

BACHELORSCHRIJF



De omvang van de prestatie

Rechtstreeks verband tussen vergoeding en prestatie

Auteur: M. Senyurt

Studentnummer:743580

Datum: 09/05/2016

Onderwijsinstelling: Tilburg Universiteit

Opleiding: Fiscale Economie

Begeleider en beoordelaar: Mr. S. B. Cornielje

Beoordelaar: Prof. Dr. G. J. van Norden

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	pag. 1
Voorwoord	pag. 2
Lijst van gebruikte afkortingen	pag. 3
Hoofdstuk 1. Inleiding	pag. 4
Paragraaf 1.1 Algemeen	pag. 4
Paragraaf 1.2 De probleemstelling	pag. 4
Paragraaf 1.3 De verantwoording van de opzet	pag. 5
Hoofdstuk 2. Het begrip ‘rechtstreeks verband’	pag. 6
Paragraaf 2.1 Inleiding	pag. 6
Paragraaf 2.2 De bezwarende titel	pag. 6
Paragraaf 2.3 De wederzijdse prestatie	pag. 7
Paragraaf 2.4 Het individualiseerbaar voordeel	pag. 8
Paragraaf 2.5 Het individualiseerbaar voordeel in ruil voor de contributie	pag. 9
Paragraaf 2.6 De conclusie	pag. 10
Hoofdstuk 3. De vergoeding	pag. 10
Paragraaf 3.1 Inleiding	pag. 10
Paragraaf 3.2 Het begrip ‘vergoeding’	pag. 11
Paragraaf 3.3 De objectieve en subjectieve maatstaf van heffing	pag. 11
Paragraaf 3.4 De symbolische vergoeding	pag. 12
Paragraaf 2.6 De conclusie	pag. 13
Hoofdstuk 4. De werkelijke tegenwaarde	pag. 14
Paragraaf 4.1 Inleiding	pag. 14
Paragraaf 4.2 De reële waarde van een prestatie	pag. 14
Paragraaf 4.2 Gedeeltelijke toerekening van de kosten	pag. 16
Paragraaf 4.3 Bijdrage op basis van het inkomen	pag. 17
Paragraaf 2.6 De conclusie	pag. 19
Hoofdstuk 5. De reikwijdte van het Commissie/Finland-arrest	pag. 20
Paragraaf 5.1 Inleiding	pag. 20
Paragraaf 5.2 Het leerlingenvervoer	pag. 21
Paragraaf 5.3 De zienswijze van de Hoge Raad	pag. 21
Paragraaf 5.4 De conclusie van Advocaat-Generaal Kokott	pag. 23
Paragraaf 2.6 De conclusie	pag. 24
Hoofdstuk 6. De conclusie	pag. 24
Paragraaf 6.1 Samenvatting	pag. 24
Paragraaf 6.2 Eigen benadering	pag. 26
Literatuurlijst	pag. 28
Jurisprudentieregister	pag. 29

Voorwoord

Voor u ligt mijn bachelor scriptie Fiscale Economie. Deze scriptie vormt het sluitstuk van mijn bachelor opleiding Fiscale Economie aan de Universiteit van Tilburg.

Mijn eerste hoorcollege over belastingen werd gegeven door de heer G. Staats. Hij begon zijn hoorcollege met een uitspraak van Benjamin Franklin dat niets zeker is in de wereld, behalve de dood en belastingen. Naarmate het hoorcollege vorderde werd mijn belangstelling voor belastingen groter. Voor het college had ik nauwelijks nagedacht over belastingen, maar na het hoorcollege kreeg ik een andere kijk op belastingen. De keuze tussen bedrijfseconomie en fiscale economie was voor mij dan ook snel gemaakt. Ik wist dat ik me wilde verdiepen in belastingen.

Bij het lezen van de verschillende onderwerpen waaruit we mochten kiezen voor onze scriptie, trok het rechtstreeks verband vereiste me als onderwerp meteen aan. Achteraf ben ik ook erg blij dat ik destijds hiervoor heb gekozen. Het werken aan mijn scriptie vond ik niet alleen een leerzame ervaring, maar ik vond het ook echt leuk. Het idee dat je zelf stap voor stap richting je eigen conclusie ging motiveerde me hierbij erg.

In dit voorwoord maak ik ook graag gebruik van de gelegenheid om mijn scriptiebegeleider de heer S.B. Cornielje te bedanken. Hij stond me gedurende het proces bij met feedback en advies.

Rest mij u enkel nog veel plezier te wensen met het lezen van mijn scriptie!

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	Artikel
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
Commissie	Europese Commissie
EG	Europese Gemeenschappen
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Het tot het Hof van Justitie van de Europese Unie behorende Hof van Justitie; de afkorting wordt ook gebezigd voor zover het gaat om het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, zoals het HvJ vóór 1 december 2009 heette
Jur.	Jurisprudentie
lidstaten	de lidstaten van de Europese Unie
nr.	nummer
OB	omzetbelasting
pag.	pagina
r.o.	rechtsoverweging
Tweede richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad fiscaal recht
Zesde richtlijn	Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting

Hoofdstuk 1. Inleiding

Paragraaf 1.1 Algemeen

De omzetbelasting vormt al jaren een van de belangrijkste bronnen voor de Nederlandse overheid. Voor dit jaar worden de inkomsten uit de omzetbelasting geraamd op 46,7 miljard Euro en de inkomsten uit de directe belastingen zal naar verwachting 70,0 miljard Euro opleveren.¹ In 2015 waren de geraamde omzetbelasting inkomsten nog gelijk aan 44,7 miljard Euro.² Al jaren is er een stijgende lijn zichtbaar in de opbrengsten voor de btw.³

Duidelijkheid op het gebied van een belasting die voor een groot deel van de inkomsten zorgt, is dan ook iets waar we nog meer nadruk op zouden moeten leggen. Een van de onderwerpen waar op dit moment onduidelijkheid over bestaat is het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Het rechtstreekse verband tussen de ontvangen vergoeding en de verrichte prestatie is noodzakelijk om te voldaan aan het vereiste van de bezwarende titel.⁴ Zonder een bezwarende titel kan er ook geen omzetbelasting worden geheven.⁵

Het is dan ook cruciaal om te weten wanneer er wel of geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Om deze verband vast te stellen moet er beter gekeken worden naar de eisen die hieraan gesteld worden. De ontvangen vergoeding in verband brengen met de verrichte prestatie is dan ook niet het probleem. Moet hierbij ook gekeken worden naar de omvang of inhoud van de prestatie?

In veel gevallen wordt de vergoeding tussen partijen namelijk bepaald aan de hand van objectieve factoren die slechts gedeeltelijk of helemaal geen verband houden met de inhoud of de omvang van de verrichte prestatie. Onder omstandigheden kan dit ertoe leiden dat het rechtstreeks verband ontbreekt.⁶

Hoe ver moet men dan eigenlijk gaan in het vaststellen van een verband tussen de vergoeding en de omvang of inhoud van de prestatie om te mogen spreken van een rechtstreekse verband?

Paragraaf 1.2 De probleemstelling

De probleemstelling van deze scriptie is als volgt:

'In hoeverre is voor het constateren van een rechtstreeks verband noodzakelijk dat de vergoeding in verband kan worden gebracht met de omvang of inhoud van de prestatie?'

¹ Geraamde inkomsten en uitgaven, Miljoenennota 2016, Rijksoverheid

² Geraamde inkomsten en uitgaven, Miljoenennota 2015, Rijksoverheid

³ Boo, B. de. (2008). Btw groeit in 40 jaar uit tot de belangrijkste belasting. Geraadpleegd van <http://www.cbs.nl>

⁴ HvJ EU 5 februari 1981, nr. C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats) BNB 1981/232

⁵ Art. 1, lid 1, Wet OB 1968 en art. 2, lid 1, Btw-richtlijn

⁶ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland) BNB 2010/94

Paragraaf 1.3 De verantwoording van de opzet

Inleidend op het verdere vervolg van deze thesis begin ik met hoofdstuk 2 waarin wordt ingegaan op het centrale begrip ‘rechtstreeks verband’. Met behulp van arresten wordt het centrale begrip toegelicht. Uit dit hoofdstuk komt er naar voren dat de invulling van de begrippen ‘vergoeding’ en ‘werkelijke waarde’ van belang zijn voor het vaststellen van een rechtstreeks verband.

Het begrip ‘vergoeding’ wordt vervolgens behandeld in hoofdstuk 3. In paragraaf 3.2 wordt nader toegelicht wat er wordt verstaan onder het begrip ‘vergoeding’. Hierna wordt er in paragraaf 3.3 en 3.4 ingegaan op de maatstaf van heffing en de symbolische vergoeding om een beter beeld te krijgen van het begrip ‘vergoeding’.

Hoofdstuk 4 gaat in op het begrip ‘werkelijke waarde’. Dit wordt gedaan aan de hand van jurisprudentie. De arresten met betrekking tot het begrip ‘werkelijke tegenwaarde’ worden in chronologische volgorde besproken in dit hoofdstuk. Een van de meest recente arresten hierbij is het Commissie/Finland-arrest. Het Commissie/Finland-arrest wordt als laatste arrest besproken in paragraaf 4.3. De verschillende meningen over de toepassing van het Commissie/Finland-arrest worden ook ter sprake gesteld in dit paragraaf.

