

Erasmus School of Economics (ESE)

5 Fiscaal Economisch Instituut (FEI)

Masterscriptie Fiscale Economie

10

**Het begrip economische activiteit na Hof van Justitie Gemeente Borsele;
nieuwe handvatten voor de invulling van economische activiteit?**

15

20

25

Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans

Eerste beoordelaar: prof. dr. R.N.G. van der Paardt

Student: J.D. Boonstra

Inhoudsopgave

	Voorwoord.....	3
	Abstract.....	4
5	H1 Inleiding.....	4
	1.1. Relevantie	4
	1.2. Context.....	5
	1.3. Probleemstelling	8
	1.4. Scope van het onderzoek	10
10	H2 Btw-stelsel nader beschouwd.....	11
	2.1. Rechtskarakter.....	11
	2.1.1. Rechtskarakter in algemene fiscale zin.....	11
	2.1.2. Rechtskarakter van de btw	11
	2.2. Bezwarende titel.....	14
15	2.2.0. Context.....	14
	2.2.1. Rechtstreeks verband	15
	2.2.2. Rechtsbetrekking.....	17
	2.2.3. Werkelijke tegenwaarde.....	18
	2.2.4. Bezwarende titel in het licht van Borsele.....	19
20	2.2.5. Tussenconclusie	26
	2.3 Economische activiteit	28
	2.3.0. Context.....	28
	2.3.1. Toetsingsvolgorde	28
	2.3.2. Objectieve gegevens	30
25	2.3.3. Ongeacht oogmerk of resultaat?	31
	2.3.4. Presteren op een of andere markt, in het maatschappelijk en economisch verkeer	34
	2.3.5. Handelen als overheid.....	43

	2.3.6. Btw-compensatiefonds.....	46
	2.3.7. Tussenconclusie	47
	H3 Hof van Justitie Gemeente Borsele in relatie tot de praktijk.....	51
	3.1 Impact op de praktijk	51
5	3.2. Private sector.....	51
	3.2.1. Houdstermaatschappijen	51
	3.2.2. Research & Development	53
	3.3. Publieke sector	54
	3.3.1. Arresten inzake scholenconstructies	55
10	3.3.2. Gemeente Woerden versus Gemeente Borsele	61
	3.4 Tussenconclusie	68
	H4 Conclusie.....	73
	Bijlage I.....	75
	Bijlage II	77
15	Bijlage III	78
	Bijlage IV	79
	Bibliografie	80
	Europeesrechtelijke jurisprudentie.....	85
	Nationaalrechtelijke jurisprudentie	88

20

25

30

Voorwoord

Rotterdam, 24 juli 2017

Geachte lezer,

5

Voor u ligt het sluitstuk van mijn opleiding tot fiscaal econoom aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Wie mij in het eindexamenjaar van het VWO naar mijn vervolgstudie had gevraagd, zou beslist niet “fiscale economie in Rotterdam” te horen hebben gekregen. Ik wilde vlieger worden. Na mijn brevet gehaald te hebben, bleek de banenmarkt voor verkeersvliegers bepaald niet rooskleurig. Wat nu te doen?

10

Parallel aan de banenzoektocht startte ik mijn oriëntatie op een andere studie. Aangezien ik twijfelde tussen economie en recht, werd het een combinatie van beiden; fiscale economie. In het tweede jaar ging ik het vak Omzetbelasting bij de heren Oerlemans en Van Der Paardt volgen; het vak beviel zeer goed. Na andere fiscale vakken gevolgd te hebben, bleef de btw voor mij nog altijd het meest interessante werkterrein.

15

Het schrijven van de masterscriptie over een btw-gerelateerd onderwerp was dan ook de enige logische stap. Tot nu toe heb ik daar absoluut geen spijt van gehad. Mede dankzij de heer Oerlemans en hulp van mijn collegae op de btw-afdeling is de scriptie tot stand gekomen; veel dank daarvoor. Tot slot zou ik de EUR en in het bijzonder de docenten van het Fiscaal Economisch Instituut willen bedanken voor de
20 bijgebrachte kennis. In zekere zin heeft deze studie mijn “wings” weer teruggegeven!

Jelle Boonstra

25

30

Abstract

Uit het arrest Gemeente Borsele blijkt dat de facilitering van leerlingenvervoer door een gemeente niet als een economische activiteit kan worden gezien. De wijze waarop dit oordeel tot stand is gekomen, noopt tot nader onderzoek. Om te beginnen impliceert een bedongen vergoeding klaarblijkelijk niet altijd

5 belastingplicht voor de btw. Met andere woorden; de aanwezigheid van een bezwarende titel is niet voldoende om belastingplichtige voor de btw te zijn. Naar mijn mening vormen de inkomensafhankelijke vergoeding, het “presteren op een of andere markt” en de “asymmetrie tussen kosten en opbrengsten” de belangrijkste argumenten om de gemeente als niet-belastingplichtig aan te merken. Zonder deze factoren kan namelijk niet op duurzame wijze naar opbrengst worden gestreefd.

10 Vervolgens is geanalyseerd in welke sectoren deze factoren invloed kunnen hebben op de btw-positie van de desbetreffende “ieder”. Hiertoe zijn drie sectoren afgebakend; R&D, houdstermaatschappijen en schoolconstructies. Vooral deze laatste sector is van belang omdat Borsele qua rechtsvragen veel weg heeft van de vraagstelling rond arresten inzake schoolconstructies. Uiteindelijk kom ik tot de conclusie dat Borsele een belangrijke rol kan gaan spelen in de schoolconstructiebestrijding en de non-profit sector.

15 Bovendien kan dit een kentering in de huidige “lijn” van de Hoge Raad rond schoolconstructies tot gevolg hebben.

H1 Inleiding

1.1. Relevantie

Hoewel de vennootschapsbelasting in de regel relatief veel aandacht krijgt, vormt de btw een grotere bron

20 van inkomsten voor de rijksbegroting. Dit heeft in belangrijke mate te maken met de relatief kleine verstoringen - in vergelijking met directe belastingen - die als gevolg van heffing van btw ontstaan.¹ Het is dan ook niet verwonderlijk dat op mondiaal niveau het aantal landen met een btw-stelsel toeneemt; sinds de zestiger jaren is het aantal landen gestegen van ongeveer 10 naar 166 landen.² Dat neemt niet weg dat recentelijk een aantal arresten is gewezen die enige reuring veroorzaken; in het bijzonder de zaak Borsele

25 inzake de begrippen “bezwarende titel” en “economische activiteit”.³

Geschillen rond deze begrippen doen zich veelal voor in het geval de opbrengst in schril contrast tot de kosten staat, of de vergoeding significant afwijkt van de waarde in het economisch verkeer. In feite is de btw een vreemde eend in de bijt. Hoewel in de winstsfeer het resultaat “at arm’s length” moet worden

¹ Cnossen, 1998, p. 228.

² OECD, 2016, p. 19.

³ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186.

bepaald, is de Europese btw nog immer gestoeld op het subjectieve vergoedingsbegrip.⁴ De ratio om juist niet van een objectieve prijszetting uit te gaan, schuilt in het karakter van de omzetbelasting; het belasten van de daadwerkelijke besteding casu quo consumptie kan hierdoor worden gerealiseerd.⁵

Met andere woorden: een relatief lage vergoeding kan alsnog leiden tot ondernemerschap voor de btw.

- 5 Hoewel een niet-fiscalist een dergelijke situatie zal betreuren - men is tenslotte belastingplichtig - is een dergelijke situatie belastingtechnisch gezien juist voordelig.⁶ Dit voordeel schuilt in het beoogde neutrale karakter van de btw; concurrentieverhoudingen mogen niet worden verstoord door belastingheffing. Als instrument ter bewaking van de neutraliteit wordt de aftrek van voorbelasting gebruikt. Omdat de btw op de inkoop van goederen en diensten niet langer de winst van het subject zal drukken, leidt dit tot de
- 10 eigenaardige prikkel om in bepaalde situaties juist belastingplichtig te willen zijn.

- Het ondernemerschap voor de btw is in feite een tweetrapsraket: om te beginnen moet sprake zijn van een handeling onder bezwarende titel.⁷ Vervolgens moet worden geconstateerd of sprake is van een economische activiteit.⁸ Beide “trappen” worden in Europese en nationale jurisprudentie regelmatig uitgelegd.⁹ Om van een economische activiteit te kunnen spreken lijkt de opbrengst van een bepaalde
- 15 prestatie initieel niet van belang. Er wordt immers gesproken over “eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, *ongeacht het oogmerk of het resultaat* van die activiteit”.¹⁰ Met andere woorden; de nadruk ligt op de aard van de activiteit en in hoeverre deze activiteit zelfstandig wordt verricht, waarbij niet zozeer op het resultaat casu quo opbrengst van een bepaalde activiteit wordt gelet.

1.2. Context

- 20 In het verlengde van deze ratio ligt het arrest Hotel Scandic Gåsabäck: in casu ging het om een hotel dat wellicht in de toekomst¹¹ maaltijden beneden kostprijs aan haar personeel zou verstrekken. De Zweedse fiscus stelt dat hierdoor een fictieve levering wordt verondersteld, waardoor de maatstaf van heffing zal worden geobjectiveerd naar tenminste de kostprijs van de verstrekte maaltijd.¹² Echter, het Hof van Justitie hechtte veel belang aan het subjectieve karakter van de vergoeding. Ondanks het feit dat het voedsel onder

⁴ Art. 73 Btw-richtlijn.

⁵ Van Norden et al., 2015, p. 189.

⁶ Hierdoor kan de btw op bijvoorbeeld inkoop worden afgetrokken, hetgeen - ten opzichte van een situatie zonder belastingplicht - een besparing van 6/106 of 21/121 oplevert. Het voorgaande geldt overigens louter in de gevallen waar belast wordt gepresteerd; vrijgesteld presterende ondernemers kunnen immers de btw (deels) niet aftrekken.

⁷ Art. 2 Btw-richtlijn.

⁸ Art. 9 Btw-richtlijn.

⁹ Waarbij de Hoge Raad ogenschijnlijk een andere toetsingswijze kent; dit zal verder in de scriptie worden besproken en onderzocht.

¹⁰ Art. 9 Btw-richtlijn.

¹¹ Het betreft een “prelabel advies” waarin zekerheden worden gevraagd aan de Zweedse fiscus. Vandaar dat wordt gesproken over “toekomstig” en “wellicht”.

¹² In de Nederlandse wetgeving komt dit overeen met art. 8 lid 3 OB juncto art. 3 lid 3 ond. a OB.

kostprijs werd verschaft, kon geen rechtvaardiging voor het objectiveren van de maatstaf worden gevonden.¹³

Ook kan worden gedacht aan zogenaamde “scholenconstructies”, waarbij gemeentes de btw op bouwkosten -ondanks hun overwegend “out of scope” karakter- alsnog in aftrek brengen.¹⁴ Men tracht dit veelal te
5 bewerkstelligen door het nieuwe schoolgebouw aan een stichting te leveren voor een niet-kostendekkende vergoeding. Daardoor kan de desbetreffende gemeente de voorbelasting op de bouwkosten in aftrek brengen en zal de vrijgestelde verhuur aan de onderwijsinstelling door de relatief kleine btw-druk bij de stichting tot een forse kostenreductie leiden. Ook in dit geval was het Hof van Justitie van mening dat een
10 relatief lage vergoeding geen beletsel voor het stellen van ondernemerschap vormt.¹⁵ In dat licht is het niet verwonderlijk dat het Hof een harde grens rond een acceptabele en onacceptabele vergoeding
disproportioneel acht.¹⁶

Aan de andere kant van dit spectrum bevindt zich het arrest Enkler waar “factoren die dus tot het geheel van de omstandigheden van het concrete geval behoren”¹⁷ kunnen worden meegenomen om te bepalen of sprake is van een duurzaam karakter. Met andere woorden: er kan een scala aan kenmerken worden
15 aangedragen om te toetsen of er sprake is van een economische activiteit – een duurzaam karakter is namelijk vereist voor de kwalificatie van een prestatie als een economische activiteit in de zin van de btw. Hierbij moet worden gedacht aan de verhouding tussen kosten en opbrengsten en de omvang van de klantenkring. Bovendien werd in het recente verleden het presteren “op een of andere markt” geïntroduceerd, waardoor de vaststelling of sprake is van een economisch activiteit steeds complexer dreigt
20 te worden.¹⁸

De zojuist aangehaalde arresten lijken in het arrest Gemeente Borsele tot een eenheid gesmeed te zijn.¹⁹ In casu gaat het om de ter beschikking stelling van leerlingenvervoer aan scholieren door de Gemeente Borsele. Hoewel de facilitering van dergelijk transport wettelijk is verankerd, is geen sprake van
overheidshandelen in de zin van artikel 13 Btw-richtlijn. Teneinde de neutraliteit in de btw te waarborgen
25 is personenvervoer namelijk expliciet uitgezonderd van niet-belastbare overheidshandelingen.²⁰ Aangezien de Gemeente de kosten van het ingekochte vervoer graag wil aftrekken, stuurt ze dan ook aan op

¹³ Hof van Justitie 20 januari 2005 [Hotel Scandic Gåsabäck], C-412/03, FED 2005/64, r.o. 30.

¹⁴ Hof van Justitie 22 juni 2016 [Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201.

¹⁵ Hof van Justitie 22 juni 2016 [Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201, r.o. 40-41.

¹⁶ Hof van Justitie 21 september 1988 [Commissie tegen Frankrijk], C-50/87, r.o. 24.

¹⁷ Hof van Justitie 26 september 2016 [Enkler], C-230/94, V-N 1997/653, r.o. 29.

¹⁸ Hof van Justitie 6 oktober 2009 [SPÖ Kärnten], C-267/08, V-N 2009/52.24, r.o. 24.

¹⁹ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186.

²⁰ Bijlage I, Btw-richtlijn.

belastingplicht voor de btw. De gemeente verschaft immers tegen (geringe) vergoeding schoolvervoer aan haar schoolgaande inwoners.

Toch ziet het Hof van Justitie dit anders: een bezwarende titel is weliswaar aanwezig, maar van een economische activiteit is geen sprake. Om tot deze conclusie te komen, wordt gebruikgemaakt van de eerder besproken elementen als het presteren op een of andere markt en het meenemen van allerlei relevante omstandigheden, om (niet) tot een economische activiteit te komen. Verder neemt het eerder gewezen Commissie-Finland arrest een centrale plaats in; aldaar werd gesteld dat een inkomensafhankelijke vergoeding niet in een rechtstreeks verband tot de prestatie (rechtsbijstand) staat.²¹

Hoewel het verdedigbaar lijkt dat de vergoeding niet kan afhangen van andere variabelen dan het verbruik, stelt het Hof van Justitie in Borsele vreemd genoeg dat een inkomensafhankelijke vergoeding wel in rechtstreeks verband tot de prestatie staat, maar dat niet kan worden gezegd dat dit feitencomplex tot een economische activiteit in de zin van de btw leidt. Ook wordt gesteld dat de geconstateerde asymmetrie tussen kosten en opbrengsten de kwalificatie tot economische activiteit verhindert. Ondanks de verdere precisering van hetgeen het Hof van Justitie onder bezwarende titel en economische activiteit verstaat, lijkt het Hof van Justitie daags na Borsele een andere mening toegedaan; in het Lajvér-arrest wordt namelijk juist weer gehamerd op de irrelevantie van de prijszetting voor entree tot de btw.²²

Het moge duidelijk zijn dat op het eerste gezicht sprake is van een wisselend beeld rond de belastingplicht in de btw.²³ Zo is het van belang om te onderzoeken wat het “presteren op een of andere markt” inhoudt. Bovendien lijkt de omvang van de opbrengst - in relatie tot de kosten - een belangrijkere rol te gaan spelen binnen de btw; het is de vraag in hoeverre dit strookt met het subjectieve vergoedingsbegrip.

Aangezien het Hof van Justitie de duiding van een economische activiteit steeds verder aanvult - denk aan het opereren op een markt, een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten enzovoorts - heeft de fiscus mogelijkwerwijs de beschikking tot extra handvatten om de aftrek van voorbelasting te beperken. Daar “economische activiteit” een objectief begrip is, valt een dergelijke handelwijze te begrijpen. Bovendien is deze ontwikkeling - in het huidige tijdgewricht - niet vreemd. De maatschappelijk roep tot een eerlijker belastingstelsel neemt toe; mede door de publicatie van het BEPS-rapport en de implementatie van de ATAD-richtlijn wordt getracht hier gehoor aan te geven. Hoewel de voorgenoemde maatregelen vooral op

²¹ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie tegen Finland], C-246/08, BNB 2010/94.

²² Hof van Justitie 2 juni 2016 [Lajvér Melioracios Nonprofit Kft.], C-263/15, V-N 2016/31.18, r.o. 51.

²³ Bal, 2013.

winstbelastingen zien, kunnen bijvoorbeeld verrekenprijsregels wel degelijk een invloed hebben op de vergoeding voor de btw, maar dat terzijde.²⁴

Opvallend genoeg werd in Nederland in het verleden een hybride benadering ten aanzien van de vergoeding gevolgd. Ten tijde van de Wet op de Omzetbelasting 1954 was - in het geval van een goederenlevering - in
5 beginsel sprake van een subjectieve vergoeding, behoudens de gevallen waarin een verkoopprijs onder niet-normale omstandigheden tot stand is gekomen. In dergelijke omstandigheden werd de “normale prijs” ter hand genomen; een geobjectiveerde maatstaf.²⁵ Een goed voorbeeld van deze werkwijze is een ondernemer die, tegen een relatief lage prijs, elektriciteit opwekte voor eigen gebruik. Aangezien de elektriciteit bij een derde partij aanzienlijk hoger lag, wilde de fiscus de vergoeding objectiveren naar “normale
10 omstandigheden”. De Tariefcommissie stelde de inspecteur vervolgens in het gelijk.²⁶ Overigens werd op het gebied van diensten louter een subjectieve vergoeding gehanteerd, omdat de aard van de verschillende diensten te pluriform was om met elkaar te kunnen vergelijken.²⁷

Op het eerste gezicht lijkt het objectiveren van de maatstaf los te staan van de discussie rond de duiding van het begrip economische activiteit. Toch valt mijns inziens een koppeling te maken tussen deze
15 fenomenen. Immers, het Hof van Justitie ziet een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten als argument om te stellen dat geen sprake is van een economische activiteit. In die zin zou wellicht kunnen worden geconcludeerd dat sprake is van een tendens naar een normale prijs als gecodificeerd in de Wet op de Omzetbelasting 1954.

1.3. Probleemstelling

20 Enfin, een ding is zeker; de Nederlandse belastingwetenschap is allesbehalve eensgezind over de impact van het arrest Gemeente Borsele. Sanders is van mening van dat het Hof van Justitie paal en perk stelt aan de jurisprudentie van de Hoge Raad, waar de toetsing of sprake is van een economische activiteit wordt genegeerd.²⁸ Ook Sanders junior stelt dat de Hoge Raad - inzake de toetsing van het ondernemerschap - een andere koers zal moeten gaan varen.²⁹ Verder ziet Tromp niet zozeer een inconsistentie in de lijn van het
25 Hof van Justitie. Wel verwacht hij dat Gemeente Borsele zal doorwerken naar andere situaties.³⁰ Aan de andere kant stelt Soltysik dat hij “grote moeite heeft om het arrest te begrijpen” in het licht van de reeds bestaande nationale en Europese jurisprudentie.³¹ Verder poneert hij de stelling dat “een student of iemand

²⁴ Van Kesteren & Bomer, 2016.

²⁵ Tuk, 1959, p. 255.

²⁶ TC 1 december 1964, BNB 1965/77.

²⁷ Tuk & Karmelk, 1956, p. 95.

²⁸ Sanders, 2016.

²⁹ Sanders jr., 2016.

³⁰ Tromp, 2016.

³¹ Soltysik, 2016.

die net is begonnen in het btw-vak wellicht concludeert dat het arrest-Gemeente Borsele volkomen logisch is en aansluit bij eerdere jurisprudentie, hetgeen overigens nog niet mijn ervaring is..³² Aangezien ik zelf - als master-student aan de Erasmus Universiteit - tot de aangesproken groep behoor, ga ik deze uitdaging aan.

- 5 In feite dient te worden onderzocht in hoeverre het resultaat - en daarmee de hoogte van de vergoeding³³ - juist wel van belang is om te kunnen spreken van een economische activiteit. Ook is van belang in welke situaties het presteren op een of andere markt wordt gebruikt en hoe deze eis daadwerkelijk dient te worden getoetst. Met andere woorden; er dient te worden onderzocht wat de betekenis, alsmede de reikwijdte van het arrest Gemeente Borsele is. Bovendien is het interessant en relevant om te onderzoeken in hoeverre de
- 10 aangereikte handvatten uit Borsele kunnen worden gebruikt om bepaalde constructies te bestrijden zonder dat de desbetreffende inspecteur misbruik van recht moet aantonen. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de Staatssecretaris van Financiën erkent dat misbruik van recht voor bepaalde constructies ontoereikend is en dientengevolge extra maatregelen worden overwogen.³⁴

Teneinde het voorgaande te beoordelen, wordt getracht op de volgende vraag antwoord te geven:

- 15 *Welke elementen zijn vereist om te kunnen spreken van een economische activiteit in de zin van de btw en in hoeverre geeft het Hof van Justitie in het arrest Gemeente Borsele een nadere invulling van dit begrip?*

Om de hoofdvraag gestructureerd te beantwoorden, is de hoofdvraag onderverdeeld in de volgende deelvragen:

- *Welke elementen leiden tot een bezwarende titel?*
- 20 • *Markt; maatschappelijk of economisch verkeer?*
- *In hoeverre speelt de prijs c.q. opbrengst een rol bij de kwalificatie van een economische activiteit?*
- *Wat is de toegevoegde waarde van artikel 13 Btw-richtlijn?*
- *Welke sectoren kunnen na het arrest Hof van Justitie Gemeente Borsele worden beïnvloed?*
- 25 • *Geeft het arrest Hof van Justitie Gemeente Borsele handvatten om constructies in de btw te bestrijden?*

³² Idem.

³³ De hoogte is natuurlijk wel van belang om te bepalen of een vergoeding symbolisch is.

³⁴ Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216.

1.4. Scope van het onderzoek

In de scriptie zullen de kenmerken ter kwalificatie van een economische activiteit uitvoerig worden geanalyseerd. Vooraleer deze analyse gestalte krijgt, zal eerst het rechtskarakter van de btw worden besproken. Hierdoor kunnen de diverse arresten worden geduid in het licht van dat streven. Vervolgens zullen de begrippen “onder bezwarende titel” en “economische activiteit” worden besproken en geïllustreerd aan de hand van jurisprudentie.

Daarna zal worden gekeken in hoeverre artikel 13 Btw-richtlijn nog kan worden gebruikt in het geval consequent wordt getoetst op het presteren op “een of andere markt” en de asymmetrie tussen kosten en opbrengsten. Vervolgens worden de mogelijke gevolgen voor de praktijk geanalyseerd. Daarbij moet voornamelijk worden gedacht aan btw-besparende constructies³⁵ en houdstermaatschappijen. Vervolgens zal het geheel worden afgesloten middels een antwoord op de hoofdvraag.

³⁵ Hierbij kan worden gedacht aan de zaak rond het verhuren van een zwembad met een relatief lage huurprijs (HR 22 juni 1994, BNB 1994/307), zogenaamde “stadhuisconstructies” (HR 18 april 2003, BNB 2004/263) en de recente scholenconstructies (HvJ 22 juni 2016 [Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201).

H2 Btw-stelsel nader beschouwd

2.1. Rechtskarakter

2.1.1. Rechtskarakter in algemene fiscale zin

Om te beginnen is het rechtskarakter de benchmark voor het duiden van bijvoorbeeld jurisprudentie. Daar
5 Gemeente Borsele een centrale rol in deze scriptie speelt, is het mijns inziens van belang om dit karakter
nader te definiëren. Hoewel het begrip “rechtskarakter” een centrale rol speelt in de totstandkoming van
wetgeving, bestaat vreemd genoeg geen algemene consensus over hetgeen onder dit begrip dient te worden
verstaan. Zo stelt Denie dat het karakter in feite wordt gebruikt als afbakening voor het creëren van fiscale
wetgeving. Het geeft aan “wie en wat” de wetgever zou willen belasten, met andere woorden; het
10 rechtskarakter geeft nadere invulling aan het subject en object van heffing.³⁶ Van Kesteren geeft een andere,
uitgebreidere invulling aan het begrip. Dat wil zeggen; hij definieert een bandbreedte waarin het
rechtskarakter als het ware huist: enerzijds vormt het rechtskarakter een ideale doelstelling waarop iedere
bepaling binnen de desbetreffende wet zal worden gebaseerd. Aan de andere kant van het spectrum vormt
het rechtskarakter het algemene overzicht van een specifieke (bestaande) wet, waarbij de doelstelling als
15 raamwerk voor de desbetreffende wet dient.³⁷

Naar mijn mening geniet de beschrijving van Van Kesteren de voorkeur. Wanneer wetten en richtlijnen in
de geest van een bepaald adagium worden opgesteld, valt uiteindelijk een bepaalde consistente lijn in de
wetgeving waar te nemen. Een dergelijke systematiek kent twee belangrijke voordelen: ten eerste zal de
rechtszekerheid onder belastingplichtigen worden vergroot. Ten tweede zal de rechterlijke macht in
20 bepaalde geschillen waar de wet geen uitkomst biedt, eveneens kunnen handelen in de geest van het
desbetreffende adagium. Op basis van deze teleologische onderbouwing kunnen - in potentie - geschillen
in “grijze gebieden” op een consistente en inzichtelijke wijze worden beslist.³⁸

2.1.2. Rechtskarakter van de btw

Dit gezegd hebbende rijst de vraag wat het rechtskarakter van de Wet op de Omzetbelasting 1968 betreft.
25 Helaas is zowel in nationaal, als in EU-verband nimmer expliciet het rechtskarakter van de btw omschreven.
Bovendien kennen indirecte belastingen geen exacte omschrijving van de uiteindelijk belastingplichtige,
omdat de heffing aangrijpt bij het object.³⁹ Wel is het mogelijk om het rechtskarakter van de btw te
deduceren aan de hand van wetenschappelijke bronnen en parlementaire stukken.

³⁶ Denie, 1995, p. 1.

³⁷ Van Kesteren, 1995, pp. 55-56.

³⁸ Werd, 2016, H. 7.1.6.

³⁹ Braun, 2002, pp. 44-45.

Zo is in de Memorie van Antwoord - inzake de invoering van de onderhavige wet - gesteld dat de omzetbelasting als doel heeft “het consumptieve verbruik van goederen en diensten te treffen”.⁴⁰ Naast de nationale wetgeving wordt in de Btw-richtlijn aangegeven dat “het btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven, die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie -en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvond”.⁴¹ Ook in OESO-verband wordt het karakter beschreven als zijnde een belasting op consumptie, waarbij louter de “final consumer” wordt geacht daadwerkelijk te consumeren.⁴²⁴³ Hierbij dient te worden opgemerkt dat de termen “consumptie” en “verbruik” in de btw kennelijk eenzelfde betekenis hebben. Verder wordt onder verbruik in de zin van de btw de consumptieve handeling van de eindverbruiker verstaan; op producenten drukt geen btw vanwege de aftrek van voorbelasting.⁴⁴⁴⁵ Met andere woorden: het belasten van de eindverbruiker casu quo de finale consument is het hoofddoel.

Desalniettemin wordt in de literatuur regelmatig betoogd dat de btw geen verbruiksbelasting is, maar eerder een bestedingsbelasting.⁴⁶ Een dergelijke stellingname kan worden onderbouwd aan de hand van het volgende: in het geval een consument zojuist aangeschafte eieren laat vallen, kan niet worden gezegd dat de eieren zijn verbruikt door de consument. Strikt genomen zou de btw -mits er sprake is van een zuivere verbruiksbelasting- in een dergelijke situatie moeten worden gerestitueerd.⁴⁷ Echter, omdat reeds middelen zijn besteed om de eieren te verkrijgen, kan worden gededuceerd dat sprake is van een bestedingsbelasting.

Bovendien redeneert het Hof van Justitie ook vanuit een dergelijke filosofie. Zo blijkt dat het lidmaatschap voor een golfclub op zichzelf een belaste prestatie is. Daarbij wordt geen rekening gehouden met het daadwerkelijke gebruik van de golf faciliteiten; zowel “slapende” als zeer actieve leden worden geacht hun lidmaatschap te hebben verbruikt op het ondeelbare moment van de besteding.⁴⁸ Verder heeft het Hof van Justitie zich recentelijk uitgesproken over de btw-behandeling van verlopen vliegtickets⁴⁹, alsmede passagiers die uiteindelijk niet kwamen opdagen.⁵⁰ Kort gezegd redeneerde het Hof van Justitie dat de

⁴⁰ Kamerstukken II 1967-68, 9324-9410, 6, p. 6.

⁴¹ Art. 1 lid 2 Btw-richtlijn.

⁴² Ondergetekende gaat hierbij uit van de aanname dat consumptie en verbruik eenzelfde betekenis kennen.

⁴³ OECD, 2016, pp. 19-20.

⁴⁴ Uiteraard kunnen er ook belastbare vrijgestelde prestaties worden verricht, maar grosso modo vormt een doorlopende post voor ondernemers.

⁴⁵ Art. 15 OB.

⁴⁶ Sullivan, 1967, p. 13.

⁴⁷ Ploeger, 1972.

⁴⁸ Hof van Justitie 21 maart 2002, C-176/00 [Kennemer Golf & Country Club], BNB 2003/30, r.o. 42.

⁴⁹ Het ging hier om een tickets die nog geen exacte vertrekdatum hadden, maar wel binnen een bepaald tijdsbestek dienden te worden verzilverd.

⁵⁰ Hof van Justitie 23 december 2015 [Air France-KLM], C-250/14, BNB 2016/138.

aanschaf casu quo besteding het moment van het verbruik vormt, ook al vindt de take-off nimmer, of maanden na dato, plaats. De gemene deler in beide zaken blijkt het *recht* om de dienst af te nemen doorslaggevend te zijn. In dergelijk gevallen is sprake van een recht dat personen in staat stelt om te gaan golfen of vliegen, zonder dat hen een stobreed in de weg wordt gelegd. Verder dient te worden opgemerkt dat de wettekst ook uitgaat van de besteding. Hierbij zou kunnen worden gedacht artikel 15 lid 1 onderdeel a OB, waaruit blijkt dat men pas aftrek van voorbelasting kan claimen op het moment dat deze in rekening is gebracht op een correct opgestelde factuur.

Toch zijn in de huidige btw-wetgeving elementen te vinden die juist weer niet aansluiten bij een bestedingsbelasting. Hierbij kan worden gedacht aan de herzieningstermijnen op (on)roerende zaken en in de nabije toekomst ook op kostbare diensten.⁵¹⁵² Omdat bijvoorbeeld onroerende zaken over een relatief lange - en soms oneindige - tijdsperiode worden verbruikt, dienen deze zaken gedurende tien jaren te worden “gevolgd”. Dat wil zeggen, de bij aanschaf afgetrokken voorbelasting wordt gecorrigeerd, indien het gebruik van de onroerende zaak niet correspondeert met de beoogde aanwendingswijze op het moment van aankoop.

Ofschoon sprake lijkt van een gepolariseerd geheel, ben ik van mening dat beide zienswijzen in elkaars verlengde liggen. Mijns inziens dient de btw gekarakteriseerd te worden als een verbruiksbelasting, omdat deze richting expliciet wordt genoemd in de Btw-richtlijn, OESO-rapporten en Nederlandse parlementaire stukken. Dat neemt niet weg dat het begrip “verbruik” in de zin van de btw tamelijk complex - zo niet onuitvoerbaar - is qua handhaving en praktische toepasbaarheid. Dit valt te illustreren aan de hand van de eerder aangehaalde arresten Kennemer Golf & Country Club en Air France-KLM.⁵³⁵⁴ In het geval er sprake zou zijn van een zuivere verbruiksbelasting, zou in beide gevallen de btw volledig los van de initiële betaling moeten komen te staan. Strikt genomen zou de corresponderende btw pas bij het boarden moeten worden voldaan. Het behoeft geen uitleg dat een dergelijke situatie in de praktijk niet valt te handhaven.

Mijns inziens valt er een parallel te trekken met Tinbergen’s economische blik op het heffen van belastingen. Hij stelde dat het belasten van het verdientalent van ieder individu zou leiden tot de minst verstorende vorm van heffing; een zogenaamde “first best solution”.⁵⁵ Omdat de overheid het verdientalent van iedere ingezetene niet kan kwantificeren, wordt het arbeidsinkomen als proxy - een “second best solution” - voor het verdientalent gebruikt. Eenzelfde redenering kan worden toegepast op de onderhavige

⁵¹ Art. 15 lid 4 OB juncto art. 13(a) Uitv.besch. OB.

