

2012

# DE REIKWIJDTE VAN DE TERM ‘ECONOMISCHE ACTIVITEITEN’

De scheidslijn tussen economische en niet-  
economische activiteiten

Tilburg University

Naam: Tim Winkelhuis

Studierichting: Fiscale Economie

ANR: S206001

Datumafsluiting: April 2012

Docent: Mr. Dr. G.J. van Norden

---

## Bachelor thesis

<b>I</b>	<b>Inhoudsopgave</b>	<b>1</b>
II	Afkortingenlijst	2
Hoofdstuk 1 Inleiding		
1.1	Algemeen	3
1.2	Probleemstelling	4
1.3	Opzet	4
1.4	Verantwoording opzet	4
Hoofdstuk 2 Belastingplicht in de btw		
2.1	Inleiding	5
2.2	Ieder	5
2.3	Zelfstandig	5
Hoofdstuk 3 Economische activiteiten		
3.1	Inleiding	7
3.2	Aanvang ondernemerschap	7
3.3	Verhuur van in mede voor privé doeleinden gebezigde lichamelijke zaken	10
3.4	Handelingen die het particuliere vermogensbeheer te boven gaan	12
3.5	Tussenconclusie	14
Hoofdstuk 4 Niet-economische activiteiten		
4.1	Inleiding	15
4.2	Prestaties ‘om niet’ of tegen symbolische vergoeding	15
4.3	Houden en werven van aandelen	17
4.4	Verkoop van aandelen	19
4.5	Tussenconclusie	21
Hoofdstuk 5 Conclusie		
		22
Literatuurlijst		
		24
Jurisprudentieregister		
		26

## II Afkortingenlijst:

A-G	Advocaat Generaal
Art.	Artikel
blz.	Bladzijde
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1
EG	Europese Gemeenschap
FED	FED Fiscaal weekblad
Hoge raad	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
nr.	Nummer
NV	Naamloze Vennootschap
Pag.	Pagina
r.o.	Rechtsoverweging
TC	Tariefcommissie
V-N	Vakstudie-Nieuws
Wet OB'68	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

## Hoofdstuk 1: Inleiding

### 1.1 Algemeen

Bij de vraag of een activiteit aan de heffing van btw is onderworpen, moet ten eerste worden voldaan aan de eis dat een persoon handelt in de hoedanigheid als ondernemer blijkens art. 1, onderdeel a, Wet OB 1968. Daarin staat vermeldt dat de omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen en diensten, welke in Nederland door een als een *zodanig handelende ondernemer* onder bezwarende titel worden verricht.”

Het ondernemerschap is het beginpunt van de btw. Art. 7, lid 1, Wet OB 1968 bepaalt, dat ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent als ondernemer moet worden beschouwd. Onder bedrijf wordt mede verstaan: beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, blijkens art 7, lid 2, Wet OB 1968. Deze bepaling is de implementatie van art. 9, lid 1 van de Btw-richtlijn.

In art. 9, lid 1 van de Btw-richtlijn staat: “Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd een ieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een *economische activiteit* verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

De Btw-richtlijn gebruikt het begrip ‘belastingplichtige’ in plaats van het begrip ‘ondernemer’. De Hoge Raad heeft in BNB 1984/295 beslist dat bij de totstandkoming van de wet aan de term ‘ondernemer’ geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan de term ‘belastingplichtige’.<sup>1</sup>

Alleen als sprake is van een economische activiteit, kan men als belastingplichtige voor de btw-heffing worden aangemerkt. Het bepalen van een economische activiteit heeft voor een ondernemer met name als doel, om toe te komen aan het recht op aftrek van voorbelasting. Indien geen aftrek van voorbelasting kan worden genoten, is dat financieel nadelig voor een ondernemer. De Btw-richtlijn geeft uitleg aan de term ‘economische activiteit’, deze term is echter zeer ruim te interpreteren. Hierdoor is het soms onduidelijk of een activiteit kan worden beschouwd als een economische activiteit. Aan het Hof van Justitie EG<sup>2</sup> is het mede de taak om invulling aan te geven aan deze onduidelijkheid en de reikwijdte van het begrip af te bakenen. Aan de hand van de uitspraken van het Hof van Justitie EG probeer ik meer duidelijkheid te creëren over activiteiten die zich in het grijze gebied bevinden.

---

<sup>1</sup> HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295, (noot A.L.C. Simons).

<sup>2</sup> Huidige Hof van Justitie EU.

## 1.2 Probleemstelling

Dit onderzoek heeft betrekking op het onderscheid tussen economische activiteiten en niet-economische activiteiten. Aan de hand van de bevindingen zal uiteindelijk de hoofdvraag worden beantwoord: “Wat is de reikwijdte van de term ‘economische activiteit’ in de btw?”

## 1.3 Opzet

De opzet ziet er als volgt uit:

In hoofdstuk 2 zal worden omschreven wat wordt verstaan onder ‘belastingplichtige’. Hierin zal de definitie in de Btw-richtlijn nader worden bekeken. Aan de hand van de uitspraken van het Hof van Justitie EG zal de reikwijdte van de term ‘belastingplichtige’ worden bepaald.

In hoofdstuk 3 zal het begrip ‘economische activiteit’ aan de orde komen. De reikwijdte van dit begrip zal aan de hand van de jurisprudentie worden bepaald. In dit onderzoek beperk ik mij tot de volgende onderwerpen: ‘aanvang ondernemerschap’, ‘verhuur van in mede voor privé doeleinden gebezigde lichamelijke zaken’ en ‘handelingen die het particuliere vermogensbeheer te boven gaan’.

In het daaropvolgende hoofdstuk komen de ‘niet-economische activiteiten’ aan de orde. Hierbij beperk ik mij tot de volgende onderwerpen: ‘prestaties om niet of tegen symbolische vergoeding’, ‘houden en werven van aandelen’ en ‘verkopen van aandelen’.

Tot slot zal een conclusie worden getrokken aan de hand van de voorgaande bevindingen.

## 1.4 Verantwoording van opzet

Om aan de term ‘economische activiteiten’ toe te komen, zal ik eerst beschrijven wie in aanmerking kan komen als belastingplichtige voor de btw. Nadat is bepaald ‘wie’, zal de vraag ‘wanneer’ iemand als belastingplichtige kan worden beschouwd aan bod komen. Hier wordt het onderscheid gemaakt wanneer iemand als consument (lees: eindverbuiker) dan wel als ondernemer wordt aangemerkt. Met behulp van de uitspraken van het Hof van Justitie EG zal invulling worden gegeven aan de reikwijdte van de term ‘economische activiteit’. Ik zal mij beperken tot activiteiten in het grijze gebied.

Naast het beschrijven van prestaties die kunnen worden beschouwd als economische activiteiten, komen ook prestaties aan bod die als niet-economische activiteiten worden beschouwd. Hierdoor kan de scheidslijn worden bepaald tussen economische activiteiten en niet-economische activiteiten. Tussentijds zal ik mijn mening geven over de uitspraken van het Hof van Justitie EG en uiteindelijk het onderzoek afsluiten met een conclusie. In de conclusie zullen de omstandigheden worden omschreven wanneer een activiteit als een economische activiteit kan worden beschouwd.

## **Hoofdstuk 2: Belastingplichtig in de btw**

### 2.1 Inleiding

Volgens art. 9, lid 1, Btw-richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd, een ieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. In deze definitie staan de volgende elementen centraal: ‘een ieder’, ‘zelfstandig’, en ‘economische activiteit’.

### 2.2 Ieder

Het element ‘een ieder’ zorgt ervoor dat het voor de belastingplicht niet van belang is welke juridische hoedanigheid een subject heeft.<sup>3</sup> Niet alleen natuurlijke, publiekrechtelijke en andere rechtspersonen, maar ook samenwerkingsverbanden die geen rechtspersoonlijkheid bezitten zoals maatschappen, vennootschappen onder firma, verenigingen, etc. vallen hieronder.<sup>4</sup> Het is een ruime omschrijving maar door middel van jurisprudentie is dit afgebakend. Er moet sprake zijn van een organisatie die in het economische verkeer naar buiten toe optreedt als een entiteit (eenheid).<sup>5</sup> Met andere andere woorden, de organisatie moet zich als een organisatie naar buiten toe presenteren.<sup>6</sup>

Het Hof van Justitie EG heeft in de niet op de btw betrekking hebbende arresten Süzen en Ziemann bepaalt, dat het begrip ‘entiteit’ verwijst naar een georganiseerd geheel van personen en elementen, waarmee een economische activiteit met een eigen doelstelling kan worden uitgeoefend.<sup>7</sup> Indien een samenwerkingsverband zich als een entiteit naar buiten toe optreedt, worden de prestaties door het samenwerkingsverband verricht, niet door de afzonderlijke leden. Dit betekent dat het samenwerkingsverband als zodanig, wordt beschouwd belastingplichtig te zijn voor de btw. De leden kunnen wél afzonderlijk als belastingplichtige voor de btw worden beschouwd, voor de prestaties die zij buiten het samenwerkingsverband verrichten.

### 2.3 Zelfstandig

Het element ‘zelfstandig’ is uitgewerkt in art. 10 van de Btw-richtlijn. Daarin staat vermeldt dat loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing zijn uitgesloten, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarde en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Deze toetsing is met name bedoeld om natuurlijke personen buiten de heffing te houden indien zij in een bepaalde vorm van ondergeschiktheid verkeren.

<sup>3</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 89.

<sup>4</sup> HR 5 januari 1983, BNB 1983/76.

<sup>5</sup> E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 17.

<sup>6</sup> TC 30 november 1976, BNB 1978/89.

<sup>7</sup> J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese btw, Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 150, HvJ EG 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Ayse Suzen), Jur, 1997, blz. I-01259, r.o. 13 en HvJ EG 10 december 1998, nr. C-247/96 (Ziemann), Jur, 1998, blz. I-08237, r.o. 25.

In de zaak Heerma, stond de zelfstandigheid van een maat ten opzichte van zijn maatschap centraal.

In deze zaak verhuurde de heer Heerma een ligboxenstal aan de maatschap waarin hij deelnam tegen een jaarlijkse vergoeding voor een periode van zes jaar. De vraag was of de heer Heerma optrad als een zelfstandige belastingplichtige, of dat hij vanuit de maatschap als één belastingplichtige gezien moest worden.<sup>8</sup> Het Hof van Justitie EG kwam tot oordeel dat tussen de maat (Heerma) en de maatschap geen ondergeschiktheidverhouding bestaan. De maat handelt voor eigen naam, voor eigen rekening en risico en onder eigen verantwoordelijkheid ook indien hij tegelijkertijd de maatschap, die de zaak huurt, beheert. De maat kan dus worden gezien als een zelfstandig belastingplichtige voor de btw heffing voor de activiteiten die worden verricht buiten het samenwerkingsverband om.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> HvJ EG 27 januari 2000, nr C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

<sup>9</sup> HvJ EG 27 januari 2000, nr C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 18.

## **Hoofdstuk 3: Economische activiteiten**

### 3.1 Inleiding

Om als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt, stelt art. 9, lid 1 van de Btw-richtlijn de eis dat een economische activiteit dient te worden verricht. In tweede volzin van dit artikel wordt het element ‘economische activiteiten’ als volgt uitgelegd:

“*Alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.*”

Uit de tekst van de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG maakt Van Norden op dat het element ‘economische activiteit’ niet beperkt is tot de belastbare handelingen blijkens art. 2, lid 1, Btw-richtlijn, maar dat het meer omvat dan het enkel verrichten van prestaties onder bezwarende titel.<sup>10</sup>

In art. 9, lid 1, derde volzin van de Btw-richtlijn is bepaald dat de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in het bijzonder als economische activiteit wordt beschouwd. Door de term ‘in het bijzonder’ is deze bepaling niet te zien als een uitbreiding van het begrip ‘economische activiteit’ maar betreft het een specifiek voorbeeld van het begrip.

### 3.2 Aanvang ondernemerschap

De vraag die in deze paragraaf ten grondslag ligt, is wanneer een onderneming aanvangt. Voor de Btw-richtlijn moet sprake zijn van het uitoefenen van een economische activiteit wil de mogelijkheid bestaan om als belastingplichtige voor de btw te worden beschouwd.

Het Rompelman arrest is maatgevend voor de beantwoording van de vraag wanneer een onderneming aanvangt. Daarin is bepaald dat voorbereidende handelingen zoals het aankopen van bedrijfsmiddelen al tot de economische activiteiten van een belastingplichtige moet worden gerekend. Het Hof van Justitie EG oordeelde in deze zaak dat de belanghebbende moest aantonen dat de goederen daadwerkelijk ter voorbereiding van een later uit te oefenen bedrijfsactiviteit zijn aangeschaft.<sup>11</sup>

In het Rompelman arrest was de belanghebbende nog geen ondernemer voor de btw toen een recht op levering van een in aanbouw zijnde onroerend goed werd verworven. Het aangekochte onroerend goed was bestemd als showroomruimte, die aan ondernemers zou worden verhuurd. De overdracht van het

---

<sup>10</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 89.

<sup>11</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315.



juridische eigendom zou op een later tijdstip plaatsvinden.<sup>12</sup> Belanghebbende betoogde dat “het ondernemerschap reeds aanvang neemt bij de aanschaf van bedrijfsmiddelen en dat zij derhalve (...) ondernemer waren.”<sup>13</sup> Hierdoor meende zij recht te hebben op teruggaaf van omzetbelasting.

De inspecteur weigerde deze teruggaaf, “(...) op grond dat men met een daadwerkelijke exploitatie van het onroerend goed nog niet was begonnen.”<sup>14</sup> Dit wil zeggen dat het ondernemerschap van een particulier die onroerend goed bouwt om dit te verhuren, aanvangt op het moment dat het voor het eerst wordt verhuurd.

Volgens het Hof van Justitie EG zou het beginsel van neutraliteit van de btw ten aanzien van de fiscale belasting van de ondernemer eisen dat “(...) de eerste investeringsuitgaven die worden gemaakt ten behoeve van de verwezenlijking van een onderneming, als economische activiteiten worden aangemerkt.”<sup>15</sup> Het beginsel van belastingneutraliteit in de btw heeft als doel neutraliteit tussen belastingplichtige, tussen eindverbruikers en tussen de transacties te bewerkstelligen.<sup>16</sup> Door middel van het recht op aftrek van voorbelasting wordt er voorkomen dat de geheven btw over de productieschakels cumuleert. Ondernemers moeten geen last hebben van geheven btw, uiteindelijk moet het drukken op de consument. In dit arrest zou het zou in strijd zijn met dit beginsel, indien de activiteiten worden geacht eerst een aanvang te nemen op het tijdstip waarop een onroerend goed daadwerkelijk wordt geëxploiteerd. “(...) Door het tijdsverloop tussen de betaling en teruggaaf van btw ontstaat er een financieringslast, die uiteindelijk op de zaak blijft rusten”<sup>17</sup> totdat daadwerkelijk wordt geëxploiteerd. Het zal erop neerkomen dat een willekeurig onderscheid wordt gemaakt tussen investeringsuitgaven voor en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van een onroerend goed.