In hoofdstuk 5 wordt de reikwijdte van het in hoofdstuk 4 besproken Commissie/Finland-arrest behandeld. De reikwijdte van het Commissie/Finland-arrest wordt toegelicht met behulp van het Leerlingenvervoer-arrest. Het Leerlingenvervoer-arrest van de Hoge Raad van 7 november 2014 is een arrest wat nauw verbonden is met de probleemstelling. Dit arrest wordt in paragraaf 5.2 besproken. In paragraaf 5.3 worden de verschillende uitleggingen van het Commissie/Finland-arrest besproken zoals die worden gegeven door de Hoge Raad in het Leerlingenvervoer-arrest. Hierna wordt in paragraaf 5.4 de op 23 december 2015 gepubliceerde conclusie van Advocaat-Generaal J. Kokott behandeld.

In het laatste hoofdstuk wordt in paragraaf 6.1 een samenvatting gegeven. Tot slot geef ik naast mijn eigen benadering op de probleemstelling in paragraaf 6.2. Hierbij geef ik ook aan welke interpretatie van het Commissie/Finland-arrest gevolgd zou moeten worden bij de behandeling van het Leerlingenvervoer-arrest.

Hoofdstuk 2. Het begrip rechtstreeks verband

Paragraaf 2.1 Inleiding

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting.⁷ Het is namelijk gericht op het belasten van het verbruik van goederen en diensten door de particulier.⁸ Voor het belasten van het verbruik van de consument wordt er gebruik gemaakt van de bestedingen van de consument.⁹ De omzetbelasting zou je daarom ook wel een bestedingsbelasting kunnen noemen.¹⁰ Het wordt een indirecte belasting genoemd omdat de heffing niet direct plaats vindt bij de consument van het goed of de dienst, maar bij de leverancier ervan.¹¹ Het beoogde subject van heffing zijn de consumenten en het subject van heffing zijn de ondernemers. Het indirecte kenmerk heeft er dus mee te maken dat het subject van heffing niet hetzelfde is als het beoogde subject.¹² Met de term algemene belasting wordt er verwezen naar het specifieke algemene kenmerk van de btw waarbij in beginsel alle bestedingen van de consument worden meegenomen in de btw.¹³ Door dit algemene karakter verschilt de btw van bijzondere verbruiksbelastingen. Dit algemene kenmerk komt ook naar voren in art. 1 Wet OB 1968 waarin onder andere staat: “Onder de naam ‘omzetbelasting’ wordt een belasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.”

Paragraaf 2.2 De bezwarende titel

Uit art. 2, lid 1, sub a van de Btw-richtlijn en art. 1 van de wet OB 1986 volgt dat omzetbelasting alleen kan worden geheven ter zake van leveringen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht. Het begrip bezwarende titel speelt dus een cruciale rol. Bij het ontbreken van de bezwarende titel kan je niet als belastingplichtige worden aangemerkt voor de omzetbelasting. Dit werd ook bevestigd in het Hong-Kong Development Council-arrest waarbij de bezwarende titel ontbrak.¹⁴ In het Hong-Kong Trade-arrest kwam het HvJ tot het volgende oordeel: Een rechtspersoon die regelmatig, maar alleen gratis diensten verricht aan ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige voor de omzetbelasting. Als je de diensten alleen maar gratis verricht mag je niet spreken van een bezwarende titel. Een vergoeding is dus noodzakelijk voor de bezwarende titel.

⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 7.

⁸ C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979, blz. 33.

⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 8.

¹⁰ J. Reugebrink, Omzetbelasting, Deventer: 1990, blz. 6.

¹¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 9.

¹² G.J. van Norden, Het concern in de btw, FM nr. 122, Deventer: Kluwer 2007, blz. 26.

¹³ A.J. van Doesum, Contractuele Samenwerkingsverbanden in de btw (diss.), Deventer: Kluwer 2009, blz. 30.

¹⁴ HVJ EU 1 april 1982, nr.89/81 (Hong-Kong), BNB 1982/311

De aanwezigheid van een vergoeding zorgt er niet voor dat er meteen sprake is van een bezwarende titel. De vereisten voor de bezwarende titel worden verduidelijkt in het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest.¹⁵ Hierbij ging het om een coöperatie die had besloten om twee jaar lang geen bewaarloon te innen voor het bewaren van de aardappelen van haar leden. Zelf was de coöperatie van mening dat ze geen omzetbelasting verschuldigd waren, omdat er geen sprake was van een vergoeding voor de dienst die ze verleenden aan hun leden. Hierdoor werd wel een waardedaling van de aandelen van de leden van de coöperatie verwacht.

Het HvJ vermeldde in het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest dat een dienst belastbaar is wanneer zij verricht wordt onder bezwarende titel. Al hetgeen wat als tegenwaarde voor de dienst wordt ontvangen wordt als de belastinggrondslag gezien. Er moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. In dit arrest besliste het HvJ dat er geen sprake was van een rechtstreeks verband tussen de niet nader bepaalde waardedaling van de aandelen van de leden en de dienst van de coöperatie, omdat de waardedaling niet beschouwd kon worden als de vergoeding voor de verrichte dienst. Het was daarom niet belastbaar in de zin van de Tweede richtlijn.¹⁶ Uit dit arrest komt naar voren dat er slechts wordt voldaan aan het vereiste van de bezwarende titel indien tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding een rechtstreeks verband bestaat.

Paragraaf 2.3 De wederzijdse prestatie

Het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest was van belang voor het begrip rechtstreeks verband. Zonder een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding is er geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel en kan het hierdoor niet meegenomen worden in de omzetbelasting. Het HvJ heeft het begrip in een aantal arresten nader verklaard. Een toonaangevend arrest hierbij is het Tolsma-arrest.¹⁷

In het Tolsma-arrest ging het om de orgeldraaier Tolsma die geld ophaalde met het spelen van muziek op openbare wegen. De inspecteur stelde dat er een rechtstreeks verband bestond tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestaties en dat Tolsma's activiteit derhalve een dienst onder bezwarende titel was.¹⁸ De fiscus stelde dat er hier sprake was van een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding, waardoor de prestatie onder bezwarende titel werd verricht en Tolsma omzetbelasting verschuldigd zou zijn.

¹⁵ HvJ EU 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats) BNB 1981/232

¹⁶ HvJ EU 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats) BNB 1981/232, r.o. 12 – 14.

¹⁷ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271

¹⁸ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 7.

Er was echter geen sprake van een overeenkomst tussen de orgeldraaier en de voorbijgangers. De voorbijgangers bepaalden namelijk zelf of ze iets betaalden aan de orgeldraaier. Ook het bedrag wat vrijwillig afgegeven werd stond niet vast. Daarnaast was er ook geen sprake van een noodzakelijk verband tussen het geproduceerde muziek en de betaling aan Tolsma. De dienstverrichting was dus niet afhankelijk van een tegenprestatie.

Het HvJ verklaarde dat er slechts van een rechtstreeks verband kan worden gesproken indien tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de verrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.¹⁹ Het HvJ oordeelde dat Tolsma geen omzetbelasting verschuldigd was, omdat geen sprake was van een bedongen vergoeding en er hierdoor niet gesproken mag worden over een prestatie die onder bezwarende titel wordt verricht.²⁰

Voor een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie moet er naast een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie, ook sprake zijn van een door de verrichter ontvangen vergoeding die de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.

Paragraaf 2.4 Het individualiseerbaar voordeel

Het Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats-arrest had betrekking op de Tweede-richtlijn.²¹ In dit arrest werd er geconcludeerd dat een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding noodzakelijk waren om te voldaan aan het vereiste van de bezwarende titel. Uit het Tolsma-arrest volgde onder andere dat de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde moest vormen voor de verrichte prestatie om van een rechtstreeks verband te kunnen spreken tussen de vergoeding en de prestatie. In het Apple and Pear Development Council-arrest (hierna: Apple and Pear) werd opnieuw bepaald dat ook volgens het Zesde-richtlijn²² er sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie om te mogen spreken van een bezwarende titel.²³ Daarnaast werd er in het Apple and Pear-arrest nog het een en ander toegevoegd aan de interpretatie van het begrip ‘rechtstreeks verband’.

In het Apple and Pear-arrest ging het om de Apple and Pear Council die de collectieve belangen van alle appel- en perentelers probeerde te behartigen. De council was een publiekrechtelijk lichaam dat onder andere de taak had om promotieactiviteiten uit te voeren over de kwaliteit van de in Engeland en

¹⁹ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

²⁰ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 17.

²¹ Richtlijn van de Raad van 11 april 1967, 97/228/EEG

²² Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, 77/388/EEG

²³ HvJ EU 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple & Pear Development Council), jur. 1988. Blz 1443

Wales geproduceerde appels en peren. De leden betaalden jaarlijks een contributie voor hun lidmaatschap aan de appel- en perentelers vereniging. Deze contributie was verplicht voor alle leden ongeacht de mate van voordeel welke zij genoten. Alle diensten van de vereniging waren dan ook in het voordeel van de gehele appel en peren sector in Engeland en Wales. De individuele teler genoot dergelijke voordelen alleen indirect. Er was geen verband aanwezig tussen de omvang van het voordeel die de telers indirect genoten en het verplichte bedrag die ze jaarlijks in de vorm van een contributie aan de council betaalden. De contributie werd niet op grond van een contractuele verplichting geheven van de telers, maar op grond van een wettelijke verplichting. Er werd door de fiscus gesteld dat er sprake was van een rechtstreeks verband tussen de betaalde contributie van de leden en het voordeel wat een individuele teler had bij de prestaties van Apple and Pear.

