





















































































































































































eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties.<sup>328</sup> Het beginsel van neutraliteit impliceert dat ondernemers en economische activiteiten die met elkaar concurreren gelijk behandeld moeten worden. De uitleg van het neutraliteitsbeginsel vormt in zo'n situatie een verbijzondering van het gelijkheidsbeginsel. Van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan slechts sprake zijn tussen concurrerende ondernemers. Schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken kan de vorm aannemen van andere soorten van discriminatie tegen ondernemers die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden.<sup>329</sup> Het neutraliteitsbeginsel reikt niet zo ver dat prestaties die concurreren met vrijgestelde handelingen, vanwege die concurrentie ook onder de vrijstelling gebracht zouden moeten worden.<sup>330</sup>

Het neutraliteitsbeginsel tracht dus te waarborgen dat soortgelijke ondernemers en soortgelijke transacties op gelijke wijze in de heffing worden betrokken.<sup>331</sup> Dit beginsel neemt een belangrijke plaats in binnen het btw-stelsel. In de volgende paragrafen onderzoek ik hoe de btw-behandeling van samengestelde prestaties zich verhoudt tot het neutraliteitsbeginsel. Hierbij zal ik onder meer toetsen aan het neutraliteitsbeginsel in de bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.

### **6.3 Btw-behandeling van samengestelde prestaties, fiscaal neutraal?**

#### **6.3.1 Kern leerstuk samengestelde prestaties**

Volgens de algemene basisregels moet elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Indien economisch gezien sprake is van één prestatie, moet deze niet kunstmatig gesplitst worden. Een kunstmatige splitsing, of een kunstmatige samenvoeging van handelingen, zou de functionaliteit van het btw-stelsel kunnen aantasten.<sup>332</sup>

Eén van de kenmerken van de btw is dat de belasting wordt geheven in “*elk stadium van het productie- en distributieproces*”.<sup>333</sup> De kern van het leerstuk van de samengestelde prestatie is dat vanuit de modale consument gezien moet worden in welk stadium of in welke schakel prestaties in de heffing betrokken moeten worden. De economische bedoeling die partijen hebben bij het verrichten van een prestatie kan eveneens een rol spelen bij de vraag wanneer heffing van btw optreedt.<sup>334</sup> Dit heeft tot gevolg dat prestaties die in de ogen van de modale consument geen afzonderlijke betekenis hebben niet in de heffing worden betrokken. De zaak Levob is hier een goed voorbeeld van: de levering van de standaardsoftware, de vertalingen, de trainingen en de overige specifieke aanpassingen werden niet afzonderlijk in de heffing betrokken. Enkel de prestatie waar het de afnemer om te doen was, de uiteindelijk verrichte samengestelde prestatie (i.c. de ingenieursdienst), werd in heffing betrokken. Prestaties die een belastingplichtige niet bedoeld heeft

---

<sup>328</sup> J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw* (diss. Amsterdam UvA), Centrale drukkerij UvA: Amsterdam 2000, p. 26.

<sup>329</sup> HvJ EU 10 april 2009, C-309/06 (Marks & Spencer), *V-N* 2008/21.22, r.o. 49.

<sup>330</sup> M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010, p.41.

<sup>331</sup> Zie onder meer het arrest HvJ EU 23 oktober 2003, C-109/02 (Commissie/Duitsland), r.o. 20.

<sup>332</sup> Zie onder meer de arresten HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224, r.o. 29 en HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115, r.o. 22.

<sup>333</sup> Zie onder meer HvJ EU 26 juni 1997, nr. C-370/95 (Careda), *V-N* 1997/2262.21.

<sup>334</sup> Zie HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2009/95.

afzonderlijk te verrichten, maar opgaan in een samengestelde prestatie, worden door het leerstuk van de samengestelde prestatie niet afzonderlijk in de heffing opgenomen. Het leerstuk van de samengestelde prestatie leidt tot een neutrale heffingswijze, omdat enkel prestaties die de modale consument beoogt af te nemen en wenst te verbruiken in de heffing worden betrokken. Dit komt eveneens de inwendige neutraliteit ten goede. Een belastingplichtige wordt niet 'belast' met administratieve en factureringsverplichtingen voor prestaties die op grond van de wet een belastbaar feit vormen, maar die in de optiek van de modale consument geen zelfstandige betekenis hebben.

Onder het toepassingsbereik van het leerstuk van de samengestelde prestaties valt de kwalificatie van een samenstel van handelingen als de levering van een goed of een dienst. Door bij de kwalificatie van het object van heffing eenduidige toetsingscriteria te hanteren wordt getracht de begrippen 'levering van goederen' en 'diensten' binnen de EU hetzelfde uit te leggen. Dit voorkomt dat geschillen ontstaan tussen lidstaten over de heffingsbevoegdheden over een samenstel van handelingen. Door een bestendig toetsingskader te creëren waarbinnen de kwalificatie en btw-behandeling van een samenstel van handeling behoort plaats te vinden wordt geprobeerd om de samengestelde handelingen in alle EU-lidstaten op dezelfde wijze in de heffing te betrekken. Op dit punt tracht het leerstuk van de samengestelde prestaties in overeenstemming te zijn met de externe neutraliteit.

### **6.3.2 Neutraliteit als verbijzondering van het gelijkheidsbeginsel**

In het begrip samengestelde prestatie ligt opgesloten dat een onderdeel van een samengestelde prestatie ook afzonderlijk op de markt kan worden aangeboden. Het kan voorkomen dat de samengestelde prestatie aan een ander btw-regime is onderworpen dan een afzonderlijk onderdeel van zo'n prestatie. Dit verschil kan onder meer voorkomen bij de toepassing van het tarief of een vrijstelling. Dit kan duidelijk worden gemaakt aan de hand van een voorbeeld van de verhuur van onroerend goed. Indien een ondernemer een ruimte verhuurt met extra aanvullend dienstbetoon kan deze prestatie kwalificeren als een belaste samengestelde dienst. Wanneer een andere ondernemer slechts een onderdeel van een dergelijke samengestelde dienst verricht, bijvoorbeeld alleen de kale verhuur van onroerend goed, dan zal deze dienst vrijgesteld zijn van btw.