Het Hof van Justitie EG oordeelde uiteindelijk dat uit objectief te bepalen omstandigheden, waarvan de wil van belanghebbende er een vormt, moet blijken dat belanghebbende het *oogmerk* heeft zelfstandig een economische activiteit aan te vangen.<sup>18</sup> Dus bij de aanschaf van goederen of het ontvangen van diensten moet het zakelijke oogmerk bestaan en bevestigd kunnen worden aan de hand van objectieve feiten en omstandigheden.<sup>19</sup>

---

<sup>12</sup> E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 116.

<sup>13</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, De feiten en het procesverloop.

<sup>14</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, De feiten en het procesverloop.

<sup>15</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, r.o. 23.

<sup>16</sup> J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW, Koninklijke Vermade, Den Haag, 2001, blz.20-31.

<sup>17</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, De feiten en het procesverloop.

<sup>18</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, Samenvatting van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen.

<sup>19</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 70.

Het Hof van Justitie EG oordeelde dat “(...)een particulier die goederen betreft met het oog op een economische activiteit in de zin van art. 9 van de Btw-richtlijn optreedt als belastingplichtige, ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt.”<sup>20</sup> Het feit dat enige tijd verstrijkt tussen de verkrijging en de ingebruikname is geen enkel bezwaar indien de belanghebbende aan kan tonen dat de goederen of diensten ter voorbereiding van een later uit te oefenen bedrijfsactiviteit zijn aangeschaft en daardoor handelt in de hoedanigheid van een belastingplichtige.

Om te beoordelen of de belanghebbende het desbetreffende goed wel in zijn hoedanigheid als belastingplichtige heeft verworven, dient aan de hand van objectieve omstandigheden worden beoordeeld.<sup>21</sup> In het bijzonder noemt het Hof van Justitie EG dat bij de beoordeling gekeken moet worden naar:

- de aard van de gekochte goederen
- het tijdsverloop tussen de verwerving van de goederen en de aanwending ten behoeve van de onderneming<sup>22</sup>

Bijl<sup>23</sup> gebruikt in zijn aantekening het volgende voorbeeld om het te verduidelijken:

Een winkelier gebruikt de bij zijn woning staande garage twee jaar na het betrekken van de woning als opslagplaats van goederen van de onderneming. Hier zal het voor de winkelier moeilijk worden om aannemelijk te maken dat hij de garage in de hoedanigheid van een belastingplichtige heeft gekocht. Zowel de aard als het tijdsverloop tussen werving en aanwending wijze erop dat de aankoop niet is verricht ter voorbereiding van een later uit te oefenen bedrijfsactiviteit.

Tot slot volgt uit het INZO-arrest dat het niet van belang is dat de beoogde economische activiteit daadwerkelijk van de grond komt.<sup>24</sup> Dit arrest heeft betrekking op de vraag of een haalbaarheidsstudie<sup>25</sup> kan worden gezien als de eerste ondernemingshandeling.<sup>26</sup> De Belgische NV INZO heeft als doel het ontwikkelen en exploiteren van procedés voor de behandeling van zee- en brakwater en het winnen en verkopen van drinkwater. De INZO heeft een aantal uitrustingsgoederen gekocht en een onderzoek laten verrichten naar de rentabiliteit van een project betreffende de bouw van een waterontziltingsinstallatie. Als gevolg van de bij het onderzoek geconstateerde rentabiliteitsproblemen trokken een aantal investeerders zich terug en werd afgezien van het project. De INZO heeft dus geen aanvang gemaakt met de beoogde activiteit.

---

<sup>20</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97-90 (Lennartz), FED 1991/647, r.o. 14.

<sup>21</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97-90 (Lennartz), FED 1991/647, aantekening van D.B. Bijl.

<sup>22</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97-90 (Lennartz), FED 1991/647, aantekening van D.B. Bijl.

<sup>23</sup> HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97-90 (Lennartz), FED 1991/647, aantekening van D.B. Bijl.

<sup>24</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 126.

<sup>25</sup> Haalbaarheidsstudie: een studie om te bezien of een bepaalde voorgenomen activiteit wel rendabel zou zijn.

<sup>26</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 70.

Het Hof van Justitie EG besliste dat indien de vennootschap aannemelijk had gemaakt, dat op basis van feiten en omstandigheden de aangeschafte goederen en de haalbaarheidsstudie het *oogmerk* hadden om een economische activiteit te verrichten voldoende is om als belastingplichtige voor de btw in aanmerking te komen.<sup>27</sup> Het beginsel van rechtszekerheid vereist dat indien de belastingplichtige uiteindelijk niet een economische activiteit gaat verrichten deze zijn hoedanigheid van belastingplichtige niet verliest.<sup>28</sup> Uitsluitend wanneer sprake is van fraude of ter kwade trouw kan de belastingplichtige deze hoedanigheid verliezen.<sup>29</sup>

### 3.3 Verhuur van in mede voor privé doeleinden gebezigde lichamelijke zaken

Als economische activiteit wordt mede verstaan, de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen op grond van art. 9, lid 1, derde volzin Btw-richtlijn.

Het Hof van Justitie EG heeft in het Van Tiem-arrest erop gewezen “dat het begrip ‘exploitatie’ overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van gemeenschappelijk btw-stelsel, betrekking hebben op *alle* handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen.”<sup>30 31</sup> De verhuur van een lichamelijke zaak is te beschouwen als de ‘exploitatie’ van die zaak.<sup>32</sup>

De vraag is nu of de verhuur van de lichamelijke zaak erop gericht is duurzaam opbrengst te verkrijgen?

In het Lennartz arrest heeft het Hof van Justitie EG al aangegeven dat aan de hand van de *aard* van de goederen moet worden nagegaan of een belastingplichtige goederen ten behoeve van zijn economische activiteit heeft aangeschaft.<sup>33</sup> Het Hof van Justitie EG stelt in het Lennartz arrest dat door dit criterium mogelijk is gemaakt om vast te stellen of een particulier een zaak op zodanige wijze heeft gebruikt, dat zijn activiteit als een economische activiteit is aan te merken.

Echter wanneer een zaak naar haar *aard* voor zowel economische doeleinden als privé doeleinden kan worden gebruikt, heeft het Hof van Justitie EG bepaald dat beoordeeld dient te worden naar het *geheel van omstandigheden* van het concrete geval of de exploitatie gericht is om duurzaam opbrengst te verkrijgen.<sup>34</sup> Evenals in het Rompelman arrest is bepaald, verzet art. 9 van de Btw-richtlijn zich niet tegen het feit dat de belastingdienst verlangt dat de wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve

---

<sup>27</sup> HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396, r.o. 18.

<sup>28</sup> HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396, r.o. 21.

<sup>29</sup> HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396, r.o. 24.

<sup>30</sup> HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), FED 1991/71, r.o. 18.

<sup>31</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 13.

<sup>32</sup> HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653, r.o. 21.

<sup>33</sup> HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653, r.o. 25.

<sup>34</sup> HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653, r.o. 27.

gegevens. Het Hof van Justitie geeft in het Enkler-arrest daarbij de ‘duur van de terbeschikkingstelling’, ‘bedrag van de vergoeding’ en de ‘omvang van de clientèle’ als voorbeelden waarnaar gekeken kan worden voor de beoordeling. Ook “(...) het vergelijken van omstandigheden waarin de betrokkene de zaak daadwerkelijk exploiteert, met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht, kan een methode zijn om te bepalen, of een activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen.”<sup>35</sup>

In het arrest BNB 1984/90 ging het om een betrokkene die als dure liefhebberij had, het opknappen en varende houden van relatief grote en kostbare plezierjachten welke hij zelf gebruikte. Om de kosten te drukken ging de belanghebbende de schepen voor korte periodes verhuren. Indien hij hiervoor als ondernemer kon worden aangemerkt, zou hij de btw die rust op de gemaakte kosten in aftrek kunnen brengen. Het Hof van Justitie EG oordeelde echter dat deze verhuur op basis van het geheel van feiten en omstandigheden niet gericht was om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Uit het geheel van feiten en omstandigheden had de belanghebbende “(...)het streven om de kosten van de dure liefhebberij bestaande in het opknappen en varende houden van relatief grote plezierjachten te drukken door het voor korte perioden verhuren van deze schepen.”<sup>36</sup> Ook over de investeringen die de belanghebbende deed kon bij voorbaat worden gezegd dat zij niet konden leiden tot de totstandkoming van een renderend bedrijf. Het oordeel van het Hof van Justitie EG staat niet in de weg, dat het verhuren van schepen op zichzelf gezien een economische activiteit vormt.<sup>37</sup>

Naar aanleiding van deze twee arresten ben ik van mening dat de duurzaamheids eis niet betrekking zou moeten hebben op de opbrengst maar op de prestatie in tegenstelling tot wat staat beschreven in de Btw-richtlijn. In art. 2 van de btw richtlijn is al het vereiste opgenomen dat een vergoeding wordt bedongen. Naar mijn mening werd in voorgaande arresten gekeken of de exploitatie duurzaam wordt verricht en niet of hier duurzaam een opbrengst is verkregen. Ook volgens Van Norden<sup>38</sup> rijst de vraag of de duurzaamheid niet veeleer gekoppeld zou moeten zijn aan de prestatie, de exploitatie, in plaats van de beoogde opbrengst. Van Hilten<sup>39</sup> meent dat gelet op het karakter van de btw, het meer voor de hand had gelegen als de duurzaamheid was gekoppeld aan de duurzaamheid van de prestatie, en niet primair aan de duurzaamheid van de opbrengst. Van Hilten<sup>40</sup> en Bijl<sup>41</sup> zijn het naar mijn interpretatie ook eens met deze aanname, gezien het feit dat zij van mening zijn dat ook bij aanwezigheid van een duurzame prestatie zonder duurzame opbrengst sprake is van een economische activiteit. Tevens heeft het Hof van Justitie EG hierover in het Van Tiem arrest beslist dat sprake is van ‘exploitatie’ indien

---

<sup>35</sup> HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653, r.o. 18 en 28.

<sup>36</sup> HR 25 januari 1984, nr. 22 2224, BNB 1984/90, het geschil.

<sup>37</sup> HR 25 januari 1984, nr. 22 2224, BNB 1984/90, beschouwing.

<sup>38</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 104.

<sup>39</sup> M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 188.

<sup>40</sup> M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Kluwer, Deventer, 1992, blz. 189.

<sup>41</sup> HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), FED 1991/71, aantekening D.B. Bijl, r.o. 3.

iemand een gebruiksrecht van een zaak verkrijgt voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding, zonder dat daarbij geëist wordt dat die vergoeding periodiek of regelmatig moet worden betaald.<sup>42</sup>

### 3.4 Handelingen die het particuliere vermogensbeheer te boven gaan

De vraag wanneer handelingen het particulier vermogensbeheer te boven gaan is recentelijk aan de orde gekomen. Hier gaat het om een natuurlijke persoon die juist niet als belastingplichtige voor de btw wil worden aangemerkt. In de zaak Slaby had een natuurlijk persoon zonder economische activiteit een terrein aangekocht dat volgens het destijds geldende bestemmingsplan was aangemerkt als landbouwgrond. Hij gebruikte dit terrein voor zijn landbouwbedrijf. In het jaar na de aankoop van de grond wijzigde het bestemmingsplan buiten zijn wil om en was het terrein voortaan bestemd voor de bouw van vakantiewoningen. Na deze wijziging heeft hij de landbouwactiviteit stopgezet en het terrein verdeeld in 64 percelen met als doel deze te verkopen. Volgens Slaby moesten deze leveringen niet aan btw worden onderworpen.<sup>43</sup> Indien hij uiteindelijk toch belastingplichtig was voor de btw, zou dit onmogelijk nog kunnen afwentelen op de kopers. Hij zou dan genoeg moeten nemen met een lagere opbrengst.

In de vergelijkbare zaak Kuc is een echtpaar eigenaar van een landbouwbedrijf dat werd geëxploiteerd op landbouwgrond. Na een wijziging van het bestemmingsplan, waarbij het betrokken terrein voortaan werd bestemd voor de bouw van woon en dienstenfaciliteiten, is het echtpaar begonnen met de verkoop van een aantal delen van het terrein. Volgens het echtpaar Kuc moesten deze leveringen niet aan btw worden onderworpen.<sup>44</sup>

De vraag die hierna aan het Hof van Justitie EG werd gesteld was of een natuurlijk persoon als belastingplichtige voor de btw moet worden beschouwd wanneer hij bovengenoemd terrein wenst te verkopen na een wijziging van de bestemmingsplannen buiten zijn wil om. Deze vraag heeft als gevolg dat bepaalt moet worden of de verkopen als een economische activiteit moeten worden beschouwd in het licht van art. 9, lid 1, van de Btw-richtlijn. In het Wellcome trust arrest is beslist dat louter de uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht op zich niet als een economische activiteit kan worden beschouwd.<sup>45</sup>

Het Hof van Justitie EG besliste in de zaak Kuc en Slaby dat aanzienlijke verkopen ook door particuliere marktdeelnemers kunnen worden verricht, waardoor omvang en aantal van de in casu verrichte verkopen niet voor doorslaggevend belang zijn. Over de irrelevantie van de omvang van de

---

<sup>42</sup> Zowel is de uitleg te vinden in het arrest HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), FED 1991/71, r.o. 19 en 20 als in het boek G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 104.

<sup>43</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19.

<sup>44</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19.

<sup>45</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 32.

verkopen heeft het Hof van Justitie EG al eerder beslist in het Wellcome trust arrest.<sup>46</sup> Ook het feit dat de betrokkene het terrein vóór verkoop heeft verkaveld om een hogere prijs in het totaal te verkrijgen, de tijdsperiode waarbinnen de handelingen zijn verricht, of het bedrag van de ermee verkregen inkomsten, zijn evenmin op zich van doorslaggevend belang. Al deze omstandigheden kunnen immers eigen zijn aan het beheer van het privé vermogen van de betrokkenen.<sup>47</sup>

Dit ligt volgens het Hof van Justitie EG anders “(...) wanneer de betrokkenen voor de verkoop van onroerend goed *actief stappen* onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter in de zin van art. 9, lid 1, tweede alinea, van de Btw-richtlijn aanwendt.”<sup>48</sup> Onder actieve stappen kunnen onder meer worden verstaan de uitvoering van werken om deze terreinen bouwrijp te maken en het gebruik van beproefde verkoop technieken.<sup>49</sup> Dergelijke initiatieven passen normaal gezien niet bij het beheer van privé vermogen, en kan de levering van de bouwterreinen in dat geval niet worden beschouwd als de loutere uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht.<sup>50</sup>

Zoals al eerder opgemerkt wordt onder exploitatie verstaan, *alle* handelingen die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengsten te verkrijgen.<sup>51</sup> Door de ruime interpretatie kunnen de verkopen van bouwterreinen ook als exploitatie worden beschouwd. Echter bij de beoordeling aan de hand van de genoemde criteria in het Enkler arrest zou de verkoop geen exploitatie zijn die erop gericht is om duurzaam opbrengst te verkrijgen. Het louter aankopen en verkopen van een zaak vormt geen exploitatie van een zaak om duurzaam opbrengst te verkrijgen, omdat de enige opbrengst van deze handelingen voortspruit uit eventuele winst bij de verkoop van de zaak.<sup>52</sup> Deze opbrengsten zijn dus niet van duurzame maar van incidentele aard. De verkoop van terreinen kunnen hierdoor niet als economische activiteiten worden aangemerkt in de zin van” art. 9 , lid 1, derde volzin van de Btw-richtlijn.

---

<sup>46</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577, beantwoording prejudiciële vragen r.o. 37 & zie paragraaf 4.4 van dit onderzoek.

<sup>47</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19 & HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19, r.o. 38.

<sup>48</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19 & HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19, r.o. 39.

<sup>49</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19 & HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19, r.o. 40.

<sup>50</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19 & HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19, r.o. 41.

<sup>51</sup> HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), FED 1991/71, r.o. 18.

<sup>52</sup> HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19 & HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19, r.o. 45.

Hieruit kan worden geconcludeerd dat belanghebbenden geen economische activiteit uitoefenen wanneer verkopen deel uitmaken van het beheer van privé vermogen, tenzij een persoon met het oog op het sluiten van de verkopen actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die vergelijkbaar zijn met die welke worden aangewend door een handelaar in de zin van art. 9, lid 1, tweede alinea van de Btw-richtlijn.

### 3.5 Tussenconclusie

In paragraaf 3.2 is het aanvang ondernemerschap aan bod gekomen. Het Hof van Justitie EG heeft in het Rompelman arrest beslist dat de eerste handelingen ten behoeve van de verwezenlijking van een onderneming als economische activiteiten worden beschouwd. Het voornemen moet worden ondersteund aan de hand van objectieve omstandigheden. Het zou in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel van de btw indien de btw op deze handelingen niet in aftrek zouden kunnen worden gebracht. Het neutraliteitsbeginsel vereist een gelijke behandeling tussen belastingplichtigen. Er zou een financieringslast ontstaan indien de btw pas aftrekbaar is wanneer de economische activiteit daadwerkelijk wordt verricht. Onder objectieve omstandigheden moet mede worden verstaan de aard en het tijdsverloop van de verwerving en aanwending ten behoeve van de onderneming. In de zaak INZO heeft het Hof van Justitie beslist dat het niet van belang is bij de beoordeling of de beoogde economische activiteit ook daadwerkelijk van de grond is gekomen. Tenzij sprake is van fraude of van ter kwade trouw.

In paragraaf 3.3 is de exploitatie van een lichamelijke zaak aan bod gekomen waarvan de aard zowel voor privé als zakelijke doeleinden kan worden gebruikt. Het Hof van Justitie EG heeft geoordeeld dat indien sprake is van exploitatie, aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden moet worden bepaald of de exploitatie erop gericht is duurzaam opbrengst te verkrijgen. Indien aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden voldaan is aan de duurzaamheidsis, is op basis van art. 9, lid 1, derde volzin, van de Btw-richtlijn de exploitatie een economische activiteit.

In de daaropvolgende paragraaf heeft het Hof van Justitie EG beslist in het Wellcome trust arrest dat in beginsel louter de uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht op zich niet als een economische activiteit is te beschouwen. Echter heeft het Hof van Justitie EG in de zaken Slaby en Kuc beslist dat sprake is van een economische activiteit indien handelingen het particuliere vermogensbeheer te boven gaan op grond van art. 9, lid 1, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Hiervan is sprake indien een particulier actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die vergelijkbaar zijn met die welke worden aangewend door een handelaar.

## Hoofdstuk 4: Niet-economische activiteiten

### 4.1 Inleiding

Het feit dat de wet slechts het begrip ‘economische activiteiten’ omschrijft is naar mijn inziens logisch. Indien een prestatie niet als een economische activiteit wordt beschouwd, wordt het zondermeer aangemerkt als een niet-economische activiteit. In het vorige hoofdstuk is het begrip ‘economische activiteit’ omschreven, dit laat ruimte over voor het bestaan van niet-economische activiteiten. Aan de hand van uitspraken van de Hoge Raad en Hof van Justitie worden beslist welke prestaties als een niet-economische activiteit worden beschouwd.

### 4.2 Prestaties ‘om niet’ of tegen symbolische vergoeding

De Btw-richtlijn bepaalt in art. 2, lid 1, onderdeel a, dat enkel prestaties welke onder bezwarende titel door de belastingplichtige worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen. Dit betekent dat een ondernemer werkzaamheden verricht met het oog op het behalen van opbrengst, wat overigens iets anders is dan het beogen van resultaat. Het beogen van resultaat is namelijk irrelevant voor de kwalificatie van een economische activiteit blijkens art. 9, lid 1, eerste volzin, Btw-richtlijn.

Het Hof van Justitie EG beslist in het Hong Kong-arrest dat organisaties die uitsluitend prestaties om niet verrichten niet als belastingplichtige aangemerkt kunnen worden. Van een prestatie om niet is sprake indien geen vergoeding wordt betaald voor de prestatie. De organisatie is dan niet gericht op het behalen van een opbrengst.<sup>53</sup> “In dat geval moet zo iemand worden gelijkgesteld met een eindverbruiker, daar de productie- en distributieketen bij hem ophoudt.”<sup>54</sup> Wanneer de werkzaamheden “(...) uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag; deze prestaties om niet zijn dus niet onderworpen aan btw.”<sup>55</sup> Hieruit kan worden geconcludeerd, indien uitsluitend om niet wordt gepresteerd, geen economische activiteit wordt verricht.<sup>56</sup> Het is dus een vereiste dat er enige vorm van prestatie (vergoeding) aanwezig moet zijn, wil men een economische activiteit verrichten.

In het Tolsma-arrest moet volgens het Hof van Justitie EG niet alleen een opbrengst worden beoogd, maar moet ook daadwerkelijk een opbrengst worden bedongen, wil men toekomen aan het verrichten van een economische activiteit.<sup>57</sup>

---

<sup>53</sup> HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

<sup>54</sup> HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 10.

<sup>55</sup> HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 10.

<sup>56</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 106.

<sup>57</sup> HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 20.



Een prestatie verricht tegen een onzakelijke vergoeding, zal aan de hand van het Hong Kong-arrest uitgelegd kunnen worden als een economische activiteit. Ik ben van mening dat Bijl, Van Hilten en Van Vliet terecht opmerken dat een lage opbrengst nog steeds een opbrengst is en dus voldoende om een activiteit als een economische activiteit te kwalificeren, zodat sprake is van belastingplicht.<sup>58</sup> Het Hof van Justitie EG legde in het Hong Kong arrest de nadruk op het feit dat een omzet is vereist waarover btw geheven kan worden.<sup>59</sup> Naar de mening Van Vliet is de hoogte van de vergoeding niet het juiste criterium, maar moet gekeken worden naar de aard van de prestatie.<sup>60</sup> Volgens Van Norden volgt uit art. 9, lid 1, Btw-richtlijn dat de hoogte van de vergoeding in principe niet van belang is voor de kwalificatie als economische activiteit. “Blijkens die bepaling doet het resultaat, en daarmee de hoogte van de vergoeding, namelijk niet ter zake voor de belastingplicht.”<sup>61</sup>

In het Commissie/Frankrijk arrest komen de handelingen tegen een te lage vergoeding of onzakelijke prijs ter sprake.<sup>62</sup> Een prestatie die tegen een dusdanige lage vergoeding wordt verricht, moet worden beschouwd als een prestatie uit vrijgevigheid en vormt geen economische activiteit in de zin van de Btw-richtlijn aldus het Hof van Justitie EG.<sup>63</sup> Hierdoor is dan ook geen sprake van belastingplicht.<sup>64</sup> Volgens Van Norden heeft het Hof van Justitie EG hier een beperkte zakelijkheidstoets geïntroduceerd.<sup>65</sup> “Indien een zekere activiteit als vrijgevigheid moet worden beschouwd, is namelijk geen sprake van een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.”<sup>66</sup>

Echter is Van Norden van mening dat de kwalificatie van vrijgevigheid erg lastig is om vast te stellen.<sup>67</sup> Van Zadelhoff meent dat van vrijgevigheid geen sprake is indien de marktomstandigheden een exploitant ertoe noodzaken genoeg te nemen met een relatief geringe opbrengst. Dit resultaat is namelijk geen resultaat van vrijgevigheid maar door marktomstandigheden.<sup>68</sup> Ook Van der Paardt sluit zich hierbij aan, door te stellen dat de berekende prijs in feite de marktprijs is.<sup>69</sup> Volgens Van Norden<sup>70</sup> kan het beste worden aangesloten bij de invulling die Van Hilten aan het begrip geeft. Zij stelt dat het begrip ‘vrijgevigheid’ impliceert dat iets belangeloos wordt gedaan.

---

<sup>58</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 28.

<sup>59</sup> HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 10 en 11.

<sup>60</sup> D.G. van Vliet, *Geen vergoeding, geen ondernemer*, WFR 1983/5589, blz. 516.

<sup>61</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 107.

<sup>62</sup> HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306.

<sup>63</sup> HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306.

<sup>64</sup> HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), FED 1991/203, aantekening van D.B. Bijl.

<sup>65</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 107.

<sup>66</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 107.

<sup>67</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 108.

<sup>68</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, FED, Deventer, 1999, blz. 26.

<sup>69</sup> R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 79.

<sup>70</sup> M.E. van Hilten, *De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?*, WFR 1995/6134, blz. 77.

In het arrest HR 11 februari 2005, nr. 38022, BNB 2005/223 geeft de Hoge Raad aan dat voor de bepaling van vrijgevigheid gekeken dient te worden welke vergoeding wordt bedongen voor soortgelijke in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties. Van Norden is hier een andere mening toegedaan, hij is van mening dat dit een onjuiste maatstaf is en dat het bij vrijgevigheid moet gaan om handelingen die vergelijkbaar zijn met handelingen om niet.<sup>71</sup>

Naar mijn inzicht moet de hoogte van een vergoeding niet van invloed zijn bij de kwalificatie als economische activiteit. Daarentegen mogen partijen die gebaad zijn om als belastingplichtige voor de btw aangemerkt te worden, niet misbruik maken door een te lage vergoeding af te spreken zodat de activiteit als een economische activiteit kan worden aangemerkt. Het Hof van Justitie EG deelt mijn mening door te beslissen dat te lage vergoedingen vergelijkbaar zijn met prestaties om niet en daardoor geen economische activiteit vormen. Naar mijn interpretatie komt dit ook overeen met de mening van Van Norden in het arrest BNB 2005/223.

Het Hof van Justitie EG heeft naar mijn mening een ondergrens willen bepalen voor het element ‘opbrengst’. Duidelijk is dat indien uitsluitend om niet of uit vrijgevigheid wordt gepresteerd, geen economische activiteit wordt verricht volgens het Hof van Justitie EG. Deze zijn namelijk dermate vergelijkbaar, dat deze op gelijke wijze moeten worden behandeld. Echter kan hier worden afgevraagd wat met vrijgevigheid wordt bedoeld.

#### 4.3 Houden en werven van aandelen

In het Polysar arrest heeft het Hof van Justitie EG “(...) overwogen dat het enkel verwerven en het enkel houden van aandelen niet als een in art. 4 Zesde richtlijn bedoelde economische activiteit kan worden aangemerkt, nu de financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig niet is aan te merken als exploitatie van een zaak om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, aangezien het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspuit uit de loutere eigendom van het goed.”<sup>72</sup> Het ligt echter anders wanneer de deelneming in andere ondernemingen gepaard gaat met het direct of indirect moeien in het beheer van de deelnemingen.<sup>73</sup>

Naar mijn mening is dit een juiste conclusie van het Hof van Justitie EG. Een onderneming die uitsluitend aandelen verwerft en houdt verschilt niet met een niet-belastingplichtige particuliere belegger.<sup>74</sup> Beide exploiteren niet een zaak om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. De hoogte van

---

<sup>71</sup> G.J. van Norden, Het concern in de BTW, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 116.

<sup>72</sup> HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13.

<sup>73</sup> HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 14.

<sup>74</sup> K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 105.

het dividend is is in principe gedeeltelijk afhankelijk van het toeval en het recht op dividend vloeit voort uit louter in eigendom hebben van aandelen.<sup>75</sup>

Echter maakt het Hof van Justitie EG in het Wellcome trust arrest een uitzondering. Indien aandelen worden verworven en gehouden in het kader van een handelsactiviteit van effectenmakelaar, wordt deze activiteit op basis van art. 9, lid 1, tweede volzin, Btw-richtlijn als economische activiteit aangemerkt.<sup>76</sup> In het onderhavige geval betrof het een trust die aandelen aankoopt en verkoopt om een zo hoog mogelijke dividendopbrengst te realiseren. De vraag die hier op basis van art. 9, lid 1, tweede volzin, Btw-richtlijn werd gesteld was of de activiteit wordt uitgeoefend in de hoedanigheid van effectenmakelaar. A-G Lenz concludeerde dat de trust niet vergelijkbaar was met een handelaar in aandelen. Een handelaar is niet primair bezig met het beheren van zijn activa, maar hij streeft eerder ernaar om winst te maken door middel van het kopen en verkopen van aandelen en het aangaan van riskante investeringen en speculatie. Zijn doel is niet het zorgen voor een zo hoge mogelijke dividend maar eerder om de aandelen te verkopen tegen een zo hoog mogelijke prijs.<sup>77</sup> Hierdoor was de activiteit van de trust niet te beschouwen als een economische activiteit die werd uitgeoefend in de hoedanigheid van effectenmakelaar. Daardoor werden de investeringsactiviteiten op gelijke wijze gesteld als de activiteiten verricht door een niet-belastingplichtige particuliere belegger.

Voert een onderneming wel een economische activiteit uit als het naast het houden en verwerven van aandelen ook zich direct of indirect moet met het beheer van haar deelnemingen? Uit het Polysar arrest is niet duidelijk op te maken wat onder ‘moeien in het beheer van de deelnemingen’ moet worden verstaan. “Uit latere jurisprudentie van het HvJ EG blijkt dat daarbij kan worden gedacht aan onder meer het verrichten van administratieve, boekhoudkundige en informaticadiensten. Althans, ingeval die werkzaamheden onder bezwarende titel plaatsvinden.”<sup>78</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat een onderneming die moet in het beheer van haar deelnemingen geen economische activiteit uitoefent, wanneer dit niet gepaard gaat met handelingen die aan de btw zijn onderworpen.<sup>79</sup> Indien geen vergoeding wordt gevraagd voor de verleende diensten zal deze gelijkgesteld kunnen worden met een prestatie om niet waarover reeds besloten is dat dan geen sprake is van een economische activiteit. Echter wanneer de moeiende activiteiten gepaard gaan met handelingen die aan de btw zijn onderworpen, kwalificeert het wel als een economische activiteit.<sup>80</sup> In het Wellcome trust was er geen

---

<sup>75</sup> HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne Berginvest), V-N 2000/53.17, r.o. 23 & HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13.

<sup>76</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 31

<sup>77</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577, conclusie van A-G Lenz.

<sup>78</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 54 en HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne Berginvest), V-N 2000/53.17, r.o. 19.

<sup>79</sup> HvJ EG 12 juli 2001, C102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 15.

<sup>80</sup> HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne Berginvest), V-N 2000/53.17, r.o. 19.

sprake van moeien omdat de belanghebbende werd verboden een meerderheidsparticipatie in andere vennootschappen te hebben.<sup>81</sup>

Kan de eventuele ontvangen dividend niet worden aangemerkt als vergoeding voor het moeien in de situatie wanneer de moeiende prestaties niet gepaard gaan met handelingen die aan de btw zijn onderworpen? Zoals al eerder opgemerkt spruit het dividend immers voort uit louter eigendom van de aandelen. Uit het Sofitam arrest blijkt dat het ontvangen dividend niet binnen de werkingssfeer valt van de btw omdat het geen vergoeding voor een economische activiteit vormt.<sup>82</sup> Volgens van Zadelhoff verandert het karakter van dividendbetaling niet door wel of niet te moeien.<sup>83</sup> Bovendien bestaat tussen het dividend en de dienst geen *rechtstreeks verband* dat noodzakelijk is om het dividend te kunnen aanmerken als de tegenprestatie van de dienstverrichtingen.<sup>84</sup> Doordat het rechtstreekse verband ontbreekt is het moeien vergelijkbaar met een prestatie om niet, waardoor deze activiteit niet als economische activiteit kan worden aangemerkt. Zodoende is ook het houden en werven van aandelen geen economische activiteit. “Met name in situaties dat een vennootschap moeiende en niet-moeiende aandeelhouders zou kennen, zou het vreemd zijn als het dividend dat de ene aandeelhouder ontvangt wel en het dividend dat een andere aandeelhouder ontvangt niet de vergoeding voor een prestatie zou kunnen vormen”<sup>85</sup> aldus Van Zadelhoff. Het zou in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit van de btw indien het dividend een vergoeding zou vormen voor het moeien.<sup>86</sup> Geconcludeerd kan worden dat moeien slechts als een economische activiteit kan worden beschouwd, wanneer dit gepaard gaat met handelingen die aan de btw zijn onderworpen.

Naar mijn mening kan de verwerving en het houden van aandelen worden beschouwd als een voorbereidende handeling. Zoals eerder bleek zijn “(...) eerste investeringsuitgaven die worden gemaakt ten behoeve van de verwezenlijking van een onderneming als economische activiteiten aangemerkt.”<sup>87</sup> Naar mijn mening kan het verwerven van aandelen door een onderneming die op een later moment prestaties onder bezwarende titel aan haar deelneming verricht, kwalificeren als een economische activiteit.

#### 4.4 Verkopen van aandelen

Bij de beoordeling of de verkoop van aandelen een economische activiteit is moet eerst worden gekeken of het houden van aandelen door de aandeelhouder als een economische activiteit is gekwalificeerd. Indien het houden van de aandelen geen economische activiteit was, dan is ook de

---

<sup>81</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 35.

<sup>82</sup> HvJ EG, 22 juni 1993, C-333/9 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 6 en r.o. 13.

<sup>83</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 54.

<sup>84</sup> HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne Berginvest), V-N 2000/53.17, r.o. 23.

<sup>85</sup> B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 54.

<sup>86</sup> HvJ EG, 22 juni 1993, C-333/9 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 14.

<sup>87</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, r.o. 23.

verkoop van aandelen geen economische activiteit. Dit is het geval wanneer een onderneming uitsluitend aandelen verwerft en houdt of wanneer de onderneming moeit in haar deelneming die niet gepaard gaan met handelingen die aan de btw zijn onderworpen. De opbrengsten van de verkoop vloeien dan voort uit het enkel in eigendom hebben van de aandelen die verkocht worden.

In het Wellcome trust arrest wordt de verkoop van aandelen niet beschouwd als een economische activiteit, omdat de trust zich beperkt tot het beheer van zijn eigen aandelenportefeuille en daardoor te vergelijken is met het vermogensbeheer van een privé-belegger, hetgeen ook geen economische activiteit is.<sup>88</sup> Als gevolg van het feit dat de verkoop van aandelen niet wordt beschouwd als economische activiteit is, dat de trust geen recht heeft op aftrek van voorbelasting op de gemaakte kosten ten behoeve van de verkoop. Voor Nieuwenhuizen is het enigszins wrang om de aandelenemissie waarbij een opbrengst van bijna 2,2 biljoen pond werd gerealiseerd, te vergelijken met een particuliere belegger. “Het oordeel dat dit geen economische activiteiten zijn is daarom verbazingwekkend wanneer men bedenkt dat de plaatsing van zo’n aandelen ongetwijfeld effect moet hebben op de kapitaalmarkt.”<sup>89</sup> Zowel Terra als Braun zijn van mening dat het Hof van Justitie EG juist heeft geoordeeld door de omvang van de verkoop van aandelen geen rol te hebben laten spelen bij de beoordeling of de activiteit als een economische activiteit kan worden beschouwd.<sup>90</sup> Terra vindt dat niet de omvang maar de hoedanigheid van de transactie bepalend moet zijn.<sup>91</sup> Het Hof van Justitie EG oordeelde dat indien de activiteiten van de trust werden behandeld als een economische activiteit en toestond de btw in mindering te brengen, een investeerder zoals de trust in het voordeel zou zijn ten opzichte van andere particuliere investeerders die geen btw in aftrek kunnen brengen.<sup>92</sup> Dit zou in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit van de btw. Ook kon de verkoop van aandelen niet worden gezien als de exploitatie van een zaak. Het doel van de aandelenverkoop was niet om inkomsten veilig te stellen door middel van regelmatige verkoop.<sup>93</sup> Hierdoor werd niet voldaan aan de eis om duurzaam opbrengst te verkrijgen.

Als het verwerven en houden van aandelen wel als een economische activiteit wordt beschouwd, dan kan de aandelenverkoop eveneens als economische activiteit worden aangemerkt. Blijkens de rechtspraak van het Hof van Justitie EG vallen handelingen binnen de werkingsfeer van de btw wanneer handelingen zoals de verkoop word verricht:<sup>94</sup>

---

<sup>88</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 ( Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 33 en in de aantekening van W.A.P. Nieuwenhuizen.

<sup>89</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 ( Wellcome Trust), FED 1996/577 met aantekening W.A.P. Nieuwenhuizen.

<sup>90</sup> K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Kluwer, Deventer, blz 106.

<sup>91</sup> B.J.M. Terra, Europees indirect belastingrecht, Ars Aegui Libri, Nijmegen, 2002, blz 199.

<sup>92</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 ( Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 39.

<sup>93</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 ( Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 20.

<sup>94</sup> HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF), V-N 2009/10.27, r.o. 31.

- “(...)in het kader van een bedrijfsmatig handelen in effecten.”<sup>95</sup>
- “(...)met het oog op een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen.”<sup>96</sup>
- Dat “(...)het een rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit vormt.”<sup>97</sup>

#### 4.5 Tussenconclusie

In paragraaf 4.2 heeft het Hof van Justitie EG beslist dat prestaties uitsluitend om niet niet kunnen worden beschouwd als een economische activiteit. Het neutraliteitsbeginsel van de btw ziet op de neutraliteit tussen eindverbruikers. Doordat de onderneming niet gericht is op het behalen van een opbrengst, moet de onderneming gelijk worden gesteld met een eindverbruiker. Hier eindigt de transactieketen, het btw bedrag kan niet meer op anderen worden afgewenteld.

Indien prestaties worden verricht tegen een te lage of onzakelijke vergoeding is, wordt de activiteit als een niet-economische activiteit beschouwd. Het Hof van Justitie EG spreekt in het Commissie/Frankrijk arrest van vrijgevigheid die vergelijkbaar is met een prestatie om niet. Echter is het tot op heden nog onduidelijk wat het Hof van Justitie EG onder vrijgevigheid verstaat.

In paragraaf 4.3 is bepaald dat het verwerven en houden van aandelen als niet-economische activiteit wordt beschouwd tenzij de activiteit wordt verricht in de hoedanigheid van effectenmakelaar of in het kader van het directe of indirecte moeien. Moeien moet gepaard gaan met handelingen die aan de btw zijn onderworpen. Het ontvangen van dividend kan niet worden gezien als een vergoeding. Tussen het dividend en de dienst bestaat geen rechtstreeks verband dat noodzakelijk is om dividend aan te merken als de tegenprestatie van de dienstverrichtingen. Het vloeit voort uit het louter in eigendom hebben van de aandelen.

In de laatste paragraaf kan de verkoop van aandelen worden beschouwd, als zowel een economische dan wel niet-economische activiteit. De verkoop van aandelen worden gezien als een verlengstuk van de hoofdactiviteit. Indien het verwerven en houden van aandelen een economische activiteit vormt, is ook de verkoop van de aandelen als een economische activiteit aan te merken.

## **Hoofdstuk 5: Conclusie**

---

<sup>95</sup> HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 ( Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 35.

<sup>96</sup> HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 14 & HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 ( Wellcome Trust), FED 1996/577, r.o. 35.

<sup>97</sup> HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, r.o. 18.

Door economische activiteiten te onderscheiden van niet-economische activiteiten, heb ik geprobeerd de reikwijdte te bepalen van de term ‘economische activiteiten’. Daarbij is van belang onder welke omstandigheden een activiteit als een economische activiteit wordt aangemerkt.

Indien een activiteit wordt verricht ten behoeve van de verwezenlijking van een onderneming, wordt de activiteit als een economische activiteit beschouwd. Aan de hand van objectieve omstandigheden moet blijken dat belanghebbende het oogmerk heeft, zelfstandig een economische activiteit te verrichten. Onder de objectieve omstandigheden moet mede worden verstaan: de wil van de belanghebbende, de aard van de aangeschafte goederen en het tijdsverloop tussen de werving van de goederen en de aanwending ten behoeve van de onderneming. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat het in strijd is met het beginsel van belastingneutraliteit in de btw, wanneer de activiteiten aanvangen op het tijdstip van de verrichting van de economische activiteit.<sup>98</sup> Het beginsel vereist dat belastingplichtigen gelijk worden behandeld. Het zou in strijd zijn met het beginsel wanneer onderscheid wordt gemaakt tussen activiteiten die vóór en tijdens de aanvang van een economische activiteit worden verricht. Hierdoor ontstaat een financieringslast in de tijd tussen de betaling en teruggaaf van btw.

Art. 9, lid 1, derde volzin, van de btw richtlijn vereist dat exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak erop gericht is om duurzaam opbrengst te verkrijgen, voorts in aanmerking te komen voor een economische activiteit. Of de exploitatie erop gericht is om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen moet worden beoordeeld aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden. Het Hof van Justitie EG heeft in het Enkler arrest een aantal criteria aangegeven waarnaar moet worden gekeken, zoals de aard van de goederen, de duur van de terbeschikkingstelling, bedrag van de vergoeding, omvang van de clientèle en “het vergelijken van omstandigheden waarin de betrokkene de zaak daadwerkelijk exploiteert, met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht.”<sup>99</sup>

Indien een activiteit vergelijkbaar is met de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter zoals omschreven in art. 9, lid 1, tweede volzin, Btw-richtlijn is de activiteit als een economische activiteit aan te merken. Dit komt overeen met het beginsel van neutraliteit in de btw.

Prestaties uitsluitend om niet kunnen niet als een economische activiteit worden beschouwd. Deze beslissing is in overeenstemming met art. 2 van de Btw-richtlijn. Naast het feit dat het

---

<sup>98</sup> HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, r.o. 23.

<sup>99</sup> HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653, r.o. 18, 25, 26, 28 en 29.

neutraliteitsbeginsel van de btw ziet op de neutraliteit tussen belastingplichtige ziet het ook op de neutraliteit tussen eindverbruikers. Doordat geen opbrengst wordt behaald, ontbreekt de belastinggrondslag waarover de btw wordt geheven. Hierdoor eindigt de transactieketen en is het niet meer mogelijk de btw af te wentelen. Het Hof van Justitie EG heeft beslist dat de situatie van vrijgevigheid gelijk is aan het presteren om niet. Hierdoor zijn activiteiten uit vrijgevigheid ook niet aan te merken als economische activiteiten. Wat bedoelt wordt met vrijgevigheid staat nog ter discussie. Tot op heden heeft het Hof van Justitie EG hierover nog geen uitspraak gedaan. Het Hof van Justitie EG heeft wel beslist dat bij vrijgevigheid gekeken moet worden naar welke vergoeding wordt bedongen voor soortgelijke in maatschappelijk verkeer verrichte prestaties.

Er is sprake van een economische activiteit wanneer tussen de vergoeding en de activiteit een rechtstreeks noodzakelijk verband bestaat. Indien dit verband ontbreekt, staat de vergoeding los van de activiteit en is de activiteit vergelijkbaar met een prestatie om niet.

Tot slot zal voor de activiteiten die het verlengstuk zijn van de hoofdactiviteit, gekeken moeten worden naar de hoofdactiviteit. Wanneer deze beschouwd wordt als een economische activiteit dan geldt dat ook voor de nevenactiviteiten.

De algehele conclusie is, dat slechts in weinig gevallen sprake is van een duidelijke scheidslijn tussen een economische activiteit en een niet-economische activiteit. Doordat elke activiteit afzonderlijk moet worden beoordeeld aan de hand van het geheel van feiten en omstandigheden geldt er geen heldere definitie. Wel is het Hof van Justitie EG helder in het uitgangspunt van de beoordeling van activiteiten, namelijk dat gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld.



## **Literatuurlijst**

### **Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001**

D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001.

### **Braun 2001**

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

### **Van den Elsen & Van der Paardt 1998**

E.H. van den Elsen & R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: FED 1998.

### **Van Hilten 1992**

M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer: Kluwer 1992.

### **Van Hilten 1995**

M.E. van Hilten, 'De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?', *Weekblad Fiscaal Recht 1995*, p. 77.

### **Van Hilten & Van Kesteren 2010**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007.

### **Van Nieuwenhuizen 2011**

W.A.P. van Nieuwenhuizen, *BTW Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2011

### **Van Norden 2007**

G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007.

### **Van der Paardt 2000**

R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

### **Schuit 2007**

G.A.I. Schuit, *Leidraad voor juridische auteurs*, Deventer: Kluwer 2007.

**Swinkels 2001**

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Den Haag: Koninklijke Vermaede 2001.

**Terra 2002**

B.J.M. Terra, *Europees indirect belastingrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2002.

**Van Vliet 1983**

D.G. van Vliet, 'Geen vergoeding, geen ondernemer', *Weekblad Fiscaal Recht* 1983, p. 516.

**Van Zadelhoff 2008**

B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: Kluwer 2008.

## **Jurisprudentieregister**

### **Hoge Raad der Nederlanden**

1983

HR 5 januari 1983, BNB 1983/76

1984

HR 25 januari 1984, nr. 22 2224, BNB 1984/90

HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

### **Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen**

1982

HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311

1985

HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315

HvJ EG 27 augustus 1985, nr. 21 608, BNB 1985/316

1987

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Notarissen), FED1987/341

1988

HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306

HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), FED 1991/203

1990

HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), FED 1991/71

1991

HvJ EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633

HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97-90 (Lennartz), FED 1991/647

1993

HvJ EG, 22 juni 1993, C-333/9 (Sofitam), FED 1993/608

1994

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271

1996

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996/1396

HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), FED 1996/577

HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38

HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997/653

1997

HvJ EG 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Ayse Suzen), Jur, 1997

1998

HvJ EG 10 december 1998, nr. C-247/96 (Ziemann), Jur, 1998

2000

HvJ EG 27 januari 2000, nr C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297

HvJ EG 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne Berginvest), V-N 2000/53.17

2001

HvJ EG 12 juli 2001, C102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182

2009

HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF), V-N 2009/10.27

2011

HvJ EG, 15 september 2011, C-180/10 (Slaby), V-N 2011/50.19

HvJ EG, 15 september 2011, C-181/10 (Kuc), V-N 2011/50.19

### **Tariefcommissie**

1976

TC 30 november 1976, BNB 1978/89