Het HvJ oordeelde echter dat er geen sprake was van een rechtstreeks verband, omdat de contributie niet gezien kon worden als de vergoeding voor de diensten van Apple and Pear. De diensten van Apple and Pear leverden volgens het HvJ een profijt op voor de gehele appel- en perenteler sector. De vereniging presteerde namelijk niet afzonderlijk voor de telers, maar juist voor de gehele bedrijfstak inclusief de niet-leden. Hierdoor achtte het HvJ het rechtstreeks verband tussen de contributie van de leden en het voordeel van de individuele teler niet aanwezig.

Er kwam door dit arrest naar voren dat er onderscheid gemaakt moest worden tussen contributies waar een individualiseerbare tegenprestatie tegenover staat en contributies die alleen voor de vereniging als geheel zijn. Bij contributiebetalingen die dus alleen voor de vereniging zijn ontbreekt het rechtstreeks verband tussen de contributie en de diensten van de vereniging. Een rechtstreeks verband tussen een betaalde contributie en de prestatie van de vereniging kan niet zomaar worden aangenomen.

Tegenover de betaalde contributies moet dus een individualiseerbaar voordeel staan.

Paragraaf 2.5 Het individualiseerbaar voordeel in ruil voor de contributie

Een ander arrest wat veel lijkt op het Apple and Pear development council-arrest is het Kennemer Golf en Country Club-arrest.²⁴ Uit het Kennemer Golf en Countryclub-arrest blijkt echter dat er sprake kan zijn van een rechtstreeks verband tussen een betaalde contributie en een niet volledig individualiseerbare prestatie van de vereniging.

Ook in dit arrest werden er net als in het Apple and Pear development council-arrest jaarlijkse contributies betaald aan de vereniging. Maar hier vormen de contributies duidelijk de tegenprestatie voor de diensten die er door de vereniging werd verricht. De golfclub stelde namelijk een sportcomplex en de bijbehorende faciliteiten onbeperkt ter beschikking aan haar leden. Het HvJ oordeelde dan ook dat er hier sprake was van een rechtstreeks verband tussen de diensten van de

²⁴ HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf en Country Club), BNB 2003/3

vereniging en de betaalde contributie van de leden. Het feit dat sommige leden misschien geen gebruik maakten van de sportcomplex en de bijbehorende faciliteiten zorgde er niet voor dat het HvJ geen rechtstreeks verband zag tussen de vergoeding en de prestatie bij de niet volledig individualiseerbare prestatie van de vereniging.

Net als in het Apple and Pear Development-arrest komt er in het Kennemer Golf en Country Club-arrest naar voren dat er tegenover de prestatie een individualiseerbaar voordeel moet staan voor een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Het feit dat het niet om een volledig individualiseerbaar voordeel gaat zorgt er niet voor dat deze rechtstreeks verband ontbreekt.

Paragraaf 2.6 De conclusie

Omzetbelasting kan alleen worden geheven ter zake van leveringen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht. Uit het Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats-arrest arrest komt naar voren dat er slechts wordt voldaan aan het vereiste van de bezwarende titel indien tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding een rechtstreeks verband bestaat. Het HvJ verklaarde in het Tolsma-arrest dat er slechts van een rechtstreeks verband kan worden gesproken indien tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de verrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Daarnaast moet er tegenover de prestatie een individualiseerbaar voordeel staan om te kunnen spreken van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Bij een niet volledig individualiseerbaar voordeel kan er alsnog sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie.

Hoofdstuk 3. De vergoeding

Paragraaf 3.1 Inleiding

In het eerder besproken Tolsma-arrest komt naar voren dat de vergoeding wel degelijk een belangrijke rol speelt bij het vaststellen van een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding. Om te kunnen spreken van een rechtstreeks verband moet onder andere de door de verrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormen voor de aan de ontvanger verleende dienst.²⁵ Om te bepalen of er aan deze vereiste wordt voldaan is het van belang om te weten wat wordt verstaan onder het begrip ‘vergoeding’ om vervolgens te kunnen bepalen of de ontvangen vergoeding dan ook de tegenwaarde vormt voor de verrichte prestatie.

²⁵ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

Paragraaf 3.2 Het begrip ‘vergoeding’

Voor het bepalen van de verschuldigde omzetbelasting moet onder andere de waarde waarover deze berekend kan worden bekend zijn. Deze waarde wordt ook wel de vergoeding genoemd en wordt in de wet ook wel aangeduid als de maatstaf van heffing.²⁶

In de wet Omzetbelasting 1968 wordt het begrip ‘vergoeding’ als volgt beschreven: “de vergoeding is het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen. Ingeval ter zake van de levering of de dienst meer wordt voldaan dan hetgeen in rekening gebracht, komt in plaats daarvan in aanmerking hetgeen is voldaan.”²⁷ In de Btw-richtlijn is de definitie van de vergoeding als volgt: “de maatstaf van heffing omvat alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”²⁸

Paragraaf 3.3 De objectieve en subjectieve maatstaf van heffing

Bij de definitie van de vergoeding volgens de Wet Omzetbelasting 1968 wordt er gebruik gemaakt van de begrippen ‘totale bedrag’ en ‘totale waarde’ als het gaat om de waarde van de tegenprestatie. Deze waarden moeten uitgedrukt worden in een geldbedrag.²⁹ Het vaststellen van het totale bedrag en de totale waarde kan met behulp van twee verschillende waarderingsmethodes gedaan worden. De twee verschillende methodes voor het waarderen van de vergoeding zijn: de objectieve en de subjectieve maatstaf van heffing.

Bij de objectieve waardering worden de omstandigheden van de partijen buiten beschouwing gelaten. De prestatie wordt hierbij gewaardeerd op een bedrag waarbij de verkoper een zo hoog mogelijk prijs heeft proberen te hanteren en de koper juist heeft geprobeerd om zo min mogelijk geld te besteden aan de prestatie.³⁰ Bij de subjectieve maatstaf van heffing wordt er juist wel rekening gehouden met de omstandigheden van de partijen. Met de persoonlijke omstandigheden wordt niet het persoonlijke gezichtspunt van één partij bedoeld. Het heeft betrekking op de prijs die door de twee partijen is overeengekomen en op het feit dat deze prijs dan ook kan verschillen van de normale marktwaarde.³¹ Het gaat dus bij de objectieve maatstaf om de prijs die marktconform is en bij de subjectieve maatstaf juist om de overeengekomen prijs tussen de partijen.

²⁶ Art. 8, lid 1, Wet OB 1968

²⁷ Art. 8, lid 2, Wet OB 1968

²⁸ Art. 73, Btw-richtlijn

²⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 202.

³⁰ J. Reugebrink, ‘Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?’, WFR 1973/654.

³¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 202.

Zoals al eerder besproken is, gaat het bij de omzetbelasting om het belasten van de consumptieve bestedingen van de consument. Het zou daarom verkeerd zijn om de vergoeding vast te stellen aan de hand van de objectieve waarderingsmethode, omdat datgene wat er daadwerkelijk uitgegeven is door de consument belast zou moeten worden. De subjectieve waarderingsmethode wordt daarom ook aangehouden als uitgangspunt voor de maatstaf van heffing.³² De werkelijke uitgaven van de consumenten worden belast, zelfs als de afgesproken vergoeding economisch gezien te laag of te hoog is.³³ Als de subjectieve maatstaf van heffing niet als uitgangspunt genomen zou zijn voor de omzetbelasting, zou dit tot grote onzekerheid leiden bij de ondernemers die nu gewoon zonder aarzeling het factuurbedrag als de maatstaf van de heffing kunnen nemen.³⁴ Het feit dat de subjectieve maatstaf wordt aangehouden als uitgangspunt voor de maatstaf van heffing zorgt dus niet alleen voor een betere belasting van de uitgaven van de consument, maar het zorgt ook voor zekerheid voor de ondernemers.

Paragraaf 3.4 De symbolische vergoeding

In paragraaf 3.3 werd vermeld dat het uitgangspunt van de omzetbelasting de subjectieve maatstaf van heffing is. Deze uitgangspunt wordt natuurlijk wel op een zodanige manier begrensd dat misbruik van het recht tegengegaan wordt. Lidstaten kunnen op basis van art. 80 van de Btw-richtlijn een objectieve maatstaf van heffing invoeren om misbruik tegen te gaan. De objectieve maatstaf van heffing wordt gehanteerd bij de symbolische vergoeding.

Een invulling aan het begrip ‘symbolische vergoeding’ wordt met behulp van kamerstukken als volgt gegeven: “Met een symbolische vergoeding wordt bedoeld op een vergoeding die zo laag is dat hij reëel gesproken niet kan worden gezien als een werkelijke vergoeding. Een vergoeding die onder de kostprijs ligt, is niet meteen te begrijpen als een symbolische vergoeding. Naarmate de vergoeding dichter bij nul ligt, zal eerder sprake zijn van een symbolische vergoeding.”³⁵

Uit het Commissie/Frankrijk-arrest van het HvJ volgt dat als de vergoeding zo laag is dat het beschouwd kan worden als ‘vrijgevigheid’, wordt de vergoeding niet gezien als een vergoeding voor een economische activiteit en daardoor niet in de heffing betrokken.³⁶ Het HvJ geeft hierbij alleen niet

³² K.M. Braun, Prof. Dr. A.J. van Doesum, O.L. Mobach, G.J. van Norden en Mr. C.A.

Peeters, Cursus belastingrecht Studenteneditie 2015-2016 Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2015, blz. 24.

³³ HvJ EU 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996, blz. 4573

³⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 203.

³⁵ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 35.

