

Rechtstreeks verband tussen vergoeding en prestatie



Naam: Tolga Üzinli
Studie: Bachelor Fiscale Economie
ANR: 306242
Datum: 21 november 2016
Examencommissie: E. Biçer LL.M.
Mr. dr. S.B. Cornielje

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	1
Hoofdstuk 1: Inleiding	2
§1.1. Introductie van het onderwerp	2
§1.2. Probleemstelling	2
§1.3. Verantwoording van de opzet	3
Hoofdstuk 2: Belastingplicht in de omzetbelasting	4
§2.1. Definitie ondernemer	4
§2.2. Prestatievereiste	5
§2.2.1. Prestaties om niet	5
§2.2.2. Prestaties tegen symbolische vergoeding	6
§2.3. Belastingplicht voor overheidslichamen	8
Hoofdstuk 3: Bezwarende titel en rechtstreeks verband	10
§3.1. Kenmerken bezwarende titel	10
§3.2. Vergoeding	10
§3.3. Europese benadering voor het begrip ‘rechtstreeks verband’	10
§3.4. Nederlandse benadering voor het begrip ‘rechtstreeks verband’	15
Hoofdstuk 4: Leerlingenvervoer-arrest	16
§4.1. De zaak gemeente Borsele	16
§4.1.1. Rechtbank	17
§4.1.2. Gerechtshof	17
§4.1.3. Prejudiciële vragen Hoge Raad	18
§4.2. Commentaar op de zaak	18
§4.3. Uitspraak HvJ EU	21
§4.4. Kritiek en reactie op HvJ EU	22
Hoofdstuk 5: Conclusie	24
Literatuurlijst	26
Jurisprudentieregister	28

Lijst van gebruikte afkortingen

art.	artikel
btw	Belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad
HR	Hoge raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie (tot 2009 Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen)
r.o.	rechtsoverweging
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

Hoofdstuk 1: Inleiding

§1.1. Introductie van het onderwerp

De omzetbelasting is een indirecte verbruiksbelasting. Dit houdt in dat de consumptie van goederen en diensten, met name door particuliere consumenten, wordt belast¹. De heffing geschiedt middels ondernemers die belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting. Zij rekenen btw door op de goed die zij leveren of de dienst die zij verrichten. Hiermee drukt de belasting uiteindelijk op de eindafnemer van een goed of dienst. Afnemers die niet als eindafnemer kwalificeren, waarbij geen sprake is van consumptief verbruik, maar productief verbruik, mogen zakelijke btw aftrekken bij de aangifte omzetbelasting. Dit is het systeem van aftrek van voorbelasting.

Echter moet voldaan worden aan bepaalde eisen om als belastingplichtige aangemerkt te kunnen worden voor de omzetbelasting. Eén van deze eisen is het bestaan van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en de vergoeding. Door de jaren heen hebben de nationale en internationale jurisprudentie pogingen gedaan dit vereiste te verduidelijken. Bij het bepalen van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een vergoeding is de vraag herrezen of deze vergoeding qua inhoud en/of omvang in verhouding moet staan met de prestatie. Als laatst heeft de Hoge Raad hier prejudiciële vragen over gesteld aan het Hof van Justitie. In deze thesis poog ik een kritische blik te werpen op de uitspraak van het Hof van Justitie over de prejudiciële vragen die gesteld zijn door de Hoge Raad met betrekking tot de zaak Gemeente Borsele.

§1.2. Probleemstelling

Naar aanleiding van het nieuwe arrest dat door het HvJ EU is gewezen, luidt de probleemstelling 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 n.a.v. het Leerlingenvervoer-arrest van het Hof van Justitie EU van 12 mei 2016?

¹ Tuk, 1979.

§1.3. Verantwoording van de opzet

Hoofdstuk twee zet de eisen van belastingplicht voor de omzetbelasting uiteen. Hoofdstuk drie gaat verder in op de bezwarende titel van een prestatie en rechtstreeks verband met de vergoeding. In de derde en vierde paragraaf worden de Europese en Nederlandse jurisprudentie omtrent rechtstreeks verband besproken. In hoofdstuk vier wordt de zaak gemeente Borsele behandeld, waarin ook kort naar twee nieuwe arresten van het HvJ wordt gekeken. Om niet af te dwalen van het onderwerp is een ander punt van aandacht in het arrest Gemeente Borsele, het btw-compensatiefonds, buiten beschouwing gelaten. De thesis eindigt met een conclusie.

In deze thesis zijn de arresten en literatuur tot november 2016 verwerkt.

Hoofdstuk 2: Belastingplicht in de omzetbelasting

§2.1. Definitie ondernemer

Om als belastingplichtige aangemerkt te kunnen worden voor de omzetbelasting moet volgens de Wet OB sprake zijn van een ondernemer. Het ondernemerschap in de omzetbelasting moet ruim uitgelegd worden. Dit houdt in dat de regelgeving zo veel mogelijk ondernemers wil betrekken in de heffing. Hiermee poogt de wetgever de doelstelling om zo veel mogelijk verbruik te belasten te realiseren. In Europese context heeft men gekozen om de term ‘belastingplichtig’ te gebruiken in de btw-richtlijn. De Europese formulering is, naar mijn mening, een betere verwoording van de bedoeling van de omzetbelasting. Mijn inziens is de kern van de heffing de handeling en niet het subject. De Nederlandse formulering suggereert een subject en dit wordt opgevangen door de uitleg van een ondernemer aan te vullen met ‘optreden als ondernemer’. Ondanks verschillende formuleringen zijn beide termen inhoudelijk wel geharmoniseerd.² In artikel 7 lid 1 van de wet OB wordt een ondernemer als volgt omschreven: ‘Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent’.

