechtsbeginselen meegenomen als toetsingskader. In tegenstelling tot Heijnen (2018) ben ik van mening dat het relevant is om aan secundaire rechtsbeginselen te toetsen omdat deze gebruikt worden door het HvJ om het primaire Unierecht te verduidelijken.¹²⁸ De relevante secundaire rechtsbeginselen zijn het verbruiksbeginsel en het neutraliteitsbeginsel.

HvJ Zita Modes is het arrest waarin het hof het fundament legt voor wat een overgang van een algemeenheid van goederen is.¹²⁹ Hierbij heeft het hof aangegeven dat het doel van artikel 19 BTW-richtlijn het vereenvoudigen van overdrachten van (delen van) ondernemingen omdat hierbij anders een buitensporige fiscale druk komt te staan op de verkrijger. Immers, de overdracht van een onderneming of een deel daarvan vereist al de nodige financiën. Als de verkrijgende partij daarbovenop nog BTW moet afdragen die het later en wellicht niet volledig terugkrijgt zorgt dit tot een extra financiële last. Rekening houdend met de doelstelling van artikel 19 BTW-richtlijn heeft het hof een invulling gegeven aan het begrip overgang van een algemeenheid van goederen: de overdracht van een handelszaak of autonoom bedrijfsonderdeel en al zaken die daarmee samenhangen die gezamenlijk een onderneming (of deel daarvan) vormen waarmee een autonome economische activiteit geëxploiteerd kan worden. Het hof bakent de definitie verder af door aan te geven dat de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van voorraden, geen overgang van een algemeenheid van goederen is.

¹²⁷ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13.

¹²⁸ Heijnen 2018, p.35

¹²⁹ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes*).

Uit de definitie van een overgang van een algemeenheid van goederen valt een voortzettingsvereiste op te maken. Het voortzettingsvereiste ziet erop toe dat de verkrijger een autonome economische activiteit moet gaan exploiteren met de overgedragen onderneming (of een deel daarvan). Verkopen zonder meer, bijvoorbeeld de verkoop van voorraad, voldoet niet als een economische activiteit voor het voortzettingsvereiste.

Gelet op het voortzettingsvereiste in HvJ Zita Modes kwam ik in eerste instantie tot de conclusie dat de HR een strike uitleg gaf aan het voortzettingsvereiste en haar conclusie onjuist is.¹³⁰ Immers de HR was van mening dat de overnemende partij niet dezelfde economische activiteit voortzette en daarom onder andere niet in aanmerking kwam voor een overdracht van een algemeenheid van goederen zoals vermeld in artikel 37d Wet OB. Na het bestuderen van HvJ Christel Schriever ben ik met een meer subjectieve blik gaan kijken naar het arrest van de HR. Bij HvJ Mailat was al enige terughoudendheid te merken van het HvJ om een overgang van een algemeenheid van goederen toe te passen op situaties waarbij hoofdzakelijk een onroerende zaak overgedragen wordt.

In het kader van doeltreffendheidsbeginsel en de meer subjectieve invalshoek ben ik tot de conclusie gekomen dat, dat wat partijen beogen in de sale-and-leaseback transactie namelijk het overdragen van een onroerende zaak, niet overeenkomt met het doel van artikel 19 BTW-richtlijn. De overdracht van een onroerende zaak binnen twee jaar na eerste ingebruikname is gewoon verbruik en staat ook aangemerkt als een belastbaar feit.¹³¹ Ik kan dan ook niet anders dan tot dezelfde conclusie komen dan de HR: er is geen sprake van een overgang van een algemeenheid van goederen bij een sale-and-leaseback transactie. Daarbij is mijn afweging over het voortzettingsvereiste niet veranderd. Ik blijf van mening dat deze te strikt toegepast wordt. Echter kom ik via de route van het doeltreffendheidsbeginsel tot de conclusie dat artikel 19 BTW-richtlijn niet bedoeld is voor een sale-and-leaseback transactie omdat hier helemaal geen staking van een gedeeltelijke of gehele onderneming plaatsvindt. Tot slot vind ik het een gemiste kans dat de HR niet verder ingegaan is op het concurrentiecriteria zoals uiteengezet is in HvJ Zita Modes.

¹³⁰ HR 29 Januari 2021, nr. 19/00699, *BNB 2021/66*.

¹³¹ Art. 3 lid 1a Wet OB

Literatuur- en Jurisprudentielijst

Sullivan 1967

C.K. Sullivan, *indirect taxation and goals of the European Community* in: Shoup, *Fiscal Harmonization in Common Markets* (Vol. II), New York: 1967.