In de volgende paragraaf onderzoek ik of concurrentievervalsing kan optreden tussen ondernemers die samengestelde prestaties verrichten en marktdeelnemers die enkel een onderdeel van een dergelijke prestatie aanbieden. De vraag is of in deze situaties een verschillende btw-behandeling een inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel. Om te kunnen spreken van schending van dit beginsel moet onder meer vanuit het oogpunt van de consument worden beoordeeld of de prestaties gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften voldoen.<sup>335</sup> Deze toets is naar mijn mening volledig in lijn met de ontwikkelde leer van de samengestelde prestatie, waarbij vanuit de optiek van modale consument bekeken moet worden of een samenstel van handelingen kwalificeert als één samengestelde prestatie. De optiek van de modale consument bepaalt of het verbruik (on)gelijk is. Dit doet recht aan het karakter van de omzetbelasting, omdat deze het verbruik van goederen en diensten in de heffing wenst te betrekken. Indien gelijke prestatie verschillend worden behandeld zal ik beoordelen of hiervoor een rechtvaardigingsgrond bestaat.

---

<sup>335</sup> Zie HvJ EU 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group), V-N 2011/62.20, r.o. 36.

### **6.3.3 Niet automatisch soortgelijke prestaties**

In de zaak *Everything Everywhere* was sprake van een ondernemer die aan haar klanten een telecommunicatiedienst verrichtte. Deze ondernemer bood daarnaast aan de klanten van de telecommunicatiedienst een financiële dienst aan in de vorm van een betalingsverwerkingsdienst. Deze samengestelde prestatie was volgens het HvJ in zijn geheel belast. Een ondernemer die enkel de financiële dienst verrichtte kon voor de betalingsverwerkingsdienst een vrijstelling toepassen. Volgens het HvJ verschilt de prestatie die *Everything Everywhere* verrichtte volledig van die van een marktdeelnemer die als hoofddienst voor zijn klanten financiële diensten verricht.<sup>336</sup> Het fiscale neutraliteitsbeginsel verzet zich dan niet tegen de verschillende btw-behandeling, omdat sprake is van twee verschillende prestaties. Dit vind ik een zuivere redenering, omdat het ‘verbruik’ van een samengestelde dienst en een afzonderlijk onderdeel van een dergelijke dienst van elkaar verschilt.

Uit de arresten *Faaborg-Gelting Linien*<sup>337</sup> en *Bog*<sup>338</sup> kan worden afgeleid dat de btw-behandeling van het eten van een worstje met frietjes bij een frituurkraam verschilt van de btw-behandeling van het eten van een worstje met frietjes in een restaurant.<sup>339</sup> In het ene geval wordt de verstrekking aangemerkt als de levering van een goed, in het andere geval als een restaurantdienst. Het is naar mijn mening terecht dat deze verschillende btw-kwalificatie geen inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel, omdat het verbruik van deze twee consumpties voor de consument verschilt. Beide prestaties voorzien weliswaar in de “etensbehoefte”. Bij de onmiddellijke consumptie van een snack bij een frituurkraam is het aanvullend dienstbetoon echter minimaal, terwijl in een restaurant een reeks van diensten naast de verstrekking van de consumpties wordt verricht. Het criterium van de (modale) consument laat hierin het onderscheidende karakter zien. Er zullen vast en zeker consumenten zijn die het eten van frietjes met een worstje in een restaurant en bij een frituurkraam hetzelfde ervaren, maar de ‘modale’ consument zal dit niet zo zien.

De verschillende btw-behandeling van ondernemers die een “verhuur-plus prestatie” verrichten en ondernemers die een “verhuur-min prestatie” verrichten vormt naar mijn mening eveneens geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. De verhuurders concurreren wellicht met elkaar, maar vanuit het oogpunt van de consument zijn deze twee diensten niet gelijk of soortgelijk, omdat zij niet aan dezelfde behoeften voldoen.<sup>340</sup> De huurder van een “verhuur-plus prestatie” wenst een totaalpakket af te nemen en verlangt van de verhuurder faciliteiten die meer inhouden dan de enkele terbeschikkingstelling van een ruimte. Een dergelijke situatie is niet vergelijkbaar met een huurder die enkel over een kale ruimte wenst te beschikken. Een verschillende btw-behandeling van deze prestaties vormt naar mijn mening eveneens geen schending van het neutraliteitsbeginsel, omdat het verbruik, gezien vanuit de consument, niet (soort)gelijk is.

Ik concludeer dat samengestelde prestaties niet automatisch soortgelijk zijn aan prestaties die separaat worden verricht. Het object van heffing is bij deze prestaties verschillend. Hieruit vloeit voort dat op samengestelde prestaties en afzonderlijke onderdelen van zo’n prestatie een ander btw-

<sup>336</sup> HvJ EU 2 december 2010, nr. C-276/09 (*Everything Everywhere*), *V-N* 2010/64.23, r.o. 31.

<sup>337</sup> HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*), *V-N* 1996/21.20.

<sup>338</sup> HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (*Bog*), *V-N* 2011/18.17.

<sup>339</sup> Beide prestaties zijn in Nederland overigens belast tegen het verlaagde tarief, maar de plaats van de prestatie kan verschillend zijn.

<sup>340</sup> Zie HvJ EU 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (*The Rank Group*), *V-N* 2011/62.20, r.o. 34.

regime van toepassing kan zijn. Dit vormt naar mijn mening geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

#### **6.3.4 Verhouding neutraliteit en de strikte uitleg van een vrijstelling**

Vrijstellingen hebben een versturende werking op het btw-systeem, omdat zij een inbreuk vormen op het algemene heffingsbeginsel. Om deze versturende werking te beperken dienen vrijstellingen strikt te worden uitgelegd. In de zaak Deutsche Bank stelt het HvJ vast dat het neutraliteitsbeginsel de werkingssfeer van een vrijstelling niet kan uitbreiden.<sup>341</sup> Deutsche Bank bood aan klanten een samengestelde dienst aan inzake portefeuillebeheer. Een onderdeel van deze prestatie vormde de handel in waardepapieren. Indien deze prestatie afzonderlijk zou worden aangeboden, zou hierop een vrijstelling van toepassing zijn.<sup>342</sup> De samengestelde dienst die Deutsche Bank verrichtte aan haar klanten bevatte verder een onderdeel waarop de vrijstelling afzonderlijk bezien niet van toepassing zou zijn. Het HvJ oordeelde in deze zaak dat de vrijstelling voor de handel van waardepapieren niet van toepassing kan zijn, omdat een gedeelte van de samengestelde prestatie niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling valt. Volgens het HvJ is het neutraliteitsbeginsel een uitleggingsbeginsel van secundair recht en geen regel van primair recht waaraan de geldigheid van een vrijstelling kan worden getoetst.<sup>343</sup> Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.

