

---

---

**De overgang van een algemeenheid van goederen in  
de btw en de behandeling van lichamelijke en  
onlichamelijke zaken**

---

---

**Door: mr. R.J. Penders**

## Inhoudsopgave

Inhoudsopgave .....	1
Lijst van gebruikte afkortingen .....	3
1. Inleiding .....	4
1.1. Aanleiding onderzoek.....	4
1.2. Probleemstelling .....	6
1.3. Opzet verhandeling.....	6
2. Het niet-leveringsbeginsel in de btw .....	7
2.1 Het niet-leveringsbeginsel in de Btw-richtlijn .....	7
2.2 Het niet-leveringsbeginsel in de Wet OB.....	7
2.3 Indeplaatstreding overnemer.....	8
2.4 Doel van artikel 19 Btw-richtlijn .....	9
2.5 Samenvatting .....	10
3. Algemeenheid van goederen.....	12
3.1 Het overdragen van een onderneming of een gedeelte daarvan .....	12
3.2 Ondernemers en quasi-ondernemers.....	14
3.3 Voortzettingsvereiste .....	14
3.4 Samenvatting .....	16
4 Lichamelijke en onlichamelijke zaken .....	17
4.1 Zijn goederen lichamelijke zaken? .....	17
4.2 Zijn diensten onlichamelijke zaken? .....	18
4.3 Lichamelijke en eventueel onlichamelijke zaken .....	18
4.4 De overdracht van aandelen en het niet-leveringsbeginsel .....	20
4.5 De overdracht van aandelen volgens het Hof van Justitie .....	21
4.6 Algemeenheid van goederen of diensten? .....	24
4.7 Samenvatting .....	26
5. Conclusie.....	27
5.1 Onderzoeksvraag.....	27
5.2 Reikwijdte van het begrip ‘algemeenheid van goederen’? .....	27
5.3 Verschil in behandeling lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken? .....	28
Literatuuroverzicht .....	30
Jurisprudentieoverzicht.....	31



## Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, laatst gewijzigd bij richtlijn 2013/42/EU van 22 juli 2013
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NDFR	Nederlandse Documentatie voor Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
r.o.	Rechtsoverweging
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie
Zesde Richtlijn	Richtlijn 1977/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977

## 1. Inleiding

### 1.1. Aanleiding onderzoek

Artikel 19 van de Btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten zich op het standpunt kunnen stellen dat, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een gemeenschap van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. In artikel 29 van de Btw-richtlijn wordt artikel 19 Btw-richtlijn op overeenkomstige wijze van toepassing verklaard op diensten.<sup>1</sup>

Uit de formulering van artikel 19 van de Btw-richtlijn kan worden opgemaakt dat sprake is van een zogenoemde 'kan-bepaling'. Een kan-bepaling is een bepaling die lidstaten mogen implementeren in hun nationale wet- en regelgeving. Nederland maakt hiervan gebruik door middel van artikel 37d Wet OB.

In het arrest Zita Modes formuleert het HvJ dat de bepaling als doel heeft om bedrijfsoverdrachten te vergemakkelijken door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan. Een ondernemer die belaste prestaties verricht zou die btw immers later hoe dan ook hebben teruggevraagd via een aftrek van de als voorbelasting betaalde btw.<sup>2</sup>

Het doel van artikel 19 van de Btw-richtlijn lijkt dus voornamelijk een praktische handreiking te zijn en vergemakkelijkt bedrijfsoverdrachten in die zin dat de btw die normaliter verschuldigd is bij de overdracht van een onderneming, door middel van het niet-leveringsbeginsel, niet is verschuldigd en dus niet hoeft te worden gefinancierd door de overdrager en / of de verkrijger.

Maar hoe ruim moet artikel 19 van de Btw-richtlijn worden opgevat? Is de overdracht van bijvoorbeeld een aandelenbelang een gemeenschap van goederen?

In dit kader geeft de jurisprudentie omtrent handelingen in aandelen interessante inzichten. Bijvoorbeeld de arresten AB SKF en X BV van het HvJ.<sup>3</sup> In deze beide arresten is de vraag aan de orde of de btw die drukt op kosten in verband met de verkoop van een deelneming als voorbelasting in aftrek kan worden gebracht. Voor de vraag of aftrek van voorbelasting aan de orde is, wordt door het HvJ belang gehecht aan de vraag of de overdracht van aandelen in een vennootschap gelijk kan worden gesteld met de overgang van een gemeenschap van goederen.

De arresten AB SKF en X BV werpen de vraag op of de overdracht van aandelen onder omstandigheden aan te merken is als de overgang van een gemeenschap van goederen. De vraag komt op of het HvJ heeft beoogd om het begrip gemeenschap van goederen te verruimen of dat de uitleg die het HvJ in deze arresten geeft aan de artikelen 5, lid 8 en 6, lid

---

<sup>1</sup> Artikel 19 en 29 van de Btw-richtlijn haal ik in deze verhandeling tevens aan als het 'niet-leveringsbeginsel'.

<sup>2</sup> HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01 (Zita Modes), NTFR 2003-2035, r.o. 39. Zaak hierna aan te halen als 'Zita Modes'.

<sup>3</sup> HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF), NTFR 2009-2421, zaak hierna aan te halen als 'AB SKF' en HvJ 30 mei 2013, C-651/11 (X BV), NTFR 2013-1293, zaak hierna aan te halen als 'X BV'.

5 van de Zesde richtlijn (thans: artikel 19 en 29 van de Btw-richtlijn) past binnen de in eerdere jurisprudentie, zoals in het reeds aangehaalde arrest Zita Modes, uitgezette kaders.

## 1.2. Probleemstelling

In mijn verhandeling zal ik, aan de hand van de reikwijdte van het begrip algemeenheid van goederen, analyseren of er verschillen zijn te onderkennen tussen de behandeling van de overgang van lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken (waaronder aandelen) in het licht van artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn.

Hierbij hanteer ik de volgende probleemstelling:

‘Wat is de reikwijdte van het begrip ‘algemeenheid van goederen’ en in hoeverre is er een verschil in behandeling te onderkennen bij de overgang van lichamelijke zaken ten opzichte van de overgang van onlichamelijke zaken?’

## 1.3. Opzet verhandeling

Mijn verhandeling behandelt in hoofdstuk 2 het doel en de strekking die de lidstaten en de nationale wetgever hebben gegeven aan respectievelijk artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn en artikel 37d Wet OB.

In hoofdstuk 3 behandel ik de invulling die aan het begrip ‘algemeenheid van goederen’ is gegeven.

Hoofdstuk 4 betreft de definitie van lichamelijke en onlichamelijke zaken in het licht van artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn en geeft een antwoord op de vraag of er sprake is van een onderscheid in behandeling van lichamelijke zaken ten opzichte van onlichamelijke zaken. In dit hoofdstuk besteed ik bijzondere aandacht aan de reeds aangehaalde arresten AB SKF en X BV en hun relevantie voor de toepassing van artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn.

In het laatste hoofdstuk rond ik af met conclusies en een antwoord op de probleemstelling.

## 2. Het niet-leveringsbeginsel in de btw

### 2.1 Het niet-leveringsbeginsel in de Btw-richtlijn

Artikel 19 van de Btw-richtlijn geeft de lidstaten de mogelijkheid om in situaties waarin sprake is van overgang van het geheel of van een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet, of in de vorm van inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt te stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager.

Artikel 29 van de Btw-richtlijn vermeldt dat artikel 19 van de Btw-richtlijn van overeenkomstige toepassing is op diensten.<sup>4</sup> Hoewel artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn op zichzelf staande richtlijnbevestigingen zijn, hebben voor zover mij bekend, alle lidstaten die gebruikmaken van artikel 19 van de Btw-richtlijn, tevens artikel 29 van de Btw-richtlijn in hun nationale wetgeving geïmplementeerd.

Met het niet-leveringsbeginsel kan worden bewerkstelligd dat de overgang van het geheel of een gedeelte van algemeenheid van goederen zonder heffing van btw kan plaatsvinden. De overnemer treedt daarbij in de plaats van de overdrager. Artikel 19 van de Btw-richtlijn geeft hiermee in feite een praktische mogelijkheid aan de lidstaten om een handeling die in essentie aan de btw is onderworpen, niet als aan de btw onderworpen handeling aan te merken.

De tweede volzin van artikel 19 van de Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om de nodige maatregelen te nemen om verstoring van de mededinging te voorkomen in geval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. De derde volzin van artikel 19 van de Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om alle maatregelen vast te stellen die nodig zijn om belastingfraude- en ontwijking, met gebruikmaking van artikel 19 van de Btw-richtlijn, te voorkomen. Nederland maakt van deze beide mogelijkheden (vooralsnog) geen gebruik.

Tot 1 januari 2011 was het niet-leveringsbeginsel in artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn opgenomen (en in artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn ten aanzien van diensten). Het niet-leveringsbeginsel was in vergelijkbare bewoordingen geformuleerd en voor zover mij bekend is, is met artikel 19 van de Btw-richtlijn geen inhoudelijke wijziging beoogd. In deze verhandeling komen de bepalingen uit de Zesde Richtlijn veelvuldig aan de orde, aangezien de meeste jurisprudentie die tot nu toe is gepubliceerd, tijdvakken betreft waarin de Zesde Richtlijn van toepassing was.

### 2.2 Het niet-leveringsbeginsel in de Wet OB

In artikel 37d Wet OB is bepaald dat bij overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van inbreng in een vennootschap, wordt geacht dat geen leveringen of diensten plaatsvinden en treedt de degene op wie de goederen overgaan in de plaats van de overdrager.

---

<sup>4</sup> Zie ook X BV, r.o. 28, waarin door het HvJ wordt overwogen dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn (thans artikel 19-Btw richtlijn) naar analogie moet worden toegepast op artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn (thans artikel 29 Btw-richtlijn).



De formulering van artikel 37d Wet OB is een combinatie van de bepalingen uit artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn.

Op basis van de oude tekst van artikel 31 Wet OB (thans vernummerd naar artikel 37d Wet OB) bestond in het verleden kennelijk onduidelijkheid over de toepasbaarheid van het niet-leveringsbeginsel in het geval van, onder meer, juridische fusies en splitsingen<sup>5</sup>. Artikel 31 Wet OB bepaalde namelijk dat bij overdracht van een onderneming of een deel daarvan aan degene die de onderneming of het deel daarvan voortzette, ter zake van leveringen en diensten welke die overdracht vormen, geen btw werd geheven. Hierbij kwam de vraag op of deze formulering richtlijnconform was.<sup>6</sup> De richtlijn spreekt immers niet uitdrukkelijk over de voortzetting van de onderneming door de overnemer.<sup>7</sup> Of de formulering van artikel 31 Wet OB daadwerkelijk tot problemen heeft geleid betwijfel ik overigens, omdat de Hoge Raad reeds in 1987 heeft geoordeeld dat de enige juiste uitleg van artikel 31 Wet OB, een richtlijnconforme uitleg was.<sup>8</sup>

Om de Wet OB meer in overeenstemming te brengen met de richtlijnbevestigingen, is artikel 31 Wet OB per 24 juni 1998 aangepast naar de formulering zoals deze thans nog steeds geldt.<sup>9</sup> Artikel 31 Wet OB is per 1 januari 2010 vernummerd naar artikel 37d Wet OB, maar inhoudelijk niet gewijzigd.

Het HvJ heeft in het arrest *Zita Modes* overigens geoordeeld dat een lidstaat die gebruikt maakt van het niet-leveringsbeginsel uit 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn, deze fictie moet toepassen op elke overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen en dus de toepassing van het niet-leveringsbeginsel niet kan beperken tot bepaalde vormen van overgang.<sup>10</sup> Vervolgens overweegt het HvJ dat 'als algemene regel dient te gelden dat de bewoordingen van een gemeenschappelijke bepaling die voor de vaststelling van haar betekenis en draagwijdte niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de gehele Gemeenschap autonoom en op eenvormige wijze moet worden uitgelegd'.<sup>11</sup>

Het HvJ heeft hiermee bevestigd dat het niet-leveringsbeginsel een communautaire bepaling is. Dit betekent dat de formulering van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn (thans 19 Btw-richtlijn), de achtergrond hiervan en de uitleg die het HvJ er aan geeft bepalend zijn.

## 2.3 Indeplaatstreding overnemer

<sup>5</sup> C.M. Ettema, NDFR, onderdeel omzetbelasting, commentaar bij artikel 37d (geraadpleegd d.d. 7 december 2013).

<sup>6</sup> Kamerstukken II, vergaderjaar 1997, 1998, 25 709, nr. 5, p. 15.

<sup>7</sup> In zijn besluit van 25 oktober 1995, VB 95/1945, V-N 1995/4002, 25 was door de Staatssecretaris van Financiën reeds aangegeven dat voor de beoordeling van de vraag of de overgang van vermogen van een rechtspersoon in het kader van een juridische fusie een overdracht van een onderneming is in de zin van artikel 31 Wet OB, deze bepaling richtlijnconform moest worden uitgelegd. De Staatssecretaris van Financiën spreekt in dit besluit overigens nog wel van het voortzettingscriterium. Op het voortzettingscriterium ga ik in hoofdstuk 3 nader in.

<sup>8</sup> Hoge Raad 4 februari 1987, nr. 23 945, V-N 1987/680, 44. De Hoge Raad oordeelde dat 'aangenomen moet worden dat de wetgever door het zonder toelichting handhaven, in ongewijzigde vorm, van artikel 31 Wet OB de bedoeling had uitvoering te geven aan artikel 5, lid 8, van de Zesde Richtlijn, en wel op een wijze die materieel geen ander resultaat oplevert dan letterlijke overneming van de bewoordingen van de richtlijn zou hebben gedaan.'

<sup>9</sup> Staatsblad jaargang 1998, nr. 350, p. 9.

<sup>10</sup> *Zita Modes*, r.o. 31.

<sup>11</sup> *Zita Modes*, r.o. 34.

Artikel 37d Wet OB bepaalt dat degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager. Artikel 8, lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 bepaalt dat hij, aan wie de overdracht ex artikel 37d Wet OB heeft plaatsgevonden, geacht wordt in de plaats te zijn getreden van degene die de onderneming of een gedeelte daarvan heeft overgedragen.

Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan herzieningsregels ten aanzien van roerende en onroerende zaken.<sup>12</sup> De overnemer wordt geacht in de plaats te zijn getreden van de overnemer en is derhalve ook gehouden aan de herzieningsregels die van toepassing waren bij de overdrager ten aanzien van de overgedragen goederen. De indeplaatstreding gaat niet zover dat de overnemer verantwoordelijk kan worden gehouden tot betaling van een (niet-betaalde) omzetbelastingsschuld van de overdrager<sup>13</sup>.

Ik zie overigens niet goed in wat met artikel 8, lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 wordt beoogd te verduidelijken. Uit artikel 37d Wet OB volgt immers ook dat de overnemer in de plaats treedt van de overdrager. Het lijkt erop dat artikel 8, lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 met name relevant was in de periode vóór de hiervoor aangehaalde wetwijziging van 24 juni 1998. In die periode werd slechts melding gemaakt van het voortzetten van de onderneming (of een gedeelte daarvan) en was niet bij wet bepaald dat de overnemer in de plaats trad van de overdrager. Ik heb de indruk dat verzuimd is om artikel 8, lid 1 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 te wijzigen dan wel te laten vervallen na de wetwijziging van 24 juni 1998.

## 2.4 Doel van artikel 19 Btw-richtlijn

In paragraaf 2.2 heb ik uiteengezet dat het niet-leveringsbeginsel een communautaire bepaling is. Voor de vraag wat het doel van artikel 19 Btw-richtlijn is, is de tekst en de context van artikel 19 Btw-richtlijn (voorheen artikel 5, lid 8 Zesde Richtlijn) richtinggevend, alsook de uitleg die het HvJ aan deze bepaling geeft.

Het Voorstel Zesde Richtlijn geeft een zeer beperkte toelichting op het niet-leveringsbeginsel van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn. Op basis van het Voorstel Zesde Richtlijn is het doel van de regeling om overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken door dergelijke overdrachten te vereenvoudigen en financieringsnadeel als gevolg van de overdracht bij de verkrijger te voorkomen.<sup>14</sup>

De begrippen 'vereenvoudiging' en 'het voorkomen van financieringsnadeel' worden niet nader uitgelegd in het Voorstel Zesde Richtlijn. In het arrest Zita Modes verwoordt het HvJ voor het eerst wat het doel van het niet-leveringsbeginsel is. Het HvJ overweegt dat de Zesde Richtlijn als uitgangspunt iedere overgang of overdracht van goederen als een aan de btw onderworpen levering aanmerkt, maar dat de aftrekregeling tot doel heeft om de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.<sup>15</sup> Het HvJ overweegt vervolgens dat, gegeven die doelstelling, 'het duidelijk is dat artikel 5, lid 8 van de Zesde richtlijn ertoe strekt om de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand

<sup>12</sup> Hoge Raad 5 december 1990, nr. 26 663, V-N 1991/157, 31.

<sup>13</sup> Hof Den Haag, 12 maart 1980 68/1978, BNB 1981/204.

<sup>14</sup> Voorstel Zesde Richtlijn, V-N 1973/18A, p. 753.

<sup>15</sup> Zita Modes, r.o. 36, 37 en 38.

van de verkrijger onder buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij de btw hoe dan zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de als voorbelasting betaalde btw'.<sup>16</sup>

Het niet-leveringsbeginsel is dus vooral een praktische bepaling die a. voorkomt dat bij een overdracht van een onderneming over ieder over te dragen activum btw in rekening zou moeten worden gebracht aan de verkrijger, welke vervolgens door de verkrijger zou moeten worden teruggevraagd bij de Belastingdienst en b. bepaalt dat een overdracht van een onderneming in het geheel niet aan btw wordt onderworpen, waardoor de verkrijger geen 'last' heeft van het voorfinancieren van btw.

Van Norden merkt in dit kader op dat het praktische doel van de faciliteit niet goed te rijmen is met een situatie waarin de verkrijger een (deels) vrijgestelde belastingplichtige is. In dat geval leidt het niet-leveringsbeginsel immers tot een btw-voordeel, in die zin dat geen btw in rekening hoeft te worden gebracht door de overdrager en de verkrijger geen last heeft van btw-druk. Ook merkt van Norden op dat het financieringsnadeel geen absolute rechtvaardiging is, aangezien dit nadeel zich ook voordoet bij omvangrijke transacties, zoals vastgoedtransacties, waarvoor geen tegemoetkomende regeling geldt.<sup>17</sup>

Verwijzend naar de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 31 Wet OB lijkt van Norden een alternatieve rechtvaardiging te hebben gevonden voor het niet-leveringsbeginsel, aangezien het beginsel mede gestoeld is op het uitgangspunt dat slechts sprake is van een wijziging in de persoon van de ondernemer en dat geen sprake is van een gewone prestatie, zoals het verkopen van losse goederen of het verrichten van een dienst. Dit beginsel komt in de toelichting en uitleg van de richtlijnbevestigingen echter niet terug. Het Voorstel Zesde Richtlijn noemt slechts de (praktische) gronden 'vereenvoudiging' en 'het voorkomen van financieringsnadeel'.

Hoewel niet genoemd in het Voorstel Zesde Richtlijn, kan ik me echter voorstellen dat ook de richtlijnbevestigingen mede zijn gestoeld op de gedachte dat er slechts sprake is van een wijziging in de persoon van de ondernemer. Wellicht is hier een vergelijking met de zogenoemde fusierichtlijn<sup>18</sup> op zijn plaats. De fusierichtlijn stelt ondernemingen in staat om zonder fiscale belemmeringen, zoals het moeten afrekenen over stille reserves, te fuseren of te splitsen. Ook hierbij is slechts sprake van een wijziging in de persoon van de ondernemer en vindt er op die grond geen belastingheffing plaats over eventuele stille reserves en goodwill die in verband met de overgang van activa en passiva worden gerealiseerd. De belastingclaim over eventuele stille reserves en goodwill wordt daarbij doorgeschoven naar de verkrijgende persoon en voorkomt dus acute belastingheffing wat een belemmerend effect zou hebben.

Op de strekking van het begrip 'algemeenheid van goederen' zoals opgenomen in de tekst van artikel 19 Btw-richtlijn ga ik, mede in het kader van mijn onderzoeksvraag, nader in, in het volgende hoofdstuk.

## 2.5 Samenvatting

---

<sup>16</sup> Zita Modes, r.o. 39.

<sup>17</sup> G.J. van Norden, 'Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda', WFR 2004/1824, onderdeel 2.2.

<sup>18</sup> Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lidstaten.

Het niet-leveringsbeginsel merkt de overgang van het geheel of van een gedeelte van een algemeenheid van goederen niet aan als belastbare leveringen of diensten. Het niet-leveringsbeginsel is een zogenoemde 'kan-bepaling', maar dient, indien van deze kan-bepaling gebruik is gemaakt, in alle lidstaten op een autonome en eenvormige wijze te worden uitgelegd, ongeacht wat de nationale wetgeving van de betreffende lidstaten hieromtrent bepaalt. Er is derhalve sprake van een communautaire bepaling.

De bewoordingen van artikel 37d Wet OB zijn nauw in overeenstemming met de bewoordingen van artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn. Zou er al onduidelijkheid kunnen bestaan over het toepassingsbereik van artikel 37d Wet OB dan is zowel door de nationale rechter als door het HvJ bepaald dat artikel 37d Wet OB conform de Btw-richtlijn moet worden uitgelegd.

Artikel 19 van de Btw-richtlijn is vooral een praktische bepaling en beoogt de overdracht van een onderneming of een gedeelte daarvan, te vereenvoudigen en de verkrijger van de onderneming te ontlasten van het voorfinancieren van btw en past tevens in de gedachte dat bij de overgang van een algemeenheid van goederen slechts sprake is van een wijziging in de persoon van de ondernemer.

Ik vind het opvallend dat in het Voorstel Zesde Richtlijn niet de wijziging van de persoon van ondernemer als reden voor het opnemen van het niet-leveringsbeginsel wordt aangehaald. Het is juist om die reden dat ik van mening ben dat er geen levering of dienst zou moeten worden aangenomen bij de overgang van het geheel of een algemeenheid van goederen of diensten.

### 3. Algemeenheid van goederen

#### 3.1 Het overdragen van een onderneming of een gedeelte daarvan

Het begrip 'overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen' is noch in de Btw-richtlijn, noch in de Zesde Richtlijn beschreven.<sup>19</sup> In deze paragraaf besteed ik aandacht aan de uitleg die het HvJ heeft gegeven aan het niet-leveringsbeginsel.<sup>20</sup>

In het arrest Zita Modes wordt het niet-leveringsbeginsel door het HvJ uitgelegd en heeft het HvJ in feite een aantal criteria gesteld die volgens haar kunnen worden gelezen in artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn. In het arrest Christel Schriever geeft het HvJ een nadere precisering van de in Zita Modes gestelde voorwaarden.

Het HvJ overweegt in de zaak Zita Modes dat onder de overgang van een algemeenheid van goederen moet worden verstaan: '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.'<sup>21</sup>

Het HvJ overweegt daarbij het volgende: 'Bij een dergelijke overdracht moet de verkrijger evenwel de bedoeling hebben om de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen.'<sup>22</sup>

In het arrest Christel Schriever komt onder meer de samenhang tussen verschillende vermogensbestanddelen aan de orde. Het HvJ overweegt dat moet worden getoetst of de over te dragen goederen volstaan om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten. Het HvJ geeft daarbij een nadere uitleg aan het begrip algemeenheid van goederen en overweegt dat, voor zover de overdracht van een goederenvoorraad en winkeluitrusting volstaan om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten, de overdracht van een winkelpand<sup>23</sup> niet beslissend is om de transactie als overgang van een algemeenheid van goederen aan te merken.<sup>24</sup>

Van Doesum en Van Norden leiden uit het arrest Zita Modes af dat sprake is van de volgende vijf (cumulatieve) voorwaarden waaraan moet worden voldaan wil er sprake zijn van een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen:

1. De overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel;

---

<sup>19</sup> G.J. van Norden, 'Algemeenheid van goederen in de BTW weer op de agenda', WFR 2004/1824, onderdeel 2.1.

<sup>20</sup> Het niet-leveringsbeginsel komt veelvuldig aan de orde in arresten van het HvJ die op zichzelf geen betrekking hebben op het niet-leveringsbeginsel, maar waarbij het niet-leveringsbeginsel relevant wordt geacht voor de vraag of en in welke mate recht bestaat op aftrek van voorbelasting (zoals de arresten AB SKF en X BV).

<sup>21</sup> Zita Modes, r.o. 40.

<sup>22</sup> Zita Modes, r.o. 44.

<sup>23</sup> Het (winkel)pand werd in casu niet in eigendom overgedragen, maar door de overnemer gehuurd van de overdrager ingevolge een huurovereenkomst.

<sup>24</sup> HvJ 10 november 2011, zaak C-444/10 (Christel Schriever) V-N 2011/63.16, r.o. 35, zaak hierna aan te halen als 'Christel Schriever'.

2. Bestaande uit lichamelijke zaken en eventueel ook onlichamelijke zaken;
3. Welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen;
4. Waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend; en
5. De verkrijger de bedoeling heeft om het geheel of het gedeelte van de gemeenschap te exploiteren.<sup>25</sup>

Swinkels meent dat het HvJ nog geen antwoord heeft gegeven op de betekenis van het begrip 'algemeenheid van goederen', maar leidt uit het arrest af dat het HvJ voor de uitleg van het begrip 'algemeenheid van goederen' vooral denkt aan een onderneming of van een onderdeel dat als zodanig kan functioneren.<sup>26</sup>

Merkx vraagt zich af waar de grens ligt tussen de overdracht van een onderneming of een deel daarvan en de overdracht van goederen anderzijds en is van mening dat de samenhang tussen de verschillende vermogensbestanddelen van de onderneming daarbij doorslaggevend is. Ontbreekt voldoende samenhang dan verliest de onderneming zijn identiteit en is sprake van de verkoop van losse goederen die geen algemeenheid vormen.<sup>27</sup>

Naar mijn mening heeft het HvJ in het arrest Zita Modes vooral willen zeggen dat het niet zo kan zijn dan het overdragen van losse goederen als de overdracht van een algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt, maar dat er tenminste sprake moet zijn van een combinatie van lichamelijke zaken en eventueel ook onlichamelijke zaken welke voldoende zijn om autonome economische activiteit te kunnen uitoefenen.

Dit is ook terug te lezen in het arrest Christel Schriever. Uit dit arrest blijkt dat sprake is van een algemeenheid van goederen voor zover de overdracht van een goederenvoorraad en winkeluitrusting op zichzelf volstaan om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten. Het gegeven dat het winkelpand waarin de onderneming wordt uitgeoefend geen onderdeel uitmaakte van de overgedragen goederen, heeft op zichzelf niet tot gevolg dat toepassing van het niet-leveringsbeginsel werd belemmerd.

Uit de woorden 'voor zover' leid ik af dat zolang er maar sprake is van een minimum aan goederen waarmee een autonome economische activiteit (in casu een winkel in sportartikelen) kan worden voortgezet, deze goederen kunnen worden aangemerkt als een algemeenheid van goederen. Hieruit kan tevens worden afgeleid dat niet slechts de overdracht van een goederenvoorraad of een winkeluitrusting als algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt, maar dat sprake moet zijn van goederen die in onderlinge samenhang voldoende zijn om een autonome economische activiteit uit te oefenen.<sup>28</sup>

Opvallend is overigens dat het HvJ in Zita Modes de overdracht van lichamelijke zaken als absolute voorwaarde lijkt te stellen en dat daarbij, eventueel, ook onlichamelijke zaken kunnen worden overgedragen. A contrario beredeneerd is door het overdragen van onlichamelijke zaken, met daarbij eventueel lichamelijke zaken kennelijk niet aan het criterium dat het HvJ stelt voldaan.

---

<sup>25</sup> A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'Bedrijfsoverdrachten en omzetbelasting', WPNR 2007/6695, p. 80–89.

<sup>26</sup> J.J.P. Swinkels, noot bij het arrest Zita Modes, FED 2004/240.

<sup>27</sup> M.M.W.D. Merckx, 'Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW. De reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes', MBB 2005/02, onderdeel 4.1.

<sup>28</sup> Zie in dit kader ook: Conclusie A-G Jacobs, 26 september 2002, nr. C-497-01 (Zita Modes), Jur. 2003, p.I-14393, r.o. 34 tot en met 36, waarin de A-G aangeeft dat er een verband moet zijn tussen de componenten (die kunnen bestaan uit lichamelijke en onlichamelijke zaken) die worden overgedragen.

Gelet op de context van het niet-leveringsbeginsel zie ik geen rechtvaardiging om een onderscheid te maken tussen ondernemingen die in hoofdzaak bestaan uit lichamelijke zaken en ondernemingen die in hoofdzaak (of wellicht uitsluitend) bestaan uit onlichamelijke zaken.<sup>29</sup>

### 3.2 Ondernemers en quasi-ondernemers

Het HvJ heeft in het arrest Zita Modes geoordeeld dat het toepassingsbereik van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn niet mag worden beperkt tot bepaalde vormen van overgang.<sup>30</sup> De Hoge Raad heeft, onder verwijzing naar het arrest Zita Modes geoordeeld dat een zogenoemde 7-2b onderneming (quasi-ondernemer) eveneens onder het toepassingsbereik van artikel 31 Wet OB (thans artikel 37d Wet OB) valt.<sup>31</sup> Hiermee is definitief beslist dat ook een vermogensbestanddeel dat wordt geëxploiteerd om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen onder het niet-leveringsbeginsel valt. Aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van een onderneming, is derhalve reeds voldaan indien sprake is van btw-ondernemerschap.

### 3.3 Voortzettingsevereiste

Het HvJ heeft in het arrest Zita Modes overwogen dat met overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt bedoeld op overdrachten waarbij de verkrijger de bedoeling heeft om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren<sup>32</sup>. Het HvJ plaakt het begrip 'exploitatie' als de tegenhanger van het 'onmiddellijk zonder meer vereffenen'.<sup>33</sup>

Met deze overweging heeft het HvJ mijns inziens duidelijk gemaakt dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn een soort voortzettingscriterium behelst. Het is opvallend dat de wetgever met de gewijzigde formulering van artikel 31 Wet OB ingaande 24 juni 1998 juist het voortzettingsevereiste heeft laten vervallen, omdat de wetgever aannam dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn geen voortzettingsevereiste behelste. De wetgever benoemde, naar aanleiding van vragen van de leden van de fractie van de VVD, expliciet dat het voortzettingsevereiste niet langer zou gelden.<sup>34</sup>

Van Kesteren uitte kort na de wetwijziging reeds zijn twijfels bij het standpunt van de wetgever dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn geen voortzettingsevereiste zou behelzen. Hij meende dat artikel 5, lid 8 reeds uit eigen hoofde voortzetting vereist. Het laten vervallen van het voortzettingsevereiste bij de toepassing van artikel 31 Wet OB roept aldus Van

<sup>29</sup> Zie hoofdstuk 4 over dit onderwerp.

<sup>30</sup> Zita Modes, r.o. 31.

<sup>31</sup> Hoge Raad 6 juni 2008, nr. 42 677, NTFR 2008-1291. Zie in dit kader ook J.J.M. Lamers, 'Ondernemingen overnemen zonder btw', NTFR Beschouwingen 2008/48 onderdeel 2. Lamers leidt overigens uit HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National plc), NTFR 2001-376, zaak hierna aan te halen als Abbey National, waarin sprake was van de overdracht van een bedrijfspand (inclusief exploitatie), reeds af dat het HvJ toen al van mening was dat zogenoemde 7-2b ondernemingen onder het toepassingsbereik van het niet-leveringsbeginsel vielen.

<sup>32</sup> Zita Modes, r.o. 44.

<sup>33</sup> J.J.M. Lamers, 'Ondernemingen overnemen zonder btw', NTFR Beschouwingen 2008-48, onderdeel 5.

<sup>34</sup> Kamerstukken I, vergaderjaar 1997, 1998, nr. 25 709, nr. 315b (MvA), p. 5.

Kesteren dan zelfs strijdigheid op met de Zesde Richtlijn.<sup>35</sup> Zoals reeds in hoofdstuk 2 behandeld is het niet-leveringsbeginsel immers een bepaling die autonoom en op eenvormige wijze moet worden uitgelegd en die door lidstaten niet mag worden beperkt, anders dan krachtens de mogelijkheden die de richtlijn hiervoor geeft.

Merckx merkt op dat het voortzettingsvereiste dat het HvJ in Zita Modes benoemt, doet vermoeden dat het voortzettingsvereiste, zoals dat tot 24 juni 1998 in artikel 31 Wet OB was geformuleerd, is herleefd. Merckx maakt hierop echter een nuance en is van mening dat het voortzettingsvereiste dat het HvJ formuleert op een aantal punten afwijkt, namelijk:

1. Onder het oude voortzettingsvereiste was de feitelijke exploitatie van de onderneming van doorslaggevend belang. Was dat niet het geval, dan was artikel 31 Wet OB niet van toepassing. Het HvJ formuleert het voortzettingsvereiste als de bedoeling die de verkrijger heeft om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren. Merckx spreekt dan ook van 'exploitatiebedoelingen' in plaats van 'voortzettingsvereiste'.
2. Het HvJ plaats de bedoeling van de verkrijger om te exploiteren tegenover de situatie waarin onmiddellijk zonder meer wordt vereffend en in een voorkomend geval de voorraden worden verkocht. Het oude artikel 31 Wet OB hanteerde een strengere toetsing. Er moest feitelijk sprake zijn van het voorzetten van een onderneming door de verkrijger. Het oude artikel 31 Wet OB was bijvoorbeeld niet van toepassing in situaties van (vrijwel directe) doorverkoop van een onderneming.

Het is praktisch dat bij de overdracht uitsluitend hoeft te worden getoetst of de overnemer de bedoeling heeft om het verkregene te exploiteren en niet onmiddellijk zonder meer te vereffenen. Hier is de overdrager mee geholpen; de overdrager kan immers slechts toetsen aan de bedoeling van de overnemer, aangezien hij reeds op het moment van de overgang van de goederen moet bepalen of sprake is van een 'niet-levering' in de zin van artikel 19 van de Btw-richtlijn of dat hij regulier btw in rekening moet brengen aan de overnemer.

In dit verband blijkt uit het arrest Christel Schriever dat in een dergelijke situatie van een koper wordt verwacht dat hij, bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie, rekening houdt met het voornemen van de koper, mits dit wordt ondersteund met objectieve gegevens.<sup>36</sup> Ik heb de indruk dat het begrip 'globaal' zoals het HvJ dit voor ogen heeft niet al te lichtzinnig moet worden opgevat, maar dat hiermee eerder een alomvattende beoordeling van de situatie wordt bedoeld.<sup>37</sup> In het kader van de vraag of sprake is van een 'niet-levering' in de zin van artikel 19 van de Btw-richtlijn zou op basis van de arresten Teleos en Netto Supermarkt<sup>38</sup> overigens ook kunnen worden beargumenteerd dat een overdrager die te goeder trouw handelt en redelijkerwijs niet aan de bedoelingen van de overnemer zou

---

<sup>35</sup> H.W.M. van Kesteren, 'Vruchtgebruikconstructie, artikel 31 en het voortzettingsvereiste', noot bij Hoge Raad 26 april 2000, nr. 35 336, FED 2000/286.

<sup>36</sup> Christel Schriever, r.o. 35.

<sup>37</sup> Het HvJ overweegt in de zaak Euro Tyre Holding BV, 16 december 2010, C-430/09, r.o. 44, NTFR 2010-2932 dat een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak moet plaatsvinden om de (in die zaak aan de orde zijnde) transactie te kunnen duiden. Het HvJ lijkt met 'globaal' dus te bedoelen dat een allesomvattende beoordeling moet plaatsvinden. Wellicht een kwestie van taal: De Vlaamse betekenis van het begrip 'globaal' wordt in veel gevallen aangeduid als 'totaal, allesomvattend, precies, volledig', terwijl het begrip in Nederland doorgaans wordt uitgelegd als 'ruw geschat'. Zie <http://taaladvies.net/taal/advies/vraag/1549/>, geraadpleegd d.d. 7 december 2013.

<sup>38</sup> HvJ 27 september 2007, C-409/04 (Teleos plc), r.o. 66 en 68, NTFR 2007-1832 en HvJ 21 februari 2008, C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG) r.o. 27, NTFR 2008-405.



hoeven te twijfelen, voldoende argumenten in handen heeft om een 'niet-levering' aan te nemen.<sup>39</sup>

### 3.4 Samenvatting

Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat aan het niet-leveringsbeginsel een ruime werking toekomt. Dit beginsel mag niet worden beperkt tot bepaalde vormen van overgang en is van toepassing bij overdracht van een combinatie van goederen in hun onderlinge samenhang voldoende zijn om een onderneming te kunnen voortzetten. Hierbij heeft HvJ aangegeven dat sprake moet zijn van lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken. Het HvJ lijkt het overdragen van lichamelijke zaken als absoluut criterium te hanteren. Met ander woorden: het overdragen van uitsluitend onlichamelijke zaken past niet in de uitleg die het HvJ aan het niet-leveringsbeginsel heeft gegeven. Hoe dit criterium naar mijn mening moet worden uitgelegd, behandel ik, mede in het kader van mijn onderzoeksvraag, in het volgende hoofdstuk.

Ten slotte behelst het niet-leveringsbeginsel een voorzetsvereiste inhoudende dat op het moment van de overdracht moet worden getoetst of de verkrijger de bedoeling heeft om het verkregene te exploiteren.

---

<sup>39</sup> J.A.M. Leijten, 'Hoge Raad om: Art. 31 Wet OB 1968 van toepassing bij de overdracht van een verhuurd bedrijfsverzamelgebouw', *Vastgoed Fiscaal & Civiel*, 2008/04.

## 4 Lichamelijke en onlichamelijke zaken

### 4.1 Zijn goederen lichamelijke zaken?

Vrij vertaald stelt het HvJ in het arrest Zita Modes dat er voor de vraag of sprake is van de overgang van een algemeenheid van goederen in ieder geval sprake moet zijn van de overdracht van een onderneming die bestaat uit lichamelijke zaken én eventueel onlichamelijke zaken. De formulering uit het arrest Zita Modes is geen eenmaligheid geweest. Het HvJ herhaalt in latere jurisprudentie exact de formulering uit het arrest Zita Modes.<sup>40</sup> De uitleg die het HvJ geeft aan het niet-leveringsbeginsel wordt dus als algemeen aanvaard criterium gebruikt door het HvJ.

De vraag komt op of hiermee de overdracht van louter onlichamelijke zaken uitgesloten is van het niet-leveringsbeginsel. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan de situatie waarin aandelen in een vennootschap worden overgedragen gecombineerd met de overdracht van personeel en contracten die het 'managen' van de vennootschap waarin de aandelen worden gehouden, mogelijk maken. Ook kan worden gedacht aan een verzekeraar die een (zelfstandig) gedeelte van haar portefeuille in combinatie met personeel en relevante contracten overdraagt aan een andere verzekeraar. Voor de vraag of dergelijke situaties zijn uitgesloten van het niet-leveringsbeginsel begin ik met een analyse naar de verhouding tussen lichamelijke zaken en goederen, en onlichamelijke zaken en diensten.

Het begrip 'lichamelijke zaken' heeft haar plaats in hoofdstuk 1 van de Btw-richtlijn, welk hoofdstuk gaat over de levering van goederen. Artikel 14 van de Btw-richtlijn bepaalt dat als "levering van goederen" wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een *lichamelijke zaak* te beschikken. Artikel 19 van de Btw-richtlijn is in ditzelfde hoofdstuk opgenomen en bepaalt dat een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder omstandigheden niet als een levering van goederen wordt aangemerkt.

Zijn goederen en lichamelijke zaken daarmee uitwisselbare begrippen? Het begrip 'goed' is in ieder geval een communautair begrip. Het is een begrip dat niet verwijst naar het recht van de lidstaten en dus niet ter beoordeling van elke lidstaat kan worden gelaten.<sup>41</sup> De definitie van 'goederen' in bijvoorbeeld het Burgerlijk Wetboek is daarmee irrelevant. De uitleg die het HvJ geeft aan het begrip 'goederen' is derhalve maatgevend.

In de zaak Safe Rekencentrum BV formuleert het HvJ de levering van goederen als 'elke overdrachtshandeling van een *lichamelijke zaak* (cursivering RP) door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak'.<sup>42</sup> Mijns inziens heeft het HvJ hiermee aangegeven dat met 'goederen' en 'lichamelijke zaken' hetzelfde wordt bedoeld.<sup>43</sup> Goederen en lichamelijke zaken zijn dus uitwisselbare begrippen. Uiteraard afgezien van de uitbreiding die artikel 15 van de Btw-richtlijn geeft aan het begrip lichamelijke zaken<sup>44</sup>.

<sup>40</sup> AB SKF, r.o. 37, Christel Schriever, r.o. 24 en X BV, r.o. 32.

<sup>41</sup> HvJ 1 februari 1977, C-51/76 (VNO), r.o. 10 en 11.

<sup>42</sup> HvJ 8 februari 1990, C-320/88 (Safe Rekencentrum BV), r.o. 7, .

<sup>43</sup> Zie ook HR 24 december 2010, nr. 09/02448, NTFR 2011-175, r.o. 3.3.4, waarin de Hoge Raad heeft overwogen dat de begrippen 'goederen' en lichamelijke zaken' overeenkomen.

<sup>44</sup> Artikel 15 van de Btw-richtlijn stelt elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken gelijk met lichamelijke zaken en geeft lidstaten de mogelijkheid om bijvoorbeeld rechten op onroerende zaken als lichamelijke zaken te beschouwen.

Artikel 3.7 Wet OB geeft overigens een eigen definitie aan het begrip ‘goederen’ en spreekt over ‘alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke. Kennelijk heeft de Nederlandse wetgever artikel 3.7 Wet OB zoveel mogelijk in overeenstemming willen brengen met artikel 3:2 uit het Burgerlijk Wetboek, zonder afbreuk te willen doen aan het feit dat het begrip ‘goederen’ voor de btw haar eigen definitie kent.<sup>45</sup>

## 4.2 Zijn diensten onlichamelijke zaken?

Artikel 24 van de Btw-richtlijn merkt als ‘dienst’ aan, elke handeling die geen levering van goederen is. Het begrip ‘dienst’ kent, in tegenstelling tot het begrip ‘goed’, dus geen zelfstandige definitie. De vraag of een handeling als een dienst moet worden aangemerkt is immers afhankelijk van de vraag of een handeling als een levering van goederen moet worden aangemerkt. Artikel 25 van de Btw-richtlijn geeft ter verduidelijking voorbeelden waarin sprake kan zijn van een dienst, zoals de overdracht van een onlichamelijke zaak.<sup>46</sup>

In het arrest *Swiss Re* is overwogen dat de overdracht van onlichamelijke zaken, te weten cessie van verzekeringscontracten, niet kan worden aangemerkt als de levering van goederen en dus als dienst moet worden beschouwd.<sup>47</sup> A-G Mengozzi merkt in zijn conclusie bij dit arrest op dat de overdracht van contracten het meest passend kan worden ondergebracht in de categorie ‘diensten’.<sup>48</sup> Wat mij betreft is dit een bevestiging dat onlichamelijke zaken niet thuishoren in de categorie goederen en daarmee dus ook niet in hoofdstuk 1 van de Btw-richtlijn. In het hiervoor aangehaalde voorbeeld, waarbij een verzekeringsmaatschappij contracten overdraagt, is dus sprake van het verrichten van een dienst.

Het voorgaande in aanmerking nemende, heeft het begrip ‘onlichamelijke zaken’ mijns inziens uitsluitend haar plaats in hoofdstuk 3 van de Btw-richtlijn, welk hoofdstuk gaat over diensten.

Artikel 29 van de Btw-richtlijn (tevens onderdeel van hoofdstuk 3 van de Btw-richtlijn) bepaalt dat artikel 19 op overeenkomstige wijze van toepassing is op diensten. Hoofdstuk 3 heeft dus haar eigen ‘niet-leveringsbeginsel’<sup>49</sup> voor diensten. Artikel 29 van de Btw-richtlijn neemt dus haar eigen plaats in, in het ‘dienstenhoofdstuk’ van de Btw-richtlijn, die er in voorziet dat ook de overgang van een ‘algemeenheid van diensten’ onder het niet-leveringsbeginsel kan worden gebracht. Dit is echter niet zonneklaar.

## 4.3 Lichamelijke en eventueel onlichamelijke zaken

---

<sup>45</sup> S.T.M. Beelen, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting (studenteneditie) 2013/2014*, p. 67 en Kamerstukken II, vergaderjaar 1985, 1986, 19 527, nr. 3 (MvT inzake Invoeringswet Boeken 3,5 en 6 Nieuw BW), p. 27 en 28.

<sup>46</sup> Het woord ‘kan’ in artikel 25 van de Btw-richtlijn impliceert mijns inziens niet dat lidstaten de mogelijkheid hebben om de in artikel 25 genoemde voorbeelden optioneel te kunnen opnemen in hun nationale wetgeving (dus geen “kan-bepaling”). Artikel 25 van de Btw-richtlijn is eerder een verduidelijking van artikel 24 van de Btw-richtlijn.

<sup>47</sup> HvJ 22 oktober 2009, C-242/08 (*Swiss Re Germany Holding GmbH*), r.o. 25 tot en met 28, NTFR 2009-2278.

<sup>48</sup> Conclusie A-G Mengozzi d.d. 13 mei 2009 bij zaak nr. C-242/08, onderdeel 18.

<sup>49</sup> Tussen aanhalingstekens omdat het begrip leveringen niet aan de orde is bij diensten.

Ik ga terug naar de formulering uit Zita Modes: Het HvJ overweegt in deze zaak dat voor de toepassing van het niet-leveringsbeginsel, sprake moet zijn van de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken. Grammaticaal is niet helemaal duidelijk of de zinsnede ‘met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken’ uitsluitend verwijst naar ‘autonoom bedrijfsonderdeel’ of ook verwijst naar ‘handelszaak’. Van Hilten leidt uit de authentieke Franse tekst van het arrest, welke taal tevens de procestaal was, af dat deze zinsnede van toepassing is op zowel de handelszaak als het autonome bedrijfsonderdeel.<sup>50</sup>

Van belang is dat in het arrest Zita Modes de toepassing van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn aan de orde is. Het HvJ maakt geen enkele verwijzing naar artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn, waarin het niet-leveringsbeginsel van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn op overeenkomstige wijze van toepassing wordt verklaard op diensten. De toepassing van artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn leek dan ook niet in geschil in het arrest Zita Modes.

Mede hierdoor komt de vraag op of het HvJ uitsluitend duidelijk heeft willen maken hoe het begrip algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn moet worden uitgelegd of dat het HvJ ook de toepassing van artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn in haar uitleg heeft willen betrekken. In Zita Modes en Christel Schriever was een overdracht van een onderneming aan de orde die, naar het zich laat aanzien, met name uit lichamelijke zaken bestond. Het zou goed kunnen dat het HvJ met de opmerking “en eventueel onlichamelijke zaken” (ten overvloede) heeft willen opmerken dat het niet-leveringsbeginsel ook van toepassing kan zijn op onlichamelijke zaken, aangezien de aan de orde zijnde ondernemingen, een modezaak en een winkel in sportartikelen, zowel uit lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken zullen hebben bestaan.

Merkx merkt in dit kader op dat het HvJ naar haar mening in het algemeen iets heeft willen zeggen over het begrip algemeenheid van goederen en dat in de meeste gevallen een of meerdere lichamelijke zaken deel zullen uitmaken van de overdracht van een onderneming. Merkx vindt voorts bevestiging in het feit dat het HvJ het begrip handelsonderneming (RP: bedoeld zal zijn handelszaak) gebruikt; een begrip waarvan kan worden betwijfeld of dit bepalend mag zijn bij de beoordeling of sprake is van een algemeenheid van goederen.<sup>51</sup>

Ik denk dat de casus die aan de orde was in Zita Modes en Christel Schriever, namelijk de overdracht van een handelszaak, bestaande uit vooral lichamelijke zaken, invloed heeft gehad op de formulering die het HvJ heeft gekozen. Als de aan de orde zijnde casus vooral uit onlichamelijke zaken had bestaan, denk bijvoorbeeld aan aandelen, contracten, immateriële activa, dan had het HvJ wellicht voor een andersluidende formulering gekozen.

Toch wordt dit beeld enigszins vertroebeld door jurisprudentie van het HvJ. Zo wordt in de zaak Faxworld overwogen dat, indien lidstaten gebruikmaken van de door artikel 5, lid 8 en artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn geboden mogelijkheden, er wordt aangenomen dat er bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, geen levering van goederen of diensten plaatsvindt.<sup>52</sup> Het HvJ lijkt in Faxworld als voorwaarde te stellen dat sprake moet zijn van een overgang van een algemeenheid van goederen om vervolgens op goederen en diensten het niet-leveringsbeginsel te kunnen toepassen. Overigens suggereert ook de tekst van artikel 37d Wet OB deze samenhang. Als artikel 37d

<sup>50</sup> Conclusie A-G van Hilten d.d. 18 december 2008 bij zaak nr. 08/02136, NTFR 2009/271.

<sup>51</sup> M.M.W.D. Merkx, ‘Modewereld nu ook verantwoordelijk voor de trend in de BTW. De reikwijdte van art. 31 Wet OB 1968 na Zita Modes’, MBB 2005/02, onderdeel 4.2.

<sup>52</sup> HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld Vörgrundungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR), r.o. 32, NTFR 2004/672.

Wet OB letterlijk wordt uitgelegd, moet er voor de toepassing van het niet-leveringsbeginsel in ieder geval sprake zijn van een algemeenheid van goederen en daarmee dus van lichamelijke zaken.

Lamers signaleert in de zaak Abbey National nog een andere onduidelijkheid. De situatie die in deze zaak aan de orde was, betrof de overdracht van rechten en plichten ingevolge huurovereenkomsten van een bedrijfsverzamelgebouw. De overdrachten werden in deze zaak aangemerkt als een algemeenheid van goederen, terwijl deze overdrachten volgens Lamers uitsluitend uit diensten hebben kunnen bestaan.<sup>53</sup> Uit het arrest blijkt overigens niet dat het HvJ expliciet heeft beoordeeld of in casu artikel 5, lid 8 dan wel artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn aan de orde was. Het is denkbaar dat het HvJ zich heeft beperkt tot het beantwoorden van de prejudiciële vragen die aan haar zijn gesteld en zou kunnen hebben aangenomen dat niet in geschil was dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn de in het geding zijnde richtlijnbeperking was.

Welke plaats nemen de arresten Faxworld en Abbey National nu in voor de vraag of louter een overgang van onlichamelijke zaken onder het niet-leveringsbeginsel valt? De arresten geven in ieder geval geen duidelijkheid over de vraag wat de verhouding is tussen artikel 5, lid 8 en artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn. De zaak Abbey National gaat overigens wel over een situatie waarin uitsluitend sprake is van de overgang van onlichamelijke zaken. In die zin is Abbey National een bevestiging dat op de overgang van uitsluitend onlichamelijke zaken het niet-leveringsbeginsel kan worden toegepast, althans dit was tussen partijen niet in geschil.

Faxworld en Abbey National gaan daarbij primair over de aftrek van voorbelasting en niet uitsluitend over de toepassing van het niet-leveringsbeginsel, terwijl in de arresten Zita Modes en Christel Schriever het geschil de toepassing van het niet-leveringsbeginsel betrof. Omdat het HvJ in Zita Modes een uitgebreide uitleg heeft gegeven aan het begrip algemeenheid van goederen en deze uitleg bovendien expliciet wordt herhaald in latere jurisprudentie ben ik van mening dat deze uitleg als uitgangspunt moet worden gehanteerd.

Hierbij merk ik op dat gelet op doel en strekking van artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn het niet voor de hand ligt om onlichamelijke zaken anders te behandelen dan lichamelijke zaken. Het HvJ heeft mijns inziens in Zita Modes niet willen zeggen dat de overgang van louter onlichamelijke zaken buiten het niet-leveringsbeginsel valt, maar uitsluitend iets willen zeggen over de uitleg van het begrip algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn. Overigens houdt het HvJ een ruime toepassing van de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen voor ogen en geeft het HvJ in r.o. 31 aan dat de toepassing van het niet-leveringsbeginsel niet kan worden beperkt tot bepaalde vormen van overgang.

#### **4.4 De overdracht van aandelen en het niet-leveringsbeginsel**

De overdracht van aandelen kan als uitgangspunt niet worden aangemerkt als een levering van goederen in de zin van artikel 14 van de Btw-richtlijn. Aandelen zijn immers onlichamelijke zaken en de overdracht van aandelen valt onder het toepassingsbereik van

---

<sup>53</sup> J.J.M. Lamers, 'Ondernemingen overnemen zonder btw', NTFR Beschouwingen 2008-48, onderdeel 4.

hoofdstuk 3 van de Btw-richtlijn.<sup>54</sup> In de jurisprudentie is de vraag aan de orde geweest of het niet-leveringsbeginsel kan worden toegepast op de overdracht van aandelen.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 14 april 1999 geoordeeld dat artikel 31 Wet OB ook betrekking heeft op de overdracht van een onderneming, als die mede plaats heeft door de overdracht van aandelen.<sup>55</sup> De Hoge Raad oordeelde dat voor de toepassing van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn niet relevant is dat belanghebbende de overdracht van een deel van haar onderneming heeft doen plaatsvinden mede door overdracht van aandelen.

Uit het arrest blijkt dat aandelen onderdeel kunnen uitmaken van een algemeenheid van goederen. Hierbij merk ik op dat de situatie die in dit arrest aan de orde was bestond uit de overdracht van een begrafenisonderneming, bestaande uit rouwcentra, inventaris, aandelen in dochtermaatschappijen en de hierbij behorende overeenkomsten. De Hoge Raad verwijst in r.o. 3.2 naar het oordeel van het Hof inhoudende dat de aandelen in de dochtermaatschappijen een essentiële functie in de bedrijfsvoering vervullen en daarmee in feite bedrijfsmiddelen zijn. Vervolgens verwijst de Hoge Raad naar het oordeel van het Hof dat de overgedragen zaken een zodanige onderlinge samenhang vertonen dat sprake is van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn.

Finkensieper merkt in zijn noot bij dit arrest op dat het onduidelijk is of de verkoop van concernonderdelen uitsluitend in de vorm van de overdracht van aandelenpakketten onder de werkingssfeer van artikel 31 Wet OB kan worden gebracht. De Hoge Raad spreekt immers over de overdracht van een onderneming die *mede* plaats heeft door de overdracht van aandelen.

Overigens heeft het Hof in haar uitspraak die voorafging aan het arrest van de Hoge Raad, door te oordelen dat de aandelen in de dochtermaatschappijen in feite bedrijfsmiddelen zijn, van deze aandelen een essentieel onderdeel gemaakt van de begrafenisonderneming van belanghebbende en is hierdoor vast komen te staan dat belanghebbende ten aanzien van de aandelen dus geen ondernemer was in de zin van artikel 7-2b Wet OB (quasi-ondernemer). Dit was ten tijde van dit arrest waarschijnlijk nog relevant omdat het HvJ zich eerst in Zita Modes heeft uitgelaten over de vraag of artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn kan worden beperkt tot bepaalde vormen van overgang en de Hoge Raad in zijn arrest van 6 juni 2008<sup>56</sup> pas definitief heeft geoordeeld dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn ook van toepassing is op quasi-ondernemers.

De lezing die de Hoge Raad geeft aan artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn in relatie tot de overdracht van aandelen, is mijns inziens duidelijk. De Hoge Raad toetst binnen de kaders van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn of aandelen kunnen worden gezien als bedrijfsmiddel (thans zal voldoende zijn dat het houden van aandelen gezien wordt als een artikel 7-2b activiteit) en toetst vervolgens of de aandelen (als activum) deel uitmaken van een onderneming.

## 4.5 De overdracht van aandelen volgens het Hof van Justitie

---

<sup>54</sup> Artikel 15 van de Btw-richtlijn biedt lidstaten overigens de mogelijkheid om als lichamelijke zaken te beschouwen: de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan. Zie in dit kader ook: HvJ 5 juli 2012, C-259/11 (DTZ Zadelhoff vof), r.o. 31 en 32, NTFR 2012-1766, zaak hierna aan te halen als DTZ Zadelhoff vof.

<sup>55</sup> HR 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373 (met noot van J.M.F. Finkensieper).

<sup>56</sup> Reeds aangehaald.

Omdat artikel 19 en 29 van de Btw-richtlijn communautair moet worden uitgelegd, is, bij gebrek aan een gedetailleerde toelichting, de uitleg die het HvJ eraan geeft doorslaggevend.

De overdracht van aandelen in relatie tot artikel 5, lid 8 en artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn (thans artikel 19 en 29 van de Btw-richtlijn) is onder meer aan de orde geweest in de arresten AB SKF en X BV. Overigens was in deze arresten primair in kwestie of en in hoeverre AB SKF en X BV recht hadden op aftrek van voorbelasting ten aanzien van kosten die waren gemaakt in verband met de verkoop van deelnemingen, maar werd voor de uitleg relevant gevonden in hoeverre er sprake was van de overgang van een algemeenheid van goederen.

*AB SKF*

In deze zaak wil AB SKF, in het kader van een geplande herstructurering van haar groep, een dochtermaatschappij, waarin zij alle aandelen houdt, afstoten door alle aandelen erin te verkopen. Voorts wil zij overgaan tot verkoop van een deelneming waarin zij een belang houdt van 26,5 procent. In het verleden was AB SKF eigenaar van alle aandelen van deze deelneming. AB SKF mengt zich actief in het beheer van de beide dochtermaatschappijen en levert hun tegen betaling diensten op het vlak van beheer, administratie en marketing.

Met deze herstructurering wordt beoogd kapitaal vrij te maken van de financiering van andere activiteiten van de groep. Ten behoeve van de verkoop koopt AB SKF gespecialiseerde diensten in waarover btw zal moeten worden betaald. AB SKF heeft de Zweedse belastingautoriteiten verzocht om een prealabel advies over de aftrekbaarheid van voorbelasting op deze kosten. Uiteindelijk heeft deze procedure geleid tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ.

De Europese Commissie betoogt in dit arrest dat de aard van de betrokken handeling (de verkoop van aandelen) gelijk moet worden gesteld met de overgang van het geheel of van een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn. Volgens de Europese Commissie komen de verkoop van alle activa van een vennootschap en de verkoop van alle aandelen ervan functioneel overeen.

Het HvJ overweegt dat voor de vraag of sprake is van de overgang van een algemeenheid van goederen, aan de criteria uit het arrest Zita Modes moet worden getoetst en vervolgt dat aan de hand van het dossier niet is na te gaan of de verkoop van de aandelen van de dochtermaatschappij en de verbonden onderneming de volledige of gedeeltelijke overdracht van de activa van de *betrokken ondernemingen* tot gevolg heeft gehad.<sup>57</sup>

Wordt nu met 'betrokken ondernemingen' bedoeld, de ondernemingen waarvan de aandelen deel uitmaakten of wordt er een verlengstukgedachte geïntroduceerd die er in feite toe leidt dat moet worden getoetst of de verkoop van de aandelen in een vennootschap functioneel overeenkomt met de verkoop van de activa van die vennootschap?

Het HvJ is hier niet duidelijk in, ook omdat zij deze toets zelf niet uitvoert en de inhoudelijke toetsing van de zaak terugverwijst naar de nationale rechter. De Europese Commissie lijkt evenwel van mening te zijn dat in de AB SKF sprake is van een vereenzelviging van de aandelen in en de activa van de betrokken vennootschappen.

---

<sup>57</sup> AB SKF, r.o. 37 en 38.

In de literatuur wordt in het arrest AB SKF ook wel gelezen dat sprake is van een soort fiscale transparantie.<sup>58</sup> Dit gaat mijns inziens te ver. Fiscale transparantie (ook wel verlengstukgedachte genoemd) lees ik noch in de tekst van de Zesde Richtlijn en de Btw-richtlijn terug, noch kan ik plaatsen in doel en strekking van de Zesde Richtlijn en de Btw-richtlijn. Ik verwijs in dit kader ook het arrest DTZ Zadelhoff vof waarin het HvJ heeft geoordeeld dat, indien sprake is van een handeling inzake aandelen, deze ook als zodanig moet worden behandeld. Het HvJ overweegt dat de btw, uitzonderingen daargelaten, uitgaat van de objectieve handeling en dus uitgaat van de transactie die er feitelijk plaatsvindt.<sup>59</sup> Als die transactie uit aandelen bestaat is dus sprake van de verkoop van aandelen, ongeacht de bedoeling die de koper zou hebben met de aankoop van de aandelen. Fiscale transparantie, het doorkijken naar de onderliggende activa en passiva van de betreffende vennootschap, past hier niet in.

De bedoeling van de overnemer is juist wel van belang bij het toepassing van het niet-leveringsbeginsel. Niet zozeer voor wat de bedoeling van de overnemer is met specifieke goederen, zoals aandelen, die deel uitmaken van de algemeenheid van goederen, maar wel of de overnemer het te objectiveren motief heeft om de overgenomen algemeenheid van goederen te exploiteren.<sup>60</sup>

Mijn lezing van het arrest AB SKF is dat het HvJ slechts heeft willen toetsen of handelingen inzake aandelen binnen de werkingssfeer van de btw vallen en in hoeverre de btw die op de kosten drukt in verband met deze handelingen, als voorbelasting in aftrek kan worden gebracht.

Naar aanleiding van het betoog van de Europese Commissie is slechts opgemerkt dat die handelingen, na te hebben overwogen dat ze binnen de werkingssfeer van de btw vallen, mogelijk als overgang van een algemeenheid van goederen kunnen worden aangemerkt in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn.

Van Hilten merkt in haar conclusie van het hierna te behandelen arrest X BV op dat zij in de zaak AB SKF leest dat het HvJ de vraag of de overdracht van een aandelenpakket de overgang van een algemeenheid van goederen vormt, niet zonder meer bevestigend heeft beantwoord. Zij is daarentegen wel van mening dat de overgang van een aandelenpakket dat behoort tot de activa en passiva van een overgedragen 'algemeenheid' in beginsel niet daarvan moet worden afgescheiden.<sup>61</sup>

### *X BV*

In de zaak X BV bezat X BV 30 procent van de aandelen in A BV. Als lid van de raad van bestuur verrichte X BV tegen vergoeding werkzaamheden als manager van A BV. In verband met de verkoop van de aandelen in A BV heeft X BV verschillende diensten ingekocht waarop btw drukte en welke door X BV in haar aangifte omzetbelasting als voorbelasting in aftrek is gebracht. X BV was van mening dat sprake is van de overgang van een algemeenheid van goederen en heeft de in dat kader gemaakte kosten aangemerkt als algemene kosten. In geschil is de aftrekbaarheid van deze btw en meer specifiek de vraag of in casu sprake is van de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen.

<sup>58</sup> In dit kader: M.J.M.C. Lantman en J.B.J. Boender, 'Concernbenadering in de BTW sterker dan ooit', MBB 2010/03, onderdeel 3.2.1.

<sup>59</sup> Zie in vergelijkbare zin DTZ Zadelhoff vof, r.o. 25.

<sup>60</sup> Zie in dit kader ook R.J. van de Weerdhof, 'Hoe neutraal zijn de bedoelingen van partijen voor de btw?', Forfaitair 2013/231.

<sup>61</sup> Conclusie A-G van Hilten d.d. 5 oktober 2010 bij zaak nr. 42.868bis, onderdeel 7.10.



Het HvJ geeft in deze zaak allereerst duidelijkheid over welke richtlijnbevestiging hier aan de orde is. Gelet op de omstandigheden van deze zaak is artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn (thans artikel 29 van de Btw-richtlijn) in beginsel de relevante bepaling aldus het HvJ.<sup>62</sup> Dit is volgens het HvJ slechts anders indien lidstaten van de mogelijkheid gebruik hebben gemaakt om deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geeft op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan, als lichamelijke zaken beschouwen.

Ook geeft het HvJ duidelijkheid over haar bedoelingen ten aanzien van de overdracht van aandelen uit het arrest AB SKF. Volgens het HvJ is er, onder verwijzing naar het arrest Christel Schriever, slechts sprake van de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfs onderdeel indien het geheel van de overgedragen onderdelen volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten.

Het HvJ vervolgt met de overweging dat het bezit van aandelen in een onderneming, anders dan het bezit van activa van een onderneming, niet volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten. Hiermee overweegt het HvJ in feite dat geen sprake kan zijn van fiscale transparantie, hetgeen mijns inziens wordt bevestigd in r.o. 39 waarin het HvJ overweegt dat aandeelhouders geen eigenaar zijn van de activa van de onderneming waarin zij aandelen houden, maar (slechts) eigenaar zijn van de aandelen in de onderneming.

In r.o. 38 overweegt het HvJ dat de overdracht van aandelen in een onderneming, ongeacht de omvang van de deelneming, slechts kan worden gelijkgesteld met de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn, wanneer de deelneming deel is van een zelfstandige eenheid. Met deze zelfstandige eenheid moet het mogelijk zijn om een autonome economische activiteit uit te oefenen. Er moet dus meer worden overgedragen dan alleen aandelen wil er sprake zijn van een algemeenheid van goederen. Een aandelenoverdracht zonder meer die niet gepaard gaat met de overdracht van activa, maakt het de verkrijger volgens het HvJ niet mogelijk een autonome economische activiteit uit te oefenen en kwalificeert dus niet voor de toepassing van het niet-leveringsbeginsel.

De zaak X BV roept bij mij wel de vraag op wanneer er dan wel sprake is van een zelfstandige eenheid. Is dit bijvoorbeeld aan de orde in de situatie dat er, naast de overdracht van aandelen, ook personeel en / of managementcontracten met de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen, overgaan? Ik ben van mening dat vrij snel kan worden aangenomen dat sprake is van een zelfstandige eenheid. De combinatie van aandelen, personeel en managementcontracten stellen de overnemer immers in staat om een autonome economische activiteit te kunnen uitoefenen (en voort te zetten).

#### **4.6 Algemeenheid van goederen of diensten?**

---

<sup>62</sup> Opvallend is dat in eerdere jurisprudentie waarin uitsluitend sprake was van de overgang van onlichamelijke zaken, zoals Abbey National en AB SKF toch steeds is getoetst aan artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn en niet wordt gesproken over artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn. Hoewel artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn voor haar werking verwijst naar artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn, had het voor de hand gelegen als het HvJ in deze zaken zou hebben vastgesteld dat artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn de in het geding zijnde richtlijnbevestiging was.

Dit hoofdstuk begon met de vraag of het niet-leveringsbeginsel ook van toepassing kan zijn op louter de overgang van onlichamelijke zaken. Voor het antwoord op deze vraag bieden de arresten AB SKF en X BV niet direct nieuwe inzichten.

De jurisprudentie van het HvJ, alsook het in paragraaf 4.4 besproken arrest van de Hoge Raad betreffende de overdracht van aandelen leert ons dat de overdracht van uitsluitend aandelen (en aandelen zijn in beginsel onlichamelijke zaken) op zichzelf niet kan worden aangemerkt als een overgang van het geheel of een algemeenheid van goederen. Zou de deur al op een kier zijn gezet in het arrest AB SKF, dan is diezelfde deur in het arrest X BV weer dicht gegooid door het HvJ.

Ook is in de arresten AB SKF en X BV, voor de uitleg van het begrip 'overgang van een algemeenheid van goederen', letterlijk verwezen naar de criteria die het HvJ heeft geformuleerd in de arresten Zita Modes en Christel Schriever. Die criteria zijn derhalve nog steeds leidend en daaraan heeft het HvJ in de arresten AB SKF en X BV mijns inziens geen afbreuk willen doen.

Toch heeft het arrest X BV een opmerkelijk einde. Het HvJ overweegt in r.o. 58 van dit arrest, dat er (in casu) geen sprake is van een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van *goederen of diensten* in de zin van artikel 5, lid 8 en/of 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn.

Uit deze r.o. leid ik af dat het HvJ zowel een algemeenheid van goederen als een algemeenheid van diensten onderkent. Beide kennen hun eigen richtlijnbevestiging, namelijk artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn (voor goederen) en artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn (voor diensten). Mijns inziens is dit een goed aanknopingspunt om te concluderen dat op de overgang van louter onlichamelijke zaken het niet-leveringsbeginsel van toepassing is. Hierin lees ik ook de bevestiging dat Zita Modes met het criterium 'lichamelijke zaken en eventueel onlichamelijke zaken' uitsluitend een uitleg heeft willen geven aan de algemeenheid van goederen en niet aan de algemeenheid van diensten. Onlichamelijke zaken kunnen immers een algemeenheid van diensten vormen in de zin van artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn (thans artikel 29 Btw-richtlijn).

Over de criteria waaraan moet worden voldaan wil er sprake zijn van de overgang van het geheel of een algemeenheid van diensten, heeft het HvJ zich niet uitgelaten. Omdat artikel 29 Btw-richtlijn voor haar toepassing volledig verwijst naar artikel 19 Btw-richtlijn, zijn de criteria waaraan moet worden getoetst bij een algemeenheid van diensten mijns inziens gelijk aan de criteria waaraan moet worden getoetst bij een algemeenheid van goederen.<sup>63</sup>

Verwijzend naar het eerder aangehaalde voorbeeld is het overdragen van aandelen gecombineerd met het overdragen van personeel en contracten, die (minimaal) noodzakelijk zijn voor het aansturen van de vennootschap waarin de aandelen zijn overgedragen, mijns inziens aan te merken als een de overgang van een algemeenheid van diensten. Er hoeft geen sprake te zijn van een fysieke onderneming, maar er moet een minimum aan middelen (lichamelijk en / of onlichamelijke zaken) worden overgedragen om een autonome economische activiteit te kunnen uitoefenen.

Zie in dit kader bijvoorbeeld de zaak Abbey National waarin, overigens niet in geschil, aangenomen werd dat de verkoop van rechten krachtens een huurcontract met voortzetting van exploitatie reeds onder de werking van het niet-leveringsbeginsel viel. Ook in de

---

<sup>63</sup> Zie het lijstje met de vijf criteria zoals geformuleerd door Van Doesum en Van Norden. Aangehaald in hoofdstuk 3.

nationale rechtspraak is geoordeeld dat de verkoop van een verhuurd bedrijfsverzamelgebouw onder omstandigheden kan worden aangemerkt als de overgang van een algemeenheid van goederen.<sup>64</sup> De overdracht van een gebouw in combinatie met huurcontracten is dus kennelijk een voldoende zelfstandige eenheid om te kunnen spreken over een algemeenheid van goederen.

## 4.7 Samenvatting

Het arrest Zita Modes geeft uitleg aan het begrip 'overgang van een algemeenheid van goederen'. De jurisprudentie die na dit arrest is geweest, waaronder de jurisprudentie in het kader van de overdracht van aandelen, doet niets af aan deze uitleg.

Wil er sprake zijn van een overgang van een algemeenheid van goederen dan moeten er volgens Zita Modes lichamelijke zaken en eventueel ook onlichamelijke zaken overgaan. Of toepassing van het niet-leveringsbeginsel hierdoor onmogelijk is in het geval sprake is van de overgang van louter onlichamelijke zaken, maakt het arrest Zita Modes niet duidelijk.

Waarom Zita Modes dit niet duidelijk maakt, is nog het beste te verklaren door het feit dat in Zita Modes de toepassing van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn aan de orde was. Deze richtlijnbevestiging gaat over goederen, zijnde lichamelijke zaken. Op de overgang van onlichamelijke zaken is artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn van toepassing, maar deze richtlijnbevestiging was niet in geschil in het arrest Zita Modes.

Uit de zaak X BV kan echter worden afgeleid dat de Zesde Richtlijn een eigen niet-leveringsbeginsel kent bij de overgang van een algemeenheid van diensten (waar onlichamelijke zaken deel van uitmaken) en dat de toepassing van het niet-leveringsbeginsel voor diensten niet afhankelijk is gesteld van de vraag of er ook goederen (lichamelijke zaken) overgaan.

---

<sup>64</sup> Hoge Raad, 6 juni 2008, nr. 42 677, NTFR 2008-1291.

## 5. Conclusie

### 5.1 Onderzoeksvraag

In deze verhandeling heb ik onderzocht wat de reikwijdte is van het begrip 'algemeenheid van goederen', alsmede of er een verschil in behandeling is te onderkennen tussen de overgang van lichamelijke zaken en de overgang van onlichamelijke zaken.

### 5.2 Reikwijdte van het begrip 'algemeenheid van goederen'?

Een voorwaarde om artikel 19 van de Btw-richtlijn toe te passen is dat er sprake is van een algemeenheid van goederen. Voor de vraag wat de reikwijdte is van het begrip algemeenheid van goederen is de uitleg die het HvJ hieraan geeft in het arrest Zita Modes maatgevend. De cumulatieve voorwaarden waaraan moet worden voldaan wil er sprake zijn van een algemeenheid van goederen, hebben Van Doesum en Van Norden (reeds aangehaald) als volgt samengevat:

1. De overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel;
2. Bestaande uit lichamelijke zaken en eventueel ook onlichamelijke zaken;
3. Welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen;
4. Waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend; en
5. De verkrijger de bedoeling heeft om het geheel of het gedeelte van de algemeenheid te exploiteren.

Uit het arrest Christel Schriever kan worden afgeleid dat het voldoende is dat de overgedragen goederen volstaan om een autonome economische activiteit voort te zetten. Het HvJ kiest hiermee voor een ruime toepassing. De grens ligt in feite daar waar niet meer kan worden gesproken over de overgang van (een gedeelte) van een onderneming, maar van de overgang van losse goederen, zoals een handelsvoorraad.

Zita Modes maakt ook duidelijk dat artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn (thans 19 van de Btw-richtlijn) een voortzettingscriterium behelst in die zin dat moet worden getoetst of de verkrijger de bedoeling heeft om het geheel of het gedeelte van de algemeenheid te exploiteren. In tegenstelling tot de voortzettingsbepaling uit artikel 31 Wet OB (oud) dient slechts te worden getoetst of sprake is van een voornemen tot voorzetting en is het voldoende indien sprake is van exploitatie van de overgedragen goederen.

Louter de overdracht van aandelen kan niet worden aangemerkt als een overgang van een algemeenheid van goederen. Hier leek het arrest AB SKF aanvankelijk een opening voor te bieden op basis van een soort fiscale transparantie waarbij moest worden getoetst of de aandelen in een vennootschap gelijk konden worden gesteld met de activa in die betreffende vennootschap. In het arrest X BV heeft het HvJ verduidelijkt dat van een fiscale transparantie geen sprake kan zijn en dat de overdracht van louter aandelen niet kan worden aangemerkt als een overgang van een algemeenheid van goederen. Voor het begrip algemeenheid van goederen moet er ten minste een combinatie van zaken zijn waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend.

De uitleg die Zita Modes geeft aan het begrip algemeenheid van goederen is ook nu nog steeds maatgevend. De arresten AB SKF en X BV hebben in die zin niet tot nieuwe inzichten geleid.

### 5.3 Verschil in behandeling lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken?

Artikel 19 in de Btw-richtlijn (opgenomen in het 'goederenhoofdstuk' van de Btw-richtlijn) gaat over de overgang van een algemeenheid van goederen en artikel 29 van de Btw-richtlijn (opgenomen in het 'diensten hoofdstuk' van de Btw-richtlijn) verklaart artikel 19 van overeenkomstige toepassing op diensten.

Mijns inziens zijn beide artikelen zelfstandige bepalingen waarbij uitsluitend voor de systematiek van de bepaling wordt verwezen naar artikel 19 van de Btw-richtlijn. De werkingssfeer van artikel 19 van de Btw-richtlijn betreft dus de overgang van een algemeenheid van goederen, terwijl de werkingssfeer van artikel 29 van de Btw-richtlijn de overgang van een algemeenheid van diensten betreft.

Zita Modes stelt evenwel als voorwaarde dat sprake moet zijn van de overgang van lichamelijke zaken en eventueel onlichamelijke zaken wil artikel 19 van de Btw-richtlijn van toepassing zijn. Uit deze voorwaarde volgt dat de overdracht van louter onlichamelijke zaken niet onder het toepassingsbereik van artikel 19 van de Btw-richtlijn valt.

Mijns inziens heeft het HvJ zich in Zita Modes uitsluitend uitgelaten over de vraag of sprake was van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19 van de Btw-richtlijn. Het HvJ heeft zich dus niet uitgelaten over de toepassing van artikel 29 van de Btw-richtlijn.

Het is op zijn minst onduidelijk waarom het HvJ in eerdere jurisprudentie steeds toetst aan artikel 19 van de Btw-richtlijn (destijds artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn), terwijl er in die jurisprudentie, bijvoorbeeld het arrest Abbey National, overduidelijk sprake was van louter de overgang van onlichamelijke zaken.

Het HvJ geeft duidelijkheid in het arrest X BV en overweegt dat voor de toepassing van artikel 5, lid 8 van de Zesde Richtlijn moet worden getoetst of sprake is van een algemeenheid van goederen en dat voor de toepassing van artikel 6, lid 5 van de Zesde Richtlijn moet worden getoetst of sprake is van een algemeenheid van diensten.

De criteria waaraan moet worden getoetst zijn voor de algemeenheid van goederen geformuleerd in de arresten Zita Modes en Christel Schriever. Over de criteria waaraan moet worden getoetst voor de algemeenheid van diensten heeft het HvJ zich nog niet uitgelaten. Vanwege het feit dat artikel 29 Btw-richtlijn voor haar systematiek verwijst naar artikel 19 van de Btw-richtlijn, zijn mijns inziens de criteria uit Zita Modes in gelijke zin van toepassing op de algemeenheid van diensten, met dien verstande dat bij een algemeenheid van diensten het criterium lichamelijke en eventueel onlichamelijke zaken moet worden omgedraaid en dient te luiden onlichamelijke zaken en eventueel lichamelijke zaken.

De passage 'en eventueel onlichamelijke zaken' uit het arrest Zita Modes zie ik als een verduidelijking waarmee het HvJ heeft willen zeggen dat overigens ook op de overgang van onlichamelijke zaken het niet-leveringsbeginsel van toepassing kan zijn.

Hoewel de overgang van een algemeenheid van goederen of diensten communautair moet worden uitgelegd en de formulering in de nationale wetgeving er in feite niet toe doet, merk ik op dat in de nationale bepaling, artikel 37d Wet OB, het niet-leveringsbeginsel van artikel 19 en artikel 29 van de Btw-richtlijn zijn geïntegreerd.

Artikel 37d Wet OB heeft de opmerkelijke formulering dat bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen er geacht wordt geen leveringen of

diensten plaats te vinden. Stelt artikel 37d Wet OB hiermee als voorwaarde dat er sprake moet zijn van een algemeenheid van goederen? A contrario beredeneerd: is een algemeenheid van diensten niet voldoende voor de toepassing van artikel 37d Wet OB? Onder verwijzing naar het arrest X BV zie ik deze voorwaarde niet en kan er ook bij de overgang van louter een algemeenheid van diensten sprake zijn van toepassing van artikel 37d Wet OB.

Ten slotte het antwoord op de vraag of er een verschil te onderkennen is in behandeling tussen lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken. Zoals hiervoor uiteengezet ben ik van mening dat er geen verschil te onderkennen is en dat de overgang van een algemeenheid van goederen en een algemeenheid van diensten.

Als het overdragen van een verhuurd bedrijfsverzamelgebouw kan worden aangemerkt als een algemeenheid van goederen kan worden aangemerkt, zie ik immers niet goed in waarom het overdragen van een verzekeringsportefeuille door de ene verzekeraar aan de andere verzekeraar niet kan worden aangemerkt als een algemeenheid van diensten.

Omdat goederen kunnen worden vereenzelvigd met lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken als diensten worden aangemerkt in de btw, ben ik van mening dat de overgang van lichamelijke zaken en onlichamelijke zaken in de zin van artikel 19 respectievelijk artikel 29 van de Btw-richtlijn een gelijke behandeling kennen.

De tijdelijke onduidelijkheid die er was ten aanzien van de overgang van aandelen en de gesuggereerde fiscale transparantie is na X BV uit de wereld. Voor de overgang van aandelen geldt dus geen bijzondere behandeling en dat zou naar mijn mening ook niet consequent zijn.

Een gelijke behandeling past uiteindelijk het beste bij het doel van het niet-leveringsbeginsel, namelijk het vergemakkelijken van bedrijfsoverdrachten door ze te vereenvoudigen en ze te ontdoen van een hoge voordruk aan btw die uiteindelijk door de verkrijger via de btw-aangifte kan worden teruggevraagd. Tevens past een gelijke behandeling in de gedachte dat de wisseling van de persoon van de ondernemer voor ondernemingen, welke aard ze ook hebben, als een niet-levering wordt aangemerkt. Dit laatste argument vind ik nog de beste rechtvaardiging voor het niet-leveringsbeginsel.

## Literatuuroverzicht

- M.M.W.D. Merx, 'Modewereld nu ook verantwoordelijk voor trend in de BTW. De reikwijdte van art. 31 Wet OB na Zita Modes', MBB 2005/02.
- A.J. van Doesum en G.J. van Norden, 'Bedrijfsoverdrachten en omzetbelasting', 27 januari 2007, WPNR 2007/6695.
- J.J.M. Lamers, 'Ondernemingen overnemen zonder btw', NTFR Beschouwingen 2008/48.
- J.A.M. Leijten, 'Hoge Raad om: Art. 31 Wet OB 1968 van toepassing bij de overdracht van een verhuurd bedrijfsverzamelgebouw', Vastgoed Civiel & Fiscaal, 2008/04.
- M.J.M.C. Lantman en J.B.J. Boender, 'Concernbenadering in de BTW sterker dan ooit', MBB 2010/03.
- S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht Studenteneditie Omzetbelasting 2013-2014*, Deventer 2013.
- R.J. van de Weerdhof, 'Hoe neutraal zijn de bedoelingen van partijen voor de btw?', *Forfaitair* 2013/231.
- NDFR, artikelsgewijs commentaar bij artikel 37d Wet om de omzetbelasting 1968.

## Jurisprudentieoverzicht

- HvJ 1 februari 1977, C-51/76 (VNO), BNB 1978/18
- HvJ 8 februari 1990, C-320/88 (Safe Rekencentrum BV), BNB 1990/271
- HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National plc), NTFR 2001-376
- HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01 (Zita Modes), NTFR 2003-2035
- HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld), NTFR 2004/672
- HvJ 27 september 2007, C-409/04 (Teleos plc), NTFR 2007-1832
- HvJ 21 februari 2008, C-271/06 (Netto Supermarkt), NTFR 2008-405
- HvJ 22 oktober 2009, C-242/08 (Swiss Re), NTFR 2009-2278
- HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF), NTFR 2009-2421
- HvJ 16 december 2010, C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), NTFR 2010-2932
- HvJ 10 november 2011, zaak C-444/10 (Christel Schriever) V-N 2011/63.16
- HvJ 5 juli 2012, C-259/11 (DTZ Zadelhoff vof), NTFR 2012-1766
- HvJ 30 mei 2013, C-651/11 (X BV), NTFR 2013-1293
  
- Hoge Raad 4 februari 1987, nr. 23 945, V-N 1987/680, 44
- Hoge Raad 5 december 1990, nr. 26 663, V-N 1991/157, 31
- Hoge Raad 14 april 1999, nr. 32 272, BNB 1999/373
- Hoge Raad 26 april 2000, nr. 35 336, FED 2000/286
- Hoge Raad 6 juni 2008, nr. 42 677, NTFR 2008-1291
- Hoge Raad 24 december 2010, nr. 09/02448, NTFR 2011-175
  
- Hof Den Haag, 12 maart 1980 68/1978, BNB 1981/204
  
- Conclusie A-G Jacobs d.d. 26 september 2002 bij zaak nr. C-497-01 (Zita Modes)
- Conclusie A-G van Hilten d.d. 18 december 2008 bij zaak nr. 08/02136, NTFR 2009/271
- Conclusie A-G Mengozzi d.d. 13 mei 2009 bij zaak nr. C-242/08 (Swiss Re)
- Conclusie A-G van Hilten d.d. 5 oktober 2010 bij zaak nr. 42.868bis