

10
~

Is eenvoud een fout?

Jan Sanders

Abbey National afgestoft: nieuw leven
geblazen in het afgebakende gedeelte
van een onderneming?

T. Mosmans MA LLM en R. van der Velde LLM

Btw op kosten beleggingen universiteit
niet aftrekbaar

Mr. Pieter Tielemans en Kaz van Orsouw MSc

Honi soit qui mal y pense

Jacq. Linssen

Btw-nieuws

BtW Brief

Maandblad met informatie inzake de omzetbelasting

Afl. 10 oktober 2019

73 Is eenvoudig een fout? / 3

Onlangs heeft het HvJ een verklaring voor recht gegeven ter beantwoording van een prejudiciële vraag van het Gerechtshof te 's Hertogenbosch inzake het ondernemerschap voor de heffing van btw van een lid van de raad van commissarissen van een stichting. Naar uit de uitspraak en, meer specifiek, uit de vraag van de verwijzende rechter moet worden afgeleid, betreft deze zaak enkel de Unierechtelijke uitleg van 'zelfstandig', een van de beslissende begrippen bij de beoordeling van belastingplicht in de zin der btw. In deze bijdrage veroorlooft auteur zich enkele opmerkingen.

74 Abbey National afgestoft: nieuw leven geblazen in het afgebakende gedeelte van een onderneming? / 6

In dit artikel bespreken auteurs aan de hand van Abbey National I in samenhang met de HvJ-arresten Ryanair en Morgan Stanley de vraag of het HvJ in recente jurisprudentie naast de bekende directe en algemene kostenleer een nieuw type kosten heeft geïntroduceerd.

75 Btw op kosten beleggingen universiteit niet aftrekbaar / 10

Is de btw op kosten van beleggingen van de universiteit van Cambridge waarvan de opbrengsten worden aangewend voor het verrichten van btw-belaste activiteiten zoals commercieel onderzoek aftrekbaar? In deze bijdrage analyseren auteurs het arrest University of Cambridge van het HvJ en het recht op aftrek van btw. Tot slot besteden zij kort aandacht aan de gevolgen voor de praktijk.

76 Honi soit qui mal y pense / 12

Het HvJ heeft 10 juli 2019 arrest gewezen in een zaak van een Letse ondernemer die goederen had afgenomen als laatste schakel in een meervoudige keten en de eerste schakel een in Litouwen gevestigd ondernemer betrof.

Btw-nieuws / 15

Colofon

Redactie

Mr. dr. J.T. Sanders (Hof Den Haag)
Mr. C.M. Etterna (A-G bij de Hoge Raad)

Medewerkers

Mr. G.J. van Bruggen (Ernst & Young, Belastingadviseurs)
Mr. J.P.M. Linssen (Jacq Linssen btw advies, Maastricht University)
Mr. dr. G.J. van Norden (KPMG Meijburg & Co, Universiteit van Tilburg)
Mr. B.T.J.G. van Osch (PwC Indirect Taxes)
Mr. J. Sanders jr. (PKF Wallast)
Mr. Pieter Tielemans (HLB Van Daal Adviseurs en Accountants)
Mr. A. Vroon (Belastingdienst)
Mr. M.D.J. van der Wulp (BTW-INSTITUUT)

Redactiesecretariaat

Drs. J.D. Mastebroek, btwbrief-NL@wolterskluwer.com

Redactieadres

Redactie BtwBrief
Postbus 23
7400 GA Deventer

Uitgever

Mr. S.C. Keij, Stephanie.Keij@wolterskluwer.com

Citeerwijze

BtwBrief jaar/publicatienummer
Bijvoorbeeld: BtwBrief 2019/12

Verschijning

10 maal per jaar.

Abonnementen

Raadpleeg voor de abonnementsmogelijkheden en de bijbehorende prijzen: www.wolterskluwer.nl/shop

Klantenservice

Onze klantenservice kunt u bereiken via:
www.wolterskluwer.nl/klantenservice

Aanvullende informatie

BtwBrief: Tijdschrift met informatie inzake de btw.

Auteursrecht

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden vervoelvoerd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Disclaimer

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Algemene voorwaarden en privacy statement

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden. Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via www.wolterskluwer.nl/privacy-cookies.

Standaardpublicatievoorwaarden

Op iedere inzending van een bijdrage of informatie zijn van toepassing de Standaardpublicatievoorwaarden van Wolters Kluwer Nederland BV, gedeponeerd ter griffie van de Rechtbank Amsterdam onder nr. 121/2004. De Standaardpublicatievoorwaarden kunt u raadplegen via: www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden.