In de zaak Deutsche Bank was mijns inziens sprake van een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel, maar de strikte uitleg van een vrijstelling vormt een rechtvaardiging voor de verschillende btw-behandeling van een samengestelde dienst van portefeuillebeheer en een afzonderlijke dienst inzake de handel in aandelen. Ik ben het eens met de uitspraak van het HvJ in deze zaak, omdat prestaties, ondanks het feit dat ze concurreren met vrijgestelde handelingen, niet ook onder een vrijstelling gebracht moeten worden.<sup>344</sup> Vrijstellingen moeten niet worden uitgebreid. Ze moeten juist strikt worden uitgelegd, omdat zij een uitzonderingskarakter bezitten ten opzichte van het algemene heffingsbeginsel. Aan de hand van de aard van de prestatie zal bepaald moeten worden of deze onder het toepassingsbereik van een vrijstelling valt. Ik vind dat hierbij niet getoetst hoeft te worden of een prestatie met een vrijgestelde prestatie concurreert. Het neutraliteitsbeginsel is een secundair uitleggingsbeginsel, afgeleid van het primaire recht. Dit interpretatiebeginsel kan het toepassingsbereik van een vrijstelling (primair recht) niet uitbreiden.

#### **6.3.5 Neutraliteit bij de toepassing van het verlaagde tarief en het nultarief**

In de zaak Purple Parking deed belanghebbende, net als in de zaak Everything Everywhere, bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie een beroep op het neutraliteitsbeginsel. Purple Parking verrichtte twee prestaties ten behoeve van haar klanten: het bieden van parkeergelegenheid en busvervoer van en naar het vliegveld. Indien Purple Parking enkel busvervoer zou verrichten, zou op deze prestatie het nultarief van toepassing zijn. Het aanbieden van parkeergelegenheid zou afzonderlijk bezien aan het normale tarief onderworpen zijn. Het HvJ oordeelde dat deze samengestelde prestatie aan één btw-tarief onderworpen is: het normale tarief, omdat de

<sup>341</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888.

<sup>342</sup> Artikel 135, lid 1, sub f Btw-richtlijn.

<sup>343</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 45.

<sup>344</sup> Zie eveneens M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010, p. 41.

parkeerservice de hoofdprestatie vormt. Een beroep op het neutraliteitsbeginsel kan er dan niet toe leiden dat op een afzonderlijk onderdeel (in deze zaak het busvervoer) het nultarief toegepast kan worden vanwege de enkele reden dat een busmaatschappij het nultarief wel kan toepassen.<sup>345</sup>

Deze uitspraak is naar mijn mening correct en in overeenstemming met het arrest Adam waarin het HvJ overwoog “*dat het neutraliteitsbeginsel zich met name ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld. Die goederen en diensten moeten aan een uniform tarief worden onderworpen*”.<sup>346</sup> Purple Parking verkeert in een andere situatie dan een ondernemer die enkel busvervoerdiensten of parkeerdiensten verricht. Zij concurreert met andere ondernemers die eveneens een samengestelde prestatie bestaande uit een parkeerservice en busvervoer verrichten. Dergelijke samengestelde prestaties dienen gelijk behandeld te worden in de zin van de kwalificatie als een belaste prestatie. Een afwijkende btw-behandeling ten opzichte van de btw-behandeling van prestaties die enkel bestaan uit busvervoer vormt geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

Toepassingen van het verlaagde tarief vormen daarnaast een afwijking op het normale tarief. Deze uitzonderingsbepalingen moeten naar mijn mening, net als vrijstellingen, strikt worden uitgelegd. Beide soorten uitzonderingsbepalingen zijn ingevoerd met een bepaalde achterliggende (politieke/economische) reden. Vanwege deze achtergrond is het niet de bedoeling dat prestaties die strikt genomen niet onder de werkingssfeer van een uitzonderingsbepaling vallen toch van deze bepalingen kunnen profiteren.

In de arresten Torgau-Westelbien en Commissie/Frankrijk heeft het HvJ zich uitgelaten over de toepassing van het verlaagde tarief.<sup>347</sup> Bij de toepassing van het verlaagde tarief op prestaties van categorieën uit Bijlage III van de Btw-richtlijn hebben lidstaten volgens het HvJ een begrensde beoordelingsvrijheid. Lidstaten mogen op een concreet en specifiek onderdeel van een categorie werkzaamheden uit Bijlage III het verlaagde tarief toepassen indien de toepassing van het verlaagde tarief geen afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit. Het fiscale neutraliteitsbeginsel speelt dus een belangrijke rol bij de toepassing van het verlaagde tarief op een concreet en specifiek onderdeel van een samengestelde prestatie.

De zaken Commissie/Frankrijk en Talacre Beach nemen een bijzondere plaats in binnen de jurisprudentie van het leerstuk van samengestelde prestaties, omdat zij een uitzondering vormen op het uitgangspunt dat op één samengestelde prestatie één tarief van toepassing is.<sup>348</sup> Ik vind de uitkomsten in deze arresten echter wel fiscaal neutraal:

- Zo concurreert Talacre Beach bij het aanbieden van een inboedel/meubilair van een caravan niet met aanbieders van caravans die het nultarief toepassen, maar met aanbieders die het normale tarief ter zake van de levering van meubels moeten toepassen. Dat bij de samengestelde prestatie het nultarief enkel van toepassing is op de levering van een caravan en op de levering van het meubilair het normale tarief van toepassing is, werkt in dit geval fiscaal neutraal uit.

<sup>345</sup> HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703, r.o. 38.

<sup>346</sup> HvJ EU 11 oktober 2001, nr. C-267/99 (Adam), *Jur.* blz. I-7467, r.o. 36.

<sup>347</sup> HvJ EU 3 april 2008, nr. C-442/05 (Torgau-Westelbien), *V-N* 2008/20.17 en HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

<sup>348</sup> Zie paragraaf 4.4.

- Het transport van een overledene is in Frankrijk onderworpen aan het verlaagde tarief, waarbij gesteld zou kunnen worden dat een lijkenvervoerder in dat geval in brede zin concurreert met andere “vervoerders”, zoals ambulancevervoerders. Deze laatste groep ondernemers kan in Frankrijk eveneens het verlaagde tarief toepassen. Dat op een samengestelde prestatie met betrekking tot een begrafenisplechtigheid enkel op het lijkenvervoer het verlaagde tarief van toepassing is en op de rest van de prestatie het normale tarief, werkt fiscaal neutraal uit, omdat de ‘lijkbezorger’ bij het vervoeren in brede zin concurreert met andere vervoerders van ‘personen’.

### **6.3.6 Het neutraliteitsbeginsel in de nationale jurisprudentie over samengestelde prestaties**

Ik vind het opvallend dat het neutraliteitsbeginsel geen enkele rol heeft gespeeld in de nationale jurisprudentie inzake de btw-behandeling van samengestelde prestaties.<sup>349</sup> Een verklaring hiervoor zou gevonden kunnen worden in het zeer casuïstische karakter van samengestelde prestaties. Iedere samengestelde prestatie heeft een bijzonder karakter en wordt gekwalificeerd op basis van de specifieke omstandigheden. Bijvoorbeeld bij prestaties waarbij sprake is van verhuur met aanvullende serviceverlening spelen verschillende aspecten een rol, zoals de contractuele invulling (een mogelijk opzegbeding) en de factureringwijze.

In de zaak met betrekking tot de levering van de servicecertificaten heeft belanghebbende wel gesteld dat de servicecertificaten onderscheiden kunnen worden van de levering van de apparaten en zodoende een concreet en specifiek onderdeel vormen. Het vrijstellen van dit verzekeringsaspect zou volgens belanghebbende de fiscale neutraliteit ten goede komen, omdat daardoor vergelijkbare vormen van risicoafdekking (verzekeringen) fiscaal neutraal worden behandeld.<sup>350</sup> Bij de totstandkoming van het oordeel van de Hoge Raad lijkt het neutraliteitsbeginsel geen rol te hebben gespeeld. Een verklaring hiervoor zou kunnen worden gevonden in de opvatting dat de btw-behandeling van een samengestelde prestatie niet soortgelijk is en niet vergeleken kan worden met de btw-behandeling van een separaat onderdeel. Er treedt dan geen schending van het neutraliteitsbeginsel op, omdat de afname van een separate prestatie vanuit de optiek van de modale consument niet aan dezelfde behoeften voldoet als de afname van een samengestelde prestatie.

Ondanks dat het neutraliteitsbeginsel in de nationale jurisprudentie inzake samengestelde prestaties niet uitdrukkelijk naar vormen komt, is deze nationale jurisprudentie naar mijn mening ook op het gebied van de toepassing van het neutraliteitsbeginsel in overeenstemming met de Europese jurisprudentie van het HvJ. Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel van secundair recht dat de werking van het primaire recht niet kan uitbreiden. Aanbieders van samengestelde prestaties en aanbieders van afzonderlijke onderdelen van een dergelijke prestatie verkeren volgens het HvJ niet automatisch in een soortgelijke situatie. Op grond hiervan is het terecht dat het neutraliteitsbeginsel geen doorslaggevende rol speelt bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie in vergelijking tot de btw-behandeling van afzonderlijke onderdelen van een dergelijke prestatie.

<sup>349</sup> Zie HR 17 april 1996, nr. 31.030, *BNB* 1996/230, Hof Amsterdam 5 juni 1996, nr. 94/4854, *V-N* 1996/4313, HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, *NTFR* 2003/1728, HR 10 maart 2006, nr. 41.811, *NTFR* 2006/396, HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013,13 en HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3.

<sup>350</sup> HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3, r.o. 3.4.

### **6.3.7 Verhouding leerstuk samengestelde prestaties met inwendige neutraliteit**

In het vorige hoofdstuk heb ik beschreven dat bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie sprake is van de nodige beoordelingsvrijheid en beoordelingsruimte. Vermeden moet worden dat dit tot onduidelijkheid en onzekerheid leidt. Binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties bestaat echter nog de nodige onduidelijkheid en kan geen uniforme regel geformuleerd worden die tot rechtvaardige uitkomsten leidt. Vanuit het oogpunt van het neutraliteitsbeginsel mag het niet zo zijn dat ondernemers het slachtoffer worden van de gecompliceerde btw-behandeling van een samengestelde prestatie, omdat dit in strijd zou zijn met de inwendige neutraliteit van het btw-systeem. Zolang de financiële (concurrentie)positie van een ondernemer niet onder de complexiteit van de leer van samengestelde prestaties lijdt zal de inbreuk op de inwendige neutraliteit beperkt blijven.

### **6.4 Conclusie**

In de conclusie van het vorige hoofdstuk heb ik de vraag gesteld of het neutraliteitsbeginsel een grens opwerpt bij de onverkorte toepassing van het leerstuk van de samengestelde prestaties.

Het neutraliteitsbeginsel kent verschillende verschijningsvormen. In dit hoofdstuk heb ik de btw-behandeling van samengestelde prestaties hoofdzakelijk getoetst aan het neutraliteitsbeginsel in de bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel. Ik heb met name onderzocht of een verschillende btw-behandeling van een ondernemer die een samengestelde prestatie verricht en een ondernemer die enkel een onderdeel van een dergelijke prestatie verricht een inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel.

Het leerstuk van de samengestelde prestaties is in essentie ontwikkeld om de functionaliteit van het btw-stelsel te waarborgen. Het leerstuk van de samengestelde prestatie tracht te leiden tot een neutrale heffingswijze, omdat enkel prestaties die de modale consument beoogt af te nemen en uiteindelijk wenst te verbruiken in de heffing worden betrokken.

Het arrest Everything Everywhere en de zaak Purple Parking hebben aangetoond dat het neutraliteitsbeginsel zich niet verzet tegen een verschillende btw-behandeling van een ondernemer die een samengestelde prestatie verricht en een ondernemer die enkel een separaat onderdeel van een dergelijke prestatie verricht. Ik vind dat deze situaties niet (soort)gelijk zijn, omdat het object van heffing verschillend is. Daarnaast verschilt, gezien vanuit de consument, het verbruik van een samengestelde prestatie (een totaalpakket) van de afname van een afzonderlijk onderdeel van zo'n prestatie.

Op basis van het arrest Deutsche Bank kan geconcludeerd worden dat het neutraliteitsbeginsel de werkingssfeer van een vrijstelling bij samengestelde prestaties niet kan uitbreiden. Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel van secundair recht, dat de geldigheid van een regel van primair recht, een vrijstelling, niet kan uitbreiden. Ik ben van mening dat prestaties die concurreren met vrijgestelde prestaties niet vanwege deze concurrentie onder een vrijstelling gebracht kunnen worden. Beoordeeld moet worden of de aard van de prestatie onder het strikte toepassingsbereik van een vrijstelling valt.

Het neutraliteitsbeginsel werpt wel een grens op bij de implementatiewijze van bepalingen van het verlaagde tarief uit Bijlage III van de Btw-richtlijn. Lidstaten mogen enkel op een concreet en specifiek onderdeel van een categorie werkzaamheden uit Bijlage III het verlaagde tarief toepassen indien dit geen afbreuk doet aan het beginsel van de fiscale neutraliteit.

Opvallend genoeg speelt het neutraliteitsbeginsel geen doorslaggevende rol in de nationale jurisprudentie over samengestelde prestaties. Een verklaring hiervoor kan gevonden worden in het zeer casuïstische karakter van samengestelde prestaties. Het feit dat het neutraliteitsbeginsel overigens geen rol lijkt te spelen in de nationale jurisprudentie is naar mijn mening in overeenstemming met de rechtspraak van het HvJ inzake samengestelde prestaties. De situatie van de aanbieder en afnemer van een samengestelde prestatie en de situatie van de aanbieder en afnemer van een separaat onderdeel van een dergelijke prestatie zijn niet (soort)gelijk.



## 7. **Conclusie**

In de voorgaande hoofdstukken heb ik beschreven binnen welk toetsingskader de kwalificatie van een samenstel van handeling behoort plaats te vinden. Verder heb ik beschreven welke verschillende btw-regimes van toepassing kunnen zijn op een samenstel van handelingen. Daarnaast heb ik het spanningsveld beschreven tussen het leerstuk van samengestelde prestaties en het neutraliteitsbeginsel en onderzocht of de btw-behandeling van samengestelde prestaties in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. In dit hoofdstuk geef ik een antwoord op de onderzoeksvraag van deze scriptie:

*“Op basis van welke criteria moet worden vastgesteld of al dan niet sprake is van één samengestelde prestatie en is de nationale btw-behandeling van samengestelde prestaties, mede gelet op het neutraliteitsbeginsel, in overeenstemming met de Europese regelgeving en jurisprudentie?”*

Ik begin met samen te vatten wat de belangrijkste conclusies uit mijn onderzoek zijn. Voor een meer uitgebreide toelichting op deze overwegingen verwijs ik naar de tussenconclusies in de voorgaande hoofdstukken.

### ***Leerstuk van de samengestelde prestaties niet gecodificeerd in wet of richtlijn***

In het eerste hoofdstuk heb ik beschreven welke gevolgen uit de wet voortvloeien bij de kwalificatie van een samenstel van handelingen. Op basis van een analyse van de Btw-richtlijn en de Wet OB heb ik vastgesteld dat het leerstuk van de samengestelde prestaties in de richtlijn noch in de wet eenduidig is gecodificeerd. Uit deze analyse valt op te maken dat de kwalificatie van een samenstel van handelingen als één geheel dus als de levering van één goed of als één dienst, van belang kan zijn voor de bepaling van de plaats van de prestatie, de toepassing van een vrijstelling en de bepaling van het tarief. Het is namelijk mogelijk dat op zelfstandige prestaties een ander btw-regime van toepassing is dan op een samengestelde prestatie. Het onderscheid tussen goederenleveringen en diensten is van belang, omdat voor de levering van een goed een ander btw-regime kan gelden dan voor de verrichting van een dienst.

### ***Toetsingscriteria ter bepaling van het object van heffing***

De toetsingscriteria ter beoordeling van de omvang van een handeling vormen een soort interpretatie van de situatie waarin beoordeeld moet worden of al dan niet sprake is van één prestatie. Het leerstuk van de samengestelde prestatie is in de jurisprudentie van het HvJ en in de nationale jurisprudentie ontwikkeld. De doelstelling van dit leerstuk is toetsingscriteria aan te reiken aan de hand waarvan het object van heffing van een samenstel van handelingen vastgesteld kan worden.

Uit een analyse van de jurisprudentie van het HvJ kan geconcludeerd worden dat geen uniforme regel bestaat aan de hand waarvan de omvang van een samenstel van handelingen bepaald kan worden. Het HvJ heeft wel in een reeks van arresten uitleggingsgegevens verschaft en daardoor een kader geschapen waarbinnen de beoordeling van een samenstel van handelingen dient plaats te vinden. Als uitgangspunt bij deze beoordeling geldt dat elke prestatie voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. In onderdeel 3.11 heb ik beschreven welke toetsingscriteria onderscheiden kunnen worden bij de kwalificatie van een

samenstel van handelingen als één geheel of als afzonderlijke prestaties. Alle toetsingscriteria zijn aanwijzingen en geen van deze toetsingscriteria is doorslaggevend bij de beoordeling of al dan niet sprake is van één samengestelde prestatie.

Vanuit de optiek van de modale consument dient bekeken te worden of een samenstel van handelingen als één geheel kwalificeert. Uit de jurisprudentie van het HvJ valt echter op te maken dat de optiek van de consument in de voorliggende zaak ook vaak wordt gehanteerd om te beoordelen of sprake is van één prestatie. Zo wordt rekening gehouden met de factoren die spelen in de markt waarop de afnemer zich op dat moment bevindt.

In de rechtspraak van het HvJ kunnen twee typen samengestelde prestatie herkend worden. Het eerste type vloeit voort uit het arrest CPP. Op basis van dit arrest kan geconcludeerd worden dat sprake is van een samengestelde prestatie indien binnen een samenstel van handelingen een hoofdprestatie met bijbehorende bijkomende prestaties onderkend kunnen worden. Daarnaast kan uit het arrest Levob opgemaakt worden dat ook sprake kan zijn van één samengestelde prestatie indien twee of meer elementen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

Uit de recente jurisprudentie van het HvJ kan worden afgeleid dat het HvJ op basis van een vastomlijnd toetsingskader bij het leerstuk van samengestelde prestatie arrest wijst. De recente arresten van het HvJ in de zaken Deutsche Bank, Field Fischer Waterhouse, BGZ Leasing en RR Donnelley tonen dit aan. Deze arresten hebben geen wijzigingen gebracht in de toetsingscriteria aan de hand waarvan het object van heffing van een samenstel van handelingen bepaald moet worden.

### ***Onderscheid met nauw samenhangende prestaties***

De rechtspraak over samengestelde prestaties dient onderscheiden te worden van de rechtspraak inzake nauw samenhangende prestaties. Deze twee leerstukken wijken van elkaar af. Het leerstuk van de nauw samenhangende prestaties is gebaseerd op een wettelijke grondslag. Bij dit leerstuk moet op grond van de wet de onontbeerlijkheidstoets worden aangelegd om te beoordelen of een prestatie al dan niet nauw samenhangt met een prestatie die onder het bereik van de vrijstelling valt. Mijn conclusie is dat deze onontbeerlijkheidstoets niet wordt - en ook niet gehanteerd zou moeten worden - binnen het leerstuk van de samengestelde prestatie bij de beoordeling of sprake is van bijkomende prestaties. Daarnaast concludeer ik dat wanneer een prestatie op basis van de criteria uit het CPP-arrest als bijkomend moeten worden beschouwd, maar onvoldoende onontbeerlijk is om te kwalificeren als een nauw samenhangende prestatie, zij vanwege het ontbreken van de onontbeerlijkheid toch niet van een vrijstelling profiteert.

### ***Btw-behandeling samenstel van prestaties***

Zelfstandige prestaties dienen afzonderlijk in de heffing te worden betrokken. Indien sprake is van een hoofdprestatie met bijkomende elementen gaan de bijkomende elementen op in de hoofdprestatie. De bijkomende elementen behoren het fiscale lot van de hoofdprestatie te volgen. Bij een samengestelde prestatie van het type Levob, een prestatie sui generis, bepalen de overheersende elementen welk btw-regime op de gehele samengestelde prestatie van toepassing is. Geconcludeerd kan worden dat de btw-behandeling van beide type samengestelde prestaties wordt bepaald door het 'accessorium sequitur principale'-principe. Het fiscale lot van de bijkomende- of ondergeschikte handelingen wordt gevormd door de hoofdprestatie of de overheersende elementen.

De arresten Commissie/Frankrijk, Torgau-Westelbien en Talacre Beach vormen geen inbreuk op dit uitgangspunt, maar interpreteer ik als uitzonderingssituaties. Deze arresten zijn gebaseerd op een bijzondere context. Aan deze arresten kan naar mijn mening niet de algemene regel worden ontleend dat aspecten van één enkele prestatie anders mogen worden behandeld dan de rest van die prestatie. Uitgangspunt is dat op één samengestelde prestatie één uniform btw-regime van toepassing is. Dit uitgangspunt blijkt onder meer uitdrukkelijk uit het arrest Deutsche Bank en de beschikking in de zaak Purple Parking. Dit heeft tot gevolg dat op een (bijkomend) onderdeel van een samengestelde prestatie niet een vrijstelling of verlaagd tarief van toepassing kan zijn, wanneer op de rest van de samengestelde prestatie het normale tarief van toepassing is (en vice versa).

### ***Nationale jurisprudentie getoetst aan de Europese regelgeving en jurisprudentie***

Op basis van een analyse van de nationale jurisprudentie kan naar mijn mening geconcludeerd worden dat daarin evenmin een uniforme regel onderkend kan worden aan de hand waarvan de kwalificatie van een samenstel van handelingen dient plaats te vinden. Na het arrest CPP hanteren de nationale rechters de toetsingscriteria die het HvJ heeft ontwikkeld. De nationale jurisprudentie is op dit punt volledig in overeenstemming met de Europese jurisprudentie.

In het nationale arrest inzake de verstrekking van servicecertificaten bij de verkoop van huishoudelijke apparaten valt een CPP-type samengestelde prestatie te onderkennen. De Hoge Raad baseerde in dit arrest het oordeel binnen het door het HvJ geschapen toetsingskader.

In de arresten inzake verhuur-plus kan een samengestelde prestatie van het type Levob herkend worden: een prestatie sui generis. In de situatie dat sprake is van aanvullend dienstbetoon waarmee het specifiek gebruik van een ter beschikking gestelde ruimte gefaciliteerd wordt kan sprake zijn van actieve verhuur; verhuur-plus. Het omslagpunt tussen passieve verhuur (vrijgesteld) en verhuur-plus (belast) is voor de praktijk nog een enigszins grijs gebied. Op dit punt zijn de recente arresten van belang, waarin de Hoge Raad bij bijkomende prestaties een onderscheid maakt tussen zaakreguleerde prestaties en prestaties die een specifiek gebruik mogelijk maken en daardoor een toegevoegde waarde hebben.

### ***Spanningsveld btw-behandeling samengestelde prestaties en fiscale neutraliteit***

In hoofdstuk zes heb ik het spanningsveld tussen het leerstuk van samengestelde prestaties en het neutraliteitsbeginsel weergegeven. Ik heb in dit hoofdstuk onderzocht of het neutraliteitsbeginsel een grens opwerpt bij de btw-behandeling van samengestelde prestaties. Ik heb met name onderzocht hoe de btw-behandeling van samengestelde prestaties zich verhoudt tot het neutraliteitsbeginsel in de bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.

Ik concludeer dat de leer van de samengestelde prestatie in beginsel is ontwikkeld om de functionaliteit van het btw-stelsel te waarborgen. Dit is in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel, omdat één van de doelstellingen van de leer van de samengestelde prestaties is dat prestaties niet kunstmatig gesplitst of samengevoegd dienen te worden. Het leerstuk van de samengestelde prestatie tracht te leiden tot een neutrale heffingswijze, omdat enkel prestaties die de modale consument beoogt af te nemen en uiteindelijk wenst te verbruiken in de heffing worden betrokken.

De situatie van een ondernemer die een samengestelde prestatie verricht is niet automatisch vergelijkbaar met de situatie van een ondernemer die slechts een afzonderlijk onderdeel van een dergelijke prestatie verricht. Een verschillende btw-behandeling van deze twee prestaties vormt geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Het is inherent aan het begrip samengestelde prestatie dat de btw-behandeling hiervan kan afwijken van de btw-behandeling van de afzonderlijke onderdelen van een dergelijke prestatie.

Uit het arrest Deutsche Bank kan worden opgemaakt dat het neutraliteitsbeginsel een uitleggingsbeginsel van secundair recht is dat de werkingssfeer van een vrijstelling niet kan uitbreiden. Ik ben van mening dat dit terecht is, omdat vrijstellingen strikt uitgelegd moeten worden.

### ***Mijn visie***

In een breed scala aan arresten hebben zowel nationale rechters als rechters van het HvJ uitleg gegeven over de kwalificatie en btw-behandeling van een samenstel van handelingen. Mijn conclusie is dat hierdoor een bestendig toetsingskader is ontwikkeld. Binnen dit kader bestaat wel nog de nodige beoordelingsruimte en beoordelingsvrijheid. De toepassing van de toetsingscriteria hangt af van de omstandigheden van het geval. Hierbij moet eveneens rekening worden gehouden met de juridische context waarbinnen de samengestelde prestatie wordt verricht. Onder de werkingssfeer van het leerstuk van de samengestelde prestaties vallen zeer veel verschillende (wets)bepalingen. Deze bepalingen hebben ieder een eigen bijzonder karakter en doelstelling. Vanwege de diversiteit van de aard van de samengestelde prestaties kan niet één uniforme regel geformuleerd worden die de onduidelijkheden binnen de leer van de samengestelde prestatie zou wegnemen. Dit geeft in zekere zin een onbevredigend gevoel. Indien één toetsingscriterium als doorslaggevend zou worden aangeduid voor de kwalificatie van een samenstel van handelingen als één prestatie, zou dit echter tot onrechtvaardige uitkomsten kunnen leiden. Dit heeft het Tellmer-criterium aangetoond.

Naar mijn mening is het van belang om binnen het leerstuk van samengestelde prestaties een onderscheid te maken tussen de kwalificatie van het object van heffing en de bepaling van de btw-behandeling die op dit object van toepassing behoort te zijn. Als één samengestelde prestatie het object van heffing vormt kan pas getoetst worden welk btw-regime hierop van toepassing is. Het arrest Deutsche Bank laat naar mijn mening duidelijk zien dat eerst, bezien vanuit de optiek van de modale consument, beoordeeld moet worden of een samenstel van prestaties voor het object van heffing één prestatie vormt. Hierbij spelen onder meer de ontwikkelde toetsingscriteria uit de arresten CPP en Levob een rol. De tweede stap is vervolgens te bepalen welke btw-behandeling op deze samengestelde prestatie (het object) van toepassing is. Hierbij kan, indien nodig, getoetst worden aan het strikte toepassingsbereik van een vrijstelling of een bepaling van het verlaagde tarief. Net als de plaats van de prestatie, vloeien deze gevolgen voort uit de wet.

Mijn conclusie is dat binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties zowel inwendig als uitwendig sprake moet zijn van een zekere onlosmakelijke verbondenheid. Prestaties die economisch gezien onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn moeten als één geheel gekwalificeerd worden. Deze kwalificatie hangt af van de omstandigheden waarbinnen de prestaties worden verricht. Zo beoogt de leer van de samengestelde prestaties onlosmakelijk verbonden te zijn met de economische realiteit.

## **Literatuur**

### **Boeken**

- D.B. Bijl e.a., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2001.
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2009.
- M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2012.
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *BTW Jurisprudentie van het Hof van Justitie*, Kluwer: Deventer 2012.
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007.
- W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007.
- D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss. Maastricht), Kluwer: Deventer 2001.
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw* (diss. Amsterdam UvA), Centrale drukkerij UvA: Amsterdam 2000.
- B.G. van Zadelhoff, *De samengestelde prestatie tegen één vergoeding*, Reugebrink-bundel, De ware koningin der belastingen, Kluwer: Deventer 1990, p.95-106.

### **Artikelen, aantekeningen en papers**

- A.J. Blank, 'Het tijdstip van een samengestelde prestatie', *BtwBrief* 2010,15.
- C.M. Ettema, 'Hoofdprestaties en (nauw samenhangende) nevenprestaties', *NTFR* 2007/37.
- M. van Helden, 'Verhuur appartementen en schoonmaak gemeenschappelijke ruimten twee zelfstandige diensten', *BtwBrief* 2009, nr. 26.
- M.E. van Hilten, noot bij HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224.
- D. Kroesen en I. van den Eijnden, 'Verhuur of verhuur plus – the devil is in the detail?', *BtwBrief* 2012/110.
- J.A.M. Leijten, 'Verhuur-plus, één met btw belaste dienst of toch niet?', *WFR* 2013/868.
- H. Liebman en O. Rousselle, 'VAT Treatment of Composite Supplies', *International VAT Monitor* 2006, p.110.
- F. Mitchell, 'Composite supplies at separate rates: Colaingrove ltd v HMRC', *VAT, Duties and Indirect Tax*, April 2013.
- G.J. van Norden en L. Janssen, 'Leasing en optioneel verzekeren: één paar of twee singles', *BtwBrief* 2013/27.
- B.C.M. Nuijen, *En wat vindt de (modale) consument?*, EFS 2010-2011.

W. Panis, 'Softwaretransacties als aanleiding voor een verfijning van de leer van de complexe handeling', *TFR* 2006/46.

J. Park en K. Mulcahy, 'Mixed supplies: practical considerations', *Tax Journal*, 2 June 2011.

C.G. Sandbrink, *Verhuur van onroerend goed – Een kwestie van plussen en minnen!*, EFS 2010-2011.

J. T. Sanders, 'Exotisme in de btw', *NTFR* 2011/1002.

J.T. Sanders, noot bij o.a. HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888 en HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16.

M.C. Schrauwen, 'De paradox van de Levob-zaak', *BtwBrief* 2005, nr. 12, p.10.

M.W.C. Soltysik, 'Splitsen van prestaties voor BTW-heffing', *Weekblad Fiscaal Recht* 2002/1519.

P. Tielemans en T. Bootsman, 'Talacre Beach, een andere koers na Levob en CPP?', *BtwBrief* 2006, 35.

P. Tielemans, 'Vrijgestelde verhuur onroerende zaak of btw-belaste dienst?', *BtwBrief* 2013/16.

J.L.M.J. Vervloed, 'Eén betaling voor diverse prestaties', *BtwBrief* 2007, nr. 13.

T. Vroon, '1+1=1', *BtwBrief* 2012/141.

A. Vroon, 'Aantrekkelijke prestaties', *NTFR* 2013/4.

N.W.G.P. Yzermans, 'Splitsen van deelprestaties: Een prestatie op zich!', *BTW-bulletin* 2010/1.

B.G. van Zadelhoff, noot bij HvJ EU 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115.

### **Conclusies**

A-G Kokott, 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115.

A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28.

A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20.

A-G Van Hilten 8 november 2012, nr. 11/04272, *V-N* 2013/7.21.

A-G Van Hilten 7 december 2012, nr. 10/02532, *V-N* 2012/16.21.

### **Besluiten van de staatssecretaris van Financiën**

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, *V-N* 2009/39.23.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *V-N* 2011/63.19.1.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M, *V-N* 2013/14.21.

## ***Jurisprudentie***

### **Hof van Justitie EU**

HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85 (Kerrutt), *JUR* 1986/2219.

HvJ EU 13 juli 1989, nr. C-173/88 (Morten Henriksen), *FED* 1990/72.

HvJ EU 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), *BNB* 1990/271.

HvJ EU 3 maart, 1994, C-16/93 (Tolsma), *FED* 1994/348.

HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), *V-N* 1996/21.20.

HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), *BNB* 1997/32.

HvJ EU 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), *V-N* 1998/59.20.

HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224.

HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie/Frankrijk), *JUR* 2001/249.

HvJ EU 18 januari 2001, nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), *V-N* 2001/11.21.

HvJ EU 8 mei 2003, nr. C-384/01 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 2003/29.22.

HvJ EU 6 november 2003, nr. C-45/01 (Christoph Dornier Stiftung), *V-N* 2003/58.18.

HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03 (Temco Europe), *V-N* 2005/21.22.

HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115.

HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23.

HvJ EU 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), *V-N* 2006/41.16.

HvJ EU 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget NN), *V-N* 2007/18.22.

HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *V-N* 2008/11.17.

HvJ EU 3 april 2008, nr. C-442/05 (Torgau-Westelbien), *V-N* 2008/20.17.

HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17.

HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2009/95.

HvJ EU 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), *V-N* 2010/11.23.

HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

HvJ EU 2 december 2010, nr. C-276/09 (Everything Everywhere), *V-N* 2010/64.23.

HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (Bog), *V-N* 2011/18.17.

HvJ EU 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group), *V-N* 2011/62.20.

HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703.

HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888.

HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22.

HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16.

HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (Mesto Zamberk), *V-N* 2013/15.17.

HvJ EU 27 juni 2013, nr. C-155/12 (RR Donnelley), *V-N* 2013/34.22.

### **Hoge Raad**

HR 17 april 1996, nr. 31.030, *BNB* 1996/230 m.nt. van Hilten.

HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, *NTFR* 2003/1728.

HR 10 maart 2006, nr. 41.811, *NTFR* 2006/396.

HR 23 februari 2007, nr. 42.387, *BNB* 2008/2.

HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *BNB* 2009/318.

HR 9 maart 2012, nr. 10/04834, *V-N* 2012/15.23.

HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3 m.nt. Zijlstra.

HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *BNB* 2013/43 m.nt. van Zadelhoff.

HR 30 november 2012, nr. 11/02842, *V-N* 2012/63.16.

HR 30 november 2012, nr. 11/04064, *LJN* BY4582.

HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136 m.nt. Vroon.

HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, *V-N* 2013/24.

### **Gerechtshof**

Hof Amsterdam 5 juni 1996, nr. 94/4854, *V-N* 1996/4313.

Hof 's-Gravenhage 10 mei 2010, nr. 09/00434, *NTFR* 2010/2025.

Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, nr. 08/00719 *V-N* 2010/57.1.4.

Hof 's-Hertogenbosch 28 juli 2011, nr. 08/00708, *V-N* 2011/2300.

### **Rechtbank**

Rechtbank Breda 17 oktober 2008, nr. AWB 07/02565, *LJN* BG5087.

Rechtbank Haarlem 1 april 2010, nr. 08/6738, *V-N* 2010/43.2.3.

### **UK**

UK First-tier Tribunal (Tax) 29 January 2013, TC/2013/02534 (Colaingrove Limited).

UK Upper Tribunal (Tax) 23 May 2013, TCC/2013/0247 (Morrison Supermarkets).