³⁶ HvJ EU 21 september 1988, nr. C-50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306

aan wat er onder het begrip ‘vrijgevigheid’ valt. Van Hilten en Van Kesteren leggen het begrip ‘vrijgevigheid’ uit als ‘ontbloot van zakelijke belangen’.³⁷

De Hoge Raad volgt dan ook het Commissie/Frankrijk-arrest van het HvJ en stelt dat er geen sprake is van een economische activiteit als er een symbolische vergoeding gevraagd wordt voor de verrichte prestatie.³⁸ Ook geeft de Hoge Raad aan dat er gekeken moet worden of de bedongen vergoeding van een soortgelijke prestatie in het maatschappelijke verkeer gebruikelijk is. Maar zelfs als er voor een prestatie een vergoeding wordt gevraagd waarbij de kostprijs hoger ligt dan de gevraagde vergoeding kan er niet geconcludeerd worden dat er sprake is van vrijgevigheid en dat het niet meegenomen mag worden in de heffing.³⁹ Het ontbreken van een duidelijke definitie voor het begrip ‘vrijgevigheid’ maakt het dan ook niet altijd even gemakkelijk bij de vaststelling ervan in de praktijk.

Een arrest van het HvJ waar vrijgevigheid een rol bij speelde is het Hotel Scandic Gasabäck-arrest.⁴⁰ Hierbij ging het om een Zweedse Vennootschap in de hotelbranche. Het hotel verstreekte maaltijden aan haar personeel in een speciale kantine die ingericht was voor de werknemers. De prijzen van de maaltijden waren echter lager dan de kostprijs ervan. De Zweedse belastingdienst stelde hierbij dan ook dat er sprake was van een symbolische vergoeding. Het HvJ benadrukte echter dat het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs niet relevant is, indien een handeling moet worden gekwalificeerd als een handeling onder bezwarende titel.⁴¹ Daarnaast oordeelde het HvJ dat er uit de bekende gegevens niet blijkt dat er een symbolische vergoeding wordt gehanteerd voor de maaltijden van het personeel.⁴² Dat de bedongen prijs niet kostendekkend is dus irrelevant bij het vaststellen van de maatstaf van heffing. De maatstaf van heffing voor de geleverde prestatie wordt dus gesteld op de afgesproken prijs als er geen sprake is van een symbolische vergoeding voor de prestatie.

Paragraaf 3.5 De conclusie

De vergoeding is het totale bedrag dat ter zake van de prestatie in rekening wordt gebracht. Bij het vaststellen van het totale bedrag wordt de subjectieve waarderingsmethode aangehouden als uitgangspunt voor de maatstaf van heffing. Bij de subjectieve maatstaf van heffing wordt er rekening gehouden met de omstandigheden van de partijen. In sommige gevallen wordt de objectieve maatstaf

³⁷ Van Hilten, Van Kesteren 2014, prof. Mr. M.E. van Hilten en prof. Dr. H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014, blz. 201

³⁸ HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223

³⁹ HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254

⁴⁰ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22

⁴¹ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22, r.o. 22

⁴² HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22, r.o. 26

van heffing gebruikt bij het vaststellen van de vergoeding. Bij de objectieve maatstaf van heffing worden de omstandigheden van de partijen buiten beschouwing gelaten. De objectieve maatstaf wordt gehanteerd bij een symbolische vergoeding. Met een symbolische vergoeding wordt er een vergoeding bedoeld die zo laag is dat het niet aanvaard wordt als de werkelijke vergoeding. In het Scandic-arrest benadrukte het HvJ dat het niet van belang is dat een economische handeling tegen een hogere of lagere prijs uitgevoerd wordt dan de kostprijs bij het kwalificeren van een handeling als een handeling onder bezwarende titel. De maatstaf van heffing voor een geleverde prestatie wordt dus gesteld op de afgesproken prijs, tenzij er sprake is van een symbolische vergoeding.

Hoofdstuk 4. De werkelijke tegenwaarde

Paragraaf 4.1 Inleiding

Voor het vaststellen van een rechtstreeks verband is het bestaan van een vergoeding alleen niet voldoende. De vergoeding moet ook de werkelijke tegenwaarde vormen voor de aan de ontvanger verleende dienst.⁴³ De term ‘werkelijke tegenwaarde’ speelt net als de vergoeding een cruciale rol bij het vaststellen van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Een definitie of verklaring van de ‘werkelijke tegenwaarde’ is echter niet gegeven in de Btw-richtlijn of in de wet Omzetbelasting 1968. Hierdoor moet de invulling van het begrip ‘werkelijke tegenwaarde’ afgeleid worden uit de jurisprudentie die er in de loop van de jaren is ontstaan. In dit hoofdstuk worden de arresten besproken die te maken hebben met het begrip ‘werkelijke tegenwaarde’.

Paragraaf 4.2 De reële waarde van een prestatie

Een arrest waarbij gekeken werd naar het bedrag van de opbrengsten van een ondernemer en de reële waarde van de geleverde prestatie is het Enkler-arrest.⁴⁴ Renate Enkler verhuurde haar kampeerauto tegen een lagere prijs dan de marktprijs aan haar echtgenoot en incidenteel aan een derde. Het HvJ vond dat Enkler geen ondernemer was, omdat de resultaten van haar activiteiten niet geschikt zouden zijn om te bepalen of er sprake is van een economische activiteit.⁴⁵ Met de resultaten van de activiteiten wordt onder andere het bedrag van de opbrengsten bedoeld. Het bedrag van de opbrengsten is volgens dit arrest ook van belang bij het vaststellen van een economische activiteit.

Het Enkler-arrest past niet helemaal in de gedachtegang van het eerder behandelde Scandic-arrest. In het Scandic-arrest gaf het HvJ aan dat het feit dat een economische handeling uitgevoerd werd tegen

⁴³ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

⁴⁴ HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997, blz. 653.

⁴⁵ HvJ EU 26 september 1996, nr. C-230/94 (Enkler), V-N 1997, blz. 653, r.o. 29.

een hogere of lagere prijs dan de kostprijs niet relevant was om als een handeling onder bezwarende titel te worden gekwalificeerd.⁴⁶

Een arrest waarbij wel in lijn gehandeld werd met het Scandic-arrest is het gehandicaptenvervoer-arrest van de Hoge Raad.⁴⁷ In het gehandicaptenvervoer-arrest stelde een gemeente dat ze recht hadden op aftrek van de in rekening gebrachte voorbelasting met betrekking tot het verrichte gehandicaptenvervoer. De fiscus stelde hiertegenover dat er geen sprake was van ondernemerschap en er hierdoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestond voor de gemeente. Voor het vervoer betaalden de gehandicapten een eigen bijdrage van 2,50 gulden per rit. De kosten van het gehandicaptenvervoer voor de gemeente lag echter vele malen hoger dan de bijdragen wat ze ervoor ontvingen. De Hoge Raad oordeelde hierbij dat er sprake was van ondernemerschap voor de gemeente met betrekking tot het vervoer van gehandicapten. Het feit dat de eigen bijdrage van 2,50 gulden van de gehandicapte niet de reële waarde vormde voor de dienst leidde niet tot het ontbreken van het rechtstreeks verband tussen de bijdrage en de vervoersdiensten.

De uitspraak van de Hoge Raad in het gehandicaptenvervoer-arrest komt overeen met een zaak waarin het Hof 's-Gravenhage oordeelde dat er sprake was van ondernemerschap bij een stichting die een festival organiseerde.⁴⁸ Het festival werd georganiseerd met behulp van sponsorbijdragen en subsidies. De stichting haalde ook geld op met het verrichten van reclame activiteiten. Deze reclame activiteiten werden gewoon belast. De bezoekers van het festival betaalden geen entreegeld voor het festival. De kosten van de stichting waren dan ook vele malen hoger dan de belaste opbrengsten. Het feit dat de kosten hoger waren dan de belaste opbrengsten werd niet meegenomen bij de beslissing of er sprake was van ondernemerschap.

Uit het gehandicaptenvervoer en festival-arrest blijkt dat de uitspraak van het HvJ uit het Scandic-arrest opgevolgd wordt. In het Scandic-arrest verklaarde het HvJ dat als een economische handeling uitgevoerd werd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs, dit niet relevant is om als een handeling onder bezwarende titel te worden gekwalificeerd. In het gehandicaptenvervoer-arrest zorgde het feit dat de eigen bijdrage niet de reële waarde vormde voor het vervoer er niet voor dat er geen rechtstreeks verband was tussen de bijdrage en het vervoer

⁴⁶ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22, r.o. 22.

⁴⁷ HR 25 november 2005, nr. 38 377, V-N 2005/58.22.

⁴⁸ Hof 's-Gravenhage 17 april 2009, nr. BK 08/00199, V-N 2009/43.15.

Paragraaf 4.3 Gedeeltelijke toerekening van de kosten

In het SPÖ -arrest ging het om de landelijke afdeling Landesorganisation Kärnten van de Oostenrijkse politieke partij SPO.⁴⁹ Deze landelijke afdeling berekende slechts een klein deel van de kosten van de verrichte diensten door aan haar regionale en plaatselijke afdelingen. Hierbij ging het om diensten op het gebied van reclame, voorlichting en public relations. Deze diensten werden samengevat onder de naam ‘externe propaganda’. De inkomsten van de landelijke afdeling van de politieke partij hield vooral verband met de doorberekende prestaties aan de regionale en de plaatselijke afdelingen en de opbrengst van het verkoop van entreebewijzen voor het jaarlijkse bal dat georganiseerd werd door SPÖ zelf.

Er waren tussen 1998 en 2003 geen duidelijke criteria voor het doorberekenen van de omvang van de public relations- en marketingkosten. Het leek er zelfs op dat de onderafdelingen zelf bepaalden in hoeverre ze wilden opdragen voor deze externe propagandakosten. Het was duidelijk dat er geen sprake was van interne regels voor de wijze van verrekening. Doordat de afdeling slechts een klein deel van de kosten doorrekende aan de andere afdelingen was er sprake van verliezen. In het jaar 2004 ging de landelijke afdeling anders te werk. Vanaf dat jaar moest elke regionale afdeling een bijdrage betalen. De hoogte van de bijdrage hield verband met het aantal partijleden in de betrokken regio en van het aantal door die regio afgevaardigde parlementsleden. De bijdrages dekten weer maar een klein deel van de kosten, waardoor de afdeling op het gebied van de externe propaganda nog steeds verliezen leed.

Landesorganisation Kärnten stelde dat ze met betrekking tot haar externe propaganda-activiteiten als belastingplichtige beschouwd moest worden en daarom dus ook recht had op aftrek van de in dit verband als voorbelasting betaalde btw.⁵⁰ De fiscus was het hier niet mee eens. De Oostenrijkse rechter schorste de behandeling van de zaak en legde het probleem in de vorm van prejudiciële vragen voor aan het HvJ.

Uiteindelijk oordeelde het HvJ dat de externe propaganda-activiteiten niet gezien konden worden als een economische activiteit, omdat de activiteiten van SPÖ erop gericht waren bij te dragen aan de politieke wilsvorming met het oog op deelneming aan de uitoefening van de politieke macht en zij derhalve niet actief was op een of andere markt. Daarnaast stelde het HvJ dat er geen sprake was van duurzame opbrengsten. De activiteiten van SPÖ zorgden dus niet voor een belastingplicht en hierdoor hadden ze geen recht op aftrek van voorbelasting

⁴⁹ HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), V-N 2009/52.24.

⁵⁰ HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), V-N 2009/52.24, r.o. 10.

Een andere overweging van het HvJ die van belang is, is dat er geen sprake was van een rechtstreeks verband bij de externe propaganda tussen de ontvangen vergoeding, in dit geval de gedeeltelijk doorberekende kosten, en de verrichte diensten van de landelijke afdeling van SPÖ. Het HvJ laat zich hier niet expliciet over uit, maar A-G Maduro gaat hier wel op in bij het geven van zijn conclusie over het SPÖ-arrest die overigens gelijk is aan de conclusie van het HvJ.⁵¹

A-G Maduro vond het systeem van de externe propaganda dienst dat door de landelijke afdeling tussen 1998 en 2003 doorberekend werd aan de regionale afdelingen een constructie die overeenkomt met een dienstverrichting zonder directe tegenprestatie.⁵² Het in 2004 ingevoerde systeem vond hij in de kern niet verschillen van het vorige systeem. Hij verklaarde dat er ook in het nieuwe systeem geen sprake was van een wederzijdse dienst, omdat de regionale afdelingen niet betaalden voor de werkelijk ontvingen diensten. Hierbij vermeldde hij dat de waarde van de bijdragen die de regionale afdelingen aan de landelijke afdeling betaalden niet overeenkwam met de daadwerkelijke waarde van de externe propaganda diensten. De externe propaganda diensten leverden publiciteit op voor de partij als geheel. Daarnaast vond hij de voordelen voor de regionale afdelingen niet rechtstreeks en individueel, maar indirect en bijkomstig van aard.⁵³ A-G Maduro stelt dus dat de daadwerkelijke waarde van de diensten en hetgeen wat ervoor betaald werd niet overeen kwam en dat er ook hierdoor geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen beide.

In dit arrest waarbij de bijdragen die de regionale afdelingen aan de landelijke afdeling betaalden niet overeenkwam met de daadwerkelijke waarde van de externe propaganda dienst lijkt het erop dat het HvJ bij het vaststellen van het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie wel degelijk kijkt naar de werkelijke waarde van de verrichte diensten en de hoogte van de betaalde vergoeding en de verhouding tussen deze twee zaken. Het rechtstreeks verband tussen de betaalde bijdragen en de externe propaganda dienst ontbrak in dit arrest. A-G Maduro stelt hierbij dat er geen sprake was van een wederzijdse dienst, omdat de regionale afdelingen niet betaalden voor de werkelijk ontvingen diensten.

Paragraaf 4.4 Bijdrage op basis van het inkomen

Een ander arrest waarbij het begrip ‘werkelijke tegenwaarde’ van belang was, was het Commissie/Finland-arrest.⁵⁴ Finland besloot in 2002 de gratis rechtsbijstand uit te breiden tot een ander deel van de bevolking met een iets hoger inkomen. De groep met de hoger inkomen was volgens Finland niet in staat om de rechtsbijstand in zijn geheel zelf te kunnen betalen. De nieuwe groep die in

⁵¹ Conclusie A-G M. Poiares Maduro, HvJ EU 9 juli 2009, nr. C-267/08, V-N 2009/36.6.

⁵² Conclusie A-G M. Poiares Maduro, HvJ EU 9 juli 2009, nr. C-267/08, V-N 2009/36.6, r.o. 15.

⁵³ Conclusie A-G M. Poiares Maduro, HvJ EU 9 juli 2009, nr. C-267/08, V-N 2009/36.6, r.o. 16.

⁵⁴ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland) BNB 2010/94

aanmerking kwam voor de rechtsbijstand diende hiervoor een eigen bijdrage te betalen. De bijdrage bestond uit een basisbijdrage en een aanvullende bijdrage. De basisbijdrage werd bepaald aan de hand van het inkomen en het vermogen van de persoon. De aanvullende bijdrage werd alleen betaald door personen die over voldoende liquide middelen beschikten. Uit de door de Finse regering verstrekte informatie blijkt dat de bijdragen 1,9 miljoen Euro bedroegen, tegenover de 24,5 miljoen Euro aan bruto functioneringskosten van deze diensten.⁵⁵

Volgens de Finse wettelijke regeling was de rechtsbijstand waarvoor gedeeltelijk werd betaald vrijgesteld van btw wanneer zij door een daarvoor opgericht openbaar bureau werd verleend. Finland stelde dat er geen sprake was van een rechtstreeks verband tussen de ontvangen bijdrage en de rechtsbijstand. De Europese Commissie vond dat de rechtsbijstand wel aan btw onderworpen moest zijn, omdat het onder andere tot concurrentievervalsing zorgde.

Over het rechtstreeks verband tussen de bijdrage en de rechtsbijstand werd door A-G Colomer de volgende uitspraken gedaan:

“Er is bijgevolg een zeker verband tussen de dienst en het te betalen percentage, maar dat verband is niet rechtstreeks en heeft ook niet de intensiteit die de rechtspraak voor een prestatie onder bezwarende titel vereist, omdat het is besmet doordat het inkomen en vermogen van de cliënt in aanmerking worden genomen. Hoe lager het inkomen van de belanghebbende, des te minder rechtstreeks dit verband zal zijn.”⁵⁶

A-G Colomer stelt dus dat er geen rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie is, omdat de vergoeding grotendeels bepaald wordt door het inkomen en vermogen van de persoon en niet bepaald wordt door de omvang of inhoud van de dienst. Hierdoor kan de rechtsbijstand volgens A-G Colomer niet aan btw onderworpen worden.

Het HvJ was het eens met de uitspraken van A-G Colomer over het feit dat hoe bescheidener het inkomen en het vermogen van de cliënten is, hoe losser het verband tussen de bijdrage en de verleende dienst is.⁵⁷ Het HvJ oordeelde dan ook dat het verband tussen de door de openbare bureaus verrichte rechtsbijstand en de door de ontvangers te betalen tegenwaarde niet de rechtstreeksheid bezit die vereist is om deze diensten als economische activiteiten neer te zetten.⁵⁸ Het feit dat er geen sprake is van een economische activiteit werd volgens het HvJ ook bevestigd door het feit dat de ontvangen vergoedingen 19 miljoen Euro en de gemaakte kosten 24,5 miljoen Euro bedroegen. In dit arrest komt

⁵⁵ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland) BNB 2010/94, r.o. 50.

⁵⁶ Conclusie A-G D. Ruiz-Jarabo Colomer, HvJ EU 7 juli 2009, nr. C-246/08, r.o. 49.

⁵⁷ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland) BNB 2010/94, r.o. 49.

⁵⁸ HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland) BNB 2010/94, r.o. 51.

het HvJ dus net als A-G Colomer tot de conclusie dat er geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de ontvangen bijdragen en de verrichte rechtsbijstand.

De bijdrage die er voor de rechtsbijstand is afgesproken wordt bepaald aan de hand van objectieve factoren die helemaal geen verband houden met de rechtsbijstand dienst. Volgens de uitspraken van het HvJ en A-G Colomer lijkt het erop dat het ontbreken van het rechtstreeks verband te maken heeft met het feit dat de vergoeding bepaald wordt aan de hand van het inkomen en vermogen van de persoon en het tot stand komen van de vergoeding niets te maken heeft met de omvang of inhoud van de dienst. De conclusie van het HvJ lijkt in lijn met het SPÖ-arrest.

De meningen over wat het HvJ met het Commissie/Finland-arrest heeft bedoeld zijn verdeeld. A-G Van Hilten zegt over dit arrest dan ook het volgende:

“Veeleer vermoed ik dat het HvJ met het ‘losse verband’ bedoeld heeft aan te geven dat de bijdragen van degenen die voor de hun verleende rechtsbijstand een vergoeding betaalden het karakter van een symbolische vergoeding dragen en dat daarom de activiteit van de rechtsbijstandsbureaus niet-economisch zijn.”⁵⁹

A-G Van Hilten is dus van mening dat het HvJ met dit arrest juist een nadere invulling geeft aan het begrip ‘symbolische vergoeding’.

Volgens het HvJ en A-G Colomer ontbreekt het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie, omdat de vergoeding wordt bepaald door het inkomen en vermogen van een persoon. Het inkomen en vermogen worden hierbij gezien als objectieve factoren die geen verband houden met de rechtsbijstand dienst. Omdat het tot stand komen van de bijdrage in dit geval niets te maken heeft met de prestatie kan er volgens het HvJ en A-G Colomer niet gesproken worden van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. A-G Van Hilten is het hier niet mee eens en stelt dat er volgens het HvJ geen sprake is van een economische activiteit, omdat de bijdrage het karakter van een symbolische vergoeding had.

Paragraaf 4.5 De conclusie

In het eerder besproken Scandic-arrest had het HvJ aangegeven dat als een economische handeling uitgevoerd werd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs, dit niet van belang was om als een handeling onder bezwarende titel te worden gekwalificeerd. In het gehandicaptenvervoer-arrest en het festival-arrest van de Hoge Raad werd in lijn gehandeld met het Scandic-arrest. In het gehandicaptenvervoer-arrest zorgde het feit dat de eigen bijdrage niet de reële waarde vormde voor het

⁵⁹ Conclusie A-G Van Hilten 29 januari 2014, nr. 12/02683, V-N 2014/13.17, onderdeel 5.4.12.

vervoer er niet voor dat het rechtstreeks verband tussen de bijdrage en het vervoer ontbrak. In het SPÖ-arrest waarbij de bijdragen die de regionale afdelingen aan de landelijke afdeling betaalden niet overeenkwam met de daadwerkelijke waarde van de externe propaganda diensten ontbrak het rechtstreeks verband tussen de bijdrage en de externe propaganda diensten. A-G Maduro stelt hierbij dat er geen sprake was van een wederzijdse dienst, omdat de regionale afdelingen niet betaalden voor de werkelijk ontvingen diensten. De waarde van de bijdragen die de regionale afdelingen aan de landelijke afdeling betaalden kwamen immers niet overeenkwam met de daadwerkelijke waarde van de externe propaganda diensten. Een ander arrest waarbij het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie ontbrak, is het Commissie/Finland-arrest. Volgens het HvJ en A-G Colomer ontbreekt het rechtstreeks verband tussen de bijdrage en de rechtsbijstand, omdat de bijdrage wordt bepaald door het inkomen en vermogen van een persoon. Het tot stand komen van de bijdrage heeft in dit geval niets te maken met de prestatie. De meningen over wat het HvJ heeft bedoeld met dit arrest zijn verdeeld. A-G Van Hilten is van mening dat het HvJ met dit arrest een nadere invulling heeft willen geven van het begrip ‘symbolische vergoeding’.

Hoofdstuk 5. De reikwijdte van het Commissie/Finland-arrest

Paragraaf 5.1 Inleiding

Uit de arresten van hoofdstuk 4 wordt duidelijk dat er sprake is van tegenstrijdigheid tussen de uitspraken van de verschillende rechters. De arresten van de Hoge Raad en het Hof 's-Gravenhage liggen niet op één lijn met het SPÖ en Commissie/Finland-arrest. Het lijkt erop dat als er nogmaals uitspraken gedaan zouden worden met inachtneming van het Commissie/Finland-arrest over het eerder besproken gehandicaptenvervoer-arrest van de Hoge Raad er tot een andere conclusies gekomen zou worden, omdat de bijdrage voor het gehandicaptenvervoer niets te maken heeft met de omvang op inhoud van de dienst. De betaalde bijdragen komen immers niet overeen met de daadwerkelijke waarde van de dienst. Zekerheid over wat het HvJ in het Commissie/Finland-arrest bedoeld heeft is dus van belang. Zoals het er nu uitziet zal deze verduidelijking er binnenkort ook komen. In het leerlingenvervoer-arrest van de Hoge Raad zijn er prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ over onder andere de interpretatie van het Commissie/Finland-arrest.⁶⁰ De Hoge Raad heeft naast het stellen van de prejudiciële vragen ook mogelijke uitleggingen gegeven van het Commissie/Finland-arrest. In dit hoofdstuk zal er ingegaan worden op het leerlingenvervoer-arrest en de mogelijke verschillende uitleggingen van de Hoge Raad van het Commissie/Finland-arrest.

⁶⁰ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265

Paragraaf 5.2 Het leerlingenvervoer

In het leerlingenvervoer-arrest van de Hoge Raad van 7 november 2014 ging het om de gemeente Borsele die op grond van een verordening de ouders van de in de gemeente woonachtige leerlingen uit het primair en voortgezet onderwijs een vervoersvoorziening ten behoeve van het schoolbezoek van hun kinderen aanbood. De voorziening werd verstrekt in de vorm van een bekostiging in geld. Voor het leerlingenvervoer had de gemeente overeenkomsten gesloten met vervoersbedrijven. Het vervoer werd in rekening gebracht bij de gemeente met vermelding van omzetbelasting. Sommige ouders moesten voor het vervoer een bijdrage betalen. De bijdragen leverden de gemeente 13.958 Euro op, terwijl de kosten gelijk waren aan 458.231 Euro. Het bedrag van de bijdrage werd bepaald aan de hand van de afstand die afgelegd werd door de leerlingen en het verzamelinkomen van de ouders.

De gemeente stelt dat ze omzetbelasting verschuldigd zijn over de bijdrage en hierdoor recht hebben op aftrek van de door de vervoerders in rekening gebrachte omzetbelasting. De inspecteur is het hier niet mee eens, omdat er volgens hem helemaal geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, omdat de betaling door de ouders niet de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan hen verleende diensten. Hierbij werd er naar het Commissie/Finland-arrest verwezen.

De gemeente Borsele stelt dat het begrip ‘handeling onder bezwarende titel’ enkel veronderstelt dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de werkzaamheid en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie zoals uit het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest volgt. Ze pleitten er dus voor dat het als economische activiteit aanmerken van een handeling voldoende is dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de handeling en de vergoeding en dat de hoogte van de vergoeding ten opzichte van de omvang van de prestatie en de wijze waarop deze wordt berekend of vastgesteld niet van belang is. Dit komt erop neer dat indien de economische waarde van de prestatie veel hoger is dan het bedongen bedrag, sprake is van een aan btw onderworpen vergoeding tenzij er sprake is van een symbolische vergoeding.⁶¹ De Hoge Raad heeft geen uitspraak gedaan over het arrest. De Hoge Raad vond het van belang om eerst zekerheid te hebben over de reikwijdte van het Commissie/Finland-arrest.

Paragraaf 5.3 De zienswijze van de Hoge Raad

Zoals vermeld werd in paragraaf 5.2 heeft de Hoge Raad nog geen uitspraak gedaan over het leerlingenvervoer-arrest, maar wel heeft de Hoge Raad in het arrest mogelijke uitleggingen van het Commissie/Finland-arrest voorgesteld. Een mogelijke uitlegging van de Hoge Raad is dan ook dat het

⁶¹ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265, onderdeel 4.3.4.

HvJ met het Commissie/Finland-arrest een nadere, algemeen toepasbare verduidelijking van het begrip ‘rechtstreeks verband’ tussen een verrichte dienst en een ontvangen tegenwaarde geeft.⁶²

Daarnaast is het volgens de Hoge Raad ook mogelijk dat het HvJ niets anders heeft bedoeld te oordelen dan dat specifiek geval, waarin het ging om overheidslichamen die uitsluitend diensten verrichtten voor mindervermogende inwoners.⁶³ Een vergelijkbare opmerking wordt naar voren gebracht door Lamers en Merx. Ze vinden dat het in het Commissie/Finland-arrest en het SPÖ-arrest om uitzonderingen gaat, omdat een rechtsbijstand bureau en een politieke partij in beginsel niet tot doel hebben om deel te nemen aan het economische verkeer. De uitkomst van beide arresten vinden ze hierdoor niet toepasbaar op reguliere ondernemers.⁶⁴

Ten slotte kan volgens de Hoge Raad het HvJ met dit arrest een nadere verduidelijking willen geven van het begrip ‘symbolische vergoeding’. Dat het HvJ zijn oordeel erop heeft gegrond dat de bijdragen in het Commissie/Finland-arrest het karakter van een symbolische vergoeding dragen, komt overeen met de visie van A-G Van Hilten.⁶⁵ Het feit dat de kosten voor verleende diensten bij lange na niet worden gedekt door de ontvangen bijdragen, zorgt er dan dus voor dat de ontvangen bijdrage niet als vergoeding aangemerkt mag worden en dat er aangenomen moet worden dat de prestatie tegen een symbolische vergoeding is verricht. Dit lijkt haaks te staan op het Commissie/Frankrijk en Scandic-arrest. In het Commissie/Frankrijk-arrest werd geconcludeerd dat, wil er sprake zijn van een prestatie tegen vergoeding, de vergoeding niet de waarde van de prestatie hoeft te vertegenwoordigen.⁶⁶ In het Scandic-arrest werd geoordeeld dat de omstandigheid dat een economische activiteit tegen een hogere of lagere vergoeding dan de kostprijs wordt verricht, onbelangrijk is om te bepalen of er sprake is van een handeling onder bezwarende titel.⁶⁷

De Hoge Raad komt dus zelf met drie mogelijke uitleggingen van het Commissie/Finland-arrest in het leerlingenvervoer-arrest. De eerste is dat het HvJ in het Commissie/Finland-arrest een nadere, algemeen toepasbare verduidelijking van het begrip ‘rechtstreeks verband’ tussen een verrichte dienst en een ontvangen tegenwaarde geeft. Ten tweede kan het zo zijn dat het HvJ niets anders heeft bedoeld te oordelen dan dat specifiek geval, waarin het ging om overheidslichamen die uitsluitend diensten verrichtten voor mindervermogende inwoners. Ten derde kan het volgens de Hoge Raad zo zijn dat het HvJ met dit arrest een verduidelijking heeft willen geven van het begrip ‘symbolische vergoeding’.

⁶² HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265, onderdeel 4.3.5.2.

⁶³ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265, onderdeel 4.3.5.3.

⁶⁴ J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merx, Btw, een kosten-batenanalyse, WFR 2010/907.

⁶⁵ Conclusie A-G Van Hilten 29 januari 2014, nr. 12/02683, V-N 2014/13.17, onderdeel 5.4.11, 5.4.12 en 5.4.14.

⁶⁶ HvJ EU 21 september 1988, nr. C-50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306

⁶⁷ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22, r.o. 22.

Paragraaf 5.4 De conclusie van Advocaat-Generaal Kokott

Het HvJ heeft nog geen antwoord gegeven op de prejudiciële vragen van de Hoge Raad, maar de conclusie van de A-G is onlangs verschenen. Advocaat-Generaal Kokott geeft hierin haar eigen visie over het leerlingenvervoer-arrest en beantwoord daarnaast ook de prejudiciële vragen van de Hoge Raad. A-G Kokott geeft in haar conclusie om te beginnen aan dat de voorgaande arresten van het HvJ in hun specifieke context gelezen moeten worden om niet verkeerd te worden begrepen.⁶⁸

A-G Kokott merkt op dat het feit dat een belastingplichtige een activiteit verricht onder bezwarende titel niet volstaat om vast te stellen dat zijn activiteit tevens wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen. Om te mogen spreken van een economische activiteit is het noodzakelijk dat de activiteit wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen.⁶⁹

De A-G geeft aan dat dat het leerlingenvervoer door de gemeente Borsele onder bezwarende titel verricht is, omdat de ouders voor het schoolvervoer een bijdrage dienden te betalen. Zij ondersteunt haar uitspraak met het Scandic-arrest. Het feit dat de gemeente tegenprestaties heeft gevraagd die lager zijn dan de kostprijs, staat niet in de weg dat wordt aangenomen dat zij een handeling onder bezwarende titel heeft verricht.⁷⁰ Als het over het verkrijgen van opbrengsten gaat verklaart A-G Kokott dat het feit dat de handeling onder bezwarende titel wordt verricht dus niet voldoende is om vast te stellen dat deze activiteit wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen. Dat het leerlingenvervoer wordt verricht om er opbrengst uit te verkrijgen lijkt twijfelachtig, omdat het HvJ in het Commissie/Finland-arrest concludeerde dat overheidsinstanties geen economische activiteit op het gebied van rechtsbijstand verrichten. Tevens werd dit volgens het HvJ bevestigd met het feit dat de opbrengsten slechts een klein gedeelte van de kosten dekken.⁷¹ In het leerlingenvervoer-arrest is er volgens A-G Kokott geen sprake van deelneming aan een markt en kan er daarom niet aangenomen worden dat de activiteiten verricht worden om er opbrengst uit te verkrijgen. Dit blijkt volgens A-G Kokott met name uit het feit dat de gemeente slechts een klein percentage van de kosten in rekening brengt voor de prestaties die ze verrichten en stelt dat dergelijk gedrag atypisch is voor een marktdeelnemer.⁷²

Volgens de conclusie van A-G Kokott wordt de rechtsbijstand in het Commissie/Finland-arrest dus niet als een economische activiteit aangemerkt, omdat de activiteiten niet zijn verricht om er opbrengst uit te verkrijgen en niet omdat het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie ontbreekt.

⁶⁸ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 43.

⁶⁹ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 50.

⁷⁰ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 54.

⁷¹ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 59.

⁷² Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 59.

A-G Kokott oordeelt dat er in het leerlingenvervoer-arrest ook geen sprake is van een economische activiteit, omdat de activiteiten niet zijn verricht om er opbrengst uit te verkrijgen⁷³

Paragraaf 5.5 De conclusie

In het leerlingenvervoer-arrest van de Hoge Raad werd de hoogte van de bijdrage bepaald aan de hand van de afstand die afgelegd werd door de leerlingen en het verzamelinkomen van de ouders. Net als in het Commissie/Finland-arrest vormde de bijdrage niet de werkelijke tegenwaarde voor de aan hen verleende diensten. De hoogte van de bijdrage werd niet helemaal bepaald door de inhoud of omvang van de diensten. De Hoge Raad geeft in het leerlingenvervoer-arrest drie mogelijke uitleggingen van het Commissie/Finland-arrest. Het kan volgens de Hoge Raad zo zijn dat het HvJ niets anders heeft bedoeld te oordelen dan dat specifiek geval, waarin het ging om overheidslichamen die uitsluitend diensten verrichtten voor mindervermogende inwoners. Een andere mogelijke uitlegging is dat het HvJ hiermee een verduidelijking geeft van het begrip ‘symbolische vergoeding’. A-G Kokott geeft in haar conclusie aan dat de activiteiten in het Commissie/Finland-arrest geen economische activiteiten waren, omdat ze niet werden verricht om er opbrengst uit te verkrijgen en niet omdat het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en prestatie ontbrak. Volgens A-G Kokott is er om dezelfde redenen als in het Commissie/Finland arrest geen sprake van een economische activiteit in het leerlingenvervoer-arrest.

Hoofdstuk 6. Conclusie

Paragraaf 6.1 Samenvatting

Omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.⁷⁴ Voor het kunnen aanmerken van een handeling onder bezwarende titel, moet er tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding een rechtstreeks verband bestaan.⁷⁵ Het HvJ verklaarde in het Tolsma-arrest dat er slechts van een rechtstreeks verband kan worden gesproken indien tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de verrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.⁷⁶

De vergoeding is het totale bedrag dat ter zake van de prestatie in rekening wordt gebracht.⁷⁷ De hoogte van de vergoeding wordt hierbij vastgesteld met de subjectieve maatstaf van heffing. Dit houdt

⁷³ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 75.

⁷⁴ art. 1 Wet OB 1968

⁷⁵ HvJ EU 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats) BNB 1981/232

⁷⁶ HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271

⁷⁷ Art. 8, lid 2, Wet OB 1968

in dat de vergoeding gesteld wordt op de prijs die door de twee partijen is overeengekomen. Deze prijs kan dan ook verschillen van de normale marktwaarde.⁷⁸ Dit geldt zelfs als de afgesproken vergoeding economisch gezien te laag of te hoog is, tenzij er sprake is van een symbolische vergoeding. Met een symbolische vergoeding wordt er een vergoeding bedoeld die zo laag is dat het niet aanvaard wordt als de werkelijke vergoeding.⁷⁹ Uit het Commissie/Frankrijk-arrest komt naar voren dat niet gesproken mag worden van een economische activiteit in het geval dat er een symbolische vergoeding wordt gevraagd voor een verrichte prestatie.⁸⁰ Het HvJ benadrukte in het Scandic-arrest dat het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs niet relevant is, indien een handeling moet worden gekwalificeerd als een handeling onder bezwarende titel.⁸¹

Uit de uitspraken in het SPÖ en Commissie/Finland-arrest volgt dat er in deze arresten geen sprake is van een economische activiteit, omdat de door de verrichter ontvangen vergoeding niet de werkelijke tegenwaarde vormt voor de dienst en er hierdoor geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de verrichte prestatie. De afgesproken vergoeding is in beide arresten dan ook bepaald aan de hand van objectieve factoren die helemaal geen verband houden met de inhoud of de omvang van de prestatie. De meningen over wat het HvJ met het Commissie/Finland-arrest bedoeld heeft zijn verdeeld. A-G Van Hilten is van mening dat het HvJ met dit arrest een nadere invulling heeft willen geven van het begrip ‘symbolische vergoeding’.⁸² Lamers en Merckx merken op dat het in beide arresten om uitzonderingen gaat, omdat overheidsinstanties in beginsel niet tot doel hebben om deel te nemen aan het economische verkeer.⁸³

Een vergelijkbaar arrest met het Commissie/Finland-arrest is het leerlingenvervoer arrest van de Hoge Raad. In het leerlingenvervoer-arrest van de Hoge Raad werd de hoogte van de bijdrage bepaald aan de hand van de afstand die afgelegd werd door de leerlingen en het verzamelinkomen van de ouders.⁸⁴ Net als in het Commissie/Finland-arrest vormde de bijdrage niet de werkelijke tegenwaarde voor de aan hen verleende diensten. De hoogte van de bijdrage werd niet helemaal bepaald door de inhoud of omvang van de diensten. De Hoge raad beslist hierbij dat hij de reikwijdte van het Commissie/Finland-arrest nog onduidelijk vindt en stelt dan ook prejudiciële vragen aan het HvJ. Daarnaast geeft de Hoge Raad in het leerlingenvervoer-arrest verschillende mogelijke uitleggingen van het Commissie/Finland-arrest. Een mogelijke uitlegging van de Hoge Raad is dan ook dat het HvJ met het Commissie/Finland-arrest een nadere, algemeen toepasbare verduidelijking van het begrip

⁷⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, blz. 202.

⁷⁹ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 35.

⁸⁰ HvJ EU 21 september 1988, nr. C-50/87 (Commissie tegen Frankrijk), BNB 1994/306

⁸¹ HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22, r.o. 22.

⁸² Conclusie A-G Van Hilten 29 januari 2014, nr. 12/02683, V-N 2014/13.17, onderdeel 5.4.12.

⁸³ J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx, *Btw, een kosten-batenanalyse*, WFR 2010/907.

⁸⁴ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265

‘rechtstreeks verband’ tussen een verrichte dienst en een ontvangen tegenwaarde geeft.⁸⁵ Daarnaast is het volgens de Hoge Raad ook mogelijk dat het HvJ niets anders heeft bedoeld te oordelen dan dat specifiek geval, waarin het om ging overheidslichamen ging die uitsluitend diensten verrichtten voor minder vermogende inwoners.⁸⁶ Ten slotte kan volgens de Hoge Raad het HvJ met dit arrest een nadere verduidelijking willen geven van het begrip ‘symbolische vergoeding’. Dit komt ook overeen met de visie van A-G Van Hilten.⁸⁷ A-G Kokott geeft in haar conclusie aan dat de activiteiten in het Commissie/Finland-arrest geen economische activiteiten waren, omdat ze niet werden verricht om er opbrengst uit te verkrijgen en niet omdat het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en prestatie ontbrak.⁸⁸ Volgens A-G Kokott is er om dezelfde redenen als in het Commissie/Finland arrest geen sprake van een economische activiteit in het leerlingenvervoer-arrest. A-G Kokott geeft ook aan dat dat het leerlingenvervoer door de gemeente Borsele onder bezwarende titel verricht is, omdat de ouders voor het schoolvervoer een bijdrage dienden te betalen. A-G Kokott ondersteunt haar uitspraak met het Scandic-arrest. Het feit dat de gemeente tegenprestaties heeft gevraagd die lager zijn dan de kostprijs niet in de weg dat wordt aangenomen dat zij een handeling onder bezwarende titel heeft verricht.⁸⁹ Voor het vaststellen van een rechtstreeks verband hoeft er volgens A-G Kokott dus niet een verband te worden gezocht tussen de vergoeding en de inhoud of omvang van de prestatie.

Paragraaf 6.2 Eigen benadering

De probleemstelling van deze scriptie was als volgt:

‘In hoeverre is voor het constateren van een rechtstreeks verband noodzakelijk dat de vergoeding in verband kan worden gebracht met de omvang of inhoud van de prestatie?’

In het Commissie/Finland-arrest lijkt het erop dat er voor het constateren van een rechtstreeks verband noodzakelijk is dat de vergoeding in verband kan worden gebracht met de omvang of inhoud van de prestatie. In dit arrest werden de rechtsbijstand activiteiten immers niet als een economische activiteit aangemerkt. De bijdrage werd in dit arrest bepaald door het inkomen en het vermogen van de persoon. Het tot stand komen van de bijdrage had in dit geval niets te maken met de prestatie. De ontvangen bijdrages vormden daarnaast niet de werkelijke tegenwaarde van de verrichte activiteiten. Uit het ontbreken van het rechtstreeks verband in dit arrest kan de conclusie worden getrokken dat voor het constateren van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie, de vergoeding in verband moet kunnen worden gebracht met de omvang of inhoud van de prestatie. De mogelijke uitlegging van het Commissie/Finland-arrest waarbij de Hoge Raad stelt dat het HvJ een nadere, algemeen toepasbare verduidelijking van het begrip ‘rechtstreeks verband’ tussen een verrichte dienst en een ontvangen tegenwaarde geeft, is de uitlegging die bij deze gedachtegang past.

⁸⁵ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265, onderdeel 4.3.5.2.

⁸⁶ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265, onderdeel 4.3.5.3.

⁸⁷ Conclusie A-G Van Hilten 29 januari 2014, nr. 12/02683, V-N 2014/13.17, onderdeel 5.4.11.

⁸⁸ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14.

⁸⁹ Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14, r.o. 54.

Als er voor een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie een verband tussen de vergoeding en de omvang of inhoud van de prestatie zou moeten zijn, zou dit enigszins in strijd zijn met de subjectieve maatstaf van heffing. Want de subjectieve maatstaf van heffing is er juist om af te kunnen wijken van de marktwaarde en echt datgene in de heffing mee te nemen wat er daadwerkelijk uitgegeven is.

Een andere mogelijke uitlegging van de Hoge Raad van het Commissie/Finland-arrest, de uitlegging waar A-G Van Hilten ook voor pleitte, was dat er in het Commissie/Finland-arrest alleen een nadere verduidelijking werd gegeven van het begrip ‘symbolische vergoeding’. Dit zou voor de probleemstelling betekenen dat er geen verband tussen de vergoeding en de omvang of inhoud van de prestatie hoeft te zijn voor het constateren van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Dit vind ik dit geen logische beredenering van het Commissie/Finland-arrest, omdat ik van mening ben dat het HvJ het heel anders zou verwoorden als het daadwerkelijk ging om de symbolische vergoeding. Het feit dat de ontvangen bijdragen vele malen lager zijn vergeleken met de kosten van de prestatie zou dan meer de nadruk horen te krijgen. Daarnaast wordt er helemaal niet verwezen naar jurisprudentie die betrekking heeft op het begrip ‘symbolische vergoeding’.

Volgens de Hoge Raad was het ook nog mogelijk dat het HvJ in het Commissie/Finland-arrest niets anders heeft bedoeld te oordelen dan dat specifiek geval, waarin het om ging overheidslichamen ging die uitsluitend diensten verrichtten voor minder vermogende inwoners. Dit komt overeen met de conclusie van A-G Kokott. A-G Kokott gaf in haar conclusie namelijk aan dat de activiteiten in het Commissie/Finland-arrest geen economische activiteiten waren, omdat ze niet werden verricht om er opbrengst uit te verkrijgen en niet omdat het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en prestatie ontbrak. Dit zou betekenen dat er voor het vaststellen van een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie geen verband tussen de vergoeding en de omvang of inhoud van de prestatie hoeft te zijn. Persoonlijk vind ik dit de meest logische verklaring van het Commissie/Finland-arrest. Btw staat voor belasting over de toegevoegde waarde en als de ondernemer nooit als doel heeft om toegevoegde waarde te creëren met zijn prestaties lijkt het me logisch dat een activiteit in zo een geval niet als een economische activiteit aangemerkt mag worden. Vanuit de standpunt van A-G Kokott zaten Lamers en Merckx in de goede richting met hun opmerking dat de uitkomst van het Commissie/Finland-arrest niet toepasbaar is op de reguliere ondernemer, omdat een rechtsbijstand bureau in beginsel niet tot doel heeft om deel te nemen aan het economisch verkeer. Al met al is het formuleren van een antwoord op de probleemstelling nog niet mogelijk. Hopelijk zal dit onderwerp zo snel mogelijk opgehelderd worden door het HvJ.

Literatuurlijst

Boeken

- K.M. Braun, Prof. Dr. A.J. van Doesum, O.L. Mobach, G.J. van Norden en Mr. C.A. Peeters, Cursus belastingrecht Studenteneditie 2013-2014 Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.
- A.J. van Doesum, Contractuele Samenwerkingsverbanden in de btw (diss.), Deventer: Kluwer 2009
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014.
- G.J. van Norden, Het concern in de btw, FM nr. 122, Deventer: Kluwer 2007.
- J. Reugebrink, Omzetbelasting, Deventer: 1990
- C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979

Artikelen

- J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx, Btw, een kosten-batenanalyse, WFR 2010/907.
- J. Reugebrink, Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, WFR 1973/654.

Websites

- Boo, B. de. Btw groeit in 40 jaar uit tot de belangrijkste belasting. Geraadpleegd van <http://www.cbs.nl/nl-nl/menu/themas/macro-economie/publicaties/artikelen/archief/2008/2008-2475-wm.htm>
- Huishoudboekje van Nederland 2016. Geraadpleegd van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/inhoud/miljoenennota-rijksbegroting-en-troonrede/huishoudboekje>
- Rijksbegroting 2015 uitgelicht. Geraadpleegd van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/inhoud/archief-prinsjesdag/onderwerpen-rijksbegroting-2015-uitgelicht>

Jurisprudentieregister

Europese Hof van Justitie

HvJ EU 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats) BNB 1981/232

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

HvJ EU 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple & Pear Development Council), jur. 1988. Blz 1443

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

HvJ EU 3 maart 1994, nr. C-16/90 (Tolsma), BNB 1994/271

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

HvJ EU 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996, blz. 4573

HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf en Country Club), BNB 2003/3

HvJ EU 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck), V-N 2005/8.22

HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), V-N 2009/52.24.

HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland) BNB 2010/94

Advocaat-Generaal bij het Europese Hof van Justitie

Conclusie A-G J. Kokott, HvJ EU 23 december 2015, nr. C-520/14

Conclusie A-G M. Poiares Maduro, HvJ EU 9 juli 2009, nr. C-267/08, V-N 2009/36.6.

Conclusie A-G D. Ruiz-Jarabo Colomer, HvJ EU 7 juli 2009, nr. C-246/08.

Hoge Raad der Nederlanden

HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223

HR 25 november 2005, nr. 38 377, V-N 2005/58.22

HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254

HR 7 november 2014, nr. 12/02683, BNB 2014/265

Gerechtshof

Hof 's-Gravenhage 17 april 2009, nr. BK 08/00199, V-N 2009/43.15.

Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden

Conclusie A-G Van Hilten 29 januari 2014, nr. 12/02683, V-N 2014/13.17.

Kamerstukken

Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 35.