⁵² Het Ministerie van Financiën is voornemens om 1 januari 2018 een herzieningsregeling voor kostbare diensten in te voeren (<https://www.internetconsultatie.nl/kostbarediensten/details>).

⁵³ Hof van Justitie 21 maart 2002 [Kennemer Golf & Country Club], C-176/00, BNB 2003/30.

⁵⁴ Hof van Justitie 23 december 2015 [Air France-KLM], C-250/14, BNB 2016/138.

⁵⁵ Tinbergen, 1970, pp. 1–3.

discussie. Het is praktisch gezien niet mogelijk om het ware verbruik te belasten, waardoor wordt teruggegrepen naar de methode die het belasten van het verbruik zo dicht mogelijk nadert; zijnde het moment van besteding.⁵⁶ Dat neemt niet weg dat het utopische doel van de btw het belasten van het verbruik casu quo consumptie is en blijft.

5 2.2. Bezwarende titel

2.2.0. Context

Voor de implementatie van de Btw-richtlijn was het begrip “onder bezwarende titel” niet gecodificeerd in de omzetbelasting.⁵⁷ Wel werd in de wet een opsomming gegeven van belastbare feiten die binnen de reikwijdte van de omzetbelasting vielen, waaronder de levering ter uitvoering van een civielrechtelijke
 10 overeenkomst.⁵⁸ Destijds werd onder een overeenkomst in de zin van het Burgerlijk Wetboek het volgende verstaan: “eene overeenkomst onder eenen bezwarenden titel is zoodanig eene welke ieder der partijen in de verplichting brengt om iets te geven, te doen, of niet te doen”.⁵⁹ Met andere woorden; de omzetbelasting gebruikte weliswaar niet expliciet de term bezwarende titel, maar impliciet werd wel in de geest van dit begrip gehandeld.

15 Tegenwoordig kent de huidige omzetbelasting de term “overeenkomst” niet meer. Ook is het begrip “bezwarende titel” inmiddels uit Burgerlijk Wetboek verdwenen en wordt tegenwoordig over een wederkerige overeenkomst gesproken: “indien elk van beide partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de wederpartij zich daartegenover jegens haar verbindt”.⁶⁰ Ondanks het verdwijnen van de civielrechtelijke variant, is tegenwoordig de term “bezwarende titel” opgenomen in
 20 de Btw-richtlijn en daardoor ook de Wet op de Omzetbelasting 1968.

Hoewel het woord identiek is, wordt de term niet meer gesteund door het nationale civiele recht. Dit blijkt onder andere uit de zaak Safe: in casu ging het om de vraag of de Nederlandse civielrechtelijke invulling van de juridisch eigendom strookt met de beschikkingsmacht als gesteld in de Wet op de Omzetbelasting 1968.⁶¹ En indien dit niet het geval is; kan dan worden gesteld dat de economisch eigendom een levering
 25 in de zin van de btw tot gevolg zou hebben? Het Hof van Justitie stelt dat de beschikkingsmacht leidend voor kwalificatie van een belastbaar feit voor de btw is en dat de invulling van dit begrip – onafhankelijk

⁵⁶ Hierbij dient te worden opgemerkt dat de term “besteding” in ruime zin wordt opgevat; naast monetaire tegenprestaties vallen ook vergoedingen in natura binnen de reikwijdte van dit begrip.

⁵⁷ Tuk, 1959.

⁵⁸ Art. 3 OB '54.

⁵⁹ Art. 1350 BW [oud].

⁶⁰ Art. 6:261 BW.

⁶¹ Hof van Justitie 8 februari 1990 [Safe], C-320/88, FED 1990/330, r.o. 4.

van de hetgeen civielrechtelijk in individuele lidstaten is vastgelegd – geïnterpreteerd dient worden.⁶² Op deze wijze dient de nationale rechter dan ook te beoordelen of sprake is van een levering voor de omzetbelasting, zonder raadpleging van het nationale civiele recht. Op zich ligt dit voor de hand; anders zou de btw an sich nimmer succesvol kunnen worden geïmplementeerd casu quo geharmoniseerd in alle lidstaten.⁶³

Het huidige begrip “bezwarende titel” is eenvoudig en treffend omschreven casu quo vrij vertaald door de auteurs door Van Kesteren & Van Hilten: “voor wat, hoort wat”.⁶⁴ Uit deze ruime omschrijving valt meteen het vormloze karakter van bezwarende titel te destilleren. Overigens lijkt de betekenis binnen de btw behoorlijk op de civielrechtelijke invulling van het geheel. Daardoor blijft de civielrechtelijke invulling op de achtergrond aanwezig.⁶⁵ Wellicht ten overvloede dient nogmaals te worden benadrukt dat de Btw-richtlijn - uiteraard - niet is gebonden aan een Nederlandse civielrechtelijke invulling. Toch acht ik enige toelichting ten aanzien van civielrechtelijke term gewenst, omdat deze interpretatie in het maatschappelijk verkeer ook wordt gebezigd.

2.2.1. Rechtstreeks verband

De wederkerigheid uit het civielrechtelijk begrip “bezwarende titel”, lijkt tevens terug te komen in de fiscale interpretatie van het begrip bezwarende titel. Zo ontstond de vraag of een daling in de waarde van aandelen in verband kon worden gebracht met het verstrekken van opslagruimte voor aardappelen. Hoewel initieel een vergoeding overeengekomen was, werd hiervan afgezien om “redenen van financieel beleid”.⁶⁶ Ofschoon hier sprake was een individualiseerbaar voordeel voor de leden van desbetreffende coöperatie, kon de waarde van het om niet ter beschikking stellen van opslagruimte niet worden gewaardeerd op de daling in de waarde van de lidmaatschapsrechten. Ondanks het feit dat de leden genoeg namen met een waardedaling, zijn “tal van andere factoren” die de waardedaling zouden kunnen hebben beïnvloed.^{67,68}

Daarmee is de kous nog niet af. In een andere zaak - Apple and Pear Development Council - blijkt dat een financiële vergoeding niet zonder meer als een vergoeding voor een prestatie in de zin van de btw kwalificeert.⁶⁹ In casu ging het om een orgaan dat fruittelers assisteert met bepaalde onderzoeken op het

⁶² Hof van Justitie 8 februari 1990 [Safe], C-320/88, FED 1990/330, r.o. 7.

⁶³ Hof van Justitie 17 september 2002 [Town & County Factors], C-498/99, FED 2003/86, r.o. 21 - 24.

⁶⁴ Van Hilten & Van Kesteren, 2012.

⁶⁵ Stevens, 2001, p.110.

⁶⁶ Hof van Justitie 5 februari 1981 [Coöperatieve aardappelbewaarplaats], C-154/80, BNB 1981/232, feiten en procesverloop.

⁶⁷ Hof van Justitie 5 februari 1981 [Coöperatieve aardappelbewaarplaats], C-154/80, BNB 1981/232, r.o. 2.

⁶⁸ Bovendien heeft de Inspecteur de prijs die voorheen werd gehanteerd als maatstaf genomen; hierdoor wordt het subjectieve vergoedingsbeginsel geschonden. Uiteraard heeft het Hof van Justitie een dergelijke redenering verworpen.

⁶⁹ Hof van Justitie 8 maart 1988 [Apple and Pear Development Council], C-102/86.

gebied van het telen van fruit. Ieder lid diende een vergoeding -gerelateerd aan het aantal hectaren boomgaard dat de desbetreffende teler in bezit heeft- aan Apple and Pear Council te betalen. Hierbij rees de vraag in hoeverre de diensten van Apple and Pear een prestatie in de zin van de btw vormden. Aangezien de research and development activiteiten de gehele sector ten goede zou komen, geniet een lid als individu
5 geen prestatie. Met andere woorden; een handeling kan alleen als een prestatie voor de btw worden gezien als er sprake is van een geïndividualiseerd voordeel.

Ook kennen we in de btw het standaardarrest Tolsma, waarin de prestatie eenzijdig wordt verricht, zijnde het orgeldraaien. Of men nu een vergoeding aan Tolsma geeft of niet, hij blijft spelen. Bovendien bedingt Tolsma geen vast bedrag van toehoorders; men geeft wat men het waard vindt.⁷⁰ De kernoverweging in het
10 arrest vormt een hoeksteen van het begrip bezwarende titel: "...enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over een weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst".⁷¹

Verder dient de vergoeding niet van een onzekere gebeurtenis afhankelijk te zijn. Hierbij kan worden
15 gedacht aan tegenprestaties met een winstafhankelijk karakter, waardoor de vergoeding is gebaseerd op toekomstige factoren.⁷² Recentelijk is een nog pregnanter voorbeeld naar voren gekomen in het arrest Baštová; in casu werd prijzengeld ontvangen in het geval een renpaard een race zou winnen. Hierdoor rees de vraag in hoeverre het prijzengeld als een vergoeding voor een prestatie - zijnde het ter beschikking stellen van het paard voor een specifieke renwedstrijd - moest worden gekwalificeerd.⁷³ Aangezien het prijzengeld
20 van een zekere "toevalligheid" afhankelijk is, kan niet worden gezegd dat de ter beschikking stelling van een renpaard een belastbare handeling betreft.⁷⁴ Op zich heb ik sympathie voor deze denkwijze; ongeacht de mogelijke ontvangst van prijzengeld, wordt het renpaard ter beschikking gesteld aan de wedstrijdorganisatie. Met andere woorden; er wordt sowieso gepresteerd, ongeacht de aan -of afwezigheid van een vergoeding. Daarmee kan mijns inziens terecht worden gesteld dat de terbeschikkingstelling van
25 het renpaard onvoldoende in causaal verband tot de potentiële ontvangst van prijzengeld staat.

Op het eerste gezicht lijkt het arrest Le Rayon d'Or terug te komen op het causale verband uit de zojuist genoemde arresten, omdat een forfait als een vergoeding voor een prestatie wordt gezien.⁷⁵ Desalniettemin

⁷⁰ Zoals de Advocaat Generaal treffend betoogd: "*deze inkomsten zijn eerder het gevolg van de vrijwillige beslissing van sommige voorbijgangers om een zelfgekozen bedrag te betalen*" (Hof van Justitie 3 maart 1994 [A-G Conclusie Tolsma], C-16/93, BNB 1994/271, punt 17).

⁷¹ Hof van Justitie 3 maart 1994 [Tolsma], C-16/93, BNB 1994/271, r.o. 14.

⁷² Hof van Justitie 14 november 2000 [Floridienne SA & Berginvest SA], C-142/99, V-N 2000/53.17.

⁷³ Hof van Justitie 10 november 2016 [Pavlina Baštová], C-432/15, V-N 2016/67.17.

⁷⁴ Hof van Justitie 10 november 2016 [Pavlina Baštová], C-432/15, V-N 2016/67.17, r.o. 37.

⁷⁵ Hof van Justitie 27 maart 2014 [Le Rayon d'Or], C-151/13, V-N 2014/17.16.

wordt de opbouw van het forfait gespecificeerd. Bovendien zijn er ook grenzen aan het specificeren van een vergoeding; hierbij valt te denken aan het lidmaatschapsgeld voor de eerder genoemde golfclub te Kennemerland.⁷⁶ Ook daar was het niet mogelijk om het exacte gebruik te bepalen, waardoor de besteding als aangrijppunt voor de heffing van btw werd genomen. Wat dat betreft valt er een parallel te trekken met het onderhavige arrest. Overigens wordt een kleine nuance rond de individualiseerbaarheid van een prestatie gemaakt. Het hoeft volgens het Hof van Justitie niet zo te zijn dat het ook een geïndividualiseerde prestatie is, maar de prestatie moet wel in potentie te individualiseren zijn.⁷⁷ Enfin, dit gezegd hebbende, kunnen de volgende “checkpoints” voor de aanwezigheid van een bezwarende titel worden genoemd:

- Het moet gaan om een geïndividualiseerde dienst (of het geheel kan geïndividualiseerd worden)
- Uit de rechtsbetrekking vloeien de volgende elementen voort:
 - een uitwisseling van prestaties over en weer (wederkerigheid casu quo causaliteit);
 - de vergoeding houdt rechtstreeks verband met de prestatie; en
 - de vergoeding moet de werkelijke tegenwaarde voor de geleverde prestaties vormen.

Samenvattend; wanneer sprake is van een betaling kan niet zonder meer worden gesteld dat deze in causaal verband tot een bepaalde prestatie in de zin van de btw staat. In feite is een koppeling vereist tussen de handeling enerzijds en de tegenprestatie anderzijds. Deze koppeling is louter aanwezig wanneer een ondernemer een individualiseerbare prestatie aan een persoon verricht en daarvoor in ruil een vergoeding ontvangt die de werkelijke tegenwaarde van de geleverde prestatie vormt.

2.2.2. Rechtsbetrekking

- In het arrest Tolsma zijn handvatten aangereikt om de aanwezigheid van een bezwarende titel te duiden. Wederom wordt gebruik gemaakt van een civielrechtelijk begrip. Door de codificatie in de Btw-richtlijn en de Europese jurisprudentie is het een communautair begrip en daarmee kan de invulling afwijken van de civielrechtelijk betekenis. Om te beginnen kent de rechtsbetrekking in de btw een grote reikwijdte. Dat is op zichzelf logisch, omdat de neutraliteit tussen concurrenten gewaarborgd dient te blijven.
- Maar wat is nu de strekking van de rechtsbetrekking in de btw? In feite is de rechtsbetrekking vormvrij en kan ook mondeling overeen worden gekomen.⁷⁸ Sterker, ook in het geval er een schriftelijke overeenkomst is opgesteld, kan het nog steeds zo zijn dat de rechtsbetrekking met een andere persoon is.⁷⁹ In beginsel prevaleert de juridische, contractuele werkelijkheid boven andere factoren.⁸⁰ Dit is niet verwonderlijk, daar

⁷⁶ Hof van Justitie 21 maart 2002 [Kennemer Golf & Country Club], C-176/00, BNB 2003/30.

⁷⁷ Hof van Justitie 27 maart 2014 [Le Rayon d’Or], C-151/13, V-N 2014/17.16, r.o. 23, 36-37.

⁷⁸ Hof van Justitie 18 juli 2007 [Société thermale d’Eugénie-les-Bains], C-277/05, r.o. 22.

⁷⁹ Hof van Justitie 6 februari 2003 [Auto Lease Holland], C-185/01, V-N 2003/13.18.

⁸⁰ Hof van Justitie 7 oktober 2010 [Loyalty Management UK en Baxi Group], C-53/09 & C-55/09, V-N 2010/55.21, r.o. 39.

belastingplichtigen in beginsel - omwille van de zekerheid - moeten kunnen uitgaan van hetgeen contractueel is afgesproken.⁸¹ Echter, wanneer de juridische werkelijkheid niet strookt met de economische werkelijkheid, zal daarvan worden afgeweken. Dergelijke omstandigheden doen zich voor in situaties waarin misbruik van recht wordt aangetoond, waardoor de situatie opnieuw moet worden gedefinieerd naar de economische casu quo commerciële werkelijkheid.⁸²

Vervolgens rijst de vraag wat in de regel als leidende factoren voor de economische werkelijkheid worden gezien. Om te beginnen kan worden aangesloten bij de betalende partij; deze persoon is immers degene die de besteding doet. Dat neemt niet weg dat een betaling door derden geen afbreuk doet aan de rechtsbetrekking tussen de leverancier en de afnemer.⁸³⁸⁴ In die zin is het aanwijzen van de betalende partij zeker geen doorslaggevende factor, maar eerder een vingerwijzing naar de economische realiteit.

Zo blijkt uit de zaak Auto Lease Holland dat de betalende partij - voor het in kaart brengen van de economische werkelijkheid - gepasseerd kan worden. In casu ging het om personen die een leaseauto met brandstofpas van Auto Lease Holland (hierna: ALH) voor een vast maandbedrag leaseden. De brandstof werd contractueel door een financiële instelling voorgeschieden en door gefactureerd naar ALH. Op de facturen is btw in rekening gebracht die ALH heeft afgetrokken. Hierdoor rees de vraag of ALH de voorbelasting kon aftrekken. Omdat de desbetreffende leaserijder “vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop” kon kiezen, was hij materieel gezien de afnemer van de brandstof.⁸⁵ Uiteindelijk is de persoon die de goederen of diensten materieel afneemt een belangrijke factor voor het duiden van een rechtsbetrekking. Overigens stelt Merckx dat ook sprake kan zijn van een rechtsbetrekking, terwijl dit niet de afnemer hoeft te zijn.⁸⁶ Hoewel dit een zeer interessant onderwerp is, zou dit een scriptie aan sich kunnen vormen. Derhalve wordt binnen deze scriptie uitgegaan van het gegeven dat de beschikkingsmacht het belangrijkste signaal voor een rechtsbetrekking vormt.

2.2.3. Werkelijke tegenwaarde

Op het eerste gezicht lijkt dit te slaan op het objectiveren van de daadwerkelijk betaalde vergoeding. Echter, het is algemeen bekend dat het subjectieve karakter van de vergoeding een hoeksteen van de Europese btw is. Vanuit die optiek is het dan niet mogelijk dat het Hof van Justitie met de “werkelijke tegenwaarde” het

⁸¹ Hof van Justitie 20 juni 2013 [Newey], C-653/11, BNB 2014/49, r.o. 43.

⁸² Hof van Justitie 21 februari 2006 [Halifax], C-255/02, V-N 2006/13.20, r.o. 99.

⁸³ Hof van Justitie 16 januari 2003 [Yorkshire Co-operatives Ltd], C-398/99, V-N 2003/7.23.

⁸⁴ Art. 8 lid 2 OB juncto art. 73 Btw-richtlijn.

⁸⁵ Hof van Justitie 6 februari 2003 [Auto Lease Holland], C-185/01, V-N 2003/13.18, r.o. 36.

⁸⁶ Merckx, 2016.

beginsel van de subjectieve waarde wil mitigeren.⁸⁷ Echter, dan rest nog immer de vraag wat hiermee dan wel wordt bedoeld.

Naar mijn mening wordt met de term “werkelijk” niet zozeer een kwantificeerbare toets aangelegd, maar een dusdanige waarde dat men uitvoering aan de rechtsbetrekking zal geven. Verder heeft Van Hilten
 5 gesteld dat de tegenwaarde eerder symbolische vergoedingen of tegenprestaties zonder causale relatie tracht uit te sluiten van het begrip bezwarende titel.⁸⁸ Verder stelt Sparidis dat de “werkelijke tegenwaarde” de wederkerigheid van de transactie uitdrukt.⁸⁹

Ik sluit mij bij de bovenstaande auteurs aan; niet in de laatste plaats omdat het woord “tegen” impliceert een causale relatie tussen een prestatie en een corresponderende vergoeding. Dit blijkt onder meer uit het
 10 recent gewezen arrest Posnania Investment. In casu wordt een onroerende zaak overgedragen aan de Poolse fiscus ter voldoening van een openstaande belastingschuld.⁹⁰ Hierdoor ontstaat de vraag in hoeverre deze handeling een belastbaar feit voor de btw vormt. Het Hof van Justitie stelt dat het verminderen van de openstaand vordering geen prestatie vormt, omdat het heffen van belasting een overheidstaak betreft die ongeacht een vergoeding wordt verricht. In die zin kan niet worden gesproken van een wederkerig verband
 15 en dus ook niet van een bezwarende titel.⁹¹

2.2.4. Bezwarende titel in het licht van Borsele

§1 Commissie tegen Finland

Inmiddels zijn de componenten om tot een bezwarende titel te kunnen komen nader toegelicht. Aan de hand van deze kenmerken zal het arrest Gemeente Borsele, alsmede andere relevante zaken die in het verlengde
 20 van de laatstgenoemde liggen, de revue passeren; te beginnen met de zaak Commissie-Finland.⁹² In casu gaat het om de ongelijke btw-behandeling van private en publieke raadsmanen die rechtsbijstand verlenen. Zo opereren de publieke rechtsbijstand bureaus “out of scope” voor de btw, terwijl de private raadsmanen belast presteren.⁹³ Hiermee komt de neutraliteit in de btw in het geding, aldus de Europese Commissie. De staat Finland is daarentegen van mening dat het hogere tarief van een private raadsman bepaald wordt door
 25 een scala aan factoren, waardoor de btw mark-up geen doorslaggevende invloed op de keuze zal hebben.⁹⁴

⁸⁷ Hof van Justitie 5 februari 1981 [Coöperatieve aardappelbewaarplaats], C-154/80, BNB 1981/232.

⁸⁸ Van Hilten, 1995.

⁸⁹ Sparidis, 2015.

⁹⁰ Lezers achten dit wellicht opmerkelijk, maar de Poolse wetgever heeft een wettelijke bepaling opgenomen die het mogelijk maakt om belastingschulden op alternatieve wijze te voldoen (art. 66 Ordynacja Podatkowa).

⁹¹ Hof van Justitie 11 mei 2017 [Posnania Investments], C-36/16, V-N 2017/26.13, r.o. 33-35.

⁹² Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94.

⁹³ Publieke rechtsbijstand bureaus verrichten bij fictie niet-belastbare handelingen, zie r.o. 16.

⁹⁴ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, r.o. 18.

Hiertoe start de Commissie een infractieprocedure om deze vermeende concurrentievervalsing te mitigeren.⁹⁵

5 In concreto gaat het om de vraag of de publieke rechtsbijstand bureaus een belastbare prestaties verrichten wanneer zij presteren tegen een inkomensafhankelijke eigen bijdrage.⁹⁶ Teneinde deze vraag te beantwoorden, dient te worden getoetst in hoeverre sprake is van een bezwarende titel in de zin van btw. Om te beginnen zal sprake zijn van een civielrechtelijke overeenkomst tussen de rechtzoekende en de desbetreffende raadsman; dit is immers vereist om de tegemoetkoming van de overheid te ontvangen. Verder neem ik aan dat de economische werkelijkheid in de regel strookt met hetgeen juridisch overeengekomen is; de rechtzoekende verzoekt assistentie en die krijgt hij conform de overeenkomst. Ook
10 betreft het een geïndividualiseerde dienst.

Ofschoon sprake is van een eigen bijdrage kan niet worden gezegd dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Hierdoor voldoet de casuspositie niet aan de respectievelijke eisen “werkelijke tegenwaarde” en “rechtstreeks verband”. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de private rechtsbijstand, waarbij de eigen bijdrage wordt aangevuld door de overheid, wel aan de werkelijke
15 tegenwaarde voldoet.⁹⁷ Gedeeltelijk door derden betaalde vergoedingen doen namelijk geen afbreuk aan het rechtstreekse verband tussen prestatie en vergoeding.⁹⁸ In tegenstelling tot de private bijstand, wordt voor de verkrijging van de publieke rechtsbijstand louter een eigen bijdrage gevraagd. Op zich is dit logisch vanuit praktisch oogpunt; een aanvulling vanuit de overheid is immers een vestzak-broekzak verhaal.⁹⁹ Dit ogenschijnlijk triviale gegeven heeft echter wel verstrekkende gevolgen voor de btw-behandeling van het
20 vraagstuk.

Immers, het verband tussen de besteding en de genoten diensten is te zwak om van een bezwarende titel te kunnen spreken. Nu zou kunnen worden betoogd dat forfaitaire bedragen in beginsel geen beletsel voor de kwalificatie tot btw-ondernemer vormen.¹⁰⁰ Daardoor zou nog steeds kunnen worden gesteld dat de besteding de daadwerkelijke consumptie tracht te benaderen. Naar mijn mening is dit niet het geval bij het
25 arrest Commissie-Finland, omdat de besteding wordt bepaald door de draagkracht van de rechtzoekende en niet zozeer door de gewenste diensten. Of zoals de Advocaat-Generaal stelt: “...verband is niet rechtstreeks

⁹⁵ Art. 260 lid 2 VwEU.

⁹⁶ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, r.o. 12.

⁹⁷ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, r.o. 24-25.

⁹⁸ Zie mijn opmerking over betalingen van derden op pagina 18.

⁹⁹ Immers, in dat geval zou de subsidie meteen weer aan de overheid worden terugbetaald.

¹⁰⁰ Hof van Justitie 27 maart 2014 [Le Rayon d’Or], C-151/13, V-N 2014/17.16 & HvJ 21 maart 2002 [Kennemer Golf & Country Club], C-176/00, BNB 2003/30.

en heeft ook niet de intensiteit die de rechtspraak voor een bezwarende titel vereist, omdat het is besmet doordat het inkomen en vermogen van de cliënt in aanmerking wordt genomen”.¹⁰¹

- Opvallend genoeg wordt in de noot bij het arrest gesproken over een nieuwe invulling van het begrip “economische activiteit”.¹⁰² Naar mijn mening is dit strikt genomen niet juist; het betreft een verdere
- 5 definiëring van het presteren onder bezwarende titel. Uiteraard zijn beide begrippen nodig om te kunnen spreken van een belaste prestatie in de zin van de btw, dus de uitkomst -out of scope- verandert niet; de gekozen route is echter wel anders. Het Hof van Justitie constateert het ontbreken van een bezwarende titel en stelt diensgevolge dat het verlenen van rechtsbijstand geen economische activiteit kan zijn, waardoor niet verder hoeft te worden getoetst aan de eisen om te kunnen spreken van een economische activiteit. In
- 10 de noot wordt dit geïnterpreteerd als een nieuwe invulling van het begrip economische activiteit, deze onterechte constatering is waarschijnlijk ontstaan door het ontbreken van een duidelijke afbakening tussen “economische activiteit” en “bezwarende titel” in het arrest.¹⁰³ Hoe het ook zij, het Hof van Justitie toetst expliciet of sprake is van een “tegenwaarde” en een “rechtstreeks verband”; hetgeen onmiskenbare begrippen de duiding van een bezwarende titel zijn.¹⁰⁴
- 15 Overigens leidt dit tot de situatie waarin het verlenen van publieke rechtsbijstand een niet-belastbare prestatie voor de btw vormt, terwijl de private rechtsbijstand belast is. In hoeverre dit valt te rechtvaardigen met het neutrale karakter van de btw is zeer de vraag, maar dat terzijde.

§2 Gemeente Borsele

- Ogenschijnlijk lijken Commissie-Finland en Gemeente Borsele op elkaar; in beide gevallen gaat het om
- 20 een overheid die prestaties verricht aan burgers tegen een inkomensafhankelijke vergoeding. Wederom zullen de feiten en omstandigheden aan de eerdergenoemde checkpoints worden getoetst. Te beginnen bij de rechtsbetrekking; deze zal aanwezig zijn omdat de ouders louter op eigen initiatief gebruik kunnen maken van de regeling.¹⁰⁵ Hierdoor zal sprake zijn van een civielrechtelijke overeenkomst die ook met de economische werkelijkheid correspondeert.
- 25 Echter, wederom is het zeer de vraag in hoeverre het rechtstreekse verband en de werkelijke tegenwaarde in deze casuspositie aanwezig zijn. Vooral de prijsopbouw van de regeling speelt - mijns inziens - een cruciale rol in het vaststellen van een bezwarende titel. In casu is de Gemeente Borsele van rechtswege verplicht om vervoer van en naar basisscholen te faciliteren. Waarbij men de kosten niet zal vergoeden in

¹⁰¹ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Conclusie Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, punt 49.

¹⁰² Ik doel hier op de noot van Swinkels bij BNB 2010/94 (punt 1 & 4).

¹⁰³ Alsmede door een onduidelijke conclusie van het Hof in rechtsoverweging 51.

¹⁰⁴ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, r.o. 44-45.

¹⁰⁵ Art. 4 lid 1 Wpo juncto HvJ 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, r.o. 10.

het geval de afstand van deur tot deur minder dan 6 kilometer bedraagt.¹⁰⁶ Tussen 6 en 20 kilometer afstand wordt een forfaitaire bijdrage van de ouders gevraagd, waarvan de hoogte correspondeert met de ov-kosten voor een reis van 6 kilometer. Overigens is deze vergoeding louter verschuldigd in de gevallen waarin het inkomen hoger is dan 22.200 euro. Verder is de regeling inkomensafhankelijk voor ritten die meer dan 20 kilometer bedragen.¹⁰⁷

De facto vallen twee afzonderlijke categorieën te onderscheiden; a) het vervoer tegen een forfaitaire vergoeding tussen 6 en 20 kilometer en; b) het vervoer tegen een inkomensafhankelijke vergoeding. Een dergelijke splitsing tussen verschillende soorten prestaties wordt in Commissie-Finland namelijk ook gemaakt. Toch toetst het Hof van Justitie de activiteit als geheel, terwijl twee prejudiciële vragen - over het al dan niet afzonderlijk in aanmerking nemen van de categorieën - zijn gesteld.¹⁰⁸ Vreemd genoeg gaat het Hof van Justitie niet expliciet in op deze vragen.

Vermoedelijk heeft dit met de vraagstelling van de Europese Commissie in Commissie-Finland te maken. Immers, men heeft louter een klacht over de rechtsbijstand waarbij een inkomensafhankelijke eigen bijdrage is vereist; een splitsing qua activiteiten is dan ook noodzakelijk.¹⁰⁹ Bovendien betreffen a en b niet-belastbare handelingen, aldus het Hof van Justitie.¹¹⁰ Wellicht werd hierdoor een onderscheid als in Commissie-Finland niet nodig geacht.¹¹¹ In die zin valt te verklaren waarom het Hof van Justitie de splitsing van prestaties bij Gemeente Borsele niet toepast.

Wanneer de totale activiteit onder de loep wordt genomen, ontbreekt mijns inziens het causale verband en dus de werkelijke tegenwaarde voor de prestatie. Het verband tussen de afgenomen dienst en de corresponderende tegenprestatie is te zwak om van een bezwarende titel te kunnen spreken; dit geldt voor zowel categorie a als b. Beiden zijn in meer of mindere mate inkomensafhankelijk, waardoor de relatie tussen de prestatie en de tegenprestatie niet zonder meer afhankelijk van het gebruik is. In die zin lijken de feiten verdacht veel op de Finse casus, waarin de causale relatie ook niet de benodigde intensiteit kende. Op het eerste gezicht zou het Hof van Justitie de zaak hiermee op een vrij eenvoudige wijze kunnen afdoen.

Initieel lijkt het Hof van Justitie - door te stellen dat er geen koppeling tussen de vergoeding en het verbruik is - eenzelfde stramien te hanteren. Desalniettemin stelt het Hof van Justitie dat - ondanks de

¹⁰⁶ Art. 4 lid 7 Wpo juncto HvJ 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, r.o. 10.

¹⁰⁷ Art. 4 lid 11 Wpo juncto HvJ 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, r.o. 10.

¹⁰⁸ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, r.o. 16.

¹⁰⁹ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, r.o. 24.

¹¹⁰ Ik doel hier op de categorieën a en b als gesteld in regel 6 e.v. van deze pagina.

¹¹¹ Voor de situatieschets aangaande Commissie-Finland zie bladzijde 17, regel 1-7. De categorie waarbij geen twijfel over de belastbaarheid was, betrof het geval waarin de overheid een tegemoetkoming aan de rechtzoekende verleende. Hierdoor kon de overheidsbijdrage als een derden betaling worden gezien.

inkomensafhankelijke vergoeding - sprake is van een bezwarende titel.¹¹² Deze stelling onderbouwt men door te stellen dat hoogte van de vergoeding niet van belang is voor het aanwezig achten van een bezwarende titel en dat louter het rechtstreeks verband en de werkelijke tegenwaarde getoetst dienen te worden.¹¹³ Dat de hoogte van de vergoeding niet van belang is voor de bezwarende titel ligt, gezien het
5 subjectieve karakter van de btw, voor de hand. Maar dat betekent niet dat het bedrag in een rechtstreeks verband tot de prestatie staat. Mijns inziens spreekt het Hof van Justitie zichzelf tegen ten opzichte van Commissie-Finland. Daar werd immers geconcludeerd dat een inkomensafhankelijke vergoeding niet het benodigde rechtstreekse verband bezit. Nog opmerkelijker acht ik rechtsoverwegingen 33 en 34 waarin het Commissie-Finland expliciet wordt aangehaald, om vervolgens te concluderen dat er geen rechtstreeks
10 verband is en om die reden geen sprake van een economische activiteit(!) kan zijn.¹¹⁴ Dit valt niet te rijmen met de eerdere uitspraak dat “een handeling onder bezwarende titel...veronderstelt namelijk enkel dat er een rechtstreeks verband bestaat”.¹¹⁵

Toegegeven, uiteindelijk is het eindresultaat hetzelfde; in zowel Gemeente Borsele als Commissie-Finland zijn namelijk niet-belastbare prestaties geconstateerd. In die zin vallen er voor zover ik weet geen gevallen
15 te bedenken waarin het verschil in behandeling tot een andere uitkomst zou leiden. Voor een belastbare prestatie dient immers cumulatief sprake te zijn van een bezwarende titel en een economische activiteit. Dat neemt niet weg dat de aanvliegroute verschilt; is hier sprake van een (technische) omissie? Ik ben geneigd te zeggen van wel.

§3 Acte éclairé?

20 Dan nog rijst de vraag waarom de Hoge Raad prejudiciële vragen heeft gesteld, wanneer mogelijkerwijs - in het licht van Commissie-Finland - van een acte éclairé sprake kan zijn. Teneinde een helder beeld van de overwegingen te krijgen, zal de gehele rechtsgang worden doorlopen. Zo is Rechtbank 's-Gravenhage van mening dat de casuspositie grote gelijkenissen met Commissie-Finland vertoont; de rechtbank achtte ook hier het inkomensafhankelijke aspect van doorslaggevend belang voor het ontbreken van het
25 rechtstreekse verband.¹¹⁶ In feite is de uitspraak analoog aan Commissie-Finland; een bezwarende titel is niet aanwezig, waardoor ook geen sprake van een economische activiteit kan zijn.

Na hoger beroep oordeelt gerechtshof 's-Gravenhage dat de rechtbank een onjuist oordeel heeft gegeven. Gemeente Borsele presteert volgens de rechter in het economisch verkeer tegen vergoeding. Dat de eigen

¹¹² Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 25.

¹¹³ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 26.

¹¹⁴ Naar ik vermoed heeft het Hof van Justitie een tweede “rechtstreekse toets” geïntroduceerd; op pagina 33 wordt dit nader toegelicht.

¹¹⁵ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 26.

¹¹⁶ Rechtbank 's-Gravenhage 29 december 2010, nr. 10/625 & 10/638.

bijdrage mede afhankelijk is van de draagkracht is in casu niet van belang.¹¹⁷ De eigen bijdragen vormt namelijk de werkelijke tegenwaarde van de vervoersdienst, omdat de ouders van de schoolgaande kinderen een rechtstreeks belang bij de vervoersdienst hebben.¹¹⁸ Ook stelt de gemeente dat het vervoer niet plaatsvindt indien de bijdrage door de ouders niet wordt betaald; hetgeen niet wordt weersproken door de inspecteur.¹¹⁹ Verder zou de onderhavige casus gelijkenissen vertonen met het eerder gewezen arrest van de Hoge Raad inzake gehandicaptenvervoer door de gemeente Deventer.¹²⁰

Uit het beroepsschrift in cassatie komt naar voren dat de fiscus het niet eens is met een dergelijke aanpak. Om te beginnen is de reikwijdte van het arrest Gemeente Deventer beperkt; men geeft geen nadere kwalificatie van het begrip bezwarende titel, noch van economisch activiteit. Verder benadrukt de staatssecretaris dat Commissie-Finland geheel onbesproken is gebleven, terwijl dit arrest uitgebreid is aangehaald in eerdere stukken.¹²¹

Desalniettemin gaat Advocaat-Generaal Van Hilten in haar conclusie, voor wat betreft het ondernemerschap, mee in de uitspraak van het gerechtshof 's-Gravenhage.¹²² Hiervoor valt een aantal redenen aan te wijzen. Ten eerste betwijfelt Van Hilten of Commissie-Finland een grote reikwijdte heeft omdat; a) de Europese Commissie onvoldoende heeft ingespeeld op de bij haar liggende bewijslast¹²³; en b) lijkt het Hof van Justitie louter te hebben geoordeeld dat bij Commissie-Finland sprake was van een symbolische vergoeding, waardoor geen sprake van een economische activiteit kon zijn.

Voor wat betreft argument a: door het ontbreken van het bewijs ontstaat volgens de A-G een “hiaat” dat mogelijkwerwijs had kunnen worden opgevuld met bewijsstukken die een rechtstreeks verband kunnen aantonen. Verder is Van Hilten van mening dat het rechtstreekse verband niets met de hoogte van de vergoeding te maken heeft, maar louter een verband tussen vergoeding en prestatie veronderstelt.¹²⁴ Anders gezegd; het rechtstreekse verband blijft intact wanneer sprake is van een inkomensafhankelijke vergoeding. De ratio achter de vergoeding blijft nog altijd het verkrijgen van de vervoersdienst.

Vervolgens stelt de A-G ten aanzien van argument b: uit Commissie-Finland valt af te leiden dat het Hof van Justitie op een symbolische vergoeding koerst, waardoor geen sprake van een economische activiteit

¹¹⁷ Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, nr. 11/00066 & 11/00066, r.o. 6.1-6.3.

¹¹⁸ Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, nr. 11/00066 & 11/00066, r.o. 6.2.

¹¹⁹ Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, nr. 11/00066 & 11/00066, r.o. 5.2 & 6.3.

¹²⁰ Hoge Raad 25 november 2005, BNB 2006/66.

¹²¹ Zie de primaire en subsidiaire argumenten van het beroepsschrift in cassatie, BNB 2014/265.

¹²² Hoge Raad 7 november 2014, BNB 2014/265 [concl. A-G M.E. van Hilten], punt 1.6.

¹²³ Ze doelt op r.o. 52: de Europese Commissie onderbouwd haar standpunt voor wat betreft het rechtstreeks verband niet, “ondanks het feit dat voor de bepaling van de bijdrage rekening wordt gehouden met de hoogte van het inkomen en het vermogen van de ontvangers”.

¹²⁴ Hoge Raad 7 november 2014, BNB 2014/265 [concl. A-G M.E. van Hilten], punt 5.4.11.

kan zijn.¹²⁵ Tot slot benadrukt de A-G dat het voorgaande niet zozeer in de rechtsoverwegingen naar voren komt, maar dat een andere uitleg niet strookt met “de uitgangspunten van de btw”.¹²⁶

De Hoge Raad is minder stellig en hecht relatief meer waarde aan het beroepsschrift van de Staatssecretaris van Financiën dan Van Hilten. In feite manoeuvreert de Hoge Raad zichzelf in een beschrijvende rol van de argumenten voor - of juist tegen - het aanwezig achten van een bezwarende titel en economische activiteit. Ergo: de Hoge Raad wil uitsluitel of de redenering in Commissie-Finland - vanwege het niet voldoen aan de bewijslast door de Europese Commissie - een incidenteel karakter kent. Wanneer sprake is van een bestendige lijn, vraagt men zich verder af of de vergoeding in Commissie-Finland als symbolisch beschouwd dient te worden, waardoor niet kan worden gezegd dat de rechtsbijstand een economische activiteit is. Hierbij wordt voornamelijk gedoeld op de interpretatie van de arresten van het Hof van Justitie ten aanzien van de reikwijdte van de symbolische vergoeding.¹²⁷

Op zich is de twijfel van de Hoge Raad te begrijpen in het licht van hun eerdere uitspraken; iedere vergoeding vormt in principe een tegenprestatie in de zin van de btw, tenzij sprake is van vrijgevigheid casu quo een symbolische vergoeding.¹²⁸ Anders gezegd; het feit dat een vergoeding wordt betaald, impliceert een bezwarende titel en dus een economische activiteit, aldus de Hoge Raad. Daardoor stellen de Advocaat-Generaal en in mindere mate de Hoge Raad, dat Commissie-Finland geen belastbare prestatie betrof, omdat het waarschijnlijk om een symbolische vergoeding ging.¹²⁹¹³⁰ Maar aangezien dit een voor twijfel vatbare deductie betreft, stelt de Hoge Raad voor de zekerheid prejudiciële vragen.

Gevoelsmatig voel ik het meeste voor de uitspraak van rechtbank 's-Gravenhage. Het rechtstreeks verband ontbreekt wanneer andere elementen de hoogte van de vergoeding bepalen. Dientengevolge zal een inkomensafhankelijke bijdrage steeds minder “rechtstreeks worden” naarmate het inkomen daalt.¹³¹ In de A-G conclusie wordt betoogd dat dit niets kan zeggen over de hoogte van de vergoeding, omdat sprake is van een subjectief vergoedingsbegrip. Het moge duidelijk zijn dat ik een dergelijke fundamenteel criterium van de Europese btw onderschrijf. Echter, de wijze waarop de prijs tot stand is gekomen, staat volledig los van de verrichte dienst. Dat wil zeggen; er is een volledig losstaande variabele als maatstaf gebruikt.

¹²⁵ Hoge Raad 7 november 2014, BNB 2014/265 [concl. A-G M.E. van Hilten], punt 5.4.12.

¹²⁶ Hoge Raad 7 november 2014, BNB 2014/265 [concl. A-G M.E. van Hilten], punt 5.4.15.

¹²⁷ Hof van Justitie 21 september 1988 [Commissie-Frankrijk], C-50/87, BNB 1994/306 & Hof van Justitie 20 januari 2005 [Hotel Scandic Gåsabäck], C-412/03, FED 2005/64.

¹²⁸ Hoge Raad 16 juni 1993, FED 1993/674; Hoge Raad 22 juni 1994, BNB 1994/307; Hoge Raad 11 februari 2005, BNB 2005/223 enzovoorts.

¹²⁹ Hoge Raad 7 november 2014, BNB 2014/265, r.o. 4.3.5.4.

¹³⁰ De A-G heeft in eerder artikel eenzelfde denkwijze gepropageerd, zie: Van Hilten, 1995.

¹³¹ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie-Finland], C-246/08, BNB 2010/94, r.o. 49.

Dientengevolge vormt de besteding niet meer een proxy voor het benaderen van de daadwerkelijke consumptie, waardoor een dergelijke beslissing is te rechtvaardigen vanuit het rechtskarakter van de btw.¹³²

Verder acht ik de vergelijking tussen het gehandicaptenvervoer en Gemeente Borsele niet geslaagd. Om te beginnen is het arrest zeer beperkt gemotiveerd. Voornamelijk op het gebied van ondernemerschap wordt niet gesproken. Hierdoor lijkt het alsof de Hoge Raad de uitzondering voor personenvervoer in de Btw-richtlijn als een ondernemersfictie beschouwt, waardoor de Gemeente Deventer bij fictie als ondernemer voor de btw wordt bestempeld.¹³³ Bovendien verschilt de prijszetting aanzienlijk met de berekeningswijze bij Gemeente Borsele; er wordt namelijk een forfait - een rijksdaalder per rit - in rekening gebracht aan iedere gebruiker, waardoor geen sprake is van draagkrachtafhankelijke aspecten.¹³⁴

Dat neemt niet weg dat de materie complex is; voor de denkwijze van de A-G valt dan ook veel te zeggen. Vanuit die optiek heb ik sympathie voor de werkwijze van de Hoge Raad, waar omwille van de rechtszekerheid is besloten om prejudiciële vragen te stellen rond deze problematiek. Daaropvolgend is het begrijpelijk dat het Hof van Justitie deze prejudiciële vragen niet middels een beschikking – met verwijzing naar het arrest Commissie-Finland – heeft afgedaan.

2.2.5. Tussenconclusie

Om te beginnen is “onder bezwarende titel” afkomstig uit het civiele recht, alwaar de term een bepaalde mate van wederkerigheid symboliseert. Hoewel de term tot een unierechtelijk begrip is uitgegroeid, geeft de civielrechtelijke invulling enige houvast.

Ook uit btw-gerelateerde jurisprudentie komt de wederkerigheid nadrukkelijk naar voren. De wederkerige overeenkomst dient een rechtstreeks karakter te hebben. Ook moet er sprake zijn van een te individualiseren voordeel; prestaties voor een collectief kunnen vinden daarom niet onder bezwarende titel plaats.¹³⁵ Forfaitaire vergoedingen kunnen daarentegen wel een vergoeding voor een prestatie in de zin van de btw vormen. Verder dient sprake te zijn van een rechtsbetrekking, waarbij de werkelijke tegenwaarde voor een prestatie wordt gegeven. Dat betekent overigens niet dat sprake is van een geobjectiveerde vergoeding, maar wordt eerder de wederkerigheid - “voor wat hoort wat” - van de overeenkomst benadrukt.

Daarna is Commissie-Finland besproken. Aldaar werd geconcludeerd dat een inkomensafhankelijke vergoeding een onvoldoende rechtstreeks karakter bezit. Dat wil zeggen; naarmate het inkomen daalt, wordt

¹³² Zie bladzijde 25 voor een verdere uitleg van de proxy.

¹³³ Hoge Raad 25 november 2005 [Gemeente Deventer], BNB 2006/66, r.o. 3.2.-3.3.1.

¹³⁴ Hoge Raad 25 november 2005 [Gemeente Deventer], BNB 2006/66 [concl. A-G De Wit], punt 1.5.

¹³⁵ Mede hierdoor kunnen een groot aantal overheidstaken als niet-belastbaar worden beschouwd.

dit verband steeds losser. Om die reden is geen sprake van een bezwarende titel, waardoor de aanwezigheid van een economische activiteit niet meer hoeft te worden getoetst.

Hoewel de A-G stelt dat de fiscus niet heeft voldaan aan de bewijslast en daarom sprake is van een “hiaat”, blijkt dat het Hof van Justitie dit anders ziet.¹³⁶ In het arrest *Gemeente Borsele* heeft men de ingezette lijn

- 5 - dat inkomensafhankelijkheid een belangrijke factor is om een activiteit te kwalificeren als niet-belastbaar
- uit *Commissie-Finland* doorgezet. Vreemd genoeg vormt het inkomensafhankelijke aspect bij *Commissie-Finland* de aanleiding om te concluderen dat niet kan worden voldaan aan de eisen voor een bezwarende titel, terwijl bij *Gemeente Borsele* wel een bezwarende titel aanwezig wordt geacht.

- 10 Naar mijn mening is hier sprake van een omissie. In *Borsele* wordt namelijk expliciet naar *Commissie-Finland* verwezen om te concluderen dat het rechtstreekse verband ontbreekt om te kunnen spreken van een economische activiteit. Mijns inziens geniet de aanpak in *Commissie-Finland* de voorkeur, omdat het rechtstreekse verband een eis vormt voor de kwalificatie van een bezwarende titel. Hoewel strikt gesproken de toetsingsvolgorde niet zo van belang is - er dient sprake te zijn van een bezwarende titel en economische activiteit - zou een dergelijk vast stramien meer duidelijkheid voor belastingplichtigen, belastingadviseurs
15 enzovoorts op kunnen leveren.

- Voordat ik met de scriptie startte meende ik geen onderscheid te zien tussen *Commissie-Finland* en *Gemeente Borsele*. In beide arresten ging het immers om inkomensafhankelijke vergoedingen. Hoewel uiteindelijk blijkt dat het Hof van Justitie de parallel met *Commissie-Finland* heeft getrokken, kan ik me voorstellen dat de Hoge Raad toch prejudiciële vragen heeft gesteld. Niet in de laatste plaats door de
20 tegengestelde betogen van respectievelijk de Staatssecretaris en de Advocaat-Generaal.¹³⁷ Ergo: ondanks de gelijkenissen met *Commissie-Finland* kan niet meteen worden gesteld dat sprake is van een *acte éclairé*. Tot slot kan worden gesteld dat de volgende elementen benodigd zijn voor het aanwezig achten van een bezwarende titel:

- Het moet gaan om een geïndividualiseerde dienst (of het geheel kan geïndividualiseerd worden).
- 25 ➤ Rechtstreeks verband waarbij andere losstaande factoren (inkomen!) kunnen leiden tot het niet-voldoen aan deze eis.
- Rechtsbetrekking, waarbij sprake is van:
 - een uitwisseling van prestaties over en weer (wederkerigheid casu quo causaliteit); en
 - de vergoeding moet de werkelijke tegenwaarde vormen voor de geleverde prestaties.

¹³⁶ Zie immers de voortzetting van deze lijn in het arrest *Gemeente Borsele*.

¹³⁷ Overigens heeft de Staatssecretaris in het beroepsschrift in cassatie expliciet om prejudiciële vragen verzocht (*Hoge Raad* 7 november 2014, BNB 2014/265, pp. 19-20).

2.3 Economische activiteit

2.3.0. Context

Het subject voor de omzetbelasting betreft de “ondernemer” casu quo “belastingplichtige”.¹³⁸ Verder dient te worden opgemerkt dat - hoewel in Nederland over “*eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent*”¹³⁹ wordt gesproken - de nationale bepaling eenzelfde invulling als de term “belastingplichtige” in de Btw-richtlijn kent.¹⁴⁰ Omdat wordt gesproken over “eenieder”, kan worden afgeleid dat een scala aan personen onder deze bepaling valt. Zelfs personen die een haalbaarheidsstudie rond een bepaalde business laten uitvoeren en als gevolg van de studie tot de conclusie komen dat het onrendabel is om de economische activiteit te ontplooien, genieten aftrek van voorbelasting ten aanzien van de gemaakte onderzoekskosten.¹⁴¹

Met deze ruime reikwijdte tracht men gestalte te geven aan de neutraliteit in de btw.¹⁴²

Voor de kwalificatie van een economische activiteit dient - daar de wet geen definitie kent - steun te worden gevonden in de jurisprudentie. Om te beginnen dient op duurzame wijze te worden gestreefd naar een vergoeding.¹⁴³ Verder kent het begrip door de vele arresten een groot aantal kenmerken qua invulling. Daar het arrest Gemeente Borsele het kernarrest van de scriptie is, zal in dit stuk de definiëring uit de richtlijn als leidraad dienen en waar nodig worden aangevuld met nationale elementen. Om precies te zijn, zal worden toegespitst op een aantal wezenlijke kenmerken van economische activiteit in relatie tot HvJ Gemeente Borsele, te weten: toetsingsvolgorde, objectieve gegevens, ongeacht oogmerk of resultaat, presteren op een markt en handelen als overheid.

2.3.1. Toetsingsvolgorde

Nadat de elementen van een bezwarende titel zijn gepasseerd, toetst het Hof van Justitie of en in hoeverre sprake is van belastingplicht voor de btw. Dit stramien is bewust zo aangehouden, omdat het Hof van Justitie een dergelijke volgorde nadrukkelijk toepast in Gemeente Borsele. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de Btw-richtlijn, voor het aanwezig achten van een bezwarende titel, uitgaat van een *belastingplichtige* die een belastbare handeling verricht.¹⁴⁴ Intuïtief klinkt dit aannemelijk; men kijkt immers eerst of de persoon daadwerkelijk een subject voor een belastingwet is. Toch toetst het Hof van Justitie eerst of sprake is van een bezwarende titel en vervolgens pas of sprake is van een economische

¹³⁸ Art. 7 lid 1 OB. juncto art. 9 Btw-richtlijn.

¹³⁹ Art. 7 lid 1 OB.

¹⁴⁰ Hoge Raad 2 juni 1984, BNB 1984/295.

¹⁴¹ Hof van Justitie 29 februari 1996 [INZO], C-110/94, V-N 1996/1396.

¹⁴² Hierbij kan worden gedacht aan: Hof van Justitie 14 februari 1985 [Rompelman], C-268/83 & Hof van Justitie 1 maart 2012 [Kopalnia Trawertyn], C-280/10, V-N 2012/17.17.

¹⁴³ Hof van Justitie 26 maart 1987 [Commissie-Nederland], C-235/85, FED 1987/341, r.o. 15

¹⁴⁴ Art. 2 lid 1 ond. a Btw-richtlijn.

activiteit.¹⁴⁵ Ofschoon strikt genomen een andere volgorde zuiverder uitwerkt, betreft dit slechts een procedurele kwestie; uiteindelijk moeten beide componenten worden getoetst om te kwalificeren als belastingplichtige voor de btw.

5 Dit gezegd hebbende is het des te opvallender dat het Hof van Justitie in de zaak Lajvér afwijkt van deze volgorde, terwijl deze zaak kort na Gemeente Borsele is geweest. In casu ging het om vennootschappen die “cultuurtechnische bouwwerken” - drainagesystemen en waterreservoirs - tot stand brachten op land van de vennoten. Hiervoor verkregen de vennootschappen subsidies van de staat, alsmede de Europese Unie. Ten behoeve van de realisatie van deze werken, heeft men een periodieke vergoeding bij de vennoten bedongen. Net als bij Borsele ontstonden twijfels over de belastingplicht van de vennootschappen en
10 dientengevolge het recht op aftrek van voorbelasting. Dit lag met name aan het feit dat een deel van de werken voor het collectief werden gebouwd en dat de werkzaamheden conform een wettelijke plicht werden uitgevoerd.¹⁴⁶ Vervolgens stelt het Hof van Justitie dat sprake is van een economische activiteit, omdat een lage vergoeding in beginsel geen beletsel voor het ondernemerschap hoeft te zijn. Verder vormt de periodieke vergoeding voldoende bewijs voor het op duurzame wijze uitoefenen van de economische
15 activiteit.

Vreemd genoeg wordt pas daarna geanalyseerd of en in hoeverre sprake is van handelingen onder bezwarende titel, terwijl juist in onder andere Borsele expliciet de tegenovergestelde volgorde wordt gehanteerd.¹⁴⁷ Verder dient de nationale rechter na te gaan of sprake is van een bezwarende titel, terwijl het Hof van Justitie wel een economische activiteit aanwezig acht. Naar mijn mening is dit opmerkelijk; in het
20 geval geen sprake is van een bezwarende titel wordt niet toegekomen aan de economische activiteit, omdat deze niet kan bestaan zonder bezwarende titel. Andersom kan overigens wel weer sprake van een bezwarende titel, terwijl niet kan worden gesproken over een economische activiteit. De annotator acht de redenering van het Hof van Justitie dan ook erg ongelukkig.¹⁴⁸ Wellicht dat de verwarrende volgorde te maken heeft met de wijze waarop de prejudiciële vragen zijn opgesteld; het Hof van Justitie houdt deze
25 incorrecte namelijk ook aan voor de beantwoording van de vragen. Echter, het Hof van Justitie verandert op regelmatige basis de volgorde van prejudiciële vragen; daarom ben ik van mening dat sprake is van een omissie die middels een herstelarrest had kunnen worden gemitigeerd.

¹⁴⁵ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 22.

¹⁴⁶ Hof van Justitie 2 juni 2016 [Lajvér], C-263/15, V-N 2016/31.18, r.o. 14.

¹⁴⁷ Hof van Justitie 2 juni 2016 [Lajvér], C-263/15, V-N 2016/31.18, r.o. 39.

¹⁴⁸ Hof van Justitie 2 juni 2016 [Aantekening Lajvér], C-263/15, V-N 2016/31.18.

2.3.2. Objectieve gegevens

Om te bepalen of sprake is van een economische activiteit dienen “alle omstandigheden waaronder zij plaatsvinden moeten worden onderzocht”.¹⁴⁹ Hierbij wordt het vergelijken van reguliere marktaanbieders als mogelijkheid aangedragen (zie paragraaf 2.3.3.), maar ook andere factoren kunnen in aanmerking worden genomen. Hierbij kan worden gedacht aan de “omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten”, die als bewijsvermoeden voor de duiding van een prestatie dienen.¹⁵⁰ Overigens dient te worden benadrukt dat het Hof van Justitie geen limitatieve opsomming heeft gegeven; andere factoren die mogelijk relevant kunnen zijn, kunnen vooralsnog worden aangedragen.

Dergelijke kenmerken zijn niet nieuw; reeds in de jaren negentig zijn deze zogenaamde objectieve kenmerken geïntroduceerd in het arrest Enkler. In casu ging het om de exploitatie van een camper. De voorbelasting op de aanschaf van de wagen was volledig afgetrokken en de camper werd nauwelijks aan derden verhuurd. Dat wil zeggen; de camper werd nagenoeg geheel door Enkler aan haar echtgenote “verhuurd”.¹⁵¹ Bovendien werden de aanschaf- en onderhoudskosten voor een groot deel door haar echtgenote gedekt. Vervolgens wilde Enkler na drie jaar “exploitatie” - de wagen werd gedurende twee jaar slechts tweemaal aan derden verhuurd - de camper naar privé halen. Op het eerste gezicht lijkt me de doelstelling van belanghebbende helder: een kampeerwagen exploiteren als btw-ondernemer, waardoor aftrek van voorbelasting mogelijk is, om vervolgens na het claimen van de aftrek de camper in privé te gaan gebruiken.

Naar ik vermoed zullen velen denken dat een dergelijke opzet “niet zou moeten kunnen”. Destijds werd misbruik van recht nog niet aanwezig geacht in de btw, waardoor de fiscus op andere wijzen het hoofd moest bieden aan deze opzet. Door te stellen dat in gevallen van gemengd gebruik alle “exploitatieomstandigheden” moeten worden onderzocht, creëert het Hof van Justitie een soortement “substance over form” aanpak.¹⁵² Zo kunnen allerlei factoren die “tot het geheel van de omstandigheden van het concrete geval behoren” als bewijs voor het aan- of afwezig achten van de vereiste duurzaamheid dienen.¹⁵³ Activiteiten zonder duurzaam karakter kunnen namelijk niet als een economische activiteit in de zin van de btw te kwalificeren.¹⁵⁴ Hierbij dient te worden opgemerkt dat, hoewel duurzaamheid louter bij de exploitatie van een vermogensbestanddeel in de Btw-richtlijn wordt genoemd, duurzaamheid een

¹⁴⁹ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Conclusie Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 29.

¹⁵⁰ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Conclusie Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 30.

¹⁵¹ Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, r.o. 12.

¹⁵² Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, r.o. 27.

¹⁵³ Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, r.o. 29, alsmede wat op regels 5-6 van deze pagina is gesteld.

¹⁵⁴ Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

- vereiste voor iedere economische activiteit is.¹⁵⁵ Voor een dergelijke¹⁵⁶ aanpak vindt men steun in het eerdergenoemde Rompelman-arrest, waarin wordt gesteld dat de wil met objectieve gegevens moet worden ondersteund. In het arrest Enkler is de onderbouwing van het duurzame karakter vereist, omdat in de casuspositie de zaak gemengd wordt gebruikt.¹⁵⁷ Derhalve ben ik van mening dat Enkler initieel een “smal”
- 5 arrest was, dat niet rücksichtslos op andere situaties – waarin zaken niet gemengd worden gebruikt – kon worden toegepast. Waarom is dan het arrest Enkler aangehaald in Borsele; daar was immers geen sprake van gemengd gebruik? De gemene deler in beide arresten betreft de structurele teruggaaf van btw, als gevolg van de gewenste structuur door belanghebbende. Wellicht heeft het Hof van Justitie om die reden een koppeling tussen Enkler en Borsele gelegd.
- 10 Hoe het ook zij, naar mijn mening heeft het Hof van Justitie – mede door toepassing van eenzelfde methodiek in het arrest Gemeente Borsele - het Enkler een grotere reikwijdte gegeven. Immers, in Borsele is geen sprake van gemengd gebruik, terwijl toch voor eenzelfde benadering is gekozen. In Borsele heeft dit geresulteerd in een analyse van de verhouding tussen enerzijds opbrengsten en anderzijds kosten. Bovendien zijn de prestaties van de Gemeente Borsele vergeleken met een “typische marktdeelnemer”.
- 15 Beide toetsen – de asymmetrie tussen kosten en opbrengsten & het presteren op een of andere markt - zijn een voortvloeisel uit de uit het duurzaamheidscriterium als gesteld in de Btw-richtlijn en vormen in dit geval een beletsel voor de belastingplicht in het arrest Gemeente Borsele.¹⁵⁸

2.3.3. Ongeacht oogmerk of resultaat?

- In de Btw-richtlijn wordt gesproken “eenieder die (...) zelfstandig een economische activiteit verricht,
- 20 ongeacht het oogmerk of resultaat van die resultaat van die activiteit”. Initieel wekt het zinsdeel “ongeacht oogmerk of resultaat” de indruk dat geen eisen aan de resultaten van de onderneming worden gesteld. Deze grote reikwijdte ligt voor de hand. Indien stringente eisen aan de te behalen resultaten zouden worden gesteld, zou dit op gespannen voet met het subjectieve vergoedingsbegrip komen te staan. Een dergelijke redenering volgt ook uit de literatuur: “met name is het niet nodig dat wordt gestreefd naar winst, zelfs
- 25 kostendekking (...) evenmin is het noodzakelijk dat de uitoefening van het bedrijf geschiedt met een commercieel doel”.¹⁵⁹ Ook heeft men getracht ruimte te geven aan ondernemingen die zich in de startfase bevinden. In veel gevallen heeft deze categorie ondernemingen aanloopverliezen, waarbij de btw als

¹⁵⁵ Hof van Justitie 26 maart 1987 [Commissie-Nederland], C-235/85, FED 1987/341, r.o. 9.

¹⁵⁶ Ik doel hier op het scala aan factoren dat kan worden aangedragen voor het aantonen van de benodigde duurzaamheid, als gesteld in het arrest Enkler.

¹⁵⁷ Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, r.o. 27.

¹⁵⁸ Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, r.o. 29.

¹⁵⁹ Tuk, 1979, p. 108.

kostenpost de financiële gezondheid alleen maar verder zou belemmeren; dit zou het neutrale karakter van de btw aantasten.

Wel behoeft het voorgaande enige nuancering; zoals eerder gezegd dient een belastbaar feit te worden geconstateerd, alwaar een tegenprestatie is vereist. Met andere woorden; er dient te worden gestreefd naar opbrengsten casu quo omzet om van een economische activiteit te kunnen spreken.¹⁶⁰ In het geval om niet wordt gepresteerd, wordt niet meer naar opbrengst gestreefd.¹⁶¹ Bovendien ontbreekt de belastinggrondslag, waardoor effectief geen btw kan worden geïnd. Met andere woorden; zowel vanuit het rechtskarakter, als uit de praktijk valt te verklaren waarom in dergelijke gevallen niet meer van economische activiteiten kan worden gesproken.¹⁶² Naast handelingen die in alle lidstaten verboden zijn¹⁶³, is dit een duidelijk afgebakende categorie.

Echter, waar de grens tussen symbolische en niet-symbolische vergoedingen wordt bereikt is minder duidelijk. Er kan immers niet worden gesteld dat - hoe klein deze ook moge zijn - een belastinggrondslag ontbreekt.¹⁶⁴ Wel is enige jurisprudentie rond deze problematiek verschenen. Zo is bekend dat het beperken van de aftrek van voorbelasting, wanneer de huurvergoeding lager dan 1/15 van de bouwkosten is, een ongerechtvaardigde schending van de neutraliteit in de btw betekent.¹⁶⁵ Wel dient hierbij te worden opgemerkt dat dit een nationale bepaling betrof, waar bij fictie werd aangenomen dat een vergoeding te laag was, waardoor de aftrek van voorbelasting werd geweigerd. Derhalve lag de vraag voor in hoeverre een dergelijke bepaling in harmonie met de Btw-richtlijn is en niet zozeer of een vergoeding van 1/15 (of minder) van de bouwkosten als een vergoeding voor een economische activiteit kwalificeert. Anders gezegd: er wordt mijns inziens niet gezegd dat een vergoeding die lager dan 1/15 van de verwervingskosten is, een symbolisch karakter kent.

Ook kennen we het eerder aangehaalde arrest Hotel Scandic Gåsabäck, waar is gesteld dat een vergoeding onder de kostprijs niet per definitie als een symbolische vergoeding dient te worden gekwalificeerd.¹⁶⁶ Verder vormt de verlieslatende exploitatie van een gemeentelijk zwembad, als gevolg van relatief lage

¹⁶⁰ Van Hilten & Van Kesteren, 2012, p. 67.

¹⁶¹ Men kan zich afvragen hoe deze organisatie zonder opbrengst kan bestaan. In het arrest Hong Kong Trade ontving men een overheidsbijdrage, maar deze was te algemeen van aard om in verband te kunnen worden gebracht met de prestaties in kwestie.

¹⁶² Hof van Justitie 1 april 1982 [Hong-Kong Trade Development Council] C-89/81, r.o. 13.

¹⁶³ Gezien de scope van de scriptie zal dit niet verder worden besproken (HvJ Happy Family, HvJ Coffeeshop Siberië).

¹⁶⁴ Behoudens gevallen binnen een afrondmarge van honderdsten (art. 5a Uitvoeringsbesluit OB).

¹⁶⁵ Hof van Justitie 21 september 1988 [Commissie tegen Frankrijk], C-50/87, BNB 1994/306.

¹⁶⁶ Hof van Justitie 20 januari 2005 [Hotel Scandic Gåsabäck], C-412/03, FED 2005/64, r.o. 21.

verhuurprijs, geen beletsel voor de aftrek van voorbelasting, daar de verhuur maatschappelijke betekenis toekomt en sprake is van een “sluitende bedrijfsvoering”.¹⁶⁷

Een verdere nuancering van de term “ongeacht oogmerk en resultaat” kan worden gevonden in de eerder aangehaalde inkomensafhankelijke vergoedingen uit de arresten Commissie-Finland en Gemeente Borsele.