Uit deze definiëring zijn drie vereisten voor ondernemerschap af te leiden.

1. Ieder: Dit begrip omvat natuurlijke personen, rechtspersonen en andere entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid. Het begrip geldt overigens ook voor buitenlandse entiteiten.³
2. Bedrijf: De invulling van dit begrip is overgelaten aan de rechters, met inachtneming dat de uitleg ervan binnen de kaders van de Btw-richtlijn en de bepalingen van HvJ blijft.⁴ De HR heeft besloten dat het begrip bedrijf dezelfde betekenis heeft als het begrip economische activiteit in de Btw-richtlijn.⁵
3. Zelfstandig: Dit vereiste heeft de bedoeling om hen die in dienstbetrekking zijn uit te sluiten van de strekking van de wet OB. Volgens de Btw-richtlijn ligt de grens van zelfstandigheid bij een verhouding van ondergeschiktheid.⁶

Voor het begrip ‘bedrijf’ heeft de HR besloten om aan te sluiten bij het begrip ‘economische activiteit’ zoals opgenomen in de Btw-richtlijn. Dit begrip is als volgt opgenomen in art. 9 van de Btw-richtlijn: ‘alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen’. Uit de formulering van art. 9 is af te leiden dat de Europese wetgever een zo ruim mogelijke werking van dit

² HR, 2 mei 1984, BNB 1984/295

³ Ameziane e.a., 2016, 5.2.1.

⁴ Van Hilten & van Kesteren 2014, p.75

⁵ HR, 15 december 2006, BNB 2007/111

⁶ Art. 10 Btw-richtlijn

begrip heeft beoogd. Dit blijkt ook uit de uitleg van het begrip door HvJ.⁷ Zo worden ook voorbereidende werkzaamheden die op zichzelf geen prestatie zijn aangemerkt als economische activiteiten.⁸

Om te kunnen spreken van een economische activiteit moet een prestatie onder bezwarende titel verricht worden.⁹ Dit houdt in dat de activiteit met oog op een tegenprestatie (vergoeding) verricht moet worden.¹⁰ De vergoedingsvereiste is in de Btw-richtlijn terug te vinden met het begrip ‘bezwarende titel’. De vergoeding hoeft niet winstgevend te zijn. Dit komt overeen met het doel van de omzetbelasting. De omzetbelasting is namelijk een verbruiksbelasting en geen winstbelasting. Binnen het kader van de omzetbelasting zijn twee soorten prestaties te noemen. Deze worden hierna behandeld.

§2.2. Prestatievereiste

§2.2.1. Prestaties om niet

Het HvJ in de zaak Kuwait Petroleum Ltd. beslist dat gepresteerd wordt om niet als elk vorm van vergoeding ontbreekt.¹¹ Vervolgens vloeit uit het arrest Hong Kong Trade Development Council voort dat bij handelingen die uitsluitend om niet gepresteerd worden, geen sprake is van economische activiteit.¹² Deze twee arresten zien op situaties waarin geen enkele vergoeding bedongen is. Indien vergoedingen lager zijn dan de kostprijs kunnen de vergoedingen wel als werkelijke tegenprestatie aangemerkt worden. Dit wordt ook bevestigd door het HvJ in het arrest Scandic.¹³

In de zaak Hong Kong stelde het HvJ vast dat een belastinggrondslag ontbreekt wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan uit het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie. Hiermee zouden de prestaties van Hong Kong TDC buiten de heffing van de btw vallen. Het HvJ stelt zo iemand gelijk met een eindverbruiker.¹⁴ De vraag rijst of het arrest Hong Kong nog van belang is voor het vaststellen van een economische activiteit. Het arrest is namelijk gewezen onder de Tweede Richtlijn. In deze richtlijn is in tegenstelling tot de huidige Btw-richtlijn geen bepaling over fictieve heffingen bij prestaties om niet opgenomen.¹⁵ In literatuur wordt echter aangenomen dat het arrest Hong Kong van

⁷ HvJ EG, 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie/Nederland) zie r.o. 8

⁸ HvJ EG, 2 februari 1985, C-268/23 (Rompelman)

⁹ HvJ EG, 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats)

¹⁰ HvJ EG, 1 april 1982, C-89/91 (Hong Kong)

¹¹ HvJ EG, 27 april 1999, C-48/97 r.o. 16

¹² Zie arrest Hong Kong

¹³ HvJ EG, 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck)

¹⁴ Zie r.o. 10 arrest Hong Kong

¹⁵ Art. 26 Btw richtlijn

belang blijft. Het is de basisgedachte van het arrest, het beogen van een tegenprestatie bij het verrichten van werkzaamheden, dat onveranderd blijft gelden voor de vaststelling van een economische activiteit.¹⁶

De HR maakt hier een uitzondering op door te stellen dat een prestatie om niet die als verlengstuk dient van een belaste prestatie ook als een belaste prestatie aangemerkt kan worden. Met de term ‘verlengstuk van een belaste prestatie’ voorkomt de HR dat alle prestaties om niet automatisch als belaste prestatie worden aangemerkt. De werkzaamheden moeten namelijk wel binnen het kader van de onderneming vallen.¹⁷ Dit houdt in dat een economische belang gemoeid moet zijn met de prestatie. In het geval van een prestatie om niet is dit een indirecte economische belang. Hiermee wordt voldaan aan de prestatievereiste.

§2.2.2. Prestaties tegen symbolische vergoeding

Voor de prestatie tegen symbolische vergoeding wordt het arrest Commissie/Frankrijk als standaardarrest gezien.¹⁸ Frankrijk stelde een regeling in waarbij ondernemingen die zich bezig houden met het verwerven, bouwen en/of verhuren van onroerend goed recht hebben op gedeeltelijke btw-aftrek indien de inkomsten van deze werkzaamheden minder dan één vijftiende van de waarde van de onroerende goederen bedragen. Volgens Frankrijk was de regeling geïntroduceerd voor gevallen waarin plaatselijke overheden onroerend goed op hun grondgebied tegen lage prijzen verhuren. Bij onmiddellijke en volledige aftrek zou de plaatselijke overheid subsidies kunnen verlenen die in feite door de staat gedragen worden. Echter wijst het HvJ op de herzieningsmogelijkheid van maximaal 10 jaar bij een vergoeding die als vrijgevigheid beschouwd kan worden.¹⁹ In het arrest legt het HvJ het begrip ‘vrijgevigheid’ niet verder uit. Van Hilten en van Kesteren zijn geneigd om dit uit te leggen als ‘ontbloom van zakelijke belangen’.²⁰ Hinssen merkt op dat de uitleg van van Hilten en van Kesteren niet altijd vlekkeloos toepasbaar is in de praktijk. Zij is van mening dat ook sprake kan zijn van symbolische vergoeding zonder dat de vergoeding ontbloom is van zakelijke belangen, om bijvoorbeeld een afnemer tevreden te houden. Volgens de uitleg van van Hilten en van Kesteren zou bij zo’n vergoeding wel recht op aftrek ontstaan, aldus Hinssen.²¹

Volgens Swinkels impliceert vrijgevigheid een handeling zonder belang. Hiermee lijkt het op het tegenovergestelde van een tegenprestatie.²² Ook deze uitleg is volgens Hinssen gebrekkig. Het beogen van tegenprestatie zou namelijk ook hier tot recht op aftrek creëren.²³ Hinssen kiest voor een uitleg van

¹⁶ Van Hilten & van Kesteren, 2014, p.79

¹⁷ HR, 1 april 1987, nr 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren-II)

¹⁸ HvJ EG, 21 september 1988, C-50/47 (Commissie/Frankrijk)

¹⁹ r.o. 21

²⁰ Van Hilten & van Kesteren, 2014, p.202

²¹ Hinssen, 2007-2008, p.7

²² Swinkels, 2001, par. 4.11.2.

²³ Hinssen, 2007-2008, p.8

het arrest middels de woordkeuze van het HvJ. Het HvJ stelt immers dat bij ‘*zulke situaties*’ een herzieningsmogelijkheid is opgenomen in de Zesde richtlijn. Hiermee kan geconcludeerd worden dat indien een jaarlijkse vergoeding lager dan één vijftiende van de waarde van het onroerend goed is, sprake is van een symbolische vergoeding en hiermee dus geen recht op aftrek.²⁴ De hoogte van de vergoeding zou hiermee doorslaggevend zijn.

In het arrest Enkler was het HvJ van mening dat de hoogte van vergoeding mede doorslaggevend moet zijn.²⁵ De duur van de verhuur en de omvang van de clientèle spelen in dit arrest een grote rol. De toetsing of er inderdaad sprake is van vrijgevigheid bestaat dus uit meerdere factoren in tegenstelling tot het arrest Commissie/Frankrijk waar alleen de hoogte van de vergoeding als factor doorslaggevend was.

Een ander belangrijke arrest over de symbolische vergoeding is het arrest Scandic.²⁶ Hotel Scandic gaf haar medewerkers de mogelijkheid om maaltijden in de kantine te kopen. In de toekomst zou de prijs van een maaltijd onder de kostprijs uit kunnen komen. Volgens Zweedse regelgeving zou hiermee een onttrekking optreden. In het geding was de maatstaf van de heffing en niet de belastingplicht voor de btw. Het HvJ heeft beslist dat zo lang het personeel een werkelijke tegenprestatie blijft betalen, ongeacht de hoogte ervan, geen sprake is van een symbolische vergoeding. Volgens van Norden kan uit dit arrest afgeleid worden dat ‘een handeling waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald die lager is dan de kostprijs niet per definitie symbolisch is’.²⁷ Het onder kostprijs verstrekken van een goed zou enkel kunnen dienen als een indicatie van vrijgevigheid.

De vraag die Hinssen terecht stelt is of het arrest Commissie/Frankrijk nog stand kan houden na het arrest Scandic. In het arrest Commissie/Frankrijk concludeerde het HvJ nog aan de hand van de hoogte van een vergoeding of sprake is van een symbolische vergoeding. In het arrest Scandic wordt de hoogte van een vergoeding niet meer als een bepalende factor meegenomen. Het vormt in dit arrest nog maar een indicatie voor de vraag of er sprake is van vrijgevigheid. Van Kesteren concludeert dat het arrest Scandic geen gevolgen heeft voor het arrest Commissie/Frankrijk. De rechtsvragen zouden immers te verschillend zijn. Waar in het arrest Commissie/Frankrijk het bestaan van een ondernemerschap in het geding was, werd in het arrest Scandic gekeken naar een mogelijke bezwarende titel.

²⁴ Hinssen, 2007-2008, p.8

²⁵ Bakhuys, 2011-2012, p.8

²⁶ HvJ EG, 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck)

²⁷ van Norden, BtwBrief 2005

Naar mijn mening moet de vraag of er sprake is van vrijgevigheid centraal staan bij het bepalen van een eventuele symbolische vergoeding. Dit moet niet vastgekoppeld worden aan de hoogte van een vergoeding. Het introduceren van een zekere maatstaf als een vijftiende, zoals in het arrest Commissie/Frankrijk, houdt geen rekening met mogelijke lagere marktconforme prijzen dan een vijftiende. Er moeten, naar mijn mening, meerdere factoren in een casus een symbolische vergoeding impliceren. Vrijgevigheid moet dan bepaald worden aan de hand van factoren als de hoogte van een vergoeding, de relatie tussen partijen, marktprijzen, kern van ondernemersactiviteiten en beogen van duurzame opbrengsten. Deze moeten allen samen in afweging genomen worden voor het vaststellen van een symbolische vergoeding.

§2.3. Belastingplicht voor overheidslichamen

De zaak gemeente Borsele staat centraal in deze thesis. Daarom is ook de behandeling van belastingplicht bij overheidslichamen noodzakelijk. De wet OB biedt hier geen zekere uitkomst. Artikel 7 lid 3 is namelijk heel summier over de invulling van een mogelijke belastingplicht voor overheidslichamen.²⁸ Uit het lid is alleen te concluderen dat publiekrechtelijke lichamen als ondernemer voor een prestatie optreden als deze prestatie ook door ondernemers verricht kon worden. Echter geeft de wetgever aan dat de Nederlandse regeling in overeenkomst is met de richtlijn.²⁹ Ook in de jurisprudentie wordt hier vanuit gegaan. In het bijzonder wordt aangenomen dat de Nederlandse regeling in overeenkomst is met artikelen 9 en 13 van de btw-richtlijn. Zo is in artikel 13 de term ‘als overheid’ terug te vinden. Dezelfde term is ook in de Zesde richtlijn te vinden. Zodoende zijn de arresten die door het HvJ gewezen zijn onder de Zesde richtlijn nog steeds van kracht. Het standaardarrest voor overheidslichamen is het arrest Carpaneto Piacentino. Hierin stelt het HvJ dat er opgetreden wordt als overheid als de *werkzaamheden verricht worden door publiekrechtelijke lichamen, in het kader voor hen specifiek geldende juridische regime*. Daarbij maakt zij een uitzondering voor *werkzaamheden die zij verrichten onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten*.³⁰

Waar de HR in het verleden de term ‘hogere wetsopdracht’³¹ gebruikte bij het vaststellen van belastingplicht bij overheidslichamen, werd na het arrest Carpaneto Piacentino ook door de HR de term ‘juridisch regime’ gebruikt. Van Hilten en van Kesteren vinden dit een juiste ontwikkeling. De term ‘hogere wetsopdracht’ zou namelijk onmogelijk tot rechtsgelijkheid binnen de EU kunnen leiden.³² Met het derde criterium worden publiekrechtelijke lichamen die in concurrentie treden met anderen in de

²⁸ Van Hilten & van Kesteren, 2014, p.115

²⁹ Kamerstukken II 1977/78, 14887, 5, p.7 (MvA)

³⁰ HvJ EG, 17 oktober 1989, C-231/87 (Carpaneto Piacentino) r.o. 19

³¹ Zie HR 5 april 1978, nr. 18345, BNB 1978/168 (IJ-veren I)

³² Van Hilten & van Kesteren, 2014, p.116

heffing van de omzetbelasting getrokken. Zonder dit criterium zou het niet-belastingplichtig zijn van deze lichamen concurrentievervalsing betekenen.

Los van de criteria van het HvJ staan in Bijlage I van de btw-richtlijn werkzaamheden opgesomd.

Publiekrechtelijke lichamen die deze werkzaamheden verrichten worden geacht ondernemer te zijn voor de btw. Dit betekent dat de overheidslichamen voor deze werkzaamheden ook recht hebben op aftrek van voorbelasting. Bijl³³ noemt drie fasen die te onderscheiden zijn bij het vaststellen van het al dan niet belastingplichtig zijn van een publiekrechtelijke lichaam.

‘1. Worden die handelingen als overheid verricht? Zo neen, dan gelden de algemene bepalingen inzake de belastingplicht. Zo ja, dan volgt de tweede fase:

2. Is er sprake van concurrentievervalsing als ten aanzien van die handelingen geen belastingplicht wordt aangenomen? Zo ja, dan geldt te dien aanzien een belastingplicht. Zo neen, dan volgt de derde fase:

3. Zijn de handelingen vermeld in bijlage D bij de richtlijn? Zo neen, dan geldt te dien aanzien geen belastingplicht. Zo ja, dan geldt te dien aanzien een belastingplicht, tenzij de omvang van de handelingen onbeduidend is.’

Wanneer een publiekrechtelijke lichaam niet optreedt als ondernemer bestaat de mogelijkheid om verrekening aan te vragen bij het Btw-compensatiefonds. Dit fonds maakt geen onderdeel uit van de omzetbelasting.³⁴ In de zaak van gemeente Borsele was ook het gebruik maken van het Btw-compensatiefonds in het geding. Echter wordt in deze thesis hier niet op ingegaan. De zaak gemeente Borsele was namelijk vooral van belang voor de termen bezwarende titel en rechtstreeks verband, twee termen die noodzakelijk zijn voor economische activiteit en hiermee voor belastingplicht in de btw.

³³ Bijl, 1990, p. 61

³⁴ Van Hilten & van Kesteren, 2014, p.117

Hoofdstuk 3: Bezwarende titel en rechtstreeks verband

§3.1. Kenmerken bezwarende titel

Om tot heffing te kunnen komen in de omzetbelasting moet een levering van goed of dienst tegen een vergoeding verricht worden. Dit is terug te vinden in artikel 2 lid 1 van de Btw-richtlijn en artikel 1 van de wet OB. Het standaardarrest voor het vereiste ‘onder bezwarende titel’ is het arrest Tolsma.³⁵ Uit dit arrest blijkt dat bij het bepalen van een dienst ‘onder bezwarende titel’ het HvJ naar drie elementen zoekt. Ten eerste moet gekeken worden naar de rechtsbetrekking tussen de verrichter en de afnemer. Vervolgens moet sprake zijn van een uitwisseling van prestaties. Ten slotte moet de bedongen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormen van de verleende dienst.³⁶ Het HvJ oordeelde in het arrest Tolsma dat er geen sprake was van een bedongen vergoeding en derhalve geen prestatie onder bezwarende titel. Dat de heer Tolsma in feite wel een vergoeding kreeg en dit ook beoogde was volgens het HvJ irrelevant. Het HvJ concludeerde dat de hoogte van de vergoeding volledig willekeurig was en dat betaling op vrijwillige basis plaatsvond. Uit dit arrest zijn twee kenmerken van de bezwarende titel af te leiden: de vergoeding en rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie.³⁷

§3.2. Vergoeding

Om de verschuldigde omzetbelasting te bepalen moet sprake zijn van een maatstaf van heffing. Voor de omzetbelasting is de maatstaf van de heffing de vergoeding. Volgens artikel 8 lid 2 wet OB is de vergoeding het totale bedrag ter zake van de levering of de dienst dat in rekening wordt gebracht exclusief btw. In de Btw-richtlijn is bepaald dat alles wat een leverancier of dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen voor een handeling als vergoeding kwalificeert. Dit is met inbegrip van prijssubsidies.³⁸ Zoals in hoofdstuk twee al is geconcludeerd is het aanwezig zijn van een vergoeding niet altijd voldoende. De hoogte van de vergoeding speelt een rol, maar ook het rechtstreeks verband. Want wanneer een rechtstreeks verband tussen een handeling en de vergoeding ontbreekt, ongeacht de hoogte ervan, wordt de handeling ontzien voor de omzetbelasting. Dit blijkt uit verschillende jurisprudentie van zowel het HvJ als de HR.

§3.3. Europese benadering voor het begrip ‘rechtstreeks verband’

Aangezien de term ‘rechtstreeks verband’ van belang is voor de heffing heeft het HvJ hier jurisprudentie over ontwikkeld. Het eerste arrest over rechtstreeks verband is het Coöperatieve

³⁵ HvJ EG, 3 maart 1994. C-16/93, BNB 1994/271 (Tolsma)

³⁶ R.o. 14

³⁷ Van Hilten & van Kesteren, 2014, p.204

³⁸ Art. 73 Btw-richtlijn

Aardappelenbewaarplaats-arrest.³⁹ Het betrof in dit arrest een bewaarplaats die geëxploiteerd werd door een vereniging. In deze bewaarplaats kregen leden van de coöperatie de mogelijkheid om hun producten op te slaan. De coöperatie bracht twee jaar lang geen bewaarloon voor deze dienst in rekening. De coöperatie zou hierdoor om niet presteren en zou dus uitgesloten moeten worden van de heffing voor de omzetbelasting. De inspecteur nam de stelling aan dat er inderdaad geen bewaarloon in rekening was gebracht, maar de aandelen van de coöperatie wel waren gedaald door deze handeling. De waardedaling werd door de inspecteur als een tegenprestatie gezien en deze legde een aanvullende aanslag op.

Het HvJ oordeelde in deze zaak dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde om te kunnen spreken van een ‘dienst verricht onder bezwarende titel’. De tegenwaarde die vastgesteld werd door de inspecteur, de waardedaling van de aandelen, voldeed volgens het HvJ niet aan dit vereiste.⁴⁰ Het HvJ concludeerde dan ook dat aanvullende aanslag onjuist was opgelegd door de inspecteur. Dit arrest werd gewezen onder de Tweede richtlijn.

In het arrest *Apple and Pear Development Council* was ook het rechtstreeks verband in het geding.⁴¹ De Council werd door de minister opgericht om de belangen van appel- en perentelers te behartigen. Zo adviseerde de Council over verschillende problemen zoals efficiëntie en productiviteit, maar verrichte ook onderzoek- en promotiewerkzaamheden. De leden van de Council betaalden een bijdrage dat bepaald werd aan de hand van het beplante stuk grond van de lid. Deze bijdrage was verplicht. Volgens het HvJ was het rechtstreeks verband-vereiste, zoals gesteld in het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest, ook van kracht onder de Zesde richtlijn. In deze zaak besliste het HvJ dat de bijdrage voortvloeide uit een wettelijke verplichting en niet uit een contractuele verplichting. De bijdrage die de telers moesten betalen was namelijk bepaald in de ‘Order’ van 1980. Hierdoor stelde het HvJ dat de tegenprestatie die de telers leverden niet in rechtstreeks verband stond met de diensten die de Council leverde. Er werd dus geen dienst verricht onder bezwarende titel.

In de zaak *Naturally Yours Cosmetics (NYC)* haalde het HvJ het rechtstreeks verband-vereiste weer naar voren. NYC leverde lokartikelen aan tussenverkopers tegen lage prijzen. In het geding was de hoogte van de maatstaf. Volgens NYC moest de bedongen tegenwaarde, de lage prijs, als maatstaf gehanteerd moeten worden. De inspecteur stelde de maatstaf op de marktwaarde. Ondanks dat het geding de hoogte van de maatstaf was, stelde het HvJ in deze zaak nogmaals dat het rechtstreeks verband-vereiste ook onder de Zesde richtlijn van kracht was.⁴²

³⁹ HvJ EG, 5 februari 1981, C154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats)

⁴⁰ R.o. 12

⁴¹ HvJ EG, 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*)

⁴² HvJ EG, 23 november 1988, C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*)

Een belangrijk arrest aangaande rechtstreeks verband is het Tolsma-arrest.⁴³ In casus speelt de heer Tolsma draaiorgel in het openbaar. Hiervoor vraagt hij enig kleingeld van de voorbijgangers en gaat langs bij woningen en winkels om geld te vragen voor het ten gehore brengen van de draaiorgel. De heer Tolsma verplicht echter niemand om hem geld te geven voor het exploiteren van de draaiorgel, de bijdragen zijn volledig vrijwillig. De inspecteur stelde dat er een rechtstreeks verband bestond tussen de verkregen bijdragen en de dienst die de heer Tolsma leverde. Het HvJ concludeert dat sprake moet zijn van een rechtsbetrekking tussen de verrichter en de ontvanger, waarbij over en weer prestaties uitgewisseld moeten worden. Tevens moet de vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormen voor de verleende diensten. Het HvJ achtte in de situatie van de heer Tolsma dat niet voldaan werd aan de voorgenoemde eisen. De ontvangsten kunnen namelijk niet als tegenprestatie gezien worden, en er bestaat ook geen overeenkomst tussen de orgeldraaiër en de voorbijgangers. De bijdragen zijn namelijk vrijwillig. Dit betekent dat een noodzakelijk verband tussen de dienst en de betalingen ontbreekt. Zo besliste het HvJ dat de heer Tolsma geen activiteit verrichtte onder bezwarende titel.

Voor het uitkomen van dit arrest was Denie al met een soortgelijk oplossing gekomen voor de vragen in de zaak Tolsma. Denie stelde dat een finaal verband, waarbij gekeken wordt of een handeling verricht wordt om vergoeding te krijgen, niet genoeg is om rechtstreeks verband te bepalen. De betaling zou volgens Denie voorwaardelijk verbonden moeten zijn aan de handeling. Een prestatie moet dus gericht zijn op een vergoeding, terwijl deze vergoeding een voorwaarde is voor de prestatie. Ten slotte moet de prestatie voorwaarde zijn voor de vergoeding.⁴⁴

Na het uitkomen van het arrest kwam er ook kritiek door van Hilten. Volgens van Hilten heeft het HvJ met het hanteren van de werkelijke waarde een, voor haar, onjuiste maatstaf gehanteerd. De maatstaf hoort immers subjectief te zijn.⁴⁵ Volgens van Nieuwenhuizen stelt van Hilten dit onterecht vast. Hij meent dat van Hilten tot haar conclusie is gekomen door onzorgvuldige vertaling naar het Nederlands. Hij pleit dat het HvJ juist heeft gehandeld in het arrest Tolsma.⁴⁶

In de arresten Apple and Pear Development Council en Tolsma redeneert het HvJ vanuit de afnemers en neemt ook de hoogte van de vergoeding mee in haar besluit. Zo wordt gesteld dat de hoogte van de vergoeding bij de Council wettelijk bepaald wordt en hierdoor geen tegenprestatie kan zijn. Bij de heer Tolsma is de hoogte van de vergoeding afhankelijk van de vrijwilligheid van de voorbijgangers. Ondanks

⁴³ HvJ EG, 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma)

⁴⁴ Denie, WFR 1994/27

⁴⁵ van Hilten, BTW Brief 1994

⁴⁶ van Nieuwenhuizen, WFR 1994/252

dat wel naar een vergoeding gevraagd wordt, is ook bij Tolsma geen sprake van tegenprestatie. Zo is vanuit de afnemer bezien in beide gevallen geen sprake van een rechtstreeks verband.⁴⁷

Een volgende zaak omtrent rechtstreeks verband is het arrest Kennemer Golf en Countryclub. Het betrof een golfclub met circa 800 leden. De leden betaalden een vaste contributie en entreegeld om gebruik te kunnen maken van de faciliteiten van de club. Ook waren zij verplicht om deel te nemen in de door de club uitgegeven renteloze obligatielening. Ook niet-leden konden gebruik maken van de faciliteiten na betaling van een dagcontributie. De club paste hier de sociaal culturele vrijstelling toe. De inspecteur was het hier niet mee eens en wilde de prestaties belasten. De HR stelde in deze zaak drietal vragen aan het HvJ. Een van de vragen betrof het rechtstreeks verband-vereiste. De vraag was namelijk of er een rechtstreeks verband was, en of de jaarlijkse contributie van leden ook meegerekend moesten worden. Het HvJ besliste dat hier wel sprake was van een rechtstreeks verband. De vereniging stelde de faciliteiten namelijk permanent beschikbaar en niet op aanvraag van leden. Tegenover deze prestatie van de vereniging staat de contributiebetalingen. Of men gebruik maakt van de faciliteiten was, volgens het HvJ, irrelevant.⁴⁸

In de zaak SPÖ⁴⁹(Sozialdemokratische Partei Österreichs) was in het geding of een afdeling van een politieke partij belastingplichtig was voor de omzetbelasting. De afdeling Karinthië van de Oostenrijkse politieke partij SPÖ organiseerde marketing- en propagandawerkzaamheden voor haar onderafdelingen. De afdeling leidde structureel verlies. De afdeling Karinthië merkte bepaalde werkzaamheden aan als belaste prestaties en wilde zodoende het recht op aftrek van voorbelasting gebruiken. De inspecteur nam de stelling in dat de partijafdeling geen belastingplichtige was voor de omzetbelasting en dus ook geen recht had op aftrek van voorbelasting.

Het HvJ oordeelde dat de activiteiten van de partijafdeling niet kwalificeerden als economische activiteit voor de omzetbelasting. Hierbij nam het HvJ de stelling in dat de SPÖ niet in een of andere markt opereerde, maar bij probeerde te dragen aan politieke wilsvorming en hiermee politieke macht uit te oefenen. Overigens concludeerde het HvJ ook dat er geen sprake was van duurzame opbrengsten. De enige duurzame inkomsten waren namelijk de overheidsmiddelen en lidmaatschapsbijdragen. In de conclusie van het arrest, geschreven door advocaat-generaal Maduro, wordt opgemerkt dat het HvJ ook het rechtstreeks verband-vereiste mee heeft genomen en geconcludeerd heeft dat rechtstreeks verband

⁴⁷ Stevens, 2000 p.106

⁴⁸ HvJ EG, 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf en Countryclub)

⁴⁹ HvJ EG, 6 oktober 2009, C-267-08 (SPÖ)

ontbrak.⁵⁰ Ook Lamers en Merckx merken op dat het HvJ zich niet expliciet uitlaat over een rechtstreeks verband, maar dit wel mee heeft genomen in haar conclusie.⁵¹

In de zaak Commissie/Finland⁵² was de vraag of Finland btw moest berekenen over diensten die tegen (gedeeltelijke) vergoeding verricht werden door openbare rechtsbureaus die rechtsbijstand leverden. In deze bureaus werkten juridische adviseurs in dienst van de overheid. De vergoeding die betaald moest worden aan de rechtsbureau werd vastgesteld aan de hand van het inkomen en vermogen van een individu. Volgens Finse wetgeving werden over de diensten van deze adviseurs geen btw geheven. Vergelijkbare diensten die verricht werden door particuliere adviseurs die niet in overheidsdienst werkten werden wel belast met btw. In beide gevallen werden de kosten voor juridisch hulp gedeeltelijk met overheidsmiddelen gefinancierd. De Commissie meende dat dit tot concurrentievervalsing leidde. Volgens de Commissie verrichtten de openbare rechtsbureaus namelijk een economische activiteit. De rechtsbureaus handelden volgens de Commissie niet onder een voor hen specifiek geldende juridische regime.⁵³

Het HvJ onderscheidde de handelingen van de bureaus in tegen betaling verrichte handelingen en gratis verrichte handelingen. Volgens het Hof was alleen het eerste in het geding. Vastgesteld werd dat de bijdragen in totaal 1,9 miljoen euro bedroegen, tegenover de functioneringskosten ter hoogte van 24,5 miljoen euro. Mede hieruit concludeerde het HvJ dat het verband tussen de verrichte diensten van de openbare rechtsbureaus en de betaalde vergoedingen hiervoor niet de rechtstreeksheid bezit die vereist is.⁵⁴ Ook stelde het Hof vast dat de Commissie haar standpunt onvoldoende heeft onderbouwd en geen andere elementen naar voren heeft gebracht. De vraag of sprake was van concurrentievervalsing blijft hierdoor onbeantwoord aangezien de diensten niet als economische activiteit kwalificeren volgens het Hof. De Finse regering hoefde hierdoor de wetgeving niet te veranderen en de diensten van de openbare rechtsbureaus bleven vrijgesteld voor de btw.

In de arresten SPÖ en Commissie/Finland neemt het HvJ de hoogte van de vergoedingen nadrukkelijk mee in haar overwegingen. Hiermee nuanceert het HvJ het arrest Hotel Scandic.⁵⁵ Lamers en Merckx vinden dat de twee voorgenoemde arresten van het HvJ met terughoudendheid betracht moeten worden. Beide zaken zouden namelijk zien over bijzondere situaties. Van Hilten is het niet eens met de uitspraak

⁵⁰ V-N 2009/36.6

⁵¹ Lamers & Merckx, WFR 2010/907

⁵² HvJ EG, 29 oktober 2009, C-246/08 (Commissie/Finland)

⁵³ R.o. 27

⁵⁴ R.o. 51

⁵⁵ Lamers & Merckx, WFR 2010/907

van het Hof in de zaak Commissie/Finland.⁵⁶ Zij is van mening dat er wel degelijk concurrentievervalsing is, maar vermoed dat het Hof de betaalde bijdragen als symbolische vergoeding ziet.

Het HvJ heeft door de jaren heen het rechtstreeks verband-vereiste niet makkelijker gemaakt. Het arrest Gemeente Borsele draagt ook niet bij aan het begrijpen van de opvattingen van het Hof over dit vereiste. De ene keer wordt de hoogte van de vergoeding wel nadrukkelijk meegenomen, een ander keer wordt het buiten beschouwing gelaten om een rechtstreeks verband vast te stellen.

§3.4. Nederlandse benadering voor het begrip ‘rechtstreeks verband’

Een belangrijk arrest voor deze thesis is het Gehandicaptenvervoer-arrest van de Hoge Raad.⁵⁷ Het arrest bevat overeenkomsten met de zaak Gemeente Borsele. In deze zaak stelde de gemeente Deventer dat het recht had op aftrek van voorbelasting voor kosten van het gehandicaptenvervoer. De kosten vloeiden voort uit het contract van de gemeente met C. De gemeente betaalde per vervoerde persoon een vergoeding aan C. Op haar beurt betaalden de gehandicapten een eigen bijdrage ter hoogte van 2,50 euro per rit aan de chauffeur. Deze bijdrage werd overgedragen aan de gemeente die de betalingen aan C periodiek verrichtte. Gesteld werd dat de eigen bijdrage aanzienlijk lager was dan de werkelijke kosten. De HR stelde de gemeente in het gelijk. Het was namelijk de gemeente die verbonden is aan het feit dat het de gehandicapten moet vervoeren tegen een vergoeding. Dat hier een derde partij voor wordt ingeschakeld was niet van belang.

In de noot van het arrest, geschreven door A-G van Hilten, wordt de manier waarop de conclusie getrokken is dat de gemeente belastingplichtig is voor de omzetbelasting als een raadsel gezien. Het resultaat van het arrest wordt echter niet onjuist bevonden.

⁵⁶ A-G van Hilten 29 januari 2014, nr. 12/02683, V-N 2014/13.17

⁵⁷ HR, 25 november 2005, nr. 38 377 (Gehandicaptenvervoer)

Hoofdstuk 4: Leerlingenvervoer-arrest

§4.1. De zaak gemeente Borsele

De gemeente Borsele bood op haar grondgebied ouders een dienst aan waarmee kinderen met een bus vervoerd werden naar school. Het vervoer werd verricht door vervoersondernemers die betaald kregen door de gemeente. De kosten voor de gemeente bedroeg voor het jaar 2008 458.231 euro, inclusief btw. De bekostiging van het vervoer geschiedde middels een eigen bijdrage. Deze eigen bijdrage werd bepaald door de gemeente. Voor vervoer tot een afstand van 6 kilometer was de regeling van de gemeente aangaande leerlingenvervoer niet van toepassing. Bij afstanden tussen de 6 en 20 kilometer werd een vast bedrag in rekening gebracht bij de ouders. De hoogte van dit bedrag is door de gemeente gesteld op de kosten van het openbaar vervoer bij een afstand van 6 kilometer. Ouders die een inkomen hadden lager dan 22.050 euro werden door de gemeente ontzien en hoefden geen vaste eigen bijdrage te betalen voor het vervoer tussen 6 en 20 kilometer. Voor de gezinnen die wel een eigen bijdrage moesten betalen werd de bijdrage maximaal twee keer in rekening gebracht. Bij en afstand van meer dan 20 kilometer werd de bijdrage berekend aan de hand van de draagkracht van het gezin. Hiervoor werd het verzamelinkomen gebruikt zoals bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001. De hoogte van het eigen bijdrage was als volgt vastgelegd in de Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008, artikel 24 lid 3.

Inkomen in euro's	Eigen bijdragen in euro's
0 – 29.500	Nihil
29.500 – 35.500	115
35.500 – 41.000	475
41.000 – 46.500	890
46.500 – 53.000	1300
53.000 – 58.500	1715
58.500 ≥	Voor elke extra € 4500: €420 erbij

Ouders van kinderen met lichamelijke, verstandelijke of zintuigelijke handicap die hierdoor niet zelfstandig gebruik konden maken van het openbaar vervoer hoefden onder bepaalde voorwaarden geen bijdrage te betalen aan de gemeente voor het leerlingenvervoer. Onder deze omstandigheden heeft ongeveer een derde van de ouders een eigen bijdrage betaald in het desbetreffende jaar. Het totale bedrag dat ontvangen werd door de gemeente bedroeg 13.958 euro. De kosten die niet gedekt werden door de bijdragen van de ouders werden door de gemeente gedragen en gefinancierd uit algemene middelen.

Het geding in de zaak was de btw die door de vervoersondernemers in rekening werd gebracht voor de diensten zij verleenden aan de gemeente. De gemeente stelde dat het recht had op aftrek van voorbelasting. De inspecteur nam een tegengestelde stelling in en stelde dat de gemeente niet optrad als ondernemer. Hiertegen stelde gemeente Borsele beroep in bij de rechtbank.

§4.1.1. Rechtbank

De rechtbank in 's-Gravenhage verklaarde het beroep ongegrond. De rechtbank haalde eerst de hoogte van de vergoedingen in relatie met de kosten naar voren. De eigen bijdragen van de ouders was 'bij lange na' niet kostendekkend. Toch oordeelde de rechtbank dat de bijdrage van de ouders de werkelijke tegenwaarde vormde van het leerlingenvervoer. Echter wees de rechtbank naar de vaststellingswijze van de eigen bijdrage. Volgens de rechtbank werd deze vastgesteld aan de hand van het verzamelinkomen, waarbij andere factoren buiten beschouwing werden gelaten. Hoe lager het verzamelinkomen van de ouders, hoe lossier het verband tussen de eigen bijdrage en het vervoer, aldus de rechtbank. Verwezen werd naar het arrest Commissie/Finland. Volgens de rechtbank bestond hiermee een onvoldoende rechtstreeks verband tussen het leerlingenvervoer en de eigen bijdrage van de ouders om deze als tegenwaarde te kunnen kwalificeren. Hierdoor was de rechtbank van mening dat de diensten niet onder 'bezwarende titel' werden uitgevoerd en daarmee geen economische activiteit was. De gemeente had dus geen recht op aftrek van voorbelