

Bachelor Thesis

“De reikwijdte van Art 37d OB”



Naam	: Jago Verhiel
Studierichting	: Fiscale Economie
Administratienummer	: 458280
Datum	: 22 nov. 2011
Examencommissie	: Mr. N. Sayedi Mr. dr. A.J. van Doesum

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	blz. 1
H1 Inleiding	blz. 2
H2 Art 19 en 29 btw-richtlijn	blz. 3
2.1 Doel/ratio van de bepalingen	
2.2 Zita Modes-arrest	
H3 Reikwijdte van art. 37d Wet OB '68	blz. 6
3.1 Uitleg van art. 37d Wet OB '68	
3.2 Voor wie geldt art. 37d Wet OB '68?	
3.3 De gevolgen van art. 37d Wet OB '68	
3.4 Wanneer is art. 37d Wet OB '68 geldend?	
3.5 De Hoge Raad en art. 37d Wet OB '68	
H4 De uitleg van de Hoge Raad ten opzichte van het Europese recht	blz. 10
4.1 Overdracht van ondernemer op ondernemer	
4.2 Doorlopende diensten	
4.3 De zaak Christel Schriever	
H5 Conclusie	blz. 12
Literatuurlijst	blz. 13

Hoofdstuk 1: Inleiding

In Europa zijn er veel afspraken gemaakt over belastingen. Zo ook over de belasting over toegevoegde waarde (hierna: btw), aangezien hier een speciale btw-richtlijn voor is gemaakt. Het kenmerkende van de btw-richtlijn is wel dat er een groot aantal wetsbepalingen bijna geheel terugkomen in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB '68). Dit geldt zo ook voor Art 37d Wet OB '68. Deze lijkt namelijk erg veel op Art 19 en 29 van de btw-richtlijn.

In art 37d Wet OB '68 staat: "bij de overgang van een algemeenheid van goederen wordt er geacht geen levering of dienst plaats te vinden." Dit houdt dus in dat er geen btw mag worden geheven over dit soort handelingen.

Eerst was art. 37d Wet OB '68 echter art. 31 Wet OB '68. Dit komt doordat er een aantal nieuwe artikelen ingevoerd zijn. Nu lijkt het wel alsof art. 37d minder belangrijker is geworden, maar dat is zeker niet het geval, aangezien er recent nog een aantal uitspraken zijn gedaan.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) heeft al eerder een uitspraak gedaan over de overdracht van een algemeenheid van goederen. Dit heeft hij gedaan in het Zita Modes-arrest, C-497/01. Ook de Hoge Raad (hierna: HR) heeft een paar uitspraken gedaan over de overdracht van een algemeenheid van goederen. En ook een paar van deze uitspraken gingen over de reikwijdte van art. 37d Wet OB '68. Nu is natuurlijk de vraag of deze uitspraken van de HR wel overeenkomen met hetgeen het HvJ EU heeft geoordeeld.

Daarnaast zijn er ook nog door het Duitse Bundesfinanzhof prejudiciële vragen gesteld over de overgang van het geheel van een algemeenheid van goederen. De vraag die namelijk gesteld wordt is of er sprake is van een overdracht van een algemeenheid van goederen, wanneer de gehele onderneming, met uitzondering van het pand, wordt overgedragen op een ondernemer. Vervolgens wordt het pand door de overdrager weer verhuurd aan de overnemer. Het Duitse Bundesfinanzhof heeft hier zo zijn twijfel bij. Want kan de verhuur van het pand meegenomen worden in de algemeenheid van goederen.

En daarom is de volgende probleemstelling geformuleerd:

In hoeverre is de uitleg van de Hoge Raad van art 37 d Wet OB '68 in overeenstemming met het EU-recht?

De opzet van mijn thesis is als volgt. In hoofdstuk 2 worden art. 19 en 29 van de btw-richtlijn besproken. Met daarbij ook het Zita Modes-arrest. Hier heb ik voor gekozen, omdat de btw-richtlijn de basis vormt voor art 37d OB. Vanuit deze wet is het artikel dus gevormd. Ook wil ik het Zita Modes-arrest hier behandelen, omdat bij dit arrest het HvJ EU duidelijk heeft laten zien wat de vereisten zijn voor een overdracht volgens art. 19 en 29 van de Btw-richtlijn. In hoofdstuk 3 wordt art. 37d Wet OB '68 behandeld. Hier heb ik voor gekozen, omdat het belangrijk is dat alle facetten van art 37d Wet OB '68 worden behandeld en dit kan het best volgen nadat de artikelen zijn behandeld, waarop art 37d Wet OB '68 is gebaseerd. In hoofdstuk 4 ga ik de uitspraken van de HR toetsen aan het Europese recht. Dit doe ik op deze manier, omdat de uitspraken van de HR net daarvoor zijn behandeld in hoofdstuk 3. Daarnaast heb ik hier voor gekozen, omdat nationaal recht altijd getoetst moet worden aan Europees recht. In hoofdstuk 5 volgt de conclusie.

Hoofdstuk 2: Art. 19 en 29 btw-richtlijn

Paragraaf 2.1

Doel en ratio van de bepalingen

In art. 19 en 29 van de btw-richtlijn wordt vrijwel op hetzelfde ingegaan. Het enige verschil zit hem in het feit dat art. 19 ziet op goederen, terwijl art. 29 ziet op diensten. Dit wordt ook wel heel duidelijk uit het feit er in art. 29 expliciet wordt verwezen naar art. 19. Beide artikelen zien op het feit dat er wordt gedaan alsof er geen levering van goederen of dienst plaatsvindt, terwijl er feitelijk wel een overdracht plaatsvindt. Er wordt gesteld dat er een overgang van het geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen onder een bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap. Er wordt dan eigenlijk gedaan alsof degene waarop de goederen of de diensten overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. Er wordt wel gesteld in het artikel dat lidstaten van de EU zelf de mogelijkheid hebben om ervoor te kiezen, dat er bij een overdracht van een algemeenheid van goederen gedaan wordt alsof er geen overdracht heeft plaatsgevonden. Ook wordt er gesteld dat lidstaten ervoor kunnen kiezen om extra maatregelen in te voeren om te voorkomen dat er belastingontduiking of belastingfraude plaatsvindt. Daarnaast mogen er ook extra maatregelen worden ingevoerd om te voorkomen dat de goederen of diensten over zouden gaan op niet volledig belastingplichtigen.¹ Dit houdt dus in dat voor een dergelijke overdracht, geen btw in rekening mag worden gebracht.

Het gaat hier om een 'kan'-bepaling en de overheid kan dus zelf beslissen of deze regeling wel of niet wordt toegepast in de Nederlandse wet. De Nederlandse wetgever heeft er dus wel voor gekozen om deze toepasbaar te maken, aangezien zij hiervoor art. 37d Wet OB '68 in het leven heeft geroepen. Het is daarnaast wel zo, dat er weinig ruimte is in deze artikelen voor verandering. Zoals eerder gezegd mogen er wel enkele kleine aanpassingen gedaan worden, om misbruik te voorkomen. Maar het is wel zo, dat de wet niet beperkt mag worden tot een bepaalde vorm van overgang. Dit blijkt ook uit het Zita Modes-arrest, wat ik in paragraaf 2.2 zal behandelen.

Het doel van deze bepalingen ligt hem in het bijzonder in het feit dat de wetgever onnodige heffing wil voorkomen, indien alleen de persoon achter de onderneming verandert en niet de onderneming zelf. Het gaat hier dan om een geruisloze overdracht en het zou dus niet logisch zijn om deze te belasten. Dit heeft dus ook als voordeel dat de overdracht van ondernemingen vereenvoudigd wordt. Er zijn nu geen financiële gevolgen verbonden aan de overdracht van een onderneming, aangezien er geen btw meer betaalt hoeft te worden over de overdracht van een algemeenheid van goederen. En op deze manier wordt dus ook een financieringsnadeel bij de verkrijger voorkomen. Daarnaast is er ook een administratieve lastenverlichting, omdat de gevolgen van een dergelijke verkoop niet hoeven te worden opgenomen in de btw-aangifte.²

Er zijn een aantal beweegredenen geweest om Art. 19 en 29 btw-richtlijn in te voeren. Aan de ene kant gaat het natuurlijk om de eenvoud, aangezien op deze manier de overdracht van een onderneming eenvoudiger wordt. Immers is het zo, dat wanneer deze wet er niet zou zijn de overdracht duurder zou zijn en op deze manier wordt dit het overnemen van een algemeenheid van goederen dus een stuk aantrekkelijker. Aan de andere kant is er natuurlijk ook zowel een administratieve als een financiële lastenverlichting voor de overnemer. Zij hoeft immers geen btw meer af te dragen over de overgenomen algemeenheid van goederen en daarnaast hoeft nu hiervoor ook geen hele administratie bijgehouden te worden over de overgenomen goederen. En dus hoeft er ook niet gekeken worden of er voor elke levering of dienst gevolgen zijn voor de btw-aangifte. Daarnaast is het ook zo dat art. 29 btw-richtlijn een extra reden heeft voor de invoer. Dit is namelijk het gelijkheidsbeginsel. Het zou niet eerlijk zijn, indien er bij de levering van een goed gedaan wordt alsof deze er niet is en er bij diensten vervolgens wel gewoon betaald moet worden.

¹ Art 19 en 29 Btw-richtlijn

² HvJ EU 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

In het arrest C-497/01, beter bekend als het Zita Modes-arrest, was de situatie als volgt: Er werd door Zita Modes Sarl een handelszaak in kleding verkocht aan Milady, een andere vennootschap. Dit was een parfumerie. Nu werd er de vraag gesteld, of deze overdracht aan te merken was als een overdracht in de zin van art. 5 lid 8 van de Zesde Richtlijn (thans: Art 19 btw-richtlijn). Volgens Zita Modes Sarl was dit wel het geval. De Luxemburgse belastingdienst stelde echter dat dit niet zo was, omdat er met de algemeenheid van goederen, niet dezelfde activiteit wordt uitgevoerd. Volgens Zita Modes Sarl is dit echter geen vereiste voor de overdracht van een algemeenheid van goederen. De verwijzende rechter heeft vervolgens vragen gesteld aan het HvJ EU.³

Als eerste kijkt het HvJ EU naar het feit dat in de Zesde Richtlijn de algemeenheid van goederen niet specifiek uitgelegd wordt. Het gaat hier om een gemeenschappelijke bepaling en daarom moet dit in alle lidstaten op dezelfde manier uitgelegd en geïnterpreteerd worden.⁴ Hierover heeft het Hof van Justitie ook al het volgende gezegd: “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”.⁵