- 5 Hoewel deze categorie uitgebreid is besproken in de vorige paragraaf, is dit onderwerp ook van belang voor het duiden van een economische activiteit, omdat het Hof van Justitie het ontbreken van een rechtstreeks verband aangrijpt om het personenvervoer als “out of scope” aan te merken.

Dit creëert een verwarrende indruk; los van de twijfelachtige toetsing van de aanwezigheid van een bezwarende titel, lijkt een tweede maal te worden getoetst of sprake is van een rechtstreeks verband.¹⁶⁸

- 10 Aldaar wordt gesteld dat een dusdanig asymmetrisch verband tussen kosten enerzijds en opbrengsten anderzijds, leidt tot het ontbreken van een rechtstreeks verband. Hoewel dit niet zonneklaar naar voren wordt gebracht, *moet* wel sprake zijn van een tweede toets rond het rechtstreekse verband; in rechtsoverweging 26 wordt immers nog aangehaald dat het rechtstreekse verband voor de kwalificatie van een bezwarende titel is vereist. Om vervolgens te concluderen dat het verband onvoldoende rechtstreeks
- 15 van aard is, waardoor geen sprake van een economische activiteit kan zijn. Ergo: ogenschijnlijk toetst het Hof van Justitie – zowel voor de kwalificatie van een bezwarende titel alsmede economische activiteit – de aanwezigheid van een rechtstreeks verband in twee verschillende gedaanten.

- Op het oog kan een dergelijke eis – “het tweede rechtstreekse verband” – door de fiscus worden gebruikt om bijvoorbeeld bepaalde constructies te bestrijden zonder aan de relatief zware bewijslast van “misbruik
- 20 van recht” te hoeven voldoen. Ook rijst de vraag of bepaalde houdstermaatschappijen, met relatief hoge kosten in relatie tot de opbrengsten, economische activiteiten verrichten. Bovendien zou een asymmetrie niet alleen kunnen doorwerken naar situaties met vergoedingen beneden kostprijs, maar ook naar gevallen waarin de vergoeding hoger is dan kosten.¹⁶⁹

- Vanuit de bovenstaande optiek krijgt – zoals gesteld in op pagina 7 en 8 – de prijszetting een objectiever
- 25 karakter, hetgeen op gespannen voet met het subjectieve vergoedingsbegrip staat.¹⁷⁰ Echter, de “normale prijs” in de Wet OB 1954 vind ik eerder op een verrekenprijsbenadering lijken, hetgeen haaks op het subjectieve vergoedingsbegrip komt te staan. Omdat een dergelijke conclusie een streep zou zetten door een fundamentele eigenschap van de Europese btw, acht ik het onwaarschijnlijk dat het Hof van Justitie van de subjectieve maatstaf afstapt. Met andere woorden; een terugkeer naar de “normale prijs” lijkt me

¹⁶⁷ Hoge Raad 22 juni 1994, BNB 1994/307, r.o. 3.2 - 3.3.

¹⁶⁸ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 33-34.

¹⁶⁹ Zie bijlage III.

¹⁷⁰ Lamers & Merks, 2010.

een brug te ver, maar het kan niet worden ontkend dat een tendens naar een objectievere invulling van de belastingplicht is ingezet.¹⁷¹

Overigens kunnen niet alle gevallen waarin een dergelijke asymmetrie - of een out of scope prestatie in het algemeen - wordt geconstateerd, tot een beperking van de aftrek van voorbelasting leiden. Hierbij valt te denken aan de exploitatie om niet van veerdiensten op het IJ door het Gemeentelijk Vervoersbedrijf (hierna: “GVB”). Hoewel de exploitatie an sich een niet-economische activiteit betrof, vormden de IJ-veren een verlengstuk – dat wil zeggen, een onzelfstandig deel – van de andere activiteiten van het GVB.¹⁷² Verder blijkt uit het recente arrest Sveda dat de om niet ter beschikkingstelling van een “mythologisch recreatief ontdekkingspad”, ten behoeve van toekomstige belaste handelingen, tot de aftrek van voorbelasting leidt. In het bijzonder de koppeling tussen de belaste prestaties in de toekomst is van belang; wat dat betreft lijkt het Hof van Justitie een verlengstukgedachte a la de Hoge Raad te hanteren. Tot slot kan worden gedacht aan de verlengstukgedachte rond de pro rata, waar de niet-economische activiteiten als verlengde van belaste activiteiten van kleur kunnen verschieten.¹⁷³

2.3.4. Presteren op een of andere markt, in het maatschappelijk en economisch verkeer

Het presteren “op een of andere markt”; niet iedere prestatie tegen vergoeding resulteert in een economische activiteit voor de btw. Zo blijkt de gemeente Borsele zijn diensten niet aan te bieden op een of andere markt, waardoor niet op duurzame wijze naar opbrengst wordt gestreefd. Toch is het marktcriterium uit gemeente Borsele allesbehalve nieuw; in Nederland kennen we - door uitspraken van de Tariefcommissie en later de Hoge Raad - al enkele decennia jurisprudentie op dat gebied. Verder is het presteren op een markt ook een veelbesproken verschijnsel in de Europese jurisprudentie.

§1 Tariefcommissie & Hoge Raad

Aangezien de Tariefcommissie pas van een “bedrijf” sprak op het moment dat men deelnam aan het maatschappelijk verkeer, kent de nationale jurisprudentie veel zaken rond de invulling van dit begrip. Zo definieerde de Tariefcommissie een bedrijf als¹⁷⁴; “*onder bedrijf wordt verstaan een organisatie van kapitaal en arbeid, waarmede in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften worden bevredigd, terwijl er tevens een deelneming aan het maatschappelijk verkeer moet zijn*”.¹⁷⁵ Hierbij wil ik de focus op het laatste zinsdeel leggen; wat wordt onder maatschappelijk verkeer verstaan en beoogd? Op het eerste gezicht is dit een vreemde eis; grosso modo levert een aanbieder een goed om zelf waarde te creëren, de koper idem dito en na overeenstemming is sprake van een belastbaar feit voor de btw. Desalniettemin

¹⁷¹ Zie bijlage IV voor een spectrum van vergoedingen in de btw.

¹⁷² Hoge Raad 5 april 1978, BNB 1978/169.

¹⁷³ Hof van Justitie 11 juli 1996 [Régie Dauphinoise], V-N 1997/965, r.o. 18.

¹⁷⁴ De term “bedrijf” wordt synoniem aan “economische activiteit” geacht.

¹⁷⁵ Tariefcommissie 6 december 1955, BNB 1956/87.

kunnen door het markt-criterium bepaalde prestaties buiten - of juist in - de werkingssfeer van de btw worden gehouden. In feite ligt dit criterium besloten in het beginsel van economische realiteit¹⁷⁶ binnen de btw; de poort van het recht op aftrek van voorbelasting dient bewaakt te worden door onder andere het marktcriterium. Ook is het niet reëel om bepaalde activiteiten in besloten kring binnen de btw te laten vallen. Ook zou het me niet verbazen als de wijze van heffing een belangrijke rol heeft gespeeld; in de Wet op de Omzetbelasting 1954 werd de verschuldigde omzetbelasting aan de hand van het cascadestelsel bepaald. Hierdoor zou een prikkel kunnen bestaan om de bedrijfsketen in te korten door het aantal schakels te verkleinen. Dit valt onder andere te bewerkstelligen door intern - lees: in besloten kring - bepaalde bedrijfshandelingen te verrichten. In feite vallen de arresten van de Tariefcommissie en Hoge Raad grofweg in de volgende categorieën in te delen:

1. in hoeverre en op welke wijze presenteert men zich naar buiten;
 2. de grens tussen interne en externe prestaties (binnen of buiten het bedrijf);
 3. de aanwezigheid van een besloten kring¹⁷⁷; en
 4. prestaties om niet (zie vorige paragraaf).
- Voor wat betreft het eerst punt is het loonslagers arrest een goed voorbeeld van een toepassing van dit criterium door de Tariefcommissie. In casu ging het om een groep slagers die zichzelf verhuurden aan een slachthuis om regelmatig vee te slachten. De groep stond onder aanvoering van één persoon (hierna: "X") die als woordvoerder optrad en de werkzaamheden onder de individuele groepsleden verdeelde. Aan X werd tevens de vergoeding voor alle groepsleden overgemaakt, die op zijn beurt de gelden onder de loonslagers diende te verdelen. Na een boekenonderzoek kwam de fiscus tot de ontdekking dat een groot deel van de omzetbelasting over de vergoeding niet was voldaan. Hiertoe werd een naheffingsaanslag aan groep loonslagers als geheel opgelegd. X - in zijn hoedanigheid als woordvoerder van de groep - stelde dat een dergelijke naheffingsaanslag niet kan worden opgelegd aan de groep omdat ieder voor zich ondernemer voor de btw is. Echter, de Tariefcommissie oordeelde dat de groep loonslagers zich als eenheid naar buiten toe - dat wil zeggen jegens de opdrachtgever - presenteerde en dat daarmee de groep als één ondernemer voor de btw kon worden gezien. Bovendien reikte men onderling geen facturen uit, waardoor de individuen geen mogelijkheid tot verrekening hadden. Ergo: de naheffingsaanslag was correct opgelegd, omdat de combinatie als eenheid aan het maatschappelijk verkeer deelnam. Hieruit blijkt wederom dat de economische werkelijkheid prevaleert boven de juridische werkelijkheid; het materiële bedrijfsproces als

¹⁷⁶ Hof van Justitie 20 februari 1997 [DFDS A/S], C-260/95, V-N 1997/1662.

¹⁷⁷ Tuk, 1959, p. 46.

beschreven in de casus is leidend. Hiermee komt pregnant naar voren dat de wijze waarop men deelneemt aan het maatschappelijk verkeer en dus ook het ondernemerschap een vormloze aangelegenheid is.

Eenzelfde redenering lijkt de Hoge Raad te hanteren in het arrest rond een persoon die hobbymatig oude zeiljachten opknapte en deze bij tijd en wijle verhuurde om de gemaakte kosten enigszins te compenseren.

- 5 Door het veelvuldige privégebruik zijn de kansen op verhuur aan derden niet realistisch.¹⁷⁸ Derhalve kan niet worden gesteld dat belanghebbende deelneemt aan het maatschappelijk verkeer.¹⁷⁹

- 10 Voor wat betreft het tweede punt blijkt dat een naamloze vennootschap die louter diensten aan haar aandeelhouders verricht en daarvoor een vergoeding heeft bedongen, optreedt in het maatschappelijk verkeer.¹⁸⁰ In casu ging het om een meubelfabrikant die een showroom ten behoeve van haar aandeelhouders exploiteerde en daarvoor een vergoeding van de aandeelhouders ontving. Hierdoor rees de vraag in hoeverre sprake was van een besloten kring, waardoor de exploitatie een niet-belastbare activiteit zou vormen. Omdat de vennootschap gewoonlijk ook andere showrooms ter beschikking stelde, kon niet gesproken worden van atypisch gedrag dat specifiek was toegespitst op de aandeelhouders.¹⁸¹ In die zin kan een vergelijking met Borsele worden getrokken, waar wordt beweerd dat de gemeente een atypische marktdeelnemer is en mede daardoor geen economische activiteiten verricht.
- 15

- Ten aanzien van het derde punt moet worden gedacht aan prestaties in de gezinssfeer; het moge duidelijk zijn dat kinderen die huishoudelijke klusjes tegen een lichte vergoeding voor hun ouders doen, niet deelnemen aan het maatschappelijk verkeer. Interessanter is de zaak rond de interne opleiding tot katholieke priester. In casu kregen de leerlingen kost -en inwoning tegen vergoeding; de vergelijking met een gezin is dan gauw gemaakt.¹⁸² Toch oordeelde de Tariefcommissie dat in dit geval werd deelgenomen aan het maatschappelijk verkeer, daar een dergelijke opleiding gelijkenissen met een reguliere kostschool vertoonde.
- 20

§2 Hof van Justitie

- Naast de nationale invulling van hetgeen onder een markt moet worden verstaan, kent tevens het Hof van Justitie een scala aan arresten rond de definiëring van een markt. Hierbij valt te denken aan de volgende categorieën:
- 25

1. prestaties om niet;

¹⁷⁸ Deze casus lijkt op het arrest Enkler; dergelijke arresten symboliseren mijns inziens de gelijkenis tussen de Hoge Raad en het Hof van Justitie.

¹⁷⁹ Hoge Raad 25 januari 1984, BNB 1984/90.

¹⁸⁰ Tariefcommissie 24 juni 1963, BNB 1963/286.

¹⁸¹ Tariefcommissie 24 juni 1963, BNB 1963/286.

¹⁸² Tariefcommissie 8 juni 1953, BNB 1953/244.

2. verboden handelingen;
3. de eigen kring; en
4. een positieve beschrijving van een markt.

Hoewel prestaties om niet zijn behandeld in de paragraaf “ongeacht oogmerk of resultaat”, kunnen de aldaar besproken arresten ook in het kader van het definiëren van een markt worden toegepast. Immers, het gegeven dat men om niet presteert impliceert dat men geen marktdeelnemer kan en wil zijn, althans geen markten waar naar opbrengst wordt gestreefd. Er moet sprake zijn van een opbrengststreven en zolang dit niet het geval is, kan niet worden gesproken van deelname aan een of andere markt. Uitzondering op deze gevallen zijn de prestaties om niet, die als verlengstuk van de economische activiteiten worden gezien.¹⁸³

- Mede in gevallen waarin illegaal wordt gehandeld ligt het marktcriterium besloten in de overwegingen van het Hof van Justitie. In feite wordt veelal een afweging tussen het beginsel van neutraliteit en het illegale karakter van de prestaties gemaakt. In principe zijn alle prestaties onder bezwarende titel - waarbij sprake is van economische activiteiten - belastbare handelingen voor de btw. Zo is bijvoorbeeld de uitvoer van goederen naar landen die onder een handelsembargo vallen illegaal, maar voor de btw is dat onvoldoende om te spreken van een niet-belastbare prestatie.¹⁸⁴ Aan de andere kant zijn prestaties op het gebied van valsmunterij dusdanig verboden dat deze prestaties volledig buiten de werking van de Btw-richtlijn vallen.¹⁸⁵ Ook wanneer handel wordt gedoogd maar in principe in alle lidstaten is verboden, kan niet worden toegekomen aan de heffing van btw.¹⁸⁶ Pas wanneer in potentie met legale activiteiten in concurrentie kan worden getreden, zijn sinistere handelingen belastbaar voor de btw. Met andere woorden; alleen activiteiten die in alle lidstaten verboden zijn, vallen buiten de grondslag omdat in dergelijke gevallen louter in concurrentie wordt getreden met illegale aanbieders.

- Ook het Hof van Justitie begeeft zich op het vlak van de eigen kring. Diensten onder bezwarende titel aan leden van een vereniging vinden niet in besloten kring plaats en zijn derhalve belastbaar voor de btw.¹⁸⁷ Verder blijkt uit het arrest Heerma dat een vennoot die een ligboxenstal aan zijn eigen maatschap verhuurt, zelfstandig belastingplichtig voor de btw is. Overigens is de enige andere vennoot zijn echtgenoot (besloten kring?). Ofschoon op het eerste gezicht - zoals de Nederlandse regering betoogde¹⁸⁸ - sprake is van een besloten kring oordeelt het Hof van Justitie anders. Heerma moet worden gezien als een zelfstandig

¹⁸³ Om herhaling te voorkomen verwijs ik naar het vorige paragraaf voor extra toelichting.

¹⁸⁴ Hof van Justitie 2 augustus 1993 [Wilfried Lange], C-111/92, r.o. 23.

¹⁸⁵ Hof van Justitie 6 december 1990 [Max Witzemann], C-343/89, FED 1991/354.

¹⁸⁶ Hof van Justitie 5 juli 1988 [Happy Family], C-289/86, r.o. 29-31.

¹⁸⁷ Hof van Justitie 11 december 2008 [CBIT], C-407/07, V-N 2008/60.20.

¹⁸⁸ Hof van Justitie 27 januari 2000 [Heerma], C-23/98, BNB 2000/297, r.o. 15.

handelende persoon omdat hij voor eigen naam rekening en risico een ligboxenstal verhuurt.¹⁸⁹ Hieruit blijkt mijns inziens dat het economisch risico leidend is voor het onderscheid tussen een besloten kring en handelen op een markt. Omdat het risico op tenietgaan, waardeveranderingen enzovoorts geen gedeelde last betreft, wordt een dergelijke transactie niet in besloten kring verricht. Dit valt ook terug te zien in het

5 FCE Bank arrest waar prestaties tussen een vaste inrichting en het hoofdhuis als niet-belastbaar voor de btw worden gezien omdat een vaste inrichting niet het economische risico over bijvoorbeeld het afwaarderen van vorderingen loopt/draagt.¹⁹⁰

§3 Positieve motivering van een of andere markt

Waar het Hof van Justitie – alsmede de Tariefcommissie en de Hoge Raad – voor een negatieve definiëring van een markt kozen, heeft het Hof van Justitie in de recente geschiedenis voor een meer expliciete definiëring van een markt gekozen. Zo blijkt uit het T-Mobile arrest dat het louter verschaffen van de mogelijkheid tot toetreding op een bepaalde markt geen economische activiteit betreft. In casu ging het om de openbare veiling van zogenaamde UMTS-rechten door de Oostenrijkse overheid aan telefonieproviders. In beginsel zijn deze rechten in handen van de overheid, omdat zij de doeltreffendheid van het netwerk

10 dienen te waarborgen en verstoringen in het frequentiebereik trachten te voorkomen.¹⁹¹ Aangezien deze taak niet zou kunnen worden verricht door marktdeelnemers, kan niet worden gezegd dat het veilen van deze rechten een economische activiteit is.¹⁹² De rechten zijn noodzakelijk om toegang te krijgen tot de zogenaamde telecommunicatiemarkt, maar de veiling an sich kan niet als een markt worden beschouwd.¹⁹³ Daarbij dient te worden opgemerkt dat initiatieven als bijvoorbeeld eBay en Catawiki¹⁹⁴ weliswaar toegang

15 geven tot een markt, maar een andere partij is evengoed in staat om een dergelijk concept als waardig casu quo concurrerend alternatief te lanceren. Daarom ben ik van mening dat de toegangsverlening tot een bepaalde *unieke* markt - dat wil zeggen een markt die anderen niet kunnen aanboren - zorgt voor het ontbreken van een economische activiteit.

Niet veel later gaf het Hof van Justitie in het arrest Götz een aantal kenmerken van een markt: “(...) moet

25 worden beschouwd als een dienstverrichting, waarbij vraag en aanbod tegenover elkaar worden gesteld, hetgeen de vaststelling van een evenwichtsprijs mogelijk maakt”. In casu bleek de activiteit - het faciliteren van een platform waar vragers en aanbieders van melkquota transacties kunnen voltrekken - in beginsel door marktdeelnemers te kunnen worden verricht, omdat men aan de voorgaande cumulatieve criteria kon

¹⁸⁹ Hof van Justitie 27 januari 2000 [Heerma], C-23/98, BNB 2000/297, r.o. 18.

¹⁹⁰ Hof van Justitie 23 maart 2006 [FCE Bank], C-210/04, V-N 2006/18.24, r.o. 41.

¹⁹¹ Hof van Justitie 26 juni 2007 [T-Mobile Austria], C-284/04, V-N 2007/32.21, r.o. 40.

¹⁹² Daarbij dient te worden opgemerkt dat het verzorgen van telecommunicatiediensten fictieve belastingplicht tot gevolg heeft (Bijlage I, Btw-richtlijn). Het veilen van UMTS-rechten valt zo te zien niet onder deze fictie.

¹⁹³ Hof van Justitie 26 juni 2007 [T-Mobile Austria], C-284/04, V-N 2007/32.21, r.o. 42.

¹⁹⁴ Ik doel in algemene zin op digitale platforms.

voldoen. Echter, omdat geen concurrentievervalsing van enige betekenis kon optreden, kon niet worden gezegd dat het overheidslichaam belastbare prestaties verrichte.¹⁹⁵ Dankzij dit arrest is in ieder geval een bepaalde definitie - van hetgeen onder een of andere markt wordt verstaan - bekend geworden.

5 In het arrest SPÖ Kärnten is een verdere uitleg van het marktcriterium gegeven.¹⁹⁶ In casu ging het om een regionale afdeling van de politieke partij SPÖ, die middels een scala aan activiteiten de interesse voor de SPÖ tracht aan te wakkeren. Ook verrichtte het diensten voor de lokale afdelingen van de politieke partij binnen de deelstaat tegen een variabele vergoeding.¹⁹⁷ Het Hof van Justitie stelde dat de activiteiten eerder zien op het vergroten en uitoefenen van haar politieke invloed en niet zozeer op het presteren op “een of andere markt”.¹⁹⁸¹⁹⁹ Of zoals de A-G betoogde: “(...) handelde zij niet als een door financiële overwegingen

10 gestuurde marktdeelnemer, maar als een politieke partij, wier doel bestond in het winnen van de verkiezingen”.²⁰⁰ Een dergelijke redenering is treffend omschreven door een andere Advocaat-Generaal in Harnas & Helm: “iemand (...) slechts kan worden geacht een economische activiteit uit te oefenen, indien hij aldus een bedrijf exploiteert of een commercieel doel nastreeft; in dat verband moet hij diensten verrichten voor zijn klanten en niet enkel zelf als klant diensten ontvangen”.²⁰¹ Hieruit kan worden begrepen

15 dat een belastingplichtige voor de btw een opbrengststreven moet hebben dat wordt belichaamd door commercieel gestoelde activiteiten.²⁰²

Vooraf dat laatste aspect komt naar voren in het arrest Rēdlihs. In casu ging het om de verkoop van hout uit een particulier bos; door een storm waren bomen omgewaaid en deze werden na gekapt te zijn, aan derden tegen vergoeding verkocht.²⁰³ Belanghebbende handelde uit overmacht en had zich daarom niet

20 geregistreerd als belastingplichtige voor de btw. Ook had hij het bos niet gekocht ter exploitatie, maar puur om in zijn eigen behoeften te kunnen voorzien.²⁰⁴ Het Hof van Justitie stelt dat overmacht geen belemmering voor het ontstaan van een economische activiteit kan betekenen. In de toekomst kan het immers noodzakelijk of opportuun worden om het hout te verkopen; van een incidentele handeling voor de btw kan dan ook geen sprake zijn. Overigens doet het niet terzake wanneer de toekomstige houtleveringen

¹⁹⁵ Hof van Justitie 13 december 2007 [Götz], C-408/06, V-N 2008/3.21, r.o. 19.

¹⁹⁶ Hof van Justitie 6 oktober 2009 [SPÖ Kärnten], C-267/08, V-N 2009/52.24.

¹⁹⁷ De lokale afdelingen betalen een vergoeding die afhankelijk is van hun eigen draagkracht en is dus niet vooraf vastgesteld (rechtsoverweging 11).

¹⁹⁸ Hof van Justitie 26 juni 2007 [T-Mobile Austria], C-284/04, V-N 2007/32.21, r.o. 24.

¹⁹⁹ Naar mijn mening valt een parallel te trekken met het oudere arrest Mohr (BNB 1997/32, r.o. 27). Aangezien in het algemeen belang werd gehandeld, kon niet worden gesproken van een economische activiteit. SPÖ handelt mijns inziens ook in het algemeen belang; namelijk het waarborgen van de democratie in de breedste zin des woords.

²⁰⁰ Hof van Justitie 26 juni 2007 [Conclusie T-Mobile Austria], C-284/04, V-N 2007/32.21, punt 17.

²⁰¹ Hof van Justitie 6 februari 1997 [A-G Conclusie Harnas & Helm], C-80/95, punt 24.

²⁰² In die zin kan de stellingname van Tuk (p. 31, regel 25) als verouderd worden beschouwd.

²⁰³ Hof van Justitie 19 juli 2012 [Rēdlihs], C-263/11, V-N 2012/51.19, r.o. 15.

²⁰⁴ Hof van Justitie 19 juli 2012 [Rēdlihs], C-263/11, V-N 2012/51.19, r.o. 18.

plaats zullen vinden; het gegeven dat houtopbrengsten inherent zijn aan het houden van een bos, acht men in deze kennelijk doorslaggevend. Tevens wordt gesteld dat, indien de eigenaar actief initiatief toont om het hout aan de man te brengen, deze persoon kan worden vergeleken met een reguliere aanbieder van hout.²⁰⁵ Daardoor kan wellicht worden gesteld dat Rēdlihs als belastingplichtige voor de btw moet worden gezien. Naar mijn mening ligt deze redenering besloten in het neutraliteitsbeginsel; door actief goederen en/of diensten aan te prijzen gaat men in feite als een marktaanbieder acteren. Hierdoor treedt men in concurrentie met andere aanbieders, waardoor belastingplicht voor de btw een wenselijke zaak wordt. Ergo: om als aanbieder op een of andere markt te worden gekwalificeerd, dient men actief te streven naar opbrengst en dit voornemen dient ook te worden onderbouwd aan de hand van bepaalde objectieve gegevens (analoog aan het eerder genoemde arrest Rompelman).

§4 Maatschappelijk en economisch verkeer versus deelname aan een of andere markt

Hiermee lijkt het Hof van Justitie een weg in te slaan die lijkt op de aloude leer van de Tariefcommissie en de Hoge Raad: het optreden in het maatschappelijk en economisch verkeer. Later is de term “economisch verkeer” door de Hoge Raad na het eerdergenoemde Hong Kong Trade arrest geïntroduceerd.²⁰⁶ Hoewel door sommigen wordt beweerd dat - teneinde de nationale jurisprudentie aan te passen aan het Europese “economische activiteit” - deze twee fenomenen eenzelfde betekenis kennen, onderschrijf ik dit niet.^{207,208}

Ten eerste valt grammaticaal af te leiden dat maatschappelijk verkeer een objectiever karakter kent dat meer in verband kan worden gebracht met termen als opbrengst of het streven naar omzet. In die zin kent het “economisch verkeer” een enger karakter dan het “maatschappelijk verkeer”. Mijns inziens nam de Hong Kong Trade Development Council deel aan het maatschappelijk verkeer - men trad immers op tegenover derden en niet in besloten kring - maar ontbrak deelname aan het economische verkeer daar om niet werd gepresteerd. De voorgaande redenering blijkt ook uit standpunten van andere auteurs.²⁰⁹ Zo stelt Van Houten dat het bevredigen van maatschappelijke behoeften kan worden onderverdeeld in *economische*, *ideële*, *sociale* en *culturele* aspecten.²¹⁰

Met andere woorden; deelname aan het economisch verkeer dient mijns inziens als een species van het maatschappelijk verkeer beschouwd te worden. Vanuit nationale optiek is de jurisprudentie rond het markt-criterium dan ook niet per definitie vreemd of nieuw. Eerder zou kunnen worden gezegd dat het Hof van

²⁰⁵ Hof van Justitie 19 juli 2012 [Rēdlihs], C-263/11, V-N 2012/51.19, r.o. 36.

²⁰⁶ Van Doesum, 2009, p. 176.

²⁰⁷ “Prestaties in de zin van de omzetbelasting zijn alleen prestaties in het maatschappelijk (ruil-)verkeer of wat ik synoniem acht, in het economisch verkeer.” (Hoge Raad 5 januari 1983, BNB 1983/104, noot A.L.C. Simons)

²⁰⁸ Stevens, 2001, p. 46.

²⁰⁹ Hoge Raad 17 mei 1995, BNB 1995/227, noot Van Dijck.

²¹⁰ Van Houten, 2009, p. 135.

Justitie – met de introductie van het marktcriterium – een fenomeen heeft geïntroduceerd dat veel gelijkenissen met de aloude jurisprudentie van de Tariefcommissie en de Hoge Raad vertoont; te weten de deelname aan het maatschappelijke en economische verkeer. Ter vergelyk heb ik beide regimes naast elkaar gezet:

Tariefcommissie & Hoge Raad

1. in hoeverre en op welke wijze presenteert men zich naar buiten;
2. de grens tussen interne en externe prestaties (binnen of buiten het bedrijf);
3. de aanwezigheid van een besloten kring; en
4. prestaties om niet (zie vorige paragraaf).

Hof van Justitie

1. prestaties om niet (zie vorige paragraaf);
2. verboden handelingen; en
3. de eigen kring; en
4. een positieve beschrijving van een markt.

- 5 Naar mijn mening is sprake van een grote overlap tussen de jurisprudentie van het Hof van Justitie en de nationale jurisprudentie. Te beginnen met de wijze waarop men naar buiten treedt; dit ligt eveneens besloten in het eerder besproken arrest Enkler. Voor wat betreft interne prestaties kan worden aangesloten bij de problematiek rond vaste inrichtingen en de relatie tussen een maat en zijn maatschap, waarbij de zelfstandigheid en het economisch risico voor de kwalificatie leidend zijn. Ten aanzien van de besloten
- 10 kring en prestaties om niet, valt een dergelijke vergelijking eveneens te maken. Bovendien denk ik dat het Hof van Justitie het presteren op een of andere markt heeft gepreciseerd door de positieve omschrijving van hetgeen onder een of andere markt moet worden verstaan. Exemplarisch voor deze benadering betreffen het arrest Götz en Rēdlihs, waaruit respectievelijk blijkt dat aanbod en vraag tegenover elkaar moeten worden gezet om een evenwichtsprijs te kunnen bepalen en dat men pas een marktdeelnemer is wanneer
- 15 men - op gelijke wijze als een typische marktdeelnemer - naar clientèle op jacht gaat.

- Derhalve ben ik van mening dat de oude nationale jurisprudentie kan worden toegepast op huidige situaties. De rechterlijke macht tracht met “markt” en “economisch verkeer” namelijk eenzelfde doel na te streven; het bewaken van de economische realiteit. Dat dergelijke begrippen ruim geïnterpreteerd kunnen worden, bevordert de rechtszekerheid niet, zoveel was reeds duidelijk in 1955.²¹¹ Wel betreft het een middel om de
- 20 economische realiteit van de juridische werkelijkheid te onderscheiden, hetgeen niet per definitie nadelig voor de ontwikkeling van het fiscale recht hoeft te zijn.²¹²

²¹¹ Tiggelman, 1955.

²¹² Simons, 1994.

§5 Hof van Justitie Gemeente Borsele in relatie tot het markt-criterium

Ook in Gemeente Borsele wordt het marktcriterium aangehaald om te stellen dat de Gemeente geen economische activiteiten verricht. Aan de hand van de in Götz gestelde criteria kan eenzelfde conclusie worden getrokken:

- 5
 - er is geen sprake van een markt waar aanbieders en vragers “tegenover elkaar” worden opgesteld. Immers, de inwoners kunnen louter gebruikmaken van hetgeen de Gemeente Borsele heeft ingehuurd; en
 - een evenwichtsprijs kan niet worden vastgesteld, omdat de bijdragen reeds vaststaan en in veel gevallen inkomensafhankelijk is.
- 10 Bovendien stelt de Advocaat-Generaal dat de Gemeente Borsele middels een dergelijke constructie nimmer waarde zal toevoegen en diensgevolge *uitsluitend* zal leiden tot teruggaaf van omzetbelasting.²¹³ Tevens wordt de situatie vergeleken met “normale” deelnemers aan de markt voor personenvervoer. Het Hof van Justitie, alsmede de A-G, komen tot de conclusie dat het handelen van de Gemeente Borsele niet strookt met de gedragingen van een reguliere marktdeelnemer. Doordat deze de prestaties niet aanbiedt op een
- 15 “algemene markt”²¹⁴ voor personenvervoer - maar louter vervoer inkoopt voor een selecte groep inwoners - valt de Gemeente te kwalificeren als een eindverbruiker en niet zozeer een marktaanbieder voor de btw.²¹⁵ Ook hier komt impliciet de eerder aangehaalde “positieve beschrijving van een markt” naar voren; de gemeente neemt immers niet op commerciële wijze deel aan de markt voor personenvervoer.²¹⁶ Immers, men faciliteert het vervoer omdat de wet dit van een dergelijke publiekrechtelijk lichaam verwacht. Borsele
- 20 zal hoogstwaarschijnlijk geen reclame voor dergelijke diensten gaan maken of andere stappen om de vervoersdienst te promoten onder het publiek.

Begrijpelijkerwijs wordt de gemeente dan ook als een klant casu quo eindverbruiker beschouwd, waardoor de prestaties als niet-belastbaar moeten worden gekwalificeerd. Dit gezegd hebbende ben ik van mening dat Borsele op dit gebied weinig nieuws heeft gebracht; de bestaande nationale en Europese jurisprudentie

25 biedt reeds voldoende houvast. De stelling dat Borsele een eindverbruiker is en daarmee niet op de algemene markt van personenvervoer optreedt, is daarentegen niet eerder op een dergelijke expliciete wijze gesteld.

²¹³ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Conclusie Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, punt 66.

²¹⁴ Wederom is sprake van een parallel tussen de jurisprudentie van de Tariefcommissie en de Hoge Raad inzake maatschappelijk en economisch verkeer.

²¹⁵ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Conclusie Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, punten 63-65, juncto Hof van Justitie 12 mei 2016 [Conclusie Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 35.

²¹⁶ Hof van Justitie 19 juli 2012 [Rēdlihs], C-263/11, V-N 2012/51.19.

2.3.5. Handelen als overheid

Overheidslichamen kennen een bijzondere behandeling binnen de btw. Door de grote reikwijdte van de btw ligt het voor de hand dat overheidslichamen in beginsel ook belastingplichtig voor de btw zijn; vooralsnog is dit echter niet het geval. Dat wil zeggen; publiekrechtelijke lichamen verrichten in beginsel niet-belastbare prestaties, tenzij deze behandeling tot een verstoring van enige omvang in de concurrentieverhoudingen kan leiden.²¹⁷ Verder rijst de vraag waarom het arrest Borsele niet tamelijk eenvoudig zou kunnen zijn opgelost door te stellen dat sprake was van handelen als overheid, waardoor de prestaties van de Gemeente Borsele niet-belastbaar zouden zijn.

Om te beginnen is het begrip overheidslichaam tamelijk heterogeen. Ter bevordering van de leesbaarheid is het derhalve wenselijk om overheidstaken onder te verdelen in de volgende categorieën²¹⁸:

1. het maximaliseren van de welvaart door het herverdelen van bezit;
2. het verrichten van prestaties aan het collectief; en
3. het verrichten van prestaties aan individuen.

De eerste twee categorieën vormen geen prestaties voor de btw, daar niet zozeer sprake is van een vergoeding voor een prestatie. Zo is 's lands verdediging een zeer belangrijke taak van de overheid, maar kan niet worden gezegd dat inwoner X tegen betaling van een vergoeding een gedeelte van een marine fregat consumeert. Derhalve valt niet alleen vanuit een juridische optiek, maar ook economisch gezien te beredeneren waarom dergelijke activiteiten buiten het bereik van de heffing van btw blijven. Conform het arrest Commissie-Nederland is sprake van twee cumulatieve voorwaarden voor overheidshandelen in de zin van de btw:

1. het moet gaan om een publiekrechtelijk lichaam; en
2. de prestaties moeten tot hun "specifieke overheidstaak behoren".²¹⁹²²⁰ Dit vereiste is later uitgebreid naar de gevallen waarin men prestaties verricht in het kader van het specifiek voor dat lichaam geldende juridische regime.²²¹ Ergo: naast opgelegde casu quo gedelegeerde bevoegdheden, handelt men ook als overheid indien men handelt binnen een geldend juridisch regime.

Vervolgens is de vraag wat onder de overheid moet worden verstaan; de Btw-richtlijn spreekt over "de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen".²²²

²¹⁷ Kamerstukken II 1967-68, 9324, 3, p. 32.

²¹⁸ Aujean, Jenkins & Poddar, 1999.

²¹⁹ Hof van Justitie 26 maart 1987 [Commissie-Nederland], C-235/85, FED 1987/341, r.o. 21.

²²⁰ In de Europese rechtspraak worden deze bevoegdheden "prerogatieven" genoemd.

²²¹ Hof van Justitie 17 oktober 1989 [Carpaneto Piacentino], C-231/87.

²²² Art. 13 lid 1 Btw-richtlijn.

Voor de invulling van het unierechtelijke begrip “publiekrechtelijk lichaam” lijkt me een ruime, vormloze invulling gewenst. Dat wil zeggen; de definiëring van subjecten binnen de btw dienen – analoog aan de invulling van het ondernemerschap – ruim te worden geïnterpreteerd. Immers, het zou vreemd zijn om een brede interpretatie aan te houden – denk aan “eenieder” in artikel 9 Btw-richtlijn en artikel 7 OB – op het gebied van de belastingplicht, om vervolgens een enge interpretatie bij de definiëring van een publiekrechtelijk lichaam te hanteren.

Bovendien is het unierechtelijke begrip “publiekrechtelijk lichaam” in Sudaçor verder toegelicht; ook privaatrechtelijk lichamen kunnen onder bepaalde voorwaarden kwalificeren als een publiekrechtelijk lichaam.²²³ Dit toont tevens aan dat een economische benadering - voor wat betreft de kwalificatie van een publiekrechtelijk lichaam in de zin van de btw - is gewenst. In de literatuur worden aan de hand van Sudaçor vijf voorwaarden geïntroduceerd, waaruit in potentie kan worden gedestilleerd of als men als overheid handelt.²²⁴ De auteurs geven zelf aan dat de opgestelde voorwaarden niet in beton zijn gegoten; op basis van die observatie ben ik van mening dat een definitie met een meer universeel karakter wenselijker is. Mijns inziens zou - zoals de auteurs het samenvatten - dan ook beter kunnen worden aangesloten bij een definitie “opgenomen in de organisatie van het openbaar bestuur”.²²⁵

Zoals eerder is aangehaald, is van belang dat geen concurrentieverstoring “van enige betekenis” kan optreden. Hierbij hoeft niet worden te bewezen dat zich daadwerkelijk verstoringen in de concurrentieverhoudingen manifesteren; potentiële verstoringen zijn voldoende om toe te komen aan belastingplicht voor de btw.²²⁶ Aan de andere kant is het wel zo dat de potentiële concurrentie een realistisch karakter moet hebben. Zo is het beheren van een snelweg een overheidstaak, ondanks het feit dat private partijen ook snelwegen in Ierland beheren. Omdat een private partij niet een snelweg naast deze rijksweg kan leggen, kan niet worden gesproken over *realistische* concurrentie. Daardoor zal - ondanks de aanwezigheid van private aanbieders - een rijksweg out of scope voor de btw blijven.²²⁷

Om de dreiging van (potentiële) verstoring in de concurrentieverhoudingen het hoofd te bieden is daartoe een lijst opgesteld van verschillende sectoren waarin - mits sprake is van een werkzaamheden met een meer dan onbeduidende omvang - overheidslichamen worden geacht in concurrentie te treden met private partijen. In deze lijst staat onder andere personenvervoer genoemd.²²⁸ Om die reden wordt gedurende de

²²³ Hof van Justitie 29 oktober 2015 [Sudaçor], C-174/14, V-N 2015/33.20.

²²⁴ Gomes Vale Viga & Kamminga, 2016, par. 4.3.

²²⁵ Gomes Vale Viga & Kamminga, 2016, par. 4.3.

²²⁶ Hof van Justitie 16 september 2008 [Isle of Wight Council], C-288/07, V-N 2008/47.21, r.o. 64.

²²⁷ Hof van Justitie 19 januari 2017 [National Roads Authority], C-344/15, V-N 2017/8.18, r.o. 49.

²²⁸ Bijlage I, Btw-richtlijn.

rechtsgang van de Gemeente Borsele aangenomen dat geen sprake is van een handelen als overheid.²²⁹ Dat is op zich niet verwonderlijk, omdat conform Europese rechtspraak eerst moet worden getoetst of sprake is van een economische activiteit.²³⁰ En juist dat poortje wordt door de Gemeente Borsele niet gepasseerd, waardoor niet aan artikel 13 Btw-richtlijn kon worden toegekomen.

- 5 Door de huidige situatie kan worden afgevraagd wat überhaupt de toegevoegde waarde van de artikel 13 Btw-richtlijn is. Immers, vele overheidstaken kennen geen markt. Hierbij valt te denken aan de levering van een paspoort: is daar sprake van een markt waar aanbieders en vragers tegenover elkaar worden gesteld, zodat een evenwichtsprijs kan worden vastgesteld? Ik denk van niet. Iedere inwoner heeft een identiteitsbewijs nodig en van een evenwichtsprijs kan - vanwege de zuiver inelastische vraag- en
- 10 aanbodcurven - geen sprake zijn. Hetzelfde geldt voor een verklaring omtrent goed gedrag enzovoorts. Ofwel; in dergelijke situaties zullen de verrichte prestaties stranden bij het poortje economische activiteit en niet bij het handelen als overheid.

- Bovendien wekt de opgestelde lijst van ficties verwarring op; wat valt wel en niet onder deze sectoren?²³¹ Aangezien de Hoge Raad geen prejudiciële vraag heeft gesteld of het vervoer van leerlingen binnen de reikwijdte van het begrip “personenvervoer” in de zin van de Btw-richtlijn valt, wordt dit ook niet
- 15 behandeld door het Hof van Justitie. Hoewel hier kennelijk geen vraagtekens bij worden gezet, acht ik deze situatie nog niet zo voor de hand liggend. Om te beginnen koopt de Gemeente Borsele vervoerscapaciteit in en belast deze - zij het heel beperkt - door aan de ouders van de schoolgaande kinderen, zonder dat de vervoerscapaciteit elders wordt ingezet om te concurreren met vervoersmaatschappijen. Eerlijk gezegd zie
- 20 ik niet in waarom hier een verstoring in concurrentieverhoudingen zou kunnen optreden. Verder dienen de beginselen van de btw niet uit het oog te worden verloren; streeft een Gemeente die vanuit een wettelijke taak vervoer organiseert naar opbrengst?

- Naar mijn mening is dit niet het geval en zodoende passen dergelijke ficties niet in het huidige tijdsgewricht. Uiteindelijk zal toch moeten worden getoetst in hoeverre een bepaalde prestatie binnen de reikwijdte van
- 25 Bijlage I valt; in plaats van die exercitie kan evenwel worden getoetst of sprake is van een overheidshandelen. Wel zou dan de toetsingsvolgorde moeten worden aangepast; men zou eerst kunnen toetsen of sprake is van overheidshandelen. Hierdoor zouden geschillen - in potentie - eenvoudiger kunnen worden afgedaan, doordat niet steeds de relatief complexe toets ten aanzien van economische activiteit hoeft te worden doorlopen.²³²

²²⁹ Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, nr. 11/00066 & 11/00066, r.o. 6.1.

²³⁰ Hof van Justitie 6 oktober 2009 [SPÖ Kärnten], C-267/08, V-N 2009/52.24, r.o. 32.

²³¹ Bijlage I, Btw-richtlijn.

²³² Hierbij valt te denken aan de asymmetrie tussen kosten en opbrengsten, het markcriterium enzovoorts.

2.3.6. Btw-compensatiefonds

Voor lichamen die handelen als overheid is de btw geen doorlopende post, maar een kostenpost. Hierdoor hadden dergelijke lichamen een prikkel om bepaalde goederen en diensten in eigen huis te ontwikkelen in plaats van aan te kopen van derde partijen. Bovendien bemoeilijkt de uitwisseling van personeel tussen verschillende overheidslichamen en leidde het tot het opzetten van belastingbesparende constructies. Teneinde deze verschijnselen het hoofd te bieden heeft de Staatssecretaris het Btw-compensatiefonds in het leven geroepen.²³³ In principe vergoedt het fonds de “btw-schade” op alle goederen en diensten die door het desbetreffende lichaam zijn verworven.²³⁴ Overigens kunnen louter gemeenten en provinciën op het fonds aanspraak maken.²³⁵

- 5 Dit gezegd hebbende rijst de vraag waarom de Gemeente Borsele geen aanspraak zou kunnen maken op het compensatiefonds. Ofschoon de Gemeente een dergelijk beroep op het compensatiefonds heeft gedaan, werd enige compensatie niet toegestaan, daar het een verstrekking aan individuele derden betrof.²³⁶ Op het oog zou ook kunnen worden gesteld dat de vervoersdiensten ter beschikking worden gesteld aan het collectief, zijnde de inwoners van Borsele met schoolgaande kinderen. Toch blijkt uit parlementaire stukken
- 15 dat de wetgever de inkoop van goederen expliciet als voorbeeld van een verstrekking aan individuele derden heeft genoemd, waardoor deze zaak op dit punt relatief eenvoudig kan worden afgedaan.²³⁷ Dat niet altijd duidelijk is of sprake is van verstrekkingen aan individuen blijkt wel uit de recente zaak rond de bouw van snelwegafritten voor een nieuwbouwwijk. In casu stelde de Hoge Raad dat de afritten niet ter beschikking werden gesteld aan het Rijk - een individuele derde - maar aan het collectief, zijnde de bewoners van de
- 20 wijk. Immers, het is en blijft een gemeenschapsgoed waar alle snelweggebruikers gebruik van kunnen maken.²³⁸

- De ratio achter de maatregel betreft het voorkomen van situaties waarin de overheid als “een intermediair tussen de commerciële leverancier of dienstverrichter en de eindverbruiker op te stellen en daarmee een bijdrage uit het fonds te claimen”.²³⁹ Hierdoor lijkt het alsof de gemeenten en provinciën per definitie
- 25 onderdanen zouden willen bevoordelen via een constructie. Dat neemt niet weg dat de besluitvorming binnen een gemeente gestalte krijgt door het collectief (gekozen raadslieden). Ik acht het dan ook opmerkelijk dat gehoor wordt gegeven aan een wettelijke taak - het faciliteren van leerlingenvervoer is opgesteld door een collectief - door gemeente Borsele, terwijl vanwege het individuele karakter geen

²³³ Kamerstukken II 1999-00, 27293, 3, p. 1.

²³⁴ Kamerstukken II 1999-00, 27293, 3, p. 7.

²³⁵ Art. 3 BCF.

²³⁶ Art. 4 BCF.

²³⁷ Kamerstukken II 2001-02, 28496, 3, p. 3.

²³⁸ Hoge Raad 2 december 2016, BNB 2017/71, r.o. 2.4.1. - 2.4.3.

²³⁹ Kamerstukken II 1999-00, 27293, 3, p. 19.

bijdrage uit het Btw-compensatiefonds kan worden gegeven. Ergo: de reikwijdte van het fonds is naar mijn mening te beperkt. Het lijkt me overduidelijk dat in casu geen sprake van een commerciële vervoersdienst. Bovendien presteert men vanwege een bij wet opgelegde verplichting, die niet bepaald lucratief is.

2.3.7. Tussenconclusie

- 5 Aan de hand van het voorgaande kan een aantal deelvragen worden beantwoord. In het arrest Gemeente Borsele is voor het eerst in de jurisprudentie een duidelijke splitsing tussen bezwarende titel en economische activiteit gemaakt. Verder zijn niet zozeer nieuwe elementen ten aanzien van de belastingplicht geïntroduceerd. Wel is het zo dat verschillende elementen in dit arrest zijn samengebracht, die nu kort de revue zullen passeren. Na het passeren van de poort “bezwarende titel” dient te worden geanalyseerd
- 10 wanneer sprake is van een economische activiteit.²⁴⁰ Naar mijn mening is deze volgorde incorrect, omdat eerst zou moeten worden gekeken naar het subject en daarna pas naar de handelingen an sich. Overigens wordt deze redenering door de Btw-richtlijn zelf ondersteund; in artikel 2 Btw-richtlijn wordt immers gesproken over “de belastingplichtige”. Ergo: eerst zou de belastingplicht moeten worden vastgesteld, voordat naar belastbare feiten wordt gekeken.
- 15 Hoe het ook zij, voor de toetsing of, dan wel in hoeverre, een persoon op duurzame wijze naar opbrengst streeft, dient aan de hand van objectieve criteria te worden bepaald. Dat wil zeggen; de contractuele werkelijkheid zal moeten kunnen worden gestaafd met objectieve factoren.²⁴¹ Hiertoe kunnen onder andere omvang van de opbrengsten, de grootte van de klantengroep en allerlei andere omstandigheden die relevant kunnen zijn, worden overwogen.²⁴² In Gemeente Borsele wordt – voor de kwalificatie tot economische
- 20 activiteit - de vereiste duurzaamheid ingevuld aan de hand van de verhouding tussen kosten en opbrengsten en het verrichten van prestaties op een of andere markt.

§1 In hoeverre speelt de prijs c.q. opbrengst een rol bij de kwalificatie van een economische activiteit?

- Hoewel in beginsel een subjectief vergoedingsbegrip wordt gehanteerd, is de prijs - gezien het belang van de verhouding tussen opbrengsten en kosten - van de aangeboden prestatie zeer relevant. In feite vallen er
- 25 vier categorieën te onderscheiden; symbolische vergoedingen, inkomensafhankelijke²⁴³ vergoedingen, vergoedingen onder kostprijs en op of boven kostprijs. De eerste twee categorieën leiden niet tot belastingplicht voor de btw, de andere twee categorieën wel. Waar de grens tussen niet-symbolisch en symbolisch ligt, is lastig vast te stellen. Sterker, het zou me niet verbazen als de wetgevende en rechterlijke machten deze grens bewust arbitrair houden. Overigens ben ik van mening dat de inkomensafhankelijke

²⁴⁰ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 22.

²⁴¹ Hof van Justitie 14 februari 1985 [Rompelman], C-268/83.

²⁴² Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, V-N 1997/653, r.o. 27.

²⁴³ Preciezer gezegd; vergoedingen die worden bepaald aan de hand van factoren die niet in verband tot de verkregen prestaties staan.

vergoedingen de gehele range van het prijszettingspectrum bestrijken en niet alleen de gevallen waarin onder kostprijs wordt gepresteerd.²⁴⁴ Althans, dit is vooralsnog niet uitgesloten door het Hof van Justitie.

Omdat sprake is van een asymmetrie tussen enerzijds kosten en anderzijds opbrengsten, stelt het Hof van Justitie dat geen reëel verband tussen de prestatie en de vergoeding bestaat. Hoewel dit initieel verwarring oproept met het eerder aanwezig geachte rechtstreekse verband - ten aanzien van het handelen onder bezwarende titel - spreekt het Hof van Justitie zich naar mijn mening niet tegen. Er wordt als het ware een tweede rechtstreeks verband geïntroduceerd, welke een ander toetsingskader dan het eerder getoetste rechtstreekse verband. Deze tweede toets kan wellicht ook gevolgen hebben voor houdstermaatschappijen. Hierbij kan worden gedacht aan het bevoordelen van een gelieerde partij (bijvoorbeeld een moeder-dochter prestatie) door een lage vergoeding te factureren voor bepaalde geleverde diensten.²⁴⁵

Met andere woorden; in gevallen waarin wordt getwijfeld aan de belastingplicht van een bepaalde persoon, speelt de prijszetting - als onderdeel van de objectieve criteria - een prominente rol. Bovendien valt niet uit te sluiten dat gevallen waarin boven kostprijs wordt geleverd, alsnog geen sprake van belastingplicht hoeft te zijn. Resumerend; de prijszetting is van belang voor de kwalificatie tot economische activiteit. In die zin wordt enige nuance aan de frase “ongeacht oogmerk of resultaat” aangebracht. Het arrest Gemeente Borsele is echter meer een voortzetting van deze trend en niet zozeer revolutionair. Wel gaat het te ver om te stellen dat is teruggekeerd naar een situatie waarin de “normale prijs” als in de Wet OB 1954 werd gehanteerd.

Overigens blijf ik van mening dat het inkomensafhankelijke aspect in Gemeente Borsele dusdanige gelijkenissen met Commissie-Finland vertoont, dat in Gemeente Borsele eveneens geen sprake van handelingen onder bezwarende titel kan zijn.

§2 Markt; maatschappelijk of economisch verkeer?

Het verrichten van prestaties op een of andere markt is geen nieuw begrip binnen de Europese jurisprudentie. Zo kennen we prestaties die een dusdanig illegaal karakter hebben dat deze onmogelijk met legale prestaties in concurrentie kunnen treden, waardoor niet kan worden gesproken van een economische activiteit. Ook zijn diverse zaken rond de eigen kring behandeld, waarbij de met name het economische risico en de mate van zelfstandigheid ten opzichte van de presterende belastingplichtige van belang zijn.

Daarnaast is het presteren op een of andere markt besproken. In expliciete zin is dit criterium tamelijk recent - middels de arresten inzake UMTS rechten - in de Europese jurisprudentie geïntroduceerd. Naar mijn mening kan het louter verlenen van toegang tot een unieke markt - in die zin dat anderen een dergelijke markt niet kunnen aanboren - geen economische activiteit vormen. In de loop der tijd is dit begrip verder

²⁴⁴ Zie bijlage IV.

²⁴⁵ Zie bijlage III.

ingevuld, waarbij in het arrest Götz de meest duidelijke kenmerken naar voren komen. Het moet hierbij gaan om een markt waarbij vragers en aanbieders tegenover elkaar worden gezet, waardoor een evenwichtsprijs kan worden vastgesteld.

5 Met de introductie van het marktcriterium heeft het Hof van Justitie een fenomeen geschapen, dat veel gelijkenissen met de aloude jurisprudentie van de Tariefcommissie en de Hoge Raad vertoont; te weten de deelname aan het maatschappelijke en economische verkeer. Sterker, ik ben van mening dat de handvatten uit de Europese jurisprudentie tot eenzelfde conclusie zouden komen, indien deze zouden worden toegepast in casusposities van de Tariefcommissie of de Hoge Raad.

10 Hierbij dient te worden opgemerkt dat de term “maatschappelijk verkeer” langzamerhand plaats heeft gemaakt voor het engere begrip “economisch verkeer”, waarbij dat laatste naar mijn mening een species van het maatschappelijk verkeer is. Met andere woorden: door de introductie van het markt-criterium kan de nationale jurisprudentie weer worden afgestoft, waarbij de nadruk - vanwege het meer strikte karakter - op het economisch verkeer ligt. Wanneer deze criteria in de casus uit het arrest Gemeente Borsele worden toegepast, kan naar mijn mening niet worden gezegd dat de Gemeente op een markt voor personenvervoer
15 actief is. Met andere woorden; de redenering van het Hof van Justitie is helder. Enfin, de invulling van het markt-criterium is door het arrest Gemeente Borsele niet fundamenteel veranderd; de eerdere jurisprudentie geeft voldoende aanwijzingen om tot eenzelfde eindoordeel uit te komen.²⁴⁶ Wel is de terminologie interessant voor met name overheidslichamen; hierbij moet worden gedacht aan een rol als eindverbruiker, waardoor men niet op een of andere markt actief is.

20 *§3 Wat is de toegevoegde waarde van artikel 13 Btw-richtlijn?*

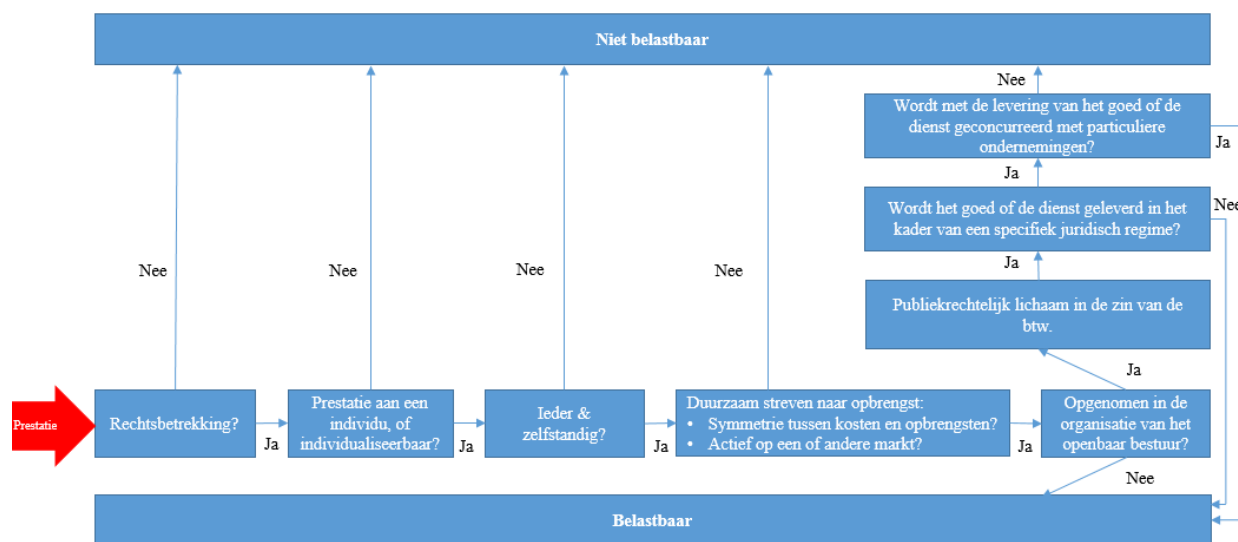
Dan rijst nog de vraag waarom de Gemeente Borsele niet als overheid handelt. Wanneer dit aangetoond zou kunnen worden, zou de zaak immers relatief eenvoudig kunnen worden afgedaan. Omdat Bijlage I Btw-richtlijn personenvervoer bij fictie als economische activiteit aanmerkt, zal überhaupt geen sprake van overheidshandelen kunnen zijn, althans, de Hoge Raad achtte het in deze niet noodzakelijk om prejudiciële
25 vragen over de reikwijdte van dit begrip te stellen. Hierdoor valt tamelijk eenvoudig te concluderen dat de Gemeente Borsele niet als overheid handelt. Uit onder andere het T-Mobile arrest blijkt dat het Hof van Justitie eerst toetst of sprake is van een economische activiteit en pas na het succesvol passeren van deze horde het handelen als overheid in beeld komt. Omdat voor typische overheidstaken in de regel geen markt is - paspoorten, 's lands verdediging, infrastructuur et cetera - zet ik mijn vraagtekens bij de toegevoegde

²⁴⁶ In die zin ben ik het dus ook niet eens met de stellingname van Soltysik dat geen touw aan deze jurisprudentie is vast te knopen (zie pagina 8-9).

waarde van artikel 13 Btw-richtlijn. Immers, in de praktijk kan veelal niet worden toegekomen aan de bepaling omdat veelal geen economische activiteit kan worden geconstateerd.

§4 Schematisch overzicht belastingplicht voor de btw

- 5 Tot slot heb ik ter illustratie van hetgeen tot nu is behandeld een schema opgesteld. Wellicht ten overvloede, maar het schema dient te worden doorlopen vanaf de rode pijl. Vervolgens zal de uitkomst “belastbaar”, dan wel “niet-belastbaar” worden. Of - in het geval de prestatie als belastbaar wordt betiteld - de prestatie belast, dan wel is vrijgesteld, wordt niet besproken.



Noot: in dit schema wordt niet ingegaan op fictieve prestaties.

H3 Hof van Justitie Gemeente Borsele in relatie tot de praktijk

3.1 Impact op de praktijk

Zoals eerder werd betoogd, zijn in Gemeente Borsele een aantal elementen samengebracht waardoor het interessant en relevant is om de effecten op de praktijk te analyseren. Hiertoe is een aantal sectoren gekozen om te bepalen in hoeverre Borsele door kan werken naar deze gevallen. Naar mijn mening kan het arrest Gemeente Borsele gevolgen hebben voor zowel de private en vooral de publieke sector. In dat kader ga ik de mogelijke effecten op respectievelijk houdstermaatschappijen, research and development en schoolconstructies bespreken.

3.2. Private sector

3.2.1. Houdstermaatschappijen

Van oudsher kent de btw-behandeling van holdings vele aandachtspunten. Dit komt vooral door het - in veel gevallen - grijze gebied tussen belastbare -en niet-belastbare prestaties, alsmede de veelal forse financiële belangen die met de kwalificatie zijn gemoeid. Bovendien vinden de reële bedrijfsactiviteiten - vanwege het spreiden van risico, het eenvoudiger kunnen verkopen van bedrijfsonderdelen enzovoorts - vaak niet in de holding plaats. Vandaar dat ik me kan voorstellen dat houdstermaatschappijen in veel gevallen relatief veel kosten maken in vergelijking met de opbrengsten (dat wil zeggen geconsolideerd beschouwd).²⁴⁷ Mogelijkerwijs kan hierdoor een parallel met de in Borsele genoemde voorwaarden, voor wat betreft de duiding van economische activiteiten, worden getrokken. Wellicht ten overvloede doel ik in het bijzonder op het “optreden op een of andere markt” en de vereiste “symmetrie tussen kosten en opbrengsten”.

In beginsel is het houden van aandelen geen economische activiteit. Dit is op zich goed te verklaren aan de hand van het rechtskarakter. In het geval louter aandelen worden gehouden zonder enige activiteit van de aandeelhouder, vloeit de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het kapitaal uit de eigendom voort en niet uit een bepaalde geleverde prestatie. In dergelijke situaties is ook geen sprake van consumptie van een goed of dienst, waardoor het geheel niet als een economische activiteit kwalificeert. Het voorgaande wordt ook onderschreven door Staatssecretaris van Financiën: volgens hem onderscheidt het louter houden van aandelen zich niet van een particuliere belegger.²⁴⁸

Wel is het zo dat houdstermaatschappijen die zich actief bezighouden met het reilen en zeilen van de deelneming worden geacht te “moeien”, waardoor juist wel kan worden gesproken van ondernemerschap.

²⁴⁷ Bijlage III.

²⁴⁸ Holdingresolutie, VB91/347, punt 4.

Hieronder worden bijvoorbeeld administratieve, boekhoudkundige en ICT diensten verstaan.²⁴⁹ In het geval voor dergelijke activiteiten een vergoeding is bedongen, verandert het houden van de aandelen van karakter; er is dan geen sprake van passief, maar actief vermogensbeheer. Overigens worden dividenden of andere voordelen die louter uit het bezit van de aandelen voortspruiten, geacht geen vergoeding voor een prestatie in de zin van de btw te vormen.²⁵⁰ Verder kan het houden van aandelen een economische activiteit vormen, indien men bedrijfsmatig handelt in effecten of het aandelenbezit een duurzaam, noodzakelijk verlengstuk van belastbare activiteiten vormt.²⁵¹²⁵²

Met de intrede van een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten, rijst de vraag of de fiscus de aftrek van voorbelasting kan frustreren door dit argument te berde te brengen. Hierbij kan worden gedacht aan een holding die adviesdiensten levert, maar een veel grotere kostenpost - bijvoorbeeld advieskosten ten behoeve van een overname - tegenover deze baten staat. Toch zal een beroep op vermeende asymmetrie naar mijn mening weinig kansrijk zijn. Zoals in Borsele wordt betoogd, geschiedt de symmetrie-toets tussen kosten en opbrengsten op het niveau van de prestatie en niet over het geheel van activiteiten.²⁵³ Daardoor zou een dergelijke redenering niet voor problemen rond de behandeling van houdstermaatschappijen kunnen leiden.

Ook een standpunt op het gebied van het markt-criterium - door te stellen dat de holding niet op een markt presteert - zal mijns inziens weinig kans van slagen hebben. Een dergelijke besloten kring wordt – gezien de jurisprudentie - niet gauw verondersteld. Belangrijke criteria voor het duiden van een besloten kring betreffen de mate van zelfstandigheid ten opzichte van de prestatieverrichter en wie het economisch risico van de activiteiten draagt.²⁵⁴²⁵⁵ Verder wordt een houdster die - naar aanleiding van de koop van een tweetal commanditaire vennootschappen – de btw over de aankoopkosten wil aftrekken, geacht een economische activiteit te verrichten wanneer wordt deelgenomen aan het beheer van de desbetreffende commanditaire vennootschappen.²⁵⁶ Ook hier worden de voorbeelden van beheersactiviteiten uit Floridienne & Berginvest – “zoals de verrichting van administratieve, financiële, commerciële en technische diensten” - aangehaald.²⁵⁷ Bovendien kan in dergelijke gevallen worden gekeken naar de wijze waarop de activiteit normaliter - door een typische marktdeelnemer - wordt verricht.²⁵⁸ Aangezien dit soort prestaties van een houdster aan haar dochtermaatschappijen op een dergelijke wijze veel voorkomen, lijkt het mij niet

²⁴⁹ Hof van Justitie 14 november 2000 [Floridienne SA & Berginvest SA], C-142/99, V-N 2000/53.17, r.o. 19.

²⁵⁰ Hof van Justitie 20 juni 1991 [Polysar Investments Netherlands B.V.], C-60/90, r.o. 13.

²⁵¹ Hof van Justitie 20 juni 1991 [Polysar Investments Netherlands B.V.], C-60/90, r.o. 12.

²⁵² Hof van Justitie 20 juni 1996 [Wellcome Trust], C-155/94, r.o. 35

²⁵³ Zie bijlage III.

²⁵⁴ Hof van Justitie 23 maart 2006 [FCE Bank], V-N 2006/18.24.

²⁵⁵ Hof van Justitie 27 januari 2000 [Heerma], C-23/98, BNB 2000/297.

²⁵⁶ Hof van Justitie 16 juli 2015 [Larentia + Minerva], C-108/14, BNB 2016/25, r.o. 33.

²⁵⁷ Hof van Justitie 16 juli 2015 [Larentia + Minerva], C-108/14, BNB 2016/25, r.o. 21.

²⁵⁸ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 30 & 35.

aannemelijk dat kan worden gesteld dat bijvoorbeeld administratieve diensten op een dusdanig atypische wijze worden uitgevoerd dat niet meer kan worden gesproken van een economische activiteit. Ergo: de impact van Gemeente Borsele op de problematiek rond houdstermaatschappijen zal vooralsnog beperkt zijn.

5 3.2.2. Research & Development

In veel gevallen vinden onderzoek en ontwikkeling in het kader van de bedrijfsactiviteiten plaats. Zo zal bijvoorbeeld een multinational in de olie -en gasindustrie onderzoek doen naar nieuwe technieken voor het winnen van olie of het in kaart brengen van nieuwe bronnen. Naar mijn mening gaat in dergelijke gevallen het onderzoek op in het geheel van de economische activiteiten, waardoor de voorbelasting die betrekking heeft op R&D projecten in aftrek kan worden gebracht. Voor een dergelijke redenering vind ik steun in het arrest Kostov, waar een incidenteel verrichte activiteit opgaat in het geheel, waardoor alsnog btw over de vergoeding btw dient te worden voldaan. Daarnaast acht ik de verlengstukgedachte uit de houdsterproblematiek relevant. Aldaar worden niet-economische activiteiten alsnog in de belastbare sfeer getrokken wanneer deze een noodzakelijk, duurzaam verlengstuk van de economische activiteiten vormen.²⁵⁹ In het kader van R&D lijkt me de relatie gauw gelegd. Immers, vele ondernemingen kunnen niet lang voortbestaan zonder R&D. Indien de eerder genoemde olie -en gas bedrijven geen olievelden kunnen vinden of verouderde techniek gebruiken, zullen concurrenten hen voorbijstreven.

Naast deze vorm van onderzoek en ontwikkeling bestaan ook instanties die het verrichten van onderzoek als primaire activiteit hebben. Hierbij kan met name worden gedacht aan universiteiten of organisaties als de Erasmus Universiteit Rotterdam die contractonderzoek verrichten of in het kader van de onderwijskwaliteit wetenschappelijke onderzoeken uitvoeren. Uit het arrest Commissie-Duitsland blijkt dat contractonderzoek een afzonderlijke belastbare activiteit betreft, mits natuurlijk aan de eisen voor het aanwezig achten van de belastingplicht bestaan. Maar hoe pakt dit uit op het moment dat een universiteit onderzoek verricht ten behoeve van de maatschappij in de meest algemene zin des woords?

Recentelijk stond de Spaanse rechterlijke macht voor een dergelijk dilemma.²⁶⁰ In casu betrof het een organisatie zonder winstoogmerk die zowel onderzoek voor het collectief, als contractonderzoek verrichtte. Voor het contractonderzoek werd een vergoeding bedongen, maar voor het algemene onderzoek was men afhankelijk van overheidssubsidies. Hierdoor ontstond twijfel rond de mate waarin de voorbelasting in aftrek kon worden gebracht.²⁶¹ De rechters waren van mening dat beide typen R&D voor de btw niet als twee afzonderlijke activiteiten moesten worden behandeld. Verder werd uit de activiteiten inkomen in de

²⁵⁹ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [SKF AB], C-29/08, BNB 2010/251., r.o. 51.

²⁶⁰ Tribunal Superior de Justicia de Cantabria 4 februari 2016, 85/2015.

²⁶¹ Aangezien dit een Spaanstalige zaak betreft, heb ik de feiten uit “Alvarez Suso, 2016” gehaald.

vorm van royalties, publicaties enzovoorts gegenereerd, waardoor over de activiteit in het geheel kon worden gezegd dat prestaties tegen vergoeding werden verricht. Bovendien werd een potentieel verband tussen de subsidies en het algemene onderzoek onvoldoende aangetoond, waardoor de activiteiten in het geheel waren onderworpen aan de btw. Ergo: de voorbelasting mocht in het geheel worden afgetrokken.

- 5 Hoe verhoudt zich deze situatie rond de problematiek bij Gemeente Borsele? Uiteraard speelt het inkomensafhankelijke aspect geen rol, maar het presteren op een markt mijns inziens wel. Wanneer de kenmerken van een markt worden langsgelopen, constateer ik dat - bij algemeen onderzoek ten behoeve van het collectief - geen sprake is van een platform met vragers en aanbieders waar een evenwichtsprijs kan worden vastgesteld.²⁶² Verder acht ik – in tegenstelling tot de Spaanse rechterlijke macht - de ontvangst
- 10 van royalties voor een geslaagd onderzoeksproject niet per definitie een rechtstreekse vergoeding voor een prestatie. Zo betreft het geen individualiseerbare prestatie en speelt de onzekerheid van de vergoeding voor een project een grote rol voor het niet-belastbare karakter van de activiteit.²⁶³²⁶⁴

- Hoewel de eigenschappen van een economische activiteit een universeel karakter kennen, ben ik van mening dat kenmerken uit Borsele vooral van toepassing zullen zijn op de publieke sector. Juist op dat
- 15 gebied vinden prestaties voor het collectief plaats en rijst dientengevolge de vraag of dan wel sprake kan zijn van het presteren op een of andere markt. Ook zal in die gevallen een wanverhouding tussen kosten en opbrengsten zich sneller voordoen. Dit is op zich logisch, omdat dergelijke problematiek - gezien het commerciële karakter van ons kapitalistisch systeem - zich waarschijnlijk niet zal voordoen bij private partijen. Enfin, wel ben ik van mening dat, in sommige gevallen waarin R&D wordt verricht, sprake kan
- 20 zijn van niet-belastbare prestaties wegens het ontbreken van een markt. In die zin zou Borsele gebruikt kunnen worden om het karakter van de prestaties te duiden, maar dit betreft op zich geen nieuw criterium.²⁶⁵

3.3. Publieke sector

- Zoals eerder is betoogd, kent het Btw-compensatiefonds een beperkte reikwijdte. In allerlei gevallen vormt de btw op de inkoop van goederen en diensten dan ook een kostenpost. Los van het handelen als overheid
- 25 kunnen prestaties die onder de reikwijdte van een vrijstelling vallen, zorgen voor eenzelfde prikkel om middels creatieve structuren btw te besparen. In Nederland zien we deze werkwijze vooral terug bij school- en stadhuisconstructies. Gezien het actuele karakter van scholenconstructies, zal het onderzoek worden toegespitst op dit gebied en niet zozeer op stadhuisconstructies. Aan de hand van de meest voorkomende geschilpunten in dergelijke arresten zal de problematiek worden besproken. Uiteindelijk zal dan worden

²⁶² Ik doel hier op de kenmerken van een markt als gesteld in onderdeel 2.3.4.

²⁶³ Hof van Justitie 8 maart 1988 [Apple and Pear Development Council], C-102/86.

²⁶⁴ Hof van Justitie 10 november 2016 [Pavlina Baštová], C-432/15, V-N 2016/67.17.

²⁶⁵ Zie ook het eerdere stuk over optreden op een of andere markt, p. 30 en verder.

geanalyseerd in hoeverre de leerstukken uit Hof van Justitie Gemeente Borsele op dergelijke casusposities toepasbaar zijn.

3.3.1. Arresten inzake scholenconstructies

Om te beginnen kan de problematiek rond scholenconstructies het eenvoudigst worden geïllustreerd aan de hand van een praktijkvoorbeeld, zijnde het arrest Albrandswaard. Conform de Wet op het primair onderwijs en de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: respectievelijk “Wpo” en “Wvo”) hebben gemeenten de verplichting om onderwijsfaciliteiten beschikbaar te stellen. Dit geldt voor zowel openbare en religieus gestoelde scholen.²⁶⁶ Verder is het bedingen van een vergoeding voor de levering van een schoolgebouw aan een dergelijke stichting of het schoolbestuur niet uitgesloten. Teneinde dit te bewerkstelligen bestaan twee mogelijkheden.

1. In beginsel maakt het niet uit welke partij de school laat bouwen (het schoolbestuur, dan wel de gemeente zelf). In het geval de gemeente de bouw faciliteert, dient de eigendom te worden overgedragen aan het schoolbestuur²⁶⁷, dan wel een stichting die het pand gaat beheren.²⁶⁸
2. De andere mogelijkheid is het om niet of tegen vergoeding verhuren aan de onderwijsinstelling. In dat geval kan de btw op de bouwkosten niet in aftrek worden gebracht, daar de verhuur een vrijgestelde prestatie is.

In het onderhavige voorbeeld heeft de gemeente Albrandswaard een school en sporthal laten bouwen ten behoeve van het basisschoolonderwijs.²⁶⁹ Hiermee voldoet de gemeente aan de eerder genoemde verplichting om basisschoolonderwijs voor haar inwoners te faciliteren. De bouwkosten kwamen voor rekening van de gemeente zelf. Nadat de bouw was voltooid, werd het onroerend goed overgedragen aan een stichting die wordt bestuurd door bestuurders van de basisscholen in kwestie. De bedongen vergoeding was ruim 1 miljoen euro, hetgeen ongeveer 15 procent van de totaal gemaakte bouwkosten bedroeg. Doordat de levering van het onroerend goed resulteert in een belastbaar feit voor de btw, heeft de gemeente de voorbelasting - die betrekking heeft op de bouwkosten - in aftrek gebracht. Met andere woorden; in casu is de btw van een kostenpost naar een doorlopende post getransformeerd. Ter financiering van de aankoop heeft de gemeente Albrandswaard een aflossingsvrije lening aan de stichting verstrekt tegen 0,5 procent rente. Gerechtshof 's-Gravenhage heeft geoordeeld dat sprake is van misbruik van recht ten aanzien van art. 15 Wet OB (aftrek van voorbelasting). Echter, de Hoge Raad gaat niet mee in de beslissing van het Gerechtshof Den Haag; de onderwijswetgeving beschrijft immers een leveringswijze zoals deze is

²⁶⁶ Art. 91 lid 1 Wpo, bijlage II & art. 76b lid 1 Wvo, bijlage I.

²⁶⁷ Art. 103 lid 2-3 Wpo, bijlage II & art. 76n lid 2 Wvo, bijlage I.

²⁶⁸ Art. 103 lid 2-3 Wpo, bijlage II & art. 42b lid 1 Wvo, bijlage I.

²⁶⁹ Hoge Raad 29 juni 2012, BNB 2013/35.

uitgevoerd door de gemeente Albrandswaard.²⁷⁰ Het verloop van Albrandswaard is exemplarisch voor de problematiek rond schoolconstructies; in feite zijn de meeste schoolconstructie-arresten een variant op het bovenstaande.

Overigens, de oplettende lezer zal zich wellicht afvragen waarom in de laatste jaren het aantal schoolconstructies is gestegen. Vermoedelijk heeft dit te maken met het feit dat nog niet zo lang geleden publiekrechtelijke lichamen werden geacht een belastbare levering te verrichten, vanwege een ondernemersfictie voor publiekrechtelijke lichamen die onroerend goed leverden.²⁷¹ Tegenwoordig geldt deze ondernemersfictie - onder bepaalde voorwaarden - alleen nog voor het geven van de mogelijkheid tot parkeren. Sinds de afschaffing van deze bepaling in 2006 is de vraag rond het ondernemerschap dan ook des te interessanter geworden. Niet in de laatste plaats door het arrest Hof van Justitie Gemeente Borsele. Enfin, teneinde de schoolconstructieproblematiek te doorgronden worden de meest voorkomende geschilpunten stapsgewijs doorlopen.

§1 Ondernemerschap voor de btw

Aan de hand van het stroomschema ga ik schoolconstructies analyseren.²⁷² Zoals eerder in de scriptie aan bod is gekomen, dient eerst te worden bepaald in hoeverre de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Veelal zal dit poortje worden gepasseerd, omdat een rechtsbetrekking tussen de gemeente en stichting in kwestie aanwezig is, die de werkelijke tegenwaarde van de prestatie vormt. Bovendien worden schoolgebouwen niet overgedragen tegen een inkomensafhankelijke vergoeding. Ook is sprake van een prestatie aan een individualiseerbare afnemer, zijnde een stichting. In Middelharnis wordt gesteld dat de overgang van de beschikkingsmacht is overgegaan van de gemeente naar de stichting en dat daarmee - conform artikel 11 lid 1 onderdeel a sub 1 OB - een levering in de zin van de btw heeft plaatsgevonden.²⁷³ Hoewel het een en ander natuurlijk afhankelijk is van de feiten en omstandigheden en ook de wijze waarop partijen het geschil hebben geschetst, vind ik deze redenering wat kort door de bocht. Het moge inmiddels duidelijk zijn dat voor de bepaling van de belastingplicht meer elementen een rol spelen dan de beschikkingsmacht alleen.

Hoewel een bezwarende titel in de regel aanwezig wordt geacht, vormt het arrest Hardinxveld-Giessendam een uitzondering op deze constatering. In casu verstrekte de gemeente het schoolgebouw tegen een lening waarbij de rente jaarlijks werd kwijtgescholden. Bovendien had de gemeente een terugkoopoptie voor dezelfde prijs als de renteloze lening en in het geval de stichting het onroerend goed aan een derde zou

²⁷⁰ Hoge Raad 29 juni 2012, BNB 2013/35, r.o. 5.4.

²⁷¹ Art. 3 Uitvoeringsbeschikking OB.

²⁷² Zie stroomschema p. 44.

²⁷³ Hoge Raad 30 maart 2012, BNB 2012/202, r.o. 3.2.1.-4 juncto Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, 08/0333, r.o. 6.4.

verkopen, zou het eventuele surplus (dat wil zeggen boven de kostprijs) eveneens naar de gemeente terugvloeiën.²⁷⁴ Daardoor kan niet worden gezegd dat “een in aanmerking te nemen op geld waardeerbare aanspraak” is ontstaan, waardoor niet kan worden gesproken over een bedongen vergoeding.

- 5 Na het passeren van de bezwarende titel dient men zich af te vragen waarom de levering van een schoolgebouw door een gemeente als een economische activiteit wordt gezien. De levering van dergelijke gebouwen vindt - naar ik vermoed - niet regelmatig plaats en daarom kan wellicht van een incidentele handeling voor de btw gesproken. Zoals reeds is betoogd vormen incidentele handelingen voor de btw in beginsel geen grond voor het aanwezig achten van ondernemerschap casu quo belastingplicht. Zo blijkt uit een infractieprocedure tegen Nederland dat het duurzaamheidscriterium niet alleen voor de exploitatie van
- 10 een vermogensbestanddeel geldt, maar in alle soorten activiteiten aanwezig dient te zijn om als “economische activiteit” te worden betiteld.²⁷⁵ Als gevolg van deze omstandigheid biedt de Btw-richtlijn de mogelijkheid om de incidentele levering van een onroerende zaak bij fictie als een belaste handeling aan te merken, maar Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze kan-bepaling.²⁷⁶ Met andere woorden; hoeveel speelruimte hebben gemeentes om dergelijke handelingen binnen de belaste sfeer te laten afspelen?
- 15 Aan de hand van het arrest Kostov valt af te leiden dat prestaties die geheel los van de andere - gangbare - economische activiteiten staan, alsnog binnen de belastbare sfeer van de andere economische activiteiten worden getrokken. In casu ging het om een deurwaarder die - naast zijn gebruikelijke werkzaamheden - namens een cliënt onroerend goed via een veiling moest aankopen. Hoewel deze prestatie eenmalig is verricht, werd deze alsnog in de belastbare sfeer meegetrokken. Eenzelfde redenering kan opgaan voor de
- 20 gemeente in het geval zij naast economische activiteiten - bijvoorbeeld het leveren van compost of bouwgrond - incidenteel een schoolgebouw levert.²⁷⁷

- Dan is natuurlijk de vraag of en in hoeverre sprake van een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten is. Op het eerste gezicht zou ik stellen dat dit het geval is; de kosten in alle geanalyseerde zaken vele malen hoger dan de overdrachtprijs.²⁷⁸ Aan de andere kant moeten de kosten van de onderwijsfacilitering door
- 25 gemeenten worden gedragen en zodoende vormen de kosten geen basis voor de prijsopbouw van tegenprestatie, aldus de Hoge Raad.²⁷⁹ Daarbij zal meespelen dat schoolgebouwen incurante onroerende goederen zijn, die niet eenvoudig voor andere doeleinden kunnen worden aangewend. In die zin kan ik de gedachtegang van de Hoge Raad volgen. Echter, in Hof van Justitie Gemeente Borsele dient het gros van

²⁷⁴ Hoge Raad 14 oktober 2016, BNB 2017/31, r.o. 3.3.

²⁷⁵ Hof van Justitie 26 maart 1987 [Commissie-Nederland], C-235/85, FED 1987/341, r.o. 9.

²⁷⁶ Art. 12 lid 1 Btw-richtlijn.

²⁷⁷ Besluit Staatssecretaris 25 januari 2012, BLKB 2012/175M, par. 2.2.2.

²⁷⁸ Zie bijlage IV.

²⁷⁹ Hoge Raad 29 juni 2012, BNB 2013/35.

de kosten ook bij wet te worden gedragen door de gemeenten in kwestie; waarom wordt daar dan wel een dergelijke asymmetrische verhouding geïntroduceerd, om te stellen dat geen sprake kan zijn van een economische activiteit? Hierbij dient te worden opgemerkt dat Borsele na het gros van de schoolconstructie-arresten is geweest, waardoor de Hoge Raad in dit geval ook niet beter had kunnen weten.

- 5 Mijns inziens zouden constructies reeds in dit stadium kunnen worden bestreden; maar om een volledig beeld te schetsen loop ik het schema verder door. Na het “passeren” van de symmetrie tussen kosten en opbrengsten, dient te worden getoetst of men actief op een of andere markt is.²⁸⁰ Om te beginnen zou sprake kunnen van een besloten kring; veelal is een deel van de bestuurders van de verkrijgende stichting namelijk ook werkzaam binnen de desbetreffende gemeente.
- 10 In het kader van deze discussie lijken de handvatten uit de arresten FCE Bank en Heerma uitkomst te bieden.²⁸¹²⁸² Om te beginnen lijkt het me niet van belang dat een aantal bestuurders van de stichting ook bij de gemeente werkzaam is. Immers, in het geval van Heerma waren de boer en zijn vrouw de enige maten binnen de maatschap en kon ook worden gesproken over een economische activiteit - lees: niet zijnde een besloten kring. Bovendien ligt het economisch risico van het schoolpand bij de stichting en niet bij de
- 15 gemeente. Aan de andere kant wordt bij de overdracht van een schoolgebouw in veel gevallen een terugkooptie bedongen door de gemeente. Zo is in de zaak Albrandswaard een terugkooptie voor de originele verkoopoptie overeengekomen.²⁸³ Echter, de gemeente hoeft dit recht natuurlijk niet uit te oefenen in het geval de school een waarde heeft die lager is dan de optieprijs. Om die reden ben ik van mening dat - ondanks de eventuele aanwezigheid van een kooptie - het economische risico naar de stichting overgaat.
- 20 Wel betwijfel ik of sprake is van een of andere markt in de zin van Hof van Justitie Götz en Borsele.²⁸⁴²⁸⁵ Om te beginnen is geen sprake van een markt met vragers en aanbieders waarbij een evenwichtsprijs kan worden vastgesteld. Immers, de school moet geleverd worden conform een wettelijke verplichting. Bovendien wordt de school neergezet op een plaats binnen de gemeentelijke grenzen; niet per definitie een plek waar de hoogste opbrengst voor een dergelijke onroerende zaak kan worden verkregen. Nu is natuurlijk
- 25 de hoogte van de opbrengst niet van belang voor de kwalificatie van het ondernemerschap, maar het is wel een indicatie voor het aan -of afwezig achten van een markt voor dergelijke gebouwen. Hiermee doel ik in het bijzonder op het arrest Rēdlihs, waarin wordt gesteld dat men commerciële overwegingen dient te

²⁸⁰ Overigens dient het duurzame karakter niet in een vast stramien te worden getoetst.

²⁸¹ Hof van Justitie 23 maart 2006 [FCE Bank], V-N 2006/18.24.

²⁸² Hof van Justitie 7 juni 2000 [Heerma], FED 2000/419.

²⁸³ Hoge Raad 29 juni 2012, BNB 2013/35, r.o. 2.9.2.

²⁸⁴ Hof van Justitie 13 december 2007 [Götz], C-408/06, V-N 2008/3.21.

²⁸⁵ Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186.

hebben om überhaupt op een markt actief te kunnen zijn.²⁸⁶ Zeker nu het arrest Borsele is gewezen, kan worden betoogd dat de gemeente zich niet op de “algemene markt voor onroerend goed”²⁸⁷ heeft begeven. Ook Swinkels signaleert in de noot bij het arrest Woerden een mogelijke koppeling met Borsele.²⁸⁸ Daardoor zou de gemeente eerder als een eindverbruiker moeten worden gezien, waardoor niet van een economische activiteit kan worden gesproken.

Verder zou ook nog kunnen worden betoogd dat de vergoeding voor de levering van dergelijke scholen een symbolisch karakter kent, waardoor niet naar opbrengst wordt gestreefd. In het arrest Gemert-Brakel is gesteld dat de vergoeding in potentie een symbolisch karakter zou kunnen hebben, waardoor niet van een economische activiteit kan worden gesproken. Echter, aangezien de fiscus een dergelijke standpunt nooit heeft ingenomen, kan de Hoge Raad daar geen uitspraak over doen. Waarom dan toch deze rechtsoverweging? Naar mijn mening tracht de Hoge Raad enige precedentwerking in te dammen ten aanzien van toekomstige gevallen. Hierdoor blijft nog immer de vraag staan of een dergelijke vergoeding als symbolisch moet worden gezien. Desalniettemin is een beroep op een symbolisch karakter bij scholenconstructies bij de Hoge Raad vooralsnog niet geslaagd. Bovendien dekt de vergoeding in het arrest Wageningen 2,3 procent van de totale kosten, terwijl niet kon worden gezegd dat de transactieprijs een symbolisch karakter had.²⁸⁹ Over het algemeen liggen de vergoedingen bij schoolconstructies hoger dan dit percentage; derhalve geef ik een beroep op een symbolisch karakter van de vergoeding weinig kans.

Na het doorlopen van het stroomschema dient tot slot het eventueel “handelen als overheid” te worden getoetst. In het geval een overheid gebouwen oplevert, handelt de gemeente niet in het kader van een “specifiek juridisch regime”, maar conform een overeenkomst die is gesloten tussen de gemeente en het bestuur van de onderwijsinstelling.²⁹⁰ Bovendien maken gemeentes niet gebruik van specifieke privileges of rechten die zijn voorbehouden aan een overheidslichaam. In die zin handelen gemeentes bij schoolconstructies niet wezenlijk anders dan private partijen dat zouden doen.²⁹¹ Dat een private partij onder dergelijke condities waarschijnlijk nooit een dergelijk bouwproject zou hebben ontwikkeld acht de Hoge Raad niet relevant.²⁹²

²⁸⁶ Zie pagina's 39-40.

²⁸⁷ Analooq aan “algemene markt voor personenvervoer”, Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186, r.o. 35.

²⁸⁸ Hof van Justitie 22 juni 2016 [Gemeente Woerden] BNB 2016/201, zie annotatie.

²⁸⁹ Zie bijlage IV.

²⁹⁰ Hoge Raad 25 april 2014, V-N 2014/25.19, r.o. 4.5.4 (2^e alinea).

²⁹¹ Hoge Raad 25 april 2014, V-N 2014/25.19, r.o. 4.5.4. (3^e alinea).

²⁹² Hoge Raad 25 april 2014, V-N 2014/25.19, r.o. 4.5.4. (5^e alinea).

§2 Misbruik van recht

Aan de hand van het arrest Middelharnis ga ik misbruik van recht met betrekking tot schoolconstructies bespreken. In casu overweegt het gerechtshof dat - ten aanzien van het normvereiste - het faciliteren van onderwijs binnen de gemeente een overheidstaak, dan wel een vrijgestelde prestatie betreft.²⁹³ Met andere woorden; de prestatie is hetzij niet-belastbaar, hetzij vrijgesteld. Maar in beide gevallen is de uitkomst, voor wat betreft de aftrek van voorbelasting, identiek. Door het opzetten van een constructie als deze, verschilt het eindresultaat - volledige aftrek van voorbelasting in combinatie met de strafheffing in de overdrachtsbelasting²⁹⁴ - dusdanig dat aan het normvereiste wordt voldaan.

Ook aan het motiefvereiste wordt voldaan. De inspecteur heeft namelijk de hand weten te leggen op een advies aan de gemeente inzake btw-besparende constructies (dit advies maakte onderdeel uit van de kredietovereenkomst tussen de gemeente en de stichting).²⁹⁵ Uit de stukken blijkt onder andere dat men nadrukkelijk overweegt om een bepaald maximum aan gemeentelijke vertegenwoordigers in het bestuur van de stichting te zetten, om zo toch de beschikkingsmacht over te laten gaan. Bovendien probeert men het nadeel van het verlies van de beschikkingsmacht te mitigeren, door onder andere een terugkoopverplichting op te nemen en de gemeentelijke vertegenwoordigers mogelijkwerwijs een vetorecht te geven. Op grond van deze feiten komen zowel de Advocaat-Generaal, als de Hoge Raad tot de conclusie dat sprake is van *fraus legis*, waardoor de constellatie moet worden geherdefinieerd als ware geen misbruik van recht geconstateerd. Toch wordt ten aanzien van schoolconstructies niet snel toegekomen aan misbruik van recht. De meest voorkomende grond voor het niet aanwezig achten van misbruik van recht is de eerder genoemde codificatie van de levering van panden aan een beheerstichting.

Zoals eerder is vermeld, wordt in de zaak Albrandswaard de onderwijswetgeving door de Hoge Raad aangegrepen om te stellen dat misbruik van recht geen toepassing kan vinden.²⁹⁶ Ook in het arrest Albrandswaard werd de uiteindelijke structuur pas opgezet, nadat de oude structuur – fiscaal gezien – niet de meest voordelige optie bleek. Uit dit arrest blijkt tevens dat de Hoge Raad relatief veel ruimte voor tax planning mogelijkheden open laat. In casu komt namelijk eveneens naar voren dat een fiscaal advies – het ombouwen van de oorspronkelijke opzet naar een fiscaal voordelige variant – tot een aanzienlijk btw-besparing heeft geleid. Hoewel deze vergelijking enige spanning oplevert – in Middelharnis werd eveneens na fiscale advisering besloten een andere, meer gunstige structuur op te zetten – is het aannemelijk dat de

²⁹³ Om misbruik van recht aan te tonen, dient aan de volgende eisen cumulatief te worden voldaan:

- Normvereiste: een belastingvoordeel wordt in strijd met doel en strekking van de wet toegekend
- Motiefvereiste: het wezenlijke doel van de belastingplichtige moet het verkrijgen van een belastingvoordeel betreffen.

²⁹⁴ Art. 15 lid 4 BRV.

²⁹⁵ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, 08/0333, r.o. 3.4.

²⁹⁶ Hoge Raad 29 juni 2012, BNB 2013/35, r.o. 5.4.

sale-and-lease-back opzet in Middelharnis de doorslag tot misbruik van recht heeft gegeven.²⁹⁷ In die zin valt het verschil in uitkomst tussen Middelharnis en Albrandswaard te verklaren.

Verder blijkt uit het arrest Gemeente Nijkerk dat het terugdraaien van de initiële opzet naar een btw-besparende constructie – terwijl de bouw al voor 80 procent gereed was – eveneens misbruik van recht oplevert.²⁹⁸ Omdat ten tijde van de nieuwe opzet louter fiscale georiënteerde voordelen konden worden gerealiseerd, kon hierdoor aan het motiefvereiste worden voldaan.²⁹⁹

Voor het aanwezig achten van misbruik van recht bestaat derhalve een zware bewijslast. In veel gevallen zal - voor wat betreft het motiefvereiste - onvoldoende bewijs zijn. Immers, de psyche van de mens of een besluit van een bestuur/directie valt – behoudens casusposities waar in een vergevorderd bouwstadium een constructie wordt opgezet - zeer lastig bloot te leggen. Bovendien kent de btw een objectief karakter waardoor bewijzen voor het aantonen van misbruik van recht minder eenvoudig te vinden zijn.

Enfin: de wetgever heeft twee scenario's in de onderwijswetgeving gecodificeerd, waaronder de levering van het schoolgebouw aan een stichting. Omdat gemeenten eenvoudigweg gebruikmaken van deze gecodificeerde mogelijkheid, kan lastig worden toegekomen aan misbruik van recht. Preciezer gezegd; doordat niet aan het motiefvereiste kan worden voldaan, zal in veel van deze gevallen geen misbruik van recht kunnen worden verondersteld. Louter in gevallen waar het echt te bont wordt, kan misbruik van recht succesvol worden aangevoegd. Hierbij kan worden gedacht aan: het omkatten naar een btw-besparende constructie terwijl de bouw in een vergevorderd stadium is, of het verkopen van een schoolgebouw aan een stichting om het vervolgens meteen weer terug te huren.

3.3.2. Gemeente Woerden versus Gemeente Borsele

Daar het Hof van Justitie het arrest Gemeente Woerden kort na Gemeente Borsele heeft gewezen, ga ik deze arresten met elkaar vergelijken; niet in de laatste plaats omdat de casusposities veel overeenkomsten hebben. In het geval van de gemeente Woerden ging het om de bouw van twee onroerende zaken die bestemd waren voor onderwijs en zaken als sportbeoefening. Daarna heeft de gemeente Woerden - net als in het arrest Albrandswaard - een fiscaal advies ingewonnen, waardoor men heeft besloten om de gebouwen na oplevering onder te brengen in een stichting.³⁰⁰ Als tegenprestatie betaalt de stichting een vergoeding voor gebouw I die ruim 8 procent van de bouwkosten dekt, alsmede een vergoeding voor gebouw II die

²⁹⁷ Hoge Raad 30 maart 2012, BNB 2012/202, r.o. 3.1.4.

²⁹⁸ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/148.

²⁹⁹ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/148, r.o. 3.2.2.

³⁰⁰ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/219, r.o. 2.1.5.

ongeveer 11 procent van de bouwkosten weerspiegelt.³⁰¹ De stichting bekostigt de aankoop met behulp van een rentedragende lening van de gemeente Woerden.

Uit het cassatieschrift blijkt dat de Staatssecretaris van Financiën de volgende slagorde heeft opgesteld: geen bezwarende titel, geen economische activiteit, handelen als overheid en tot slot misbruik van recht.³⁰²

5 Met andere woorden; dit betreft op het oog een herhaling van zetten.

Toch is dit niet het geval; vooral op het gebied van de bezwarende titel bestaat in casu veel onduidelijkheid. De overige geschilpunten worden afgedaan middels een verwijzing naar het arrest Gemeente Aalten.³⁰³ Zo is de inspecteur van mening dat de vergoeding louter betrekking heeft op een specifiek deel van de onroerende zaken en dat de overige ruimten om niet zijn overgedragen. Om precies te zijn verhuurt de stichting de twee gebouwen gedeeltelijk om niet en vrijgesteld aan bepaalde instellingen. Verder wordt een gedeelte belast verhuurd vanwege het faciliteren van de mogelijkheid tot sportbeoefening. Conform de Wet op het Primair Onderwijs, mag het faciliteren van andere voorzieningen dan onderwijs niet ten laste van gemeenten komen.³⁰⁴ Om deze reden stelt het gerechtshof dat de vergoeding louter betrekking heeft op de belast verhuurde gedeelten van de onroerende goederen. Men baseert zich hier op het feit dat belanghebbende heeft aangegeven dat de overige ruimten economisch onrendabel zijn en dat daarom geen vergoeding hoeft te worden doorberekend.³⁰⁵ Dat is op zich eigenaardig, daar de koopovereenkomst een totaalbedrag voor gebouw I en twee appartementsrechten in gebouw II betreft. Als gevolg van deze uitspraak zou het recht op aftrek van voorbelasting moeten worden gereduceerd tot de fractie die de sportfaciliteiten ten opzichte van het gehele pand uitmaken, zijnde 10 procent.

20 De Hoge Raad onderschrijft deze zienswijze vooralsnog dan ook niet. Aangezien de afzonderlijke ruimten dienstbaar aan elkaar en onderling verbonden zijn, ontbreekt de nodige zelfstandigheid om de ruimten als afzonderlijke eenheden voor de omzetbelasting te kunnen kwalificeren. Wel betwijfelt de Hoge Raad of de handelingen van de stichting volledig irrelevant zijn voor de mate van aftrek van voorbelasting bij de gemeente; niet in de laatste plaats doordat het Hof van Justitie een dergelijke benadering voorstelt.³⁰⁶ Door dit fundamentele verschil van inzicht besloot de Hoge Raad een prejudiciële vraag aangaande de gevolgen voor de aftrek van voorbelasting door de gemeente, als gevolg van niet-belastbaar/vrijgesteld verbruik door de beheerstichting.³⁰⁷

³⁰¹ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/219, r.o. 2.1.6 - 2.1.7.

³⁰² Gerechtshof Amsterdam 25 april 2013, 11/0356, r.o. 3.1.

³⁰³ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/219, r.o. 4.1.1. - 4.2.

³⁰⁴ Art. 109 Wpo.

³⁰⁵ Gerechtshof Amsterdam 25 april 2013, 11/0356, r.o. 5.8 - 5.10.

³⁰⁶ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/219, r.o. 3.3.1. - 3.3.4.

³⁰⁷ Hof van Justitie 22 juni 2016 [Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201, r.o. 28.

Naar mijn mening is het achterhalen van de ratio achter een prijszetting geen taak van de rechterlijke macht. Immers, de gemeente heeft een niet-symbolische (en niet-inkomensafhankelijke) vergoeding bedongen en contractueel vastgelegd, hetgeen binnen de vrijheid van het ondernemerschap ligt besloten.³⁰⁸ Bovendien
 5 of en in hoeverre de gemeente aftrek van voorbelasting succesvol kan claimen.³⁰⁹ Behoudens gevallen van misbruik van recht, zouden dergelijke aftrekcorrecties haaks staan op het beginsel van de neutraliteit. Immers, de omvang van de aftrek van voorbelasting zal dan gaan afhangen van keuzes die afnemers maken. Met andere woorden; dit zou grote repercussies voor de praktijk teweegbrengen; ondernemers voor de btw zouden de goederen of diensten als het ware moeten volgen om de wijze van gebruik door de afnemer vast
 10 te stellen. Los van de praktische uitvoerbaarheid, zouden in potentie concurrentieverhoudingen ernstig kunnen worden verstoord. In die zin kan ik de mening van Swinkels onderschrijven: het Hof van Justitie zou deze vraag ook middels een beschikking hebben kunnen afdoen.³¹⁰

Verder acht ik het opvallend dat de Hoge Raad in de zaak Woerden geen vragen heeft gesteld over de andere punten van geschil. Zo zijn twee klachten afgedaan met artikel 81 RO, terwijl dat juist vragen zijn
 15 die vaak voorkomen in zaken rond scholenconstructies, te weten:

- handelt een gemeente als ondernemer voor de btw in het geval hij onder dergelijke condities een pand levert; en
- is mogelijkterwils sprake van overheidshandelen waardoor alsnog kan worden gesproken van niet-belastbare activiteiten voor de btw.

20 *§1 Het Hof van Justitie ziet geen verband tussen Woerden en Borsele?*

Naar mijn mening zouden prejudiciële vragen rond deze problematiek bijzonder nuttig zijn geweest, daar deze elementen continu onderwerp van geschil in vele schoolconstructie-arresten zijn. Bovendien zou dan duidelijker kunnen worden wat de effecten van gemeente Borsele op de praktijk zouden kunnen zijn. Hierbij dient te worden opgemerkt dat ten tijde van het stellen van prejudiciële vragen, het arrest Gemeente Borsele
 25 nog niet was geweest. Met andere woorden; de Hoge Raad zou wellicht tot een andere prejudiciële vraagstelling zijn gekomen wanneer men kennis had genomen van Borsele.³¹¹

Aan de andere kant is het opmerkelijk dat het Hof van Justitie niet is ingegaan op het arrest Borsele ten tijde van de beoordeling van de zaak Woerden.³¹² Mijns inziens heeft dit met de prejudiciële vraagstelling

³⁰⁸ Ik doel in bijzonder op het subjectieve vergoedingsbegrip als belangrijke bouwsteen binnen de btw.

³⁰⁹ Hof van Justitie 6 september 2012 [Tóth], C-324/11, r.o. 23.

³¹⁰ Hof van Justitie 22 juni 2016 [Noot J.J.P. Swinkels, Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201, punt 1.

³¹¹ Vergelijk 29 mei 2015 (HR Woerden) versus 12 mei 2016 (HvJ Borsele).

³¹² Vergelijk 12 mei 2016 (HvJ Borsele) versus 22 juni 2016 (HvJ Woerden).

van de Hoge Raad te maken. Ofschoon de zaak tamelijk complex is, doet de Hoge Raad de geschilpunten rond bezwarende titel en economische activiteit af onder artikel 81 RO met daarbij een verwijzing naar het eerder gewezen arrest Aalten.³¹³ Dientengevolge heeft het Hof van Justitie louter één vraag van de Hoge Raad hoeven te beantwoorden, te weten de gevolgen voor de aftrek van voorbelasting als gevolg van het niet-belastbare en vrijgestelde gebruik door de afnemer.³¹⁴

Met andere woorden; door de stellige overtuiging van de Hoge Raad zijn geen vragen beantwoord over elementen die na Borsele zeer relevant zijn geworden. In de literatuur wordt beweerd dat het Hof van Justitie prejudiciële vragen kan en zal aanvullen indien men dit noodzakelijk acht. Initieel stelt Soltysik dat de fiscus HvJ Borsele zou kunnen aangrijpen om schoolconstructies te bestrijden, maar doordat het Hof van Justitie de prejudiciële vraagstelling in HvJ Woerden niet heeft gewijzigd, stemt het Hof van Justitie zijns inziens impliciet in met de zienswijze van de Hoge Raad.³¹⁵ Verder onderbouwt hij deze stellingname met het feit dat de kamer uit onder andere drie rechters bestond die tevens het arrest Borsele hebben behandeld. Ook worden enkele voorbeelden van zaken gegeven waarin het Hof van Justitie prejudiciële vragen aanpast.³¹⁶ Mijns inziens betreft dit een terecht punt. Desalniettemin heb ik de nodige twijfels; het Hof van Justitie is niet verplicht om vragen die niet gesteld zijn te berde te brengen. Althans, dat blijkt niet uit het Verdrag voor de Werking van de Europese Unie; aldaar wordt afgemeten besproken wat de rechterlijke macht kan vragen. Zo wordt gesproken over “...instantie, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht...het Hof van Justitie verzoeken over deze vraag een uitspraak te doen”.³¹⁷

Bovendien gaat Soltysik uit van een impliciete aanname. In het geval van dergelijke ontwikkelingen zou het te rechtvaardigen zijn, om alsnog duidelijk te vragen aan het Hof van Justitie. Niet in de laatste plaats omdat uit het Cilfit arrest blijkt dat slechts in de gevallen die “zo evident zijn, dat redelijkerwijze geen twijfel kan bestaan” een acte clair, dan wel acte éclairé gegeven kan worden.³¹⁸ Ook wordt in een latere rechtsoverweging aangegeven dat de uitleg van een bepaling moet worden getoetst aan de “ontwikkelingsstand” op dat moment. Mijns inziens is deze ontwikkelingsstand gewijzigd door Borsele en dient om die reden te worden heroverwogen door de Hoge Raad. Bovendien stelt het Hof van Justitie in de zaak Welmory het volgende: “de bevoegdheid om de aan het Hof van Justitie voor te leggen vragen te formuleren, komt dus alleen aan de nationale rechter toe, en de partijen in het hoofdgeding kunnen de

³¹³ Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/219, r.o. 4.1.3 - 4.2.

³¹⁴ Hof van Justitie 22 juni 2016 [Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201, r.o. 29.

³¹⁵ Soltysik, 2016.

³¹⁶ Hij haalt onder andere de volgende arresten aan: HvJ 11 augustus 1995 [Bulthuis], C-453/93 & HvJ 6 november 2003 [Karegeorgou], C-78/02.

³¹⁷ Art. 267 VwEU.

³¹⁸ Hof van Justitie 8 oktober 1982 [Cilfit], C-283/81, r.o. 16.

inhoud daarvan niet wijzigen”.³¹⁹ Ook blijkt uit het arrest Damiani dat de inhoud van een prejudiciële vraag primair is voorbehouden aan de verwijzende rechter: “de nationale rechter de enige die de feiten en de door partijen aangevoerde argumenten rechtstreeks kent en verantwoordelijk is voor de te geven beslissing die met volle kennis heeft te beoordelen of de in het voor hem aanhangige geschil opgeworpen rechtsvragen relevant zijn en of een prejudiciële uitspraak noodzakelijk is om vonnis te kunnen wijzen”.³²⁰

Een iets recenter voorbeeld betreft het arrest BLP-Group waarbij de verwijzende rechter er vanuit ging dat de verkoop van aandelen was vrijgesteld.³²¹ Hierdoor ontstond verwarring of een aandelenverkoop per definitie als een vrijgestelde handeling moest worden gezien.³²² Ook in dit geval heeft het Hof van Justitie de vraag beantwoord die voorlag, waarbij in de uitgangshypothese reeds een vrijgestelde prestatie werd verondersteld. Ik kom tot deze conclusie omdat uit het latere SKF-arrest is gebleken dat een aandelenverkoop niet per definitie vrijgesteld is, maar mogelijkheden biedt om dergelijke kosten als algemene kosten te kwalificeren. Hierdoor is de btw op advieskosten inzake verkoop van aandelen (ten dele) aftrekbaar.³²³ Het Hof van Justitie is - ten opzichte van BLP - niet “omgegaan” in dit arrest, maar door een andere vraagstelling kwam men op een andere uitkomst. Met andere woorden; het Hof van Justitie kan - en moet - in bepaalde gevallen vragen anders formuleren, maar dit kan slechts binnen een bepaalde bandbreedte plaatsvinden.³²⁴

Ergo: Soltysik heeft beslist een punt om te stellen dat het Hof van Justitie Borsele niet van belang acht voor de uitkomst van het arrest Woerden. Echter, tegenover het scala aan arresten waarin het Hof van Justitie vragen aanvult casu quo wijzigt, kunnen evengoed tal van arresten worden gevonden die het tegendeel bewijzen. Dat wil zeggen; arresten waaruit blijkt dat het Hof van Justitie wel degelijk vasthoudt aan de prejudiciële vraagstelling, ondanks het gegeven dat het opportuun is om andere vragen aan te dragen. Dit lijkt me ook voor de hand liggend; het Hof van Justitie kan geen rechtsvragen oproepen en zelf gaan beantwoorden, dat zou immers tamelijk schizofrene situaties kunnen oproepen. Met andere woorden; op dergelijke vlakken zou ik het zekere voor het onzekere willen nemen en als Hoge Raad zijnde prejudiciële vervolgvragen stellen.³²⁵

³¹⁹ Hof van Justitie 16 oktober 2014 [Welmory], C-605/12, V-N 2014/57.13, r.o. 33.

³²⁰ Hof van Justitie 2 februari 1980 [Fioravante Damiani], C-53/79, r.o. 5.

³²¹ Hof van Justitie 6 april 1995 [BLP Group], C-4/94, FED 1995/495.

³²² Mobach & Mens, 2013.

³²³ Hof van Justitie 29 oktober 2009 [SKF AB], C-29/08, BNB 2010/251.

³²⁴ Van Dongen, 2004.

³²⁵ Ten tijde van dit schrijven (dd. 15 juni 2017) is bekend dat de Hoge Raad 23 juni 2017 uitspraak in deze zaak zal doen.

§2 Gemeente Woerden na de uitkomst van het Hof van Justitie

Ook uit de onderhavige discussie blijkt het dynamische karakter van de fiscaliteit; in de tussentijd heeft de Hoge Raad over het terugverwezen arrest geoordeeld. Uit het arrest blijkt dat de Hoge Raad niet is meegegaan in de conclusie van Advocaat-Generaal Ettema. Beide standpunten ga ik toelichten en
5 vervolgens geef ik mijn eigen visie op het geheel.

Te beginnen bij de conclusie van A-G Ettema.³²⁶ Hoewel tevens een eerdere conclusie van een Advocaat-Generaal ten aanzien van Gemeente Woerden is geschreven, kende deze conclusie een andere strekking. Dat wil zeggen, in de vorige conclusie stond de wijze waarop het onroerend goed werd geleverd centraal en niet zozeer de vraag of de gemeente een economische activiteit verricht. Ettema gaat juist wel in op deze
10 vraag; niet in de laatste plaats door het arrest Gemeente Borsele.

Allereerst wordt gesteld dat het bestaan van een vergoeding niet automatisch een economische activiteit voor de btw oplevert. Ook het gegeven dat de Hoge Raad belastingplicht voor de btw aanwezig acht op het moment van het constateren van een bezwarende titel, wordt door Ettema aangehaald. Het interessante aan het betoog is de aanwezigheid van twee toetsen op het gebied van het rechtstreekse verband, waarbij de
15 volgende indeling kan worden aangehouden:

1. op het gebied van de bezwarende titel: “tussen de levering/dienst (in casu de leveringen van de gebouwen) en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie voor die levering/dienst” en
2. de invulling van het begrip economische activiteit: “tussen de activiteit met een duurzaam karakter
20 en een vergoeding (het ‘duurzame-opbrengstcriterium’)”.³²⁷

Advocaat-Generaal Ettema stelt dat een lage vergoeding geen beletsel vormt voor het duiden van een bezwarende titel. En dat ook bij Woerden om die reden sprake is van een bezwarende titel. Tot zover niets bijzonders; het standpunt komt overeen met de lijn van het Hof van Justitie. Echter, er zitten volgens de A-G meer haken en ogen aan de tweede toets; het zogenaamde “duurzame opbrengst criterium”. Zo wordt
25 het presteren op een of andere markt onder de loep genomen. In die zin vertoont Gemeente Woerden gelijkenissen met Gemeente Borsele; het ging - in tegenstelling tot de veiling van UMTS rechten in T-Mobile - om prestaties die andere personen in potentie ook zouden kunnen verrichten. Bovendien werd in beide gevallen gehandeld op grond van een wettelijke taak. Het belangrijkste verschil in beide zaken betreft volgens Ettema dat de Hoge Raad vraagtekens bij de belastingplicht van de gemeente Borsele heeft gezet
30 en niet bij die van de gemeente Woerden.

³²⁶ Hoge Raad 4 maart 2017 [A-G Conclusie Woerden], nr. 13/02651.

³²⁷ Hoge Raad 4 maart 2017 [A-G Conclusie Woerden], nr. 13/02651, punt 5.12.

Verder wordt het arrest SPÖ Kärnten aangehaald, waarbij wordt gesteld dat niet op een markt wordt opgetreden omdat de opbrengsten geen duurzaam karakter kennen. Ook in de zaak Woerden is geen sprake van duurzame opbrengsten, omdat de gemeente de geringe opbrengsten zal moeten compenseren uit de algemene middelen, aldus Ettema.³²⁸ Ook wordt het arrest Slaby aangehaald, waarbij wordt gesproken over handelingen die louter voortvloeien uit de eigendom an sich; er worden geen stappen ondernomen om het onroerend goed actief aan derden te verkopen. Hiertoe vervolgt Ettema dat de onroerende zaken nooit door een derde onder deze condities (10 procent van de kostprijs) zou hebben geleverd; louter het bestaan van de Wpo/Wvo leiden tot deze bijzonder lage vergoedingen. Bovendien zouden gemeenten nooit een dergelijk gebouw onder deze condities hebben geleverd, wanneer ze dit niet wettelijk verplicht zouden zijn geweest.³²⁹ Met andere woorden de Advocaat-Generaal is van mening dat – in het licht van het later gewezen arrest Gemeente Borsele – de zaak opnieuw moet worden gezien.

Desalniettemin weet de Hoge Raad niet van wijken; “gemeente Borsele (...) geen aanleiding geeft om met betrekking tot de in het voorwaardelijk incidenteel beroep aangevoerde tweede klacht anders te beslissen”.³³⁰ Om te beginnen betreft de tweede klacht in cassatie in hoeverre de gemeente als overheid handelt in de zin van artikel 13 Btw-richtlijn. Terwijl in Gemeente Borsele juist wordt ingegaan op de invulling van economische activiteit, hetgeen in de eerste klacht in cassatie aan de orde komt.³³¹ Gezien het betoog van Ettema lijkt het me evident dat de Hoge Raad op het eerste middel doelt en derhalve sprake is van een ommissie; voor het verdere verloop van dit stuk zal dan ook van dat laatste worden uitgegaan.³³²

Ofschoon de Hoge Raad anders heeft beslist, voel ik meer sympathie voor de wijze waarop Ettema de zaak heeft geanalyseerd. Niet in de laatste plaats omdat de Hoge Raad het betoog van de A-G zonder enige motivering heeft afgedaan. Om een herhaling van zetten te voorkomen verwijs ik voor mijn argumenten naar pagina 56 en verder van de scriptie, waaruit valt te destilleren dat ik de visie van Ettema onderschrijf. Met de kanttekening dat – analoog aan het inkomensafhankelijke karakter bij Commissie-Finland – bij Gemeente Borsele mijns inziens geen sprake is van een bezwarende titel en dat om die reden een toetsing rond economische activiteit niet noodzakelijk zou zijn geweest.³³³

Bovendien heeft – in tegenstelling tot de Hoge Raad in het geval van Woerden – het gerechtshof Den Haag recentelijk Gemeente Borsele wél toegepast op een scholenconstructie.³³⁴ In casu ging het om de gemeente

³²⁸ Hoge Raad 4 maart 2017 [A-G Conclusie Woerden], nr. 13/02651, punt 5.23.

³²⁹ Hoge Raad 4 maart 2017 [A-G Conclusie Woerden], nr. 13/02651, punt 5.46.

³³⁰ Hoge Raad 23 juni 2017 [Gemeente Woerden], V-N 2017/32.14, r.o. 3.1.

³³¹ Hoge Raad 29 mei 2015 [Gemeente Woerden], BNB 2015/219, r.o. 4.1.1.

³³² Na het schrijven van deze paragraaf heeft de Hoge Raad deze fout bevestigd en gecorrigeerd middels een herstelarrst (zie: Hoge Raad 7 juli 2017, 13/02651bis).

³³³ Zie pagina 27.

³³⁴ Gerechtshof Den Haag 24 april 2017, BK-16/00314, V-N 2017/1129.

Zwijndrecht die in samenwerking met voortgezet onderwijs -en MBO-scholen een zogenaamd “Lokaal Onderwijscentrum” (hierna: “LOC”) liet bouwen. In het onderhavige geval betrof het de “standaardmethode”, zijnde de levering van het gebouw aan een speciaal voor dit doel opgerichte stichting tegen een lage vergoeding. Interessant is de overweging van de Rechtbank Den Haag op het gebied van de vergoeding: hoewel onder kostprijs wordt geleverd, is geen sprake van een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten – de kostprijs bedraagt 16 miljoen euro, versus de verkoopprijs à 4 miljoen euro.³³⁵ Wel wordt betwijfeld of de gemeente Zwijndrecht optreedt op een markt. Om het een en ander te onderbouwen wordt het arrest Slaby Kuc aangehaald, waaruit niet blijkt dat de gemeente het gebouw goed in de markt heeft trachten te zetten en proactief op zoek is gegaan naar potentiële kopers enzovoorts. Tezamen met de voorwaarden uit het arrest Götz kan hierdoor niet worden gezegd dat de verkoper actief is op een of andere markt.³³⁶ Dientengevolge moet de gemeente Zwijndrecht als een eindverbruiker worden gekwalificeerd, met dito gevolgen voor de aftrek van voorbelasting.

Gezien de motiveringswijze van het gerechtshof Den Haag zou het mij niet verbazen als men inspiratie uit de A-G conclusie van Ettema heeft geput. De wijze van redeneren ligt namelijk volledig in lijn met hetgeen door Ettema is betoogd. Gezien het voorgaande kan ik de benadering van het gerechtshof Den Haag dan ook onderschrijven. Het lijkt me wenselijk om aan de hand van de zaak Gemeente Zwijndrecht alsnog van de gelegenheid gebruik te maken om prejudiciële vragen te stellen aan de het Hof van Justitie.³³⁷

3.4 Tussenconclusie

In dit onderdeel zijn de mogelijk effecten van het arrest Gemeente Borsele op de publieke en private sector besproken. In het kader van deze onderverdeling zijn houdstermaatschappijen, research and development en scholenconstructies behandeld. Omdat de scholenconstructies qua casuspositie veel overeenkomsten met het organiseren van leerlingenvervoer door een gemeente hebben, is dit onderdeel het meest uitvoerig besproken.

§1 Houdstermaatschappijen

Te beginnen bij de problematiek rond houdstermaatschappijen. Op dit gebied is veel jurisprudentie verschenen en hierdoor rijst de vraag of Borsele een nieuwe invalshoek op de behandeling van houdstermaatschappijen binnen de btw creëert. Daartoe zijn twee in het oog springende factoren uit Borsele in het licht van de houdstermaatschappijen beschouwd; te weten de asymmetrie tussen kosten en opbrengsten en het presteren op een of andere markt.

³³⁵ Gerechtshof Den Haag 24 april 2017, BK-16/00314, V-N 2017/1129, r.o. 3.3.

³³⁶ Gerechtshof Den Haag 24 april 2017, BK-16/00314, V-N 2017/1129, r.o. 7.10.

³³⁷ Na een telefonisch gesprek met de griffie van de Hoge Raad dd. 17 juli 2017 blijkt dat in deze zaak cassatie is ingesteld.

Ten aanzien van de potentiële asymmetrie tussen kosten en opbrengsten constateer ik dat deze factor geen rol zal spelen bij houdstermaatschappijen. Het asymmetrische karakter van holdings openbaart zich namelijk alleen op het niveau van de vennootschap, terwijl de asymmetrie, als gesteld door het Hof van Justitie in Borsele, op het niveau van de transactie wordt getoetst. Anders gezegd: een adviesdienst aan een dochter voor een bedongen vergoeding van 1 euro kan in een wanverhouding tot de 100 euro aan advieskosten staan, maar dat impliceert nog geen asymmetrie in de zin van Borsele. Pas wanneer voor een dochter veel kosten zijn gemaakt en deze slechts beperkt worden doorbelast, kan op transactieniveau van een asymmetrie worden gesproken.³³⁸

Ook het presteren op een of andere markt zal, naar mijn mening, niet snel problemen in de praktijk opleveren. Mocht worden gesteld dat een houdster niet op een of andere markt actief is, omdat deze louter aan maatschappijen binnen de groep presteert, dan kan deze stellingname worden gepareerd met twee argumenten. Allereerst kan de rechtspraak rond de besloten kring worden aangehaald; met name de wijze door wie het economisch risico wordt gelopen is hierbij van belang. Ook heeft het Hof van Justitie een aantal arresten gewezen waarin houdstermaatschappijen – indien ze bijvoorbeeld administratieve of financiële diensten voor werkmaatschappijen uitvoeren – in beginsel worden geacht een economische activiteit te verrichten. Ten tweede kan de situatie worden vergeleken met de wijze waarop een gemiddelde houdstermaatschappij binnen de wereld van de btw ageert. Aangezien houdstermaatschappijen over het algemeen veel kosten ten opzichte van de economische activiteiten maakt, kan mijns inziens niet worden gesteld dat een houdster niet op een of andere markt actief is en zodoende als een eindverbruiker moet worden betiteld. Met andere woorden: Borsele zal naar mijn mening geen nieuwe invalshoek op de behandeling van houdstermaatschappijen voor de btw tot gevolg hebben.

§2 Research & Development

Onderzoek en ontwikkeling vindt op vele wijzen plaats. Daarom heb ik mij, ter afbakening van het geheel, beperkt tot een drietal soorten R&D: bedrijfsonderzoek, contractonderzoek en onderzoek ten behoeve van het collectief. Ten aanzien van de eerste categorie voorzie ik weinig problemen; onderzoek en ontwikkeling kunnen als noodzakelijk duurzaam verlengstuk van de economische activiteiten worden gezien. Daardoor zullen naar mijn mening dergelijke activiteiten binnen de belastbare sfeer van de btw blijven. Mocht bijvoorbeeld uiteindelijk worden geconcludeerd dat een project niet rendabel is, kan derhalve niet worden gezegd dat de asymmetrie tussen kosten en opbrengsten kan leiden tot een beperking van de aftrek van voorbelasting. Met andere woorden; het neutraliteitsbeginsel prevaleert in gevallen als deze. Ook in het geval van contractonderzoek door bijvoorbeeld een universiteit, zal in de meeste gevallen sprake zijn van

³³⁸ Bijlage III.

een economische activiteit. Uiteraard geldt deze conclusie onder de voorwaarde dat een vergoeding is bedongen, de werkzaamheden een duurzaam karakter kennen enzovoorts.

Echter, op het gebied van onderzoek voor het collectief waag ik te betwijfelen of dit kan worden gezien als een economische activiteit. In dit geval is geen individualiseerbare afnemer aan te wijzen en is sprake van een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten. Bovendien valt te betwijfelen of men actief is op een of andere markt. Het vergaren van wetenschappelijke inzichten is weliswaar een nobel streven, maar dat betekent nog niet dat dergelijke activiteiten een duurzaam streven naar opbrengst kennen. Opvallend in deze betreft een Spaanse rechter die toekomstige ontvangsten zoals royalties als een vergoeding voor dit collectieve onderzoek ziet. Mede gelet op de voorgaande argumenten, alsook het onzekere karakter van de vergoeding, waag ik te betwijfelen of in dergelijke gevallen van een economische activiteit kan worden gesproken.

§3 Scholenconstructies

Conform de Wvo en/of Wpo dienen Nederlandse gemeenten onderwijsfaciliteiten aan scholen binnen gemeente ter beschikking te stellen. Teneinde de voorbelasting op de bouw van dergelijk onroerend goed te kunnen aftrekken, wordt in veel gevallen het nieuwe gebouw tegen een lage vergoeding aan een stichting verkocht of verhuurd. Hierdoor kan de gemeente de voorbelasting in het geheel aftrekken, terwijl de stichting – vanwege de lage vergoeding - slechts geringe “btw-schade” lijdt. De Staatssecretaris acht dergelijke constructies ongewenst en bestrijdt deze situaties dan ook veelvuldig. Aan de hand van het opgestelde stroomschema³³⁹ heb ik de problematiek rondom scholenconstructies doorlopen, waarbij uiteraard het arrest Gemeente Borsele mede aan bod is gekomen. Op een enkele uitzondering na, is sprake van een bezwarende titel omdat het bedrag de werkelijke tegenwaarde van de prestatie vormt. Hierbij is de hoogte van de vergoeding overigens niet van belang.

Daarna zijn de elementen voor de aanwezigheid van een economische activiteit besproken. Allereest is gesteld dat het incidentele karakter van de transactie geen beletsel voor de belastingplicht vormt, daar incidentele handelingen binnen de belastbare sfeer van de andere activiteiten wordt getrokken.³⁴⁰ Hoewel de Hoge Raad de prijszetting los ziet van de gemaakte kosten omdat de gemeente de kosten voor de huisvesting wettelijk dient te dragen, zie ik dit anders. Ook in Borsele werden immers de kosten voor 97 procent door de gemeente gedragen. Met andere woorden; in het geval van een beroep op de asymmetrie

³³⁹ Zie pagina 50.

³⁴⁰ Hof van Justitie 13 juni 2013 [Kostov], C-62/12, FED 2014/4.

tussen kosten en opbrengsten zie ik na Borsele wel degelijk mogelijkheden om dergelijke constructies te bestrijden.

Ook waag ik te betwijfelen of met dergelijke transacties wordt opgetreden op een of andere markt. Zo kan niet worden gesproken van een markt in de zin van het arrest Götz, waarin een markt wordt verondersteld indien vraag en aanbod tegenover elkaar staan en diensgevolge een evenwichtsprijs kan worden vastgesteld. Bovendien hebben gemeentes geen commercieel streven naar opbrengst; in die zin dat het gebouw niet in de markt is gezet en geen andere partijen zijn benaderd. Met andere woorden; dergelijke gebouwen zijn louter voor één bepaalde afnemer bedoeld en de prijszetting is wars van enig commercieel karakter. Om deze redenen kan worden gesteld dat dergelijke gemeenten geen marktdeelnemer zijn, maar eindverbruikers in de zin van Borsele.

§4 Hof van Justitie Gemeente Woerden versus Gemeente Borsele

Des te interessanter is het onderscheid tussen de hierboven genoemde zaken. Op het moment dat de Hoge Raad prejudiciële vragen over het arrest Gemeente Woerden stelde, was het arrest Gemeente Borsele nog niet gewezen. Ten tijde van de behandeling van Woerden door het Hof van Justitie was dit echter wel het geval. Terwijl beide casusposities vele gelijkenissen kennen, legt het Hof van Justitie geen verband tussen beide zaken. Sterker nog; de uitkomst is 180 graden de andere kant op geredeneerd. In de zaak Woerden wordt de levering van een schoolgebouw namelijk als een economische activiteit gezien. Althans, dat wordt niet betwist door de Hoge Raad en het Hof van Justitie vult dit niet uit eigener beweging aan. Naar mijn mening betekent dit niet per definitie dat het Hof van Justitie de zienswijze van de Hoge Raad ten aanzien van economische activiteit in deze zaak deelt. Om die reden zou het wenselijk zijn om – analoog aan de conclusie van Advocaat-Generaal Ettema - alsnog prejudiciële vragen over de invulling van economische activiteit in de zaak Woerden te stellen. Hoewel met de kennis van nu blijkt dat de Hoge Raad deze visie niet deelt, is cassatie ingesteld in de zaak Zwijndrecht. Aangezien gerechtshof Den Haag de lijn van Borsele aan heeft gehouden – geen economische activiteit vanwege het niet presteren op een of andere markt – is het des te interessanter wat de Hoge Raad in deze zaak zal beslissen. Gezien de nodige twijfels lijkt het me evident dat geen sprake is van een acte claire of acte éclairé; het stellen van prejudiciële vragen ligt wat mij betreft dan ook voor de hand. Of de Hoge Raad daadwerkelijk vragen zal stellen is echter – gezien hetgeen is voorgevallen bij Woerden – zeer de vraag.

§5 Beantwoording deelvragen

Na deze uiteenzetting kan worden toegekommen aan de beantwoording van de laatste deelvragen. Te beginnen met de vraag: “welke sectoren kunnen na Hof van Justitie Gemeente Borsele worden beïnvloed”? Achteraf beschouwd is deze deelvraag niet specifiek genoeg. Dat wil zeggen; het is niet mogelijk om alle mogelijke sectoren in een scriptie te verwerken, om de doodeenvoudige reden dat een individu niet alle

takken van sport kan overzien. Bovendien is de invulling van het begrip economische activiteit voor alle prestaties van belang. Wel is duidelijk dat Borsele met name doorwerkt naar gevallen waarin een

(semi-)overheidslichaam iets presteert of in meer algemene zin eenieder die iets voor het collectief betekent.

Hierbij kan met name worden gedacht aan research and development, alsmede schoolconstructies. De

5 onderzochte problematiek rond houdstermaatschappijen lijkt vooralsnog niet te kunnen worden beïnvloed door Borsele, althans, niet voor wat betreft de belangrijkste elementen uit Borsele (asymmetrie tussen kosten en opbrengsten, alsmede het marktcriterium).

Tot slot dient de laatste deelvraag beantwoord te worden: “geeft het arrest Hof van Justitie Gemeente Borsele handvatten om constructies in de btw te bestrijden”? Uitgaande van de uitspraak van het

10 gerechtshof Den Haag van 25 april 2017 lijkt dit mogelijk; in casu is immers gebruik gemaakt van het arrest Borsele om de levering van een schoolgebouw als een niet-belastbare prestatie te beschouwen. Echter, het

moge duidelijk zijn dat een arrest van de Hoge Raad of het Hof van Justitie meer gezag heeft dan een hofuitspraak (Hof van Justitie Gemeente Woerden!). Aan de andere kant heeft het Hof van Justitie naar

mijn mening nooit een uitspraak over de belastingplicht inzake schoolconstructies gedaan. Vooralsnog ben

15 ik dan ook geneigd om deze vraag met een “ja” te beantwoorden. In het bijzonder het optreden op een of andere markt en de asymmetrie tussen kosten en opbrengsten kunnen – mijns inziens – in potentie voor het bestrijden van constructies worden gebruikt. Vanuit de fiscus beschouwd, is dit voordelig, omdat voor het aantonen van misbruik van recht een relatief zware bewijslast rust.

20

25

30

35

H4 Conclusie

Met behulp van de tussenconclusies kan de lezer zich een beeld vormen van hetgeen dat per onderdeel is onderzocht. In de conclusie wordt dan ook niet nogmaals een uiteenzetting van de tussenconclusies gegeven, maar wordt antwoord gegeven op de onderzoeksvraag en wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om aanbevelingen te doen.

Welke elementen zijn vereist om te kunnen spreken van een economische activiteit in de zin van de btw en in hoeverre geeft het Hof van Justitie in het arrest Gemeente Borsele een nadere invulling van dit begrip?

Voordat überhaupt aan de invulling van het begrip economische activiteit kan worden toegekomen, dient te worden vastgesteld of sprake is van een handeling onder bezwarende titel. Hiervoor dient sprake te zijn van een rechtsbetrekking, waaruit de wederkerigheid en het rechtstreekse verband voortvloeien, die de werkelijke tegenwaarde voor het gepresteerde vormen. Indien de vergoeding van een andere variabele dan het verbruik afhankelijk is, kan het rechtstreeks verband dusdanig verwateren dat niet kan worden gesproken van een bezwarende titel en dus ook geen economische activiteit. Hoewel in de nationale jurisprudentie de aanwezigheid van een bezwarende titel automatisch leidt tot de kwalificatie als economische activiteit, is dit niet het geval op het Europeesrechtelijk niveau. Na de arresten Gemeente Borsele en Commissie-Finland is duidelijk is geworden dat een bezwarende titel de aanwezigheid van een economische activiteit louter ondersteunt en niet per definitie onderschrijft.

Hoewel de invulling van economische activiteit een breed kader kent, is in dit stuk de nadruk op de besproken elementen in het arrest Borsele. Hierbij moet worden gedacht aan de uitvloeisels van het streven naar duurzame opbrengsten: het presteren op een markt en de verhouding tussen kosten en opbrengsten. Indien sprake is van een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten en/of men niet op een of andere markt opereert, worden de prestaties als niet-belastbaar voor de btw beschouwd. Het presteren op een of andere markt is niet nieuw; in die zin levert het geen nieuwe invulling aan economische activiteit. De asymmetrie tussen kosten en opbrengsten is ook niet nieuw (zie Commissie-Finland), maar is nog een keer bekrachtigd in Borsele. Alles tezamen vormt het arrest Gemeente Borsele een herbevestiging en/of verduidelijking van de grijze gebieden rond de belastingplicht van de voornamelijk overheidslichamen. Er wordt immers voor de kwalificatie van de prestatie verwezen naar reeds gewezen arresten, om vervolgens de uitkomst te bekrachtigen. Ergo: in het arrest Borsele is eerder sprake van een evolutie, dan van revolutie.

Dan rest mij naar aanleiding van dit onderzoek nog enkele aanbevelingen te doen. Om te beginnen is de reikwijdte van Borsele afhankelijk van de zaak Zwijndrecht. Zoals bekend zijn de hoofdlijnen van Borsele in deze zaak door het gerechtshof Den Haag toegepast, om de levering van een schoolgebouw als een niet-belastbare prestatie aan te merken. Het is dan ook zeer interessant om de ontwikkelingen rond Zwijndrecht

te volgen en af te wachten of de Hoge Raad prejudiciële vragen gaat stellen aan het Hof van Justitie. Mocht dit het geval zijn, dan acht ik het niet onwaarschijnlijk dat het Hof van Justitie de “lijn” uit de Borsele zal volgen, waardoor de jurisprudentie van de Hoge Raad op dit gebied als verouderd kan worden beschouwd.

Tegelijkertijd zal de Staatssecretaris van Financiën mogelijkheden onderzoeken om een halt toe te roepen aan dergelijke constructies.³⁴¹ In de onderhavige brief geeft hij aan een aanhangige schoolconstructie af te wachten, voordat hij eventueel (niet-fiscale) maatregelen gaat overwegen. Dit moet zonder enige twijfel de terugverwijzing van Woerden zijn geweest. Aangezien de Hoge Raad blijft vasthouden aan de redenering dat dergelijke constructies een economische activiteit voor de btw niet in de weg staan, lijken maatregelen op handen te zijn. Niet in de laatste plaats omdat de Staatssecretaris in ferme taal te kennen geeft, dat dergelijke btw-besparende constructies absoluut niet door de beugel kunnen. Het is dan ook interessant en relevant om te onderzoeken welke maatregelen opportuun lijken en welke maatregel vervolgens het meest effectief lijkt. Hierbij valt te denken aan de introductie van de normale waarde of het veranderen van de onderwijswetgeving. Enfin, zo blijkt maar eens dat een ritje met de schoolbus naar een lagere school genoeg (btw-)stof tot nadenken geeft..

³⁴¹ Brief Staatssecretaris van Financiën 10 mei 2017, kenmerk: 2017-0000092216.

Bijlage I

“Artikel 42b. Instandhouding openbare school door een stichting

- 5 1. Een gemeenteraad kan besluiten dat een of meer openbare scholen in de gemeente in stand worden gehouden door een stichting die zich ten doel stelt het in stand houden van een of meer openbare scholen, al dan niet tezamen met openbare scholen als bedoeld in de Wet op het primair onderwijs of de Wet op de expertisecentra.
2. De gemeenteraad maakt het voornemen tot een besluit als bedoeld in het eerste lid bekend.
3. Een stichting die een openbare school in stand houdt, wordt opgericht door een of meer gemeenten, al dan niet tezamen met een of meer privaatrechtelijke rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid.
- 10 4. Het statutaire doel van de stichting is uitsluitend het geven van openbaar onderwijs overeenkomstig artikel 42.
5. De stichting oefent met uitzondering van de besluitvorming over de opheffing van een openbare school alle taken en bevoegdheden van het bevoegd gezag uit.
6. Onverminderd het vierde lid, voorzien de statuten in ieder geval in een regeling omtrent:
 - 15 a. de samenstelling, werkwijze en inrichting van het bestuur van de stichting,
 - b. de wijze van benoeming, herbenoeming, schorsing en ontslag van de bestuursleden, met dien verstande dat de leden van het bestuur worden benoemd door de gemeenteraad of gemeenteraden en dat tenminste een derde gedeelte, doch geen meerderheid, van die leden wordt benoemd op bindende voordracht van de ouders van de leerlingen die zijn ingeschreven op de betrokken school of scholen,
 - c. de termijn waarvoor de bestuursleden worden benoemd,
 - 20 d. de vaststelling van de begroting na goedkeuring door de desbetreffende gemeenteraad of gemeenteraden en de vaststelling van de jaarrekening na instemming van de desbetreffende gemeenteraad of gemeenteraden,
 - e. de wijze waarop de gemeenteraad of gemeenteraden toezicht op het bestuur uitoefenen,
 - f. de gronden waarop het bestuur kan besluiten de vergaderingen besloten te houden,
 - g. de periode waarvoor de stichting in het leven wordt geroepen, met dien verstande dat deze periode tenminste
 - 25 5 jaren bedraagt, en
 - h. de bevoegdheid de stichting te ontbinden, met dien verstande dat in de regeling een overheersende invloed van de overheid in het bestuur is verzekerd.
- De goedkeuring bedoeld in onderdeel d kan worden onthouden wegens strijd met het recht of met het algemeen
- 30 belang, waaronder begrepen het financiële belang van de gemeente.
7. De statuten van de stichting kunnen slechts worden gewijzigd na instemming van de desbetreffende gemeenteraad of gemeenteraden.
8. Het bestuur brengt jaarlijks aan de gemeenteraad of gemeenteraden verslag uit over de werkzaamheden, waarbij in ieder geval aandacht wordt geschonken aan de wezenskenmerken van het openbaar onderwijs. Het verslag
- 35 wordt openbaar gemaakt.
9. De vergaderingen van het bestuur van de stichting zijn openbaar, tenzij het bestuur anders beslist, op gronden, vermeld in de statuten.
10. Indien voor 1 februari van het jaar waarvoor de begroting geldt, de begroting niet is goedgekeurd, neemt de gemeenteraad of gemeenteraden de maatregelen die zij nodig achten om de continuïteit van het onderwijsproces
- 40 te waarborgen.
11. De gemeenteraad of gemeenteraden zijn in geval van ernstige taakverwaarlozing door het bestuur of functioneren in strijd met de wet bevoegd zelf te voorzien in het bestuur van de scholen en zo nodig de stichting

te ontbinden.

12. Indien de school een raad van toezicht heeft, is het zesde lid niet van toepassing en voorzien de statuten, onverminderd artikel 24e1, in ieder geval in een regeling omtrent:

- 5 a. de samenstelling, werkwijze en inrichting van de raad van toezicht van de stichting,
- b. de wijze van benoeming, herbenoeming, schorsing en ontslag van de leden van de raad van toezicht, met dien verstande dat de leden van de raad van toezicht worden benoemd door de gemeenteraad of gemeenteraden en dat ten minste een derde gedeelte, doch geen meerderheid, van die leden wordt benoemd op bindende voordracht van de ouders van de leerlingen die zijn ingeschreven op de betrokken school of scholen,
- 10 c. de termijn waarvoor de leden van de raad van toezicht worden benoemd,
- d. de vaststelling van de begroting en de jaarrekening,
- e. de periode waarvoor de stichting in het leven wordt geroepen, met dien verstande dat deze periode ten minste 5 jaren bedraagt,
- 15 f. de bevoegdheid de stichting te ontbinden, met dien verstande dat in de regeling een overheersende invloed van de overheid in de raad van toezicht is verzekerd. Het achtste, negende en elfde lid zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 76b. Voorziening in huisvesting door de gemeente

- 20 1. De gemeenteraad draagt onderscheidenlijk burgemeester en wethouders dragen ten behoeve van de gemeentelijke en van de andere dan gemeentelijke scholen zorg voor de voorzieningen in de huisvesting op het grondgebied van de gemeente overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk. Hij behandelt onderscheidenlijk zij behandelen daarbij de gemeentelijke en de andere dan gemeentelijke scholen op gelijke voet.
- 25 2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt onder een andere dan een gemeentelijke school mede begrepen een op het grondgebied van de gemeente gelegen nevenvestiging van een school waarvan de hoofdvesting op het grondgebied van een andere gemeente is gelegen.

Artikel 76n. Bouwheerschap

- 30 1. Het bevoegd gezag van een andere dan een gemeentelijke school geeft opdracht de voorziening in de huisvesting waartoe op grond van de artikelen 76f en 76i kan worden overgegaan, tot stand te brengen met daartoe door de gemeente beschikbaar te stellen gelden, tenzij het met burgemeester en wethouders overeenkomt dat de gemeente deze voorziening tot stand brengt.
2. Indien de gemeente de voorziening in de huisvesting van een andere dan een gemeentelijke school tot stand heeft gebracht, worden gebouw en terrein aan het bevoegd gezag in eigendom overgedragen, tenzij burgemeester en wethouders en het bevoegd gezag anders overeenkomen.
- 35 3. Indien de voorziening in de huisvesting, bedoeld in het tweede lid, niet voldoet aan de eisen voor eigendomsoverdracht, geven burgemeester en wethouders deze aan het bevoegd gezag in gebruik.”

Bron: Wet op voortgezet onderwijs, <http://wetten.overheid.nl/BWBR0002399/2017-07-01> .

Bijlage II

“Artikel 91. Voorziening in huisvesting door de gemeente

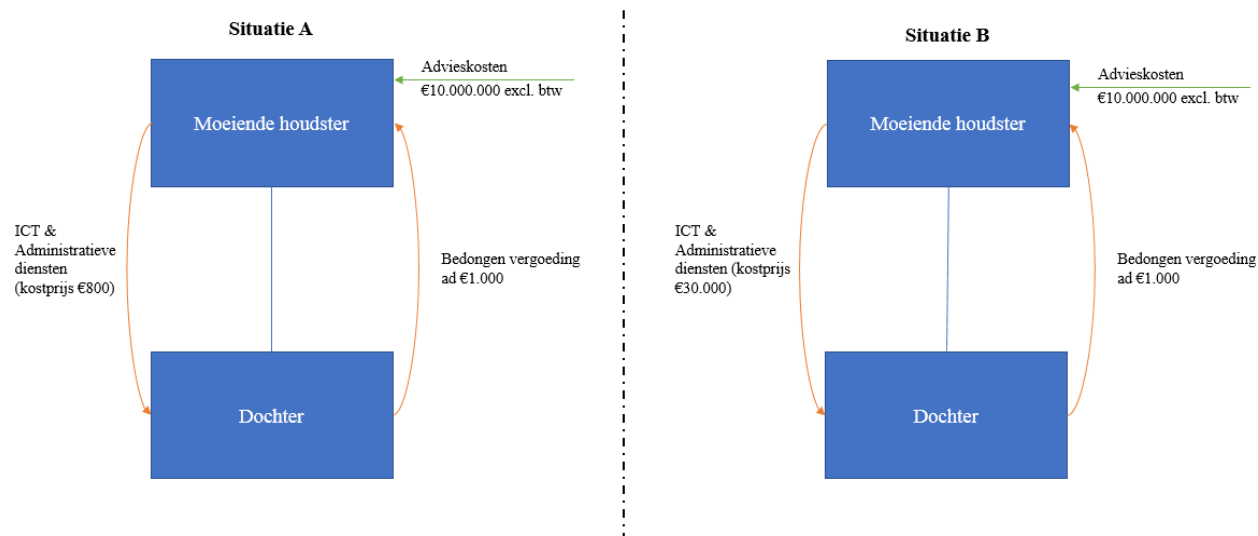
- 5 1. De gemeenteraad draagt onderscheidenlijk burgemeester en wethouders dragen ten behoeve van de door de gemeente in stand gehouden scholen en ten behoeve van de niet door de gemeente in stand gehouden scholen zorg voor de voorzieningen in de huisvesting op het grondgebied van de gemeente overeenkomstig het bepaalde in deze afdeling. Hij behandelt onderscheidenlijk zij behandelen daarbij de door de gemeente in stand gehouden scholen en de niet door de gemeente in stand gehouden scholen op gelijke voet.
- 10 2. Voor de toepassing van deze afdeling wordt onder een niet door de gemeente in stand gehouden school mede begrepen een op het grondgebied van de gemeente gelegen nevenvestiging van een school waarvan de hoofdvestiging op het grondgebied van een andere gemeente is gelegen.

Artikel 103. Bouwheerschap

- 15 1. Het bevoegd gezag van een niet door de gemeente in stand gehouden school geeft opdracht de voorziening in de huisvesting waartoe op grond van de artikelen 95 en 98 kan worden overgegaan, tot stand te brengen met daartoe door de gemeente beschikbaar te stellen gelden, tenzij het met burgemeester en wethouders overeenkomt dat de gemeente deze voorziening tot stand brengt.
2. Indien de gemeente de voorziening in de huisvesting van een niet door de gemeente in stand gehouden school tot stand heeft gebracht, worden gebouw en terrein aan het bevoegd gezag in eigendom overgedragen, tenzij burgemeester en wethouders en het bevoegd gezag anders overeenkomen.
- 20 3. Indien de voorziening in de huisvesting, bedoeld in het tweede lid, niet voldoet aan de eisen voor eigendomsoverdracht, geven burgemeester en wethouders deze aan het bevoegd gezag in gebruik.”

Bron: Wet op primair onderwijs, <http://wetten.overheid.nl/BWBR0003420/2017-07-01> .

Bijlage III

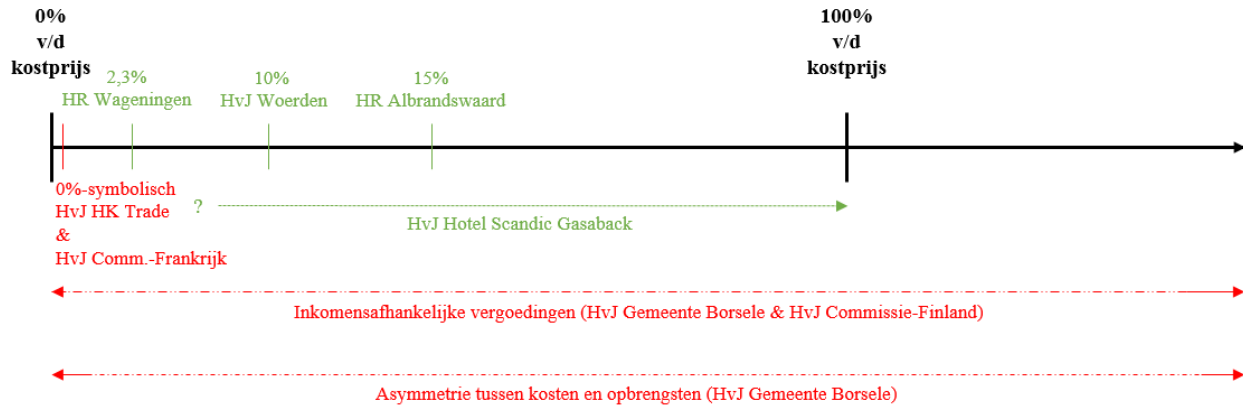


In situatie a zou men kunnen stellen dat sprake is van een asymmetrie tussen kosten en opbrengsten op het niveau van de holding: ruim 10 miljoen euro aan kosten terwijl slechts 1000 euro aan opbrengsten wordt verkregen. Toch denk ik dat dit geen asymmetrie in de zin van het arrest Gemeente Borsele zal opleveren, omdat de activiteit an sich moet worden getoetst. Met andere woorden; de diensten aan de dochter moeten qua kosten en opbrengsten met elkaar worden vergeleken en eenzelfde exercitie dient ook bij de advieskosten plaats te vinden voor de andere partij. Daarentegen levert situatie b wel een probleem op; de kosten van de diensten (30.000 euro) zijn dusdanig hoog in verhouding met de opbrengst (1000 euro) dat wellicht geen sprake kan zijn van een duurzaam streven naar opbrengst.³⁴² Dit heeft tot gevolg dat de holding in dit geval geen economische activiteiten verricht.

³⁴² De getallen zijn puur ter illustratie. Verder is door het Hof van Justitie geen absolute grens tussen asymmetrie en symmetrie aangegeven.

Bijlage IV

Spectrum Vergoedingen



Het bovenstaande overzicht illustreert de grote reikwijdte van (niet-)kwalificerende vergoedingen binnen de btw. De vergoedingen zijn groen en rood gemarkeerd; hetgeen respectievelijk een belastbare en niet-belastbare prestatie symboliseert. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de “asymmetrie tussen kosten en opbrengsten” en “inkomensafhankelijke vergoedingen” in theorie het gehele spectrum bestrijken. Met andere woorden; ook een vergoeding die boven de kostprijs ligt, zou niet-belastbaar kunnen zijn, indien deze afhangt van het inkomen en niet zozeer van de afgenomen prestatie.

Verder is het niet zeker of de feiten correct zijn weergegeven in het arrest Gemeente Wageningen.³⁴³ Dat wil zeggen, de annotator betwijfelt of men de opstallen heeft meegenomen in de waardering van het onroerend goed. Hoe het ook zij, Hof van Justitie Lajvér kent een vergoeding van 5 procent; lage vergoedingen gaan derhalve in veel gevallen “goed”.³⁴⁴

³⁴³ Hoge Raad 27 februari 2015 [Noot Swinkels, punt 3], BNB 2015/114.

³⁴⁴ Hof van Justitie 2 juni 2016 [Lajvér Melioracios Nonprofit Kft.], C-263/15, V-N 2016/31.18.

Bibliografie

Alvarez Suso 2016

- 5 M. Alvarez Suso, “*VAT and the activity of research and development*”, IBFD Int. VAT Monitor, november/december 2016.

Aujean, Jenkins & Poddar 1999

- 10 M. Aujean, P. Jenkins & S. Poddar, “*A new approach to public sector bodies*”, IBFD Int. VAT Monitor, 1999, nr. 4.

Bal 2013

A. Bal, “*The Vague Concept of “Taxable Person” in EU VAT Law*”, IBFD Int. VAT Monitor, september/oktober 2013.

15 Bouwhuis & Van Loon 2013

P.A. Bouwhuis & M.H.G. van Loon, “*Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*”, Deventer: Kluwer, 2013.

Braun 2002

- 20 K.M. Braun, “*Aftrek van voorbelasting in de BTW*”, Deventer: Kluwer, 2002.

Braun et al. 2015

K.M. Braun et al., “*Cursus Belastingrecht, Omzetbelasting*”, Deventer: Kluwer, 2015.

25 Cnossen 1998

S. Cnossen, “*VATs in CEE Countries: a Survey and Analysis*”, De Economist, 1998, afl. 2.

Denie 1995

- 30 A.H.R.M. Denie, “*Tussen toen en toekomst*”, WFR 1995/1569.

Feteris 2014

M.W.C. Feteris, *“Beroep in cassatie in belastingzaken”*, Deventer: Wolters-Kluwer, 2014.

Gomes Vale Viga & Kamminga 2016

- 5 M.D.C. Gomes Vale Viga & J.A. Kamminga, *“Geef de overheid wat des overheids is”*, WFR 2016/84.

Lamers & Merkx 2010

J.J.M. Lamers & M.M.W.D. Merkx, *“Btw, een kosten-batenanalyse”*, WFR 2010/907.

10 **Merkx 2016**

M.M.W.D. Merkx, *“Haagse rechtsbetrekking versus Luxemburgse beschikkingsmacht”*, WFR 2016/33.

Mobach & Mens 2003

O.L. Mobach & H.W.N. Mens, *“BTW op kosten verkoop deelneming aftrekbaar”*, Btw-bulletin 2003/25.

15

OECD 2016

OECD, *“Consumption Tax Trends 2016, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues”*, 2016.

Ploeger 1972

- 20 L.F. Ploeger, *“Het verbruik in de omzetbelasting”*, WFR 1972/969.

Sanders 2016

J. Sanders, *“The hours of folly are measur’d by the clock; but of wisdom, no clock can measure”*, BtwBrief 2016/75.

25

Sanders jr. 2016

J. Sanders jr., *“Uitkomst Gemeente Borsele dwingt Hoge Raad tot andere koers”*, Btw-bulletin 2016/64.

Schippers 2016

M.L. Schippers, *“BEPS and Transfer Pricing, but what about VAT and Customs”*, WFR 2016/63.

Simons 1994

- 5 A.L.C. Simons, *“Terug naar de basis van de btw: het maatschappelijk verkeer!”*, WFR 1994/5.

Soltysik 2016

M. Soltysik, *“Het vaststellen van btw-belastbare prestaties bij niet-kostendekkende vergoedingen: het wordt steeds ingewikkelder”*, WFR 2016/147.

10

Sparidis 2015

E. Sparidis, *“De rechtsbetrekking in de btw”*, WFR 2015/290.

Stevens 2001

- 15 D.M.P.M. Stevens, *“Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting”*, Maastricht: Universiteit Maastricht, 2001.

Sullivan 1967

- 20 C.K. Sullivan, *“Indirect Taxation and the goals of the European Community”*, Shoup, vol. II, New York 1967.

Tiggelman 1955

J. Tiggelman, *“Maatschappelijk verkeer in de omzetbelasting”*, WFR 1955/1075.

- 25 **Tinbergen 1970**

J. Tinbergen, *“Belasting op bekwaamheid”*, *Intermediair* 30 (6), 1970.

Tromp 2016

F. Tromp, *“Een bezwarende titel maakt nog geen economische activiteit”*, WFR 2016/163.

30

Tuk 1959

C.P. Tuk, "*Wetgeving op de Omzetbelasting*", Deventer: Kluwer, 1959.

Tuk 1979

- 5 C.P. Tuk, "*Wet op de Omzetbelasting 1968*", Deventer: Kluwer, 1979

Tuk & Karmelk 1956

C.P. Tuk & P. Karmelk, "*Inleiding tot de Omzetbelasting*", Gorinchem: J. Noorduijn en zoon, 1956.

10 **Van Doesum 2009**

A.J. van Doesum, "*Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*", Deventer: Kluwer, 2009.

Van Dongen 2004

A. van Dongen, "BTW-gevolgen van de verkoop van aandelen na EDM", WFR 2004/964.

15

Van Der Paardt & Sparidis 2013

R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, "*Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*", Deventer: Kluwer, 2013

20 **Van Hilten 1995**

M.E. van Hilten, "*De maatstaf van btw-heffing: hoe subjectief is subjectief*", WFR 1995/76.

Van Hilten & Van Kesteren 2012

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, "*Omzetbelasting*", Deventer: Kluwer, 2012.

25

Van Houten 2009

C.P.M. van Houten, "*De stichting in het Nederlandse belastingrecht*", Deventer: Kluwer, 2009

Van Kesteren 1994

H.W.M. van Kesteren, *“Fiscale rechtswil”*, Deventer: Gouda Quint, 1994,

Van Kesteren & Bomer 2016

- 5 H.W.M. van Kesteren & A.H. Bomer, *“Transfer Pricing en BTW”*, Weekblad Fiscaal Recht, WFR 2016/89.

Van Norden et al. 2015

G.J. van Norden et al., *“Cursus Belastingrecht, Omzetbelasting”*, Deventer: Kluwer, 2015.

10

Werd 2016

M.M. Werd, *“Cursus Belastingrecht, Formeel Belastingrecht”*, H. 7.1.6., Deventer: Kluwer, 2016.

15

20

25

30

35

40

Europeesrechtelijke jurisprudentie

- Hof van Justitie 2 februari 1980 [Fioravante Damiani], C-53/79.
- Hof van Justitie 5 februari 1981 [Coöperatieve aardappelbewaarplaats], C-154/80, BNB 1981/232.
- 5 Hof van Justitie 1 april 1982 [Hong-Kong Trade Development Council], C-89/81.
- Hof van Justitie 8 oktober 1982 [Cilfit], C-283/81.
- Hof van Justitie 14 februari 1985 [Rompelman], C-268/83.
- Hof van Justitie 26 maart 1987 [Commissie-Nederland], C-235/85, FED 1987/341.
- Hof van Justitie 8 maart 1988 [Apple and Pear Development Council], C-102/86.
- 10 Hof van Justitie 5 juli 1988 [Happy Family], C-289/86.
- Hof van Justitie 21 september 1988 [Commissie-Frankrijk], C-50/87, BNB 1994/306.
- Hof van Justitie 17 oktober 1989 [Carpaneto Piacentino], C-231/87.
- Hof van Justitie 8 februari 1990 [Safe], C-320/88, FED 1990/330.
- Hof van Justitie 6 december 1990 [Max Witzemann], C-343/89, FED 1991/354.
- 15 Hof van Justitie 20 juni 1991 [Polysar Investments Netherlands B.V.], C-60/90.
- Hof van Justitie 2 augustus 1993 [Wilfried Lange], C-111/92.
- Hof van Justitie 3 maart 1994 [Tolsma], C-16/93, BNB 1994/271.
- Hof van Justitie 6 april 1995 [BLP Group], C-4/94, FED 1995/495.
- Hof van Justitie 11 augustus 1995 [Bulthuis], C-453/93.
- 20 Hof van Justitie 29 februari 1996 [INZO], C-110/94, V-N 1996/1396.
- Hof van Justitie 29 februari 1996 [Mohr], C-215/94, BNB 1997/32.
- Hof van Justitie 20 juni 1996 [Wellcome Trust], C-155/94.
- Hof van Justitie 11 juli 1996 [Régie Dauphinoise], V-N 1997/965.
- Hof van Justitie 26 september 1996 [Enkler], C-230/94, V-N 1997/653.
- 25 Hof van Justitie 6 februari 1997 [Harnas & Helm], C-80/95.

- Hof van Justitie 20 februari 1997 [DFDS A/S], C-260/95, V-N 1997/1662.
- Hof van Justitie 27 januari 2000 [Heerma], C-23/98, BNB 2000/297.
- Hof van Justitie 14 november 2000 [Floridienne SA & Berginvest SA], C-142/99, V-N 2000/53.17.
- Hof van Justitie 21 maart 2002 [Kennemer Golf & Country Club], C-176/00, BNB 2003/30.
- 5 Hof van Justitie 17 september 2002 [Town & County Factors], C-498/99, FED 2003/86.
- Hof van Justitie 16 januari 2003 [Yorkshire Co-operatives Ltd], C-398/99, V-N 2003/7.23.
- Hof van Justitie 6 februari 2003 [Auto Lease Holland], C-185/01, V-N 2003/13.18.
- Hof van Justitie 6 november 2003 [Karegeorgou], C-78/02.
- Hof van Justitie 20 januari 2005 [Hotel Scandic Gåsabäck], C-412/03, FED 2005/64.
- 10 Hof van Justitie 21 februari 2006 [Halifax], C-255/02, V-N 2006/13.20.
- Hof van Justitie 23 maart 2006 [FCE Bank], C-210/04, V-N 2006/18.24.
- Hof van Justitie 26 juni 2007 [T-Mobile Austria], C-284/04, V-N 2007/32.21.
- Hof van Justitie 18 juli 2007 [Société thermale d'Eugénie-les-Bains], C-277/05, V-N 2007/34.25.
- Hof van Justitie 13 december 2007 [Götz], C-408/06, V-N 2008/3.21.
- 15 Hof van Justitie 16 september 2008 [Isle of Wight Council], C-288/07, V-N 2008/47.21.
- Hof van Justitie 11 december 2008 [CBIT], C-407/07, V-N 2008/60.20.
- Hof van Justitie 6 oktober 2009 [SPÖ Kärnten], C-267/08, V-N 2009/52.24.
- Hof van Justitie 29 oktober 2009 [SKF AB], BNB 2010/251.
- Hof van Justitie 29 oktober 2009 [Commissie tegen Finland], C-246/08, BNB 2010/94.
- 20 Hof van Justitie 13 december 2007 [Götz], C-408/06, V-N 2008/3.21.
- Hof van Justitie 7 oktober 2010 [Loyalty Management UK en Baxi Group], C-53/09, V-N 2010/55.21.
- Hof van Justitie 1 maart 2012 [Kopalnia Trawertyn], C-280/10, V-N 2012/17.17.
- Hof van Justitie 19 juli 2012 [Rēdlihs], C-263/11, V-N 2012/51.19.
- Hof van Justitie 6 september 2012 [Tóth], C-324/11.

Hof van Justitie 13 juni 2013 [Kostov], C-62/12, FED 2014/4.

Hof van Justitie 20 juni 2013 [Newey], C-653/11, BNB 2014/49.

Hof van Justitie 27 maart 2014 [Le Rayon d'Or], C-151/13, V-N 2014/17.16.

Hof van Justitie 16 oktober 2014 [Welmory], C-605/12, V-N 2014/57.13,

5 Hof van Justitie 29 oktober 2015 [Saudaçor], C-174/14, V-N 2015/33.20.

Hof van Justitie 23 december 2015 [Air France-KLM], C-250/14, BNB 2016/138.

Hof van Justitie 12 mei 2016 [Gemeente Borsele], C-520/14, BNB 2016/186.

Hof van Justitie 2 juni 2016 [Lajvér Melioracios Nonprofit Kft.], C-263/15, V-N 2016/31.18.

Hof van Justitie 22 juni 2016 [Gemeente Woerden], C-267/15, BNB 2016/201.

10 Hof van Justitie 16 juli 2015 [Larentia + Minerva], C-108/14, BNB 2016/25.

Hof van Justitie 10 november 2016 [Pavlina Baštová], C-432/15, V-N 2016/67.17.

Hof van Justitie 19 januari 2017 [National Roads Authority], C-344/15, V-N 2017/8.18.

15

20

Nationaalrechtelijke jurisprudentie

Hoge Raad 5 april 1978, BNB 1978/169.

Hoge Raad 5 januari 1983, BNB 1983/104.

- 5 Hoge Raad 25 januari 1984, BNB 1984/90.

Hoge Raad 2 juni 1984, BNB 1984/295.

Hoge Raad 16 juni 1993, FED 1993/674.

Hoge Raad 22 juni 1994, BNB 1994/307.

Hoge Raad 17 mei 1995, BNB 1995/227.

- 10 Hoge Raad 18 april 2003, BNB 2004/263.

Hoge Raad 11 februari 2005, BNB 2005/223.

Hoge Raad 25 november 2005, BNB 2006/66.

Hoge Raad 30 maart 2012, BNB 2012/202.

Hoge Raad 29 juni 2012, BNB 2013/35.

- 15 Hoge Raad 25 april 2014, V-N 2014/25.19

Hoge Raad 7 november 2014, BNB 2014/265.

Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/148.

Hoge Raad 29 mei 2015, BNB 2015/219.

Hoge Raad 14 oktober 2016, BNB 2017/31.

- 20 Hoge Raad 2 december 2016, BNB 2017/71.

Hoge Raad 23 juni 2017, V-N 2017/32.14

Tariefcommissie 8 juni 1953, BNB 1953/244.

Tariefcommissie 6 december 1955, BNB 1956/87.

Tariefcommissie 24 juni 1963, BNB 1963/286.

Tariefcommissie 1 december 1964, BNB 1965/77.

Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, 08/0333.

5 Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, 11/00066 & 11/00066.

Gerechtshof Amsterdam 25 april 2013, 11/0356.

Gerechtshof Den Haag 24 april 2017, 16/00314, V-N 2017/1129.

Rechtbank 's-Gravenhage 29 december 2010, 10/625 & 10/638.