Tuk 1979

C.P.Tuk, *Wet op de omzetbelasting*, Deventer: 1979.

Reugebrink 1990

J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: 1990.

Hilten 2010

M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (inaugurele rede Amsterdam VU), Deventer: Kluwer 2010.

Bomer 2012

A.H. Bomer, *de doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw*, Deventer: Kluwer 2012.

Heijnen 2018

B. Heijnen, *Niet-betaling in de btw over oninbare vorderingen en onbetaalde schulden in de Europese en Nederlandse btw*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Hilten & Kesteren 2020

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Cursus Belastingrecht EBR

Chin-Oldenziel, in: Cursus Belastingrecht EBR 6.5.1

Cornieltje, in: Cursus Belastingrecht EBR 7.0.4.B

Cornieltje, in: Cursus Belastingrecht EBR.7.5.1

Cursus Belastingrecht FBR

Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.1.1.B.

Fiscale monografie:

Cornielje, *fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146)* 2016/5.3.3.2.

Hof van Justitie:

HvJ EG 12 november 1981, zaak 212-217/80 (Salum II)

HvJ EG 13 december 1989, nr. C-342/87, ECLI:EU:C:1989:635 (Genius Holding)

HvJ EG 20 oktober 1993, nr. C-10/92, ECLI:EU:C:1993:846 (Balocchi)

HvJ EG 27 november 2003, ECLI:EU:C:2003:644, *V-N 2003/61.18* (Zita Modes)

HvJ EU 15 maart 2007, nr. C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167 (Reemtsma)

HvJ EU 10 november 2011, ECLI:EU:C:2011:724, *V-N 2011/63.16* (Christel Schriever)

HvJ EU 26 april 2017, ECLI:EU:C:2017:302 zaak C-564/15 (Farkas)

HvJ EU 19 december 2018, ECLI:EU:C:2018:1038, *BNB 2019/48* (Mailat)

HvJ EU 19 december 2018, ECLI:EU:C:2018:1038, *BNB 2019/48* m.nt. M.M.W.D. Merx (Mailat)

Hoge Raad:

HR 4 februari 1987, nr. 23 945, ECLI:NL:HR:1987:BH6900, BNB 1987/147

HR 30 november 1988, nr. 24 848, ECLI:NL:HR:1988:ZC3943, BNB 1989/19

HR 23 september 2005, nr. 39 704, ECLI:NL:HR:2005:AU3155, BNB 2006/4

HR 2 maart 2007, nr. 42 273, ECLI:NL:HR:2007:AZ9674, BNB 2007/190

HR 29 juni 2007, nr. 42 549, ECLI:NL:HR:AY3636, BNB 2007/237

HR 8 augustus 2008, nr. 42 972, ECLI:NL:HR:2008:BD9483, BNB 2008/285

HR 5 maart 2010, nr. 34 505, ECLI:NL:HR:2010:BG7206 BNB 2007/190

HR 26 februari 2010, nr. 34 505, ECLI:NL:HR:2010:BL5550 BNB 2010/195

HR 28 september 2018, nr. 17/00987, ECLI:NL:HR:2018:1787 *V-N 2018/53.17*

HR 29 januari 2021, nr. 19/00699, ECLI:NL:HR:2021:154, BNB 2021/66; NLF 2021/0307 m.nt. John Gruson; *V-N 2021/7.8* m.nt. Redactie; BNB 2021/66 m.nt. C.J. Hummel

Kamerstukken:

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p.13

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 8, p. 2

Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 4, p. 5

Kamerstukken II 1997/98, 25 709, nr. 5, p. 15

Kamerstukken 1997/98, 25 709, nr. 315b, p.5

Staatsblad blad 2009:

nr. 546

Wetsartikelen Wet op de Omzetbelasting 1968:

Artikel 7.

Artikel 7 lid 4.

Artikel 8 Uitvoeringsbeschikking

Artikel 15 lid 1a

Artikel 15 lid 6

Richtlijn 1967/228/EG:

Bijlage A addendum artikel 5 lid 1.

BTW Richtlijn 2006/112/EG:

Artikel 1 lid 2

Artikel 19

Artikel 168

Artikel 173

Artikel 411 lid 2

Verdrag van de Europese Economische Gemeenschap:

Artikel 93

Artikel 99

Artikel 100

Besluiten:

Besluit 70/243, PbEG 1970, L.94.