ISSN 0922-9566

www.wolterskluwer.nl

Zie inhoud van deze uitgave ook op:
www.wolterskluwer.nl/navigator

NAVIGATOR

Nederlands
Uitgeversverbond
mvw
media voor vak
& wetenschap

Btw op kosten beleggingen universiteit niet aftrekbaar

BtwBrief 2019/75

Is de btw op kosten van beleggingen van de universiteit van Cambridge waarvan de opbrengsten worden aangewend voor het verrichten van btw-belaste activiteiten zoals commercieel onderzoek aftrekbaar? In deze bijdrage analyseren wij het arrest *University of Cambridge van het HvJ*² en het recht op aftrek van btw. Tot slot besteden wij kort aandacht aan de gevolgen voor de praktijk.

University of Cambridge

De universiteit van Cambridge is een onderwijsinstelling. Zij beoogt geen winst. Haar hoofdactiviteit is het verstrekken van btw-vrijgestelde onderwijsdiensten. Tevens verricht zij btw-belaste prestaties bestaande uit commercieel onderzoek, verkoop van publicaties, adviesverlening, catering, huisvesting en verhuur van installaties en materieel.

De btw op de kosten, gemaakt voor zowel de btw-belaste als de vrijgestelde handelingen, wordt verdeeld volgens een speciale, door de Britse Belastingdienst overeenkomstig het nationale recht goedgekeurde methode³. De btw-belaste activiteiten worden deels gefinancierd met giften en dotaties. Deze giften en dotaties worden belegd in een door een derde beheerd fonds. De universiteit zoekt aftrek van btw over de aan de derde betaalde beheersvergoedingen voor de fondsbeleggingen. De universiteit stelt dat de met het fonds gegenereerde inkomsten worden gebruikt om al haar activiteiten te financieren. De Britse Belastingdienst wijst het teruggaafverzoek af omdat de betaalde vergoedingen rechtstreeks en uitsluitend moeten worden toegerekend aan de beleggingsactiviteit, die niet als een economische activiteit kan worden aangemerkt.

Ook vormen de voor het fondsbeheer betaalde vergoedingen geen bestanddeel van de prijs van aan btw onderworpen goederen of diensten, aangezien deze prestaties nu deels worden gefinancierd met de door dit fonds gegenereerde inkomsten.

De Britse rechter stelt de volgende prejudiciële vragen in deze zaak:

- 1 Moet onderscheid worden gemaakt tussen vrijgestelde en niet-belastbare handelingen om te bepalen of ten behoeve van dergelijke handelingen betaalde btw aftrekbaar is?
- 2 Ingeval kosten van beheer alleen voor een niet-belastbare beleggingsactiviteit verschuldigd zijn, is het

dan mogelijk een verband te leggen tussen die kosten en de economische activiteiten die worden gesubsidieerd met de uit die beleggingen verkregen beleggingsinkomsten, zodat btw-aftrek kan worden toegestaan naargelang van de aard en omvang van de doorberekende economische activiteiten die recht geven op btw-aftrek? In hoeverre mag daarbij rekening worden gehouden met de bestemming waarvoor de inkomsten worden gebruikt?

- 3 Moet onderscheid worden gemaakt tussen btw betaald voor het verstrekken van kapitaal aan een onderneming en btw die een eigen inkomstenstroom genereert los van eventuele inkomstenstromen uit doorberekende economische activiteiten?

HvJ

Het HvJ overweegt dat de verwijzende rechter met zijn vragen wenst te vernemen of een belastingplichtige die zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde activiteiten verricht en giften en dotaties ontvangt, die hij belegt in een fonds en de met dit fonds gegenereerde inkomsten gebruikt ter financiering van deze activiteiten in hun geheel, de btw die hij in een eerder stadium op de voor die beleggingen gemaakte kosten heeft betaald, mag aftrekken omdat deze btw betrekking heeft op algemene kosten. Een en ander conform art. 168 onder a) Btw-richtlijn.

In dit verband moet worden geconstateerd dat de universiteit van Cambridge bij het inzamelen en ontvangen van de giften en dotaties niet als belastingplichtige handelt. Giften en dotaties, die in essentie uit persoonlijke motieven en op liefdadigheidsbasis worden gedaan en naar hun aard onzeker zijn, vormen geen tegenprestatie voor enige economische activiteit, zodat het inzamelen en ontvangen ervan buiten de werkingsfeer van de btw valt.⁴ Het HvJ oordeelt dat de universiteit van Cambridge geen recht heeft op aftrek van de btw op de beheersvergoedingen van haar beleggingen. Het HvJ overweegt dat de beheerskosten van de in het fonds belegde giften en dotaties niet zijn opgenomen in de prijs van een specifieke downstream verrichte handeling. Volgens het HvJ maken de kosten namelijk geen deel uit van de algemene kosten van de universiteit.⁵

Commentaar

Met dit arrest bevestigt het HvJ het standpunt van de Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs. De door de Engelse fiscus voorgestane route tot dit oordeel volgt het echter niet integraal. De btw op de beheerskosten is niet van aftrek uitgesloten omdat deze rechtstreeks

1 Mr. Pieter Tielemans en Kaz van Orsouw MSc zijn verbonden aan HLB Van Daal Adviseurs en Accountants.

2 HvJ 3 juli 2019, zaak C-316/18 (University of Cambridge).

3 Art. 26 van de Value Added Tax Act 1994.

4 HvJ 3 maart 1994 zaak C-16/93 (Tolsma), punten 17 en 19.

5 HvJ 3 juli 2019, zaak C-316/18 (University of Cambridge), punten 32 en 33.

toerekenbaar is aan een activiteit die niet in het economisch verkeer plaatsvindt en dus buiten het toepassingsbereik van de btw valt.

Het HvJ overweegt in het arrest juist – stellig zelfs⁶ – dat de btw op dergelijke kosten niet in de aftrek is beperkt indien deze kosten zijn opgenomen in de prijs voor een specifieke prestatie of meer in het algemeen zijn opgenomen in de prijzen voor de geleverde goederen en diensten die vallen binnen de economische activiteit van de ondernemer.

Deze benadering biedt voor de universiteit van Cambridge echter geen soelaas. Het HvJ oordeelt dat de kosten niet zijn opgenomen in specifieke 'downstream verrichte handelingen' en deze bovendien ook geen deel uitmaken van de algemene kosten van de universiteit. De kosten kunnen dus niet direct worden toegerekend aan een belaste activiteit en komen evenmin in aanmerking om pro rata in aftrek te brengen.

Het oordeel lijkt sterk afhankelijk te zijn van de feiten, waarover het HvJ verder niet veel loslaat. Volstaan wordt met de enkele vermelding dat uit het dossier blijkt dat de kosten niet zijn opgenomen in een specifieke prestatie. Voor wat betreft de algemene economische activiteit is vermeld dat de universiteit geen winstoogmerk kent en de kosten worden gemaakt om opbrengsten te genereren die de prijs van prestaties van de universiteit juist zullen verlagen in plaats van verhogen. De kosten zouden om deze reden geen deel uitmaken van de prijs. Aan het gegeven dat de prijzen nog verder verlaagd zouden kunnen worden als geen kosten gemaakt werden en deze kosten daarom wel degelijk de prijzen die de universiteit moet vragen voor haar activiteiten beïnvloeden, is verder geen aandacht besteed. Dat de universiteit geen winst beoogt, doet daar naar onze mening niet aan af.

Daarnaast moet in gedachten worden gehouden dat een dergelijk beleggingsfonds wel degelijk binnen de werkingssfeer van de btw kan opereren. Dit kan bijvoorbeeld aan de orde zijn indien kan worden vastgesteld dat het fonds bedrijfsmatig handelt in effecten, zich mengt in het beheer van deelnemingen of de fondsactiviteiten een verlengstuk vormen van de ondernemingsactiviteiten. Van een beperking van de aftrek van voorbelasting op de beheerskosten zoals in het arrest aan de orde is, is dan geen sprake.

Belang voor de praktijk

In de situatie dat een ondernemer gelden bijeenbrengt en deze onderbrengt in een beleggingsfonds, dit fonds laat beheren en vervolgens de opbrengsten gebruikt ten behoeve van zijn activiteiten, is het verstandig kritisch te beoordelen hoe het fonds gekwalificeerd dient te worden. Vinden de activiteiten van dit fonds plaats binnen of buiten het economisch verkeer?

Indien geconcludeerd moet worden dat de activiteiten buiten de werking van de btw plaatsvinden, zal beoordeeld moeten worden of en hoe de kosten en opbrengsten met betrekking tot het beleggingsfonds zijn verdis-

conteerd in de prijzen voor de activiteiten van de ondernemer in het economisch verkeer. Het lijkt ons zeer wel denkbaar dat een ondernemer, aan de hand van een nauwkeurige en gedetailleerde kostprijsberekening, de inspecteur of de rechter kan overtuigen dat de beheerskosten van de beleggingen, wel degelijk verdisconteerd zijn in de prijs van een specifiek product of zijn prijzen in het algemeen.

Dat een ondernemer die – met het arrest van het HvJ in de hand – de btw op beheerskosten van beleggingen in aftrek wil brengen goed beslagen ten ijs zal moeten komen, staat buiten kijf.

⁶ HvJ 3 juli 2019, zaak C-316/18 (University of Cambridge), punt 31.