In het arrest heeft het Hof van Justitie daarnaast besloten dat wanneer er gebruik wordt gemaakt van art 19 btw-richtlijn, dit van toepassing is op “elke overgang van het geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen en dus de toepassing van deze regel niet kan beperken tot bepaalde vormen van overgang”.⁶

Uit het Zita Modes-arrest komen dus een aantal criteria naar voren, voor het toepassen van art. 19 en 29 btw-richtlijn. Deze zijn dat het onder andere moet gaan om een ondernemer, conform art. 7 Wet OB '68. Ook komt uit het arrest voort dat het moet gaan om een algemeenheid van goederen, waarmee een economische activiteit kan worden uitgevoerd. Het gaat er dus niet om dat er daadwerkelijk een economische activiteit mee wordt uitgevoerd, maar de intentie moet in ieder geval aanwezig zijn.⁷ Hier is ook weer uitgevloeid dat er een soort voortzettingsvereiste is. Het gaat er echter niet om dat de algemeenheid van goederen daadwerkelijk wordt voortgezet, maar er moet nog wel geëxploiteerd worden. Dit kan dus meer gezien worden als een exploitatievereiste. De overnemer mag dus niet de bedoeling hebben om hetgeen is verkregen meteen te liquideren. De economische activiteit die wordt verricht hoeft echter niet hetzelfde te zijn als de economische activiteit die voor de overdracht van de algemeenheid van goederen. Immers is uit het arrest gebleken dat een andere economische activiteit voldoende is, aangezien de algemeenheid van goederen eerst gebruikt werd als kledingzaak, maar na de overdracht werd het gebruikt voor een parfumerie. En naar mijn mening is een parfumerie niet vergelijkbaar met een kledingzaak.

Advocaat-Generaal Van Hilten (Hierna: A-G Van Hilten) is het niet helemaal eens met het oordeel van het HvJ EU. Zij ziet namelijk niet in, waarom art. 19 btw-richtlijn niet van toepassing zou kunnen zijn, indien er sprake is van een overdracht waarbij de overdrager besluit tot de beëindiging van de onderneming en de overnemer de onderneming daadwerkelijk gaat beëindigen. Zij ziet dit namelijk als een vorm van exploitatie.⁸ Ik ben het persoonlijk niet eens met A-G Van Hilten. Het doel van art. 19 btw-richtlijn komt namelijk niet overeen met hetgeen A-G Van Hilten hier beweert. De reden van de invoer van art. 19 btw-richtlijn is, zoals ik eerder al heb gezegd, het vereenvoudigen van de overdracht van de algemeenheid van goederen. Het idee achter de vereenvoudiging is naar mijn

³ HvJ EU 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

⁴ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, Fed Fiscale Studiereserie (Omzetbelasting), Deventer: Kluwer, par. 6.10.2

⁵ HvJ EU 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

⁶ HvJ EU 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

⁷ HvJ EG 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

⁸ Conclusie A-G van Hilten, 17 juli 2008, nr. 43 642, V-N 2008/47.23

mening om ervoor te zorgen dat de economie gestimuleerd wordt. Aangezien economisch gezonde bedrijven anders opgeheven zouden worden, omdat er geen opvolger gevonden kan worden. Wanneer de onderneming na de overdracht meteen opgeheven wordt, heeft dit natuurlijk geen positieve gevolgen voor de Nederlandse economie en wordt de economie dus niet gestimuleerd. En het doel achter deze bepaling wordt dan volledig gemist.

H3 Reikwijdte van art. 37d Wet OB '68

Paragraaf 3.1

Wat houdt art. 37d Wet OB '68 precies in?

Normaal wordt de overgang van goederen gezien als de levering van een goed of een dienst. Hierover zou dan ook btw betaald moeten worden. In art. 37d Wet OB '68 gaat het echter om hetzelfde als in art. 19 en 29 btw-richtlijn. Het gaat namelijk om het feit dat er wordt gedaan, alsof er geen levering van een goed of dienst is, wanneer het gaat om de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen. Degene op wie de goederen overgaan, treedt dan in de plaats van degene die de goederen overdraagt. Er is nog wel gesteld dat, wanneer er iets anders is bepaald in een ministeriële regeling, dit geldend is.

Dit komt in uitdrukking in art. 8 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting '68 (hierna: Uitv.besch. OB '68). In lid 1 van dit artikel staat namelijk: "wordt hij aan wie de overdracht is geschied, voor het berekenen van de door hem verschuldigde belasting wat de onderneming of het overgedragen gedeelte betreft, geacht in plaats te zijn getreden van degene die de onderneming of een gedeelte daarvan heeft overgedragen." Vervolgens staat er echter in lid 2 van art. 8 Uitv.besch. OB '68 dat het net geciteerde lid niet geldt voor art. 4c, derde en vierde lid. Hier gaat het dus om uitzonderlijke gevallen, waarbij art. 37d Wet OB '68 nooit van toepassing is. Het gaat hier om een specifieke globalisatieregeling.

In principe wordt er op deze manier dus voor gezorgd, dat er geen btw betaalt hoeft te worden, terwijl er wel een levering van een goed of verrichting van een dienst is. Maar er wordt op deze manier dus gedaan, alsof er geen levering van een goed of dienst is.

Paragraaf 3.2

Voor wie geldt art. 37d Wet OB '68?

De Wet OB '68 geldt alleen voor ondernemers die voldoen aan de eisen uit art. 7 Wet OB '68. Daarom is het dus belangrijk dat de overdrager aan te merken is als een ondernemer in de zin van art. 7 Wet OB '68. De overnemer hoeft echter nog geen ondernemer te zijn. Deze wordt namelijk ondernemer, als hij met de algemeenheid van goederen een onderneming begint of voortzet. Maar het is natuurlijk ook mogelijk indien de overnemer al een ondernemer is. Zoals al eerder gezegd maakt het niet uit om wat voor overdracht van een algemeenheid van goederen het gaat, aangezien in het Zita Modes-arrest is bepaald, dat art. 19 en 29 btw-richtlijn voor elke vorm van overgang moet gelden. Dit moet dan ook weer worden meegenomen in art. 37d Wet OB '68.

Er waren nog wel wat problemen met art. 7 lid 2 sub b Wet OB '68. Hierin staat dat de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen gelijk wordt gesteld aan het uitoefenen van een zelfstandig beroep. En in beide gevallen wordt iemand die dit doet gelijk gesteld aan een ondernemer, zoals in art. 7 lid 1 Wet OB '68 wordt bedoeld.⁹ Eerst was de HR van mening dat wanneer iemand ondernemer is op grond van art. 7 lid 2 sub b Wet OB '68, art. 37d Wet OB '68 niet toegepast kan worden. Zo stelde de HR immers in bijvoorbeeld BNB 2003/216. Later is de HR echter omgegaan. De HR heeft bepaald dat art. 37d Wet OB '68 ook opgaat voor ondernemers in de zin van art. 7 lid 2 sub b Wet OB '68. Zo heeft de HR immers verklaard in BNB 2008/221. En hiermee werd de mogelijkheid voor het gebruik van art. 37d Wet OB '68 dus uitgebreid.

Paragraaf 3.3

Wat zijn de gevolgen van art. 37d Wet OB '68?

Door art. 37d Wet OB '68 is ervoor gezorgd dat er over de overdracht van een algemeenheid van goederen geen btw hoeft te worden afgedragen. Er wordt namelijk gedaan alsof er geen levering of dienst heeft plaatsgevonden. Maar allereerst is het gevolg van dit artikel natuurlijk dat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager. Dit volgt ook uit art. 8 Uitv.besch. OB '68. Dit in de plaats treden wil zeggen dat alle rechten en plichten, die de overdrager van tevoren had, overgaan op de overnemer. Het Hof Den Haag heeft echter wel besloten in BNB 1981/204 dat wanneer er in de plaats

⁹ Art. 7 lid 2 sub b Wet OB '68

wordt getreden van een ander, de aansprakelijkheid van omzetbelastingsschulden niet overgaan. Deze verplichtingen blijven als enige bij de overdrager liggen.

Daarnaast is er ook nog een administratieve en financiële lastenverlichting door dit artikel. Art. 37d Wet OB '68 is ook bedoeld voor het voorkomen, dat er een financiële belemmering zou zijn voor de overdracht van een algemeenheid van goederen. Het doel hierachter is dus om de overdracht van ondernemingen makkelijker te laten verlopen. Immers zou er anders btw geheven worden. De administratieve lastenverlichting komt voort uit het feit dat zowel de overnemer, als de overdrager de overdracht niet hoeven op te nemen in hun btw-aangifte. En daardoor hoeft niet elke levering of dienst beoordeeld te worden voor de gevolgen van de btw. Daarnaast hoeft ook niet gekeken te worden of het voordeliger is om te opteren voor een belaste levering, indien er ook een onroerende zaak in de algemeenheid van goederen zit.

Paragraaf 3.4 Wanneer is art. 37d Wet OB '68 geldend?

De basis van art. 37d Wet OB '68 ligt natuurlijk in de algemeenheid van goederen. Het moet immers gaan om een overdracht van een algemeenheid van goederen. Deze hoeft niet alleen uit goederen te bestaan, maar kan ook uit diensten bestaan. In zowel de Wet OB '68 als in de btw-richtlijn staat echter geen definitie van de algemeenheid van goederen. In het Zita Modes-arrest komt naar voren dat de algemeenheid van goederen een communautair begrip is en dat voor alle lidstaten dezelfde definitie moet gelden. Uit het arrest is de volgende definitie naar voren gekomen: "De overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en onlichamelijk zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend."¹⁰

Art. 37d Wet OB '68 is geldend in de gevallen, zoals ook in het Zita Modes-arrest is besproken. Allereerst is dit artikel niet beperkt tot één bepaalde vorm van overgang. Dit mag door de Nederlandse wetgever niet beperkt worden heeft het HvJ EU dan ook bepaald in dit arrest. Dit betekent dus dat wanneer er een overgang is van een algemeenheid van goederen, er gedaan wordt alsof er geen overdracht plaatsvindt.

En natuurlijk moet de overdrager een ondernemer zijn conform art 7 Wet OB '68, zoals eerder vermeld in paragraaf 3.2.

Ook voor art. 37d Wet OB '68 geldt het exploitatievereiste. Immers gaan ook nu weer dezelfde regels op, als gesteld door het HvJ EU bij het Zita Modes-arrest. Dit betekent dus dat de overnemer in ieder geval de intentie moet hebben om een economische activiteit uit te gaan oefenen. In dit geval maakt het niet uit dat het exploitatievereiste niet is opgenomen in de wettekst. Het is genoeg dat het HvJ EU hier een uitspraak over heeft gedaan.

Paragraaf 3.5 De Hoge Raad en art. 37d Wet OB '68

Er zijn door de HR recentelijk een aantal uitspraken gedaan, waarin art. 37d Wet OB '68 of zijn voorganger art 31 Wet OB '68 centraal staan. Ik heb hier drie arresten uitgelicht, waar de reikwijdte van het artikel in centraal staat.

De eerste uitspraak is gedaan op 29 januari 2010. Hier ging het om een instelling, welke werkzaam is in belang van de volkshuisvesting. Zij realiseert nieuwbouwprojecten en exploiteert en beheert deze ook. De belanghebbende kan hierdoor gezien worden als ondernemer in de zin van art. 7 lid 2 sub b wet OB '68. De belanghebbende had een aantal nieuwbouw projecten, zowel opgeleverde als nog aan aanbouw zijnde projecten, overgedragen aan een andere ondernemer, wegens slechte solvabiliteit. En daarnaast zijn ook de contracten, verbonden met de nieuwbouw, de subsidies en financiering overgedragen. De andere ondernemer heeft vervolgens de nieuwbouw verhuurd en de bestaande huurcontracten zijn ook overgenomen. Daarnaast zijn ook het beheer van de in gebruik zijnde panden,

¹⁰ HvJ EU 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18

het klachtenonderhoud en het onderhoud overgenomen door de andere ondernemer. De helft van de werknemers van de belanghebbende zijn in dienstbetrekking gekomen bij de andere ondernemer. De andere helft is vervolgens ter beschikking gesteld door de belanghebbende aan de andere ondernemer, tegen een vergoeding ter grootte van de loonkosten. Over deze terbeschikkingstelling heeft de belanghebbende geen omzetbelasting afgedragen. De inspecteur acht echter, dat de terbeschikkingstelling een met omzetbelasting belaste dienst is. En daarom heeft de inspecteur ook een naheffingsaanslag opgelegd. Het hof heeft geoordeeld dat, de terbeschikkingstelling buiten beschouwing gelaten, het gaat om een overdracht van een algemeenheid van goederen en het hier dus gaat om een art. 37d Wet OB '68 overdracht. De overgenomen personeelsleden zijn een perfect voorbeeld van niet-lichamelijke zaken. Er zou gezegd kunnen worden, dat er geen andere conclusie gevormd kan worden, dan dat ook de terbeschikkingstelling meegenomen wordt in de overgang van de algemeenheid van goederen. Echter wordt er bij de overgang van een algemeenheid van goederen geacht geen levering of diensten plaats te vinden, conform art. 19 en 29 btw-richtlijn. Het hof heeft geoordeeld dat er voor doorlopende diensten, geen overdracht van een algemeenheid van goederen op kan gaan, zoals vermeld in art. 37d Wet OB '68. Dit zou alleen kunnen met diensten die bestaan in de overdracht van onlichamelijke zaken. Dus de belanghebbende is in het ongelijk gesteld.¹¹

Als tweede is er op 26 februari 2010 een uitspraak geweest van de HR. In deze zaak ging het om een concern in bruingoed. Dit concern was een fiscale eenheid van verschillende ondernemingen op basis van art. 7 lid 4 Wet OB '68. Echter is een deel van de ondernemingen per 25 februari 2005 failliet verklaard. Vervolgens is het concern een doorstart gaan maken in een kleinere vorm. Één van de ondernemingen in het concern had namelijk de voorraad overgenomen van de ondernemingen die failliet waren verklaard. Nu had de overnemer de btw die in rekening was gebracht voor de overname afgetrokken van de verschuldigde omzetbelasting. Nu heeft de inspecteur de teruggave die te maken heeft met de overname van de voorraad niet meegenomen, omdat naar zijn mening de overname van de voorraad valt onder de overdracht van een algemeenheid van goederen, zoals vermeld in art. 37d Wet OB '68. En daarom is het concern uiteindelijk in beroep gegaan. Eerst bij de rechtbank in Haarlem en hierna heeft de belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof Amsterdam. De HR heeft hier vervolgens een uitspraak over gedaan en zij heeft de belanghebbende in het gelijk gesteld. Een voorraad goederen valt naar de mening van de HR niet onder de algemeenheid van goederen, aangezien er met alleen een voorraad goederen geen autonome economische activiteit is uit te oefenen.¹²

En als laatste is er op 5 maart 2010 ook nog een uitspraak gedaan door de HR. Hier ging het om een belanghebbende die een onderneming drijft, die gespecialiseerd is in de inkoop, bewerking, verwerking en verkoop van vis. De onderneming heeft een koop- en verkoopovereenkomst gesloten met de curator van een vennootschap, nadat deze failliet is gegaan. Er is toen in een garantieovereenkomst tussen de bank en belanghebbende gekozen voor een belaste levering. Hier is nog wel de opmerking bij geplaatst, dat wanneer de fiscus vindt dat er geen levering plaatsvindt op basis van art. 37d Wet OB '68 (toen art. 31 Wet OB '68), de bank een garantie geeft voor de betaalde btw. Daarnaast heeft de belanghebbende ook nog een koopovereenkomst gesloten met de failliete onderneming voor zaken die zich bevonden op de bodem van de failliete onderneming. Ook heeft de belanghebbende nog inventarisgoederen gekocht van de onderneming. Nu had de belanghebbende in verband met de leveringen, de betaalde omzetbelasting in aftrek gebracht. Hier was de inspecteur het niet mee eens, aangezien het volgens hem gaat om overgang van een algemeenheid van goederen conform art. 37d Wet OB '68. Daarom heeft de inspecteur dan ook een naheffingsaanslag opgelegd en daarnaast ook nog een flinke boete. Nadat tegen deze boete bezwaar was gemaakt is deze verminderd. En later is ook nog een ambtshalve vermindering van de naheffing opgelegd. Nu bleef er echter nog wel een grote naheffing over en hier is de belanghebbende tegen in beroep gegaan. De HR heeft in deze zaak geconcludeerd dat er alleen een geruisloze overdracht in de zin van art. 37d Wet OB '68 kan plaatsvinden, indien hetgeen dat de algemeenheid van goederen vormt, van te voren ook door één ondernemer werd gebruikt voor de uitoefening van een onderneming. In dit geval kwamen de spullen

¹¹ HR 29 januari 2010, nr. 08/01847, *BNB* 2010/194

¹² HR 26 februari 2010, nr. 08/02136, *BNB* 2010/223

van meerdere ondernemingen af en ging art. 37d Wet OB '68 niet op. De belanghebbende is dus in het gelijk gesteld.¹³

¹³

HR 5 maart 2010, nr. 08/01615, *BNB* 2010/195

H4 De uitleg van de Hoge Raad ten opzichte van het Europese recht

Paragraaf 4.1

Overdracht van ondernemer op ondernemer

Bij de jurisprudentie van de HR wordt er voornamelijk gesproken over de overdracht van ondernemer op ondernemer. Over het algemeen stemt dit overeen met hetgeen het HvJ EU heeft gezegd. In het Zita Modes-arrest is gesteld dat het voor de overdracht van ondernemer op ondernemer het erom gaat dat er met de algemeenheid van goederen een economische activiteit uitgeoefend kan worden. De HR heeft in BNB 2010/223 dezelfde conclusie getrokken. Hij heeft immers gezegd dat de overname van een voorraad niet valt onder de overdracht van een algemeenheid van goederen. Dit is zo, omdat er met alleen een voorraad goederen geen economische activiteit is uit te oefenen. In totaal ging er wel nog wat meer over, maar de voorraad goederen kwam van één onderneming af. De andere activa kwamen weer van andere ondernemingen af. De HR is heel duidelijk geweest en heeft gezegd dat er voor een algemeenheid van goederen alles afkomstig moet zijn van dezelfde onderneming.¹⁴ Uit dit arrest kan echter wel worden opgemaakt dat de HR vindt dat er ook vanuit een fiscale eenheid een overdracht van een algemeenheid van goederen plaatsvinden. In deze casus was dit echter niet het geval, aangezien de fiscale eenheid was verbroken voor de overdracht van de algemeenheid van goederen. En de onderdelen van de vroegere fiscale eenheid opereerde in dit geval dus afzonderlijk van elkaar.

De HR heeft in BNB 2010/195 geconcludeerd dat er voor een overdracht van een algemeenheid van goederen de goederen allemaal afkomstig moeten zijn van dezelfde ondernemer. In deze zaak was dit dan ook niet het geval. Maar hier heeft het HvJ EU eigenlijk niet over geoordeeld. Het HvJ EU heeft namelijk alleen in het Zita Modes-arrest duidelijk uitleg gegeven over de reikwijdte van art. 19 en 29 btw-richtlijn en hier was de reikwijdte niet het probleem. Maar er is wel uit de uitleg van het HvJ EU iets op te maken. Het is namelijk belangrijk dat er een economische activiteit is uit te oefenen met de algemeenheid van goederen. Wanneer er goederen worden overgedragen van verschillende ondernemingen en alleen met de totale overname een economische activiteit is uit te oefenen, valt dit natuurlijk niet als één overdracht van een algemeenheid van goederen aan te merken. Zo heeft de HR immers ook geoordeeld in BNB 2007/190. Dus in deze casus is de HR tot dezelfde conclusie gekomen als in het arrest hiervoor. Ook in dit arrest was het immers zo dat de fiscale eenheid failliet was verklaard en de onderdelen als op zichzelf staande ondernemingen opereren.

Paragraaf 4.2

Doorlopende diensten

Over de doorlopende diensten heeft de HR één belangrijke uitspraak gedaan. Dit was in BNB 2010/194. Hierin heeft de HR geconcludeerd, dat een overgang van een algemeenheid van goederen niet op kan gaan voor doorlopende diensten, zoals de verhuur van zaken en het ter beschikking stellen van personeel. Er is daarin ook gesteld door de HR, dat art. 29 btw-richtlijn alleen van toepassing is op diensten die voortkomen uit de overdracht van onlichamelijke zaken. Andere diensten, waaronder doorlopende diensten, kunnen niet meegenomen worden in de overdracht van de algemeenheid van goederen.

Het HvJ EU heeft nooit geoordeeld over zaken waarin een doorlopende dienst speelt. Dit moet nog wel gebeuren in de zaak Christel Schriever, maar dit behandelen we in de volgende paragraaf. Uit het Zita Modes-arrest kunnen echter wel wat conclusies worden getrokken. Zoals ik al eerder in mijn thesis heb gesteld is het vooral belangrijk dat er een economische activiteit kan worden uitgeoefend met de overgedragen algemeenheid van goederen. Daarnaast is ook de intentie tot exploitatie van belang, oftewel het exploitatievereiste. Nu wordt in deze casus voor en na de overdracht dezelfde onderneming geëxploiteerd. De terbeschikkinggestelde werknemers zijn voor en na de overdracht nog bezig met dezelfde werkzaamheden en projecten. Behalve de ondernemer achter de onderneming heeft er geen verandering plaatsgevonden. Naar aanleiding hiervan zal het HvJ EU waarschijnlijk

¹⁴ HR 2 maart 2007, nr. 42.272, BNB 2007/190

oordelen dat de terbeschikkingstelling van de werknemers ook meegenomen kan worden in de algemeenheid van goederen. En dus zal er gedaan worden , alsof er geen dienst heeft plaatsgevonden.

Paragraaf 4.3

De zaak Christel Schriever

Zoals eerder gezegd, zijn er door het Duitse Bundesfinanzhof aan het HvJ EU prejudiciële vragen. Dit gebeurde in de zaak c-444/10. Zij stelde hierin de vraag of er sprake is van een overgang van een algemeenheid van goederen, indien een ondernemer zijn gehele onderneming overdraagt, behalve het bedrijfspand. En vervolgens wordt het bedrijfspand door de overdrager verhuurd aan de overnemer. Het Duitse Bundesfinanzhof vroeg zich af of de verhuur van het bedrijfspand ook meegenomen mag worden met de overgang van een algemeenheid van goederen. Nu heeft de HR hier ook nog niet specifiek over geoordeeld, maar hij heeft wel geoordeeld over de verhuur van zaken, zoals vermeld in de vorige paragraaf.

Maar om terug te komen op de prejudiciële vraag. De vraag is dus of er ook een algemeenheid van goederen is, indien de gehele onderneming wordt overgedragen, met uitzondering van het bedrijfspand en of dit bedrijfspand dus kan worden meegenomen in de overdracht van een algemeenheid van goederen. In het Zita Modes-arrest is duidelijk geworden, dat het erom gaat dat er voor een overdracht van een algemeenheid van goederen, het belangrijk is dat er een economische activiteit mee uit te oefenen is. In deze casus wordt de goederenvoorraad en de inrichting verhuurd. Hiermee is natuurlijk een economische activiteit uit te oefenen. Er is wel gezegd in BNB 2010/223 dat er met alleen een voorraad geen economische activiteit is uit te oefenen. Echter gaat in deze casus naast de voorraad ook de inrichting over. Op deze manier is natuurlijk wel een economische activiteit uit te oefenen en kan er naar mijn mening wel een overdracht van een algemeenheid van goederen plaatsvinden.

Nu is natuurlijk nog de vraag of de verhuur van het pand meegenomen kan worden. De verhuur kwalificeert als een dienst, conform art. 4 Wet OB '68. Nu heeft de HR in BNB 2010/194 wel geoordeeld, dat in de overdracht van een algemeenheid van goederen, de verhuur van zaken niet meegenomen kan worden. Dus de HR zou in dit geval zeggen dat de verhuur niet mee genomen kan worden in de overdracht van de algemeenheid van goederen. Nu is het natuurlijk nog maar de vraag of het HvJ EU tot dezelfde conclusie zou komen. Het is wel bekend dat het HvJ EU de laatste tijd er een tendens is waarbij het niet-leveringsbeginsel steeds ruimer wordt uitgelegd.¹⁵ Ook is natuurlijk in het Zita Modes-arrest duidelijk geworden dat het bij de voortzetting van een onderneming niet belangrijk is of de overnemer de onderneming op dezelfde manier exploiteert als de overdrager deed. Ook al wordt het pand niet overgenomen, maar gehuurd wordt de onderneming wel voortgezet in hetzelfde bedrijfspand. Aan het exploitatievereiste wordt dus ook gewoon voldaan. Immers wordt de onderneming voor en na de overdracht gewoon geëxploiteerd. En naar mijn mening zal het HvJ EU dus gewoon oordelen dat ook de verhuur kan worden meegenomen in de overdracht van de algemeenheid van goederen. En er zal dus gedaan worden alsof er geen verhuur heeft plaatsgevonden. En in deze casus zal Christel Schriever dus in het gelijk gesteld worden.

¹⁵ G.J. van Norden, 'Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter én ruimer', Weekblad Fiscaal Recht 2010/684

H5 Conclusie

De vraag die ik me aan het begin van mijn thesis heb gesteld was:

In hoeverre is de uitleg van de Hoge Raad van art 37 d Wet OB '68 in overeenstemming met het EU-recht?

Hier kunnen wij naar mijn mening nu antwoord opgeven. Hetgeen de HR heeft gezegd in de zaken die ik heb behandeld in geval van de overdracht op ondernemer op ondernemer komt eigenlijk overeen met hetgeen het HvJ EU heeft gezegd.

Als wij kijken naar BNB 2010/195 stemt de uitleg van de HR overeen met het EU-recht. Er werd namelijk door de HR gesteld dat een aanschaf van voorraad niet valt onder de algemeenheid van goederen. Dit heeft de HR gezegd, omdat er gesteld is dat er met een algemeenheid van goederen een economische activiteit uitgevoerd moet kunnen worden. En met alleen een voorraad is dit natuurlijk niet te verrichten. De HR heeft ook gesteld dat het in dit geval niet belangrijk is, dat er een fiscale eenheid was. Immers is het zo dat de fiscale eenheid was opgeheven voor de overdracht van de algemeenheid van goederen en dus wordt elke onderneming als een afzonderlijke onderneming behandeld. En het HvJ EU heeft immers in het Zita Modes-arrest gezegd dat het belangrijk is dat er een economische activiteit is uit te oefenen met de algemeenheid van goederen.

Als tweede heb ik gekeken naar BNB 2010/223. Hierin heeft de HR gesteld dat een overdracht van een algemeenheid van goederen alleen kan plaatsvinden, wanneer de algemeenheid van goederen wordt overgenomen van één onderneming. In de casus werden de goederen overgenomen van een aantal verschillende ondernemingen en dit vormde samen de algemeenheid van goederen. Dus de overdracht van een algemeenheid van goederen ging hier niet op. Het HvJ EU heeft niet echt een oordeel gegeven over dit soort gevallen. Echter valt er uit het Zita Modes-arrest wel een conclusie te trekken, wat het HvJ EU ermee zou doen. Het HvJ EU stelt namelijk dat het belangrijk is dat er een economische activiteit is uit te oefenen met de algemeenheid van goederen. Als er van verschillende ondernemingen iets wordt gekocht, kan het dan ook niet gaan om een overdracht van één algemeenheid van goederen. Er was ook al eerder in BNB 2007/190 gezegd dat er voor de overdracht van een algemeenheid van goederen, het belangrijk is dat alles van één onderneming afkomt en niet van meerdere ondernemingen. In de casus was de fiscale eenheid voor de overdracht van de algemeenheid van goederen al verbroken en dus opereerde al de ondernemingen afzonderlijk van elkaar. En ook hierin stemt de mening van de HR overeen met het EU-recht.

Naast de overdracht van ondernemer op ondernemer heb ik ook nog gekeken naar de doorlopende diensten. Naar mijn mening heeft het HvJ EU wel een duidelijke andere mening dan de HR. De HR heeft namelijk besloten in BNB 2010/194 dat een doorlopende dienst niet meegenomen kan worden in de overdracht van een algemeenheid van goederen. In de casus ging het om een instelling welke gespecialiseerd was in de volkshuisvesting. De instelling heeft wegen een slechte solvabiliteit een hoop lichamelijke en niet-lichamelijke zaken verkocht aan een derde. Daarnaast zijn ook een aantal werknemers tegen vergoeding ter beschikking gesteld aan deze derde. De werknemers bleven werken aan dezelfde projecten. En volgens de HR kon deze terbeschikkingstelling niet meegenomen worden in de overdracht van de algemeenheid van goederen. Het HvJ EU kijkt echter naar het exploitatievereiste en de economische activiteit, zoals naar voren komt in het Zita Modes-arrest. Hoewel hier niet de doorlopende diensten aan bod komen, kunnen er wel een aantal conclusies uit getrokken worden. De werknemers blijven in dit geval dezelfde werkzaamheden verrichten. Voor en na de overdracht wordt de onderneming op precies dezelfde manier geëxploiteerd. En ik denk dat het HvJ EU zal oordelen dat de terbeschikkingstelling van de werknemers wel meegenomen kan worden in de overgang van de algemeenheid van goederen.

Dus als we dit kort samenvatten, kan de conclusie getrokken worden dat als we kijken naar de overdracht van ondernemer op ondernemer de uitleg van de HR in overeenstemming is met hetgeen het Europees recht zegt. Als we kijken naar de doorlopende diensten ligt dit echter anders. En de HR zal hierin dus ook anders moeten oordelen om overeenstemming met het Europese recht te bereiken.

Literatuurlijst

Boeken

- M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Fed Fiscale Studieserie (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2010

Artikelen

- G.J. van Norden, ‘Geen paradox maar een echte tegenstelling in de btw: strikter en ruimer’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/684

Jurisprudentie

HvJ

- HvJ EU 27 november 2003, C-497/01 (Zita Modes), V-N 2003/61.18
- Publicatieblad van de EU, 2010/C 317/35, Zaak C-444/10 (Christel Schriever)

HR

- HR 6 juni 2008, nr. 42.677, BNB 2008/221
- HR 29 januari 2010, nr. 08/01847, BNB 2010/194
- HR 26 februari 2010, nr. 08/02136, BNB 2010/223
- HR 5 maart 2010, nr. 08/01615, BNB 2010/195
- HR 2 maart 2007, nr. 42.272, BNB 2007/190

Gerechtshof

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

Conclusie A-G

- Conclusie A-G van Hilten, 17 juli 2008, nr. 43 642, V-N 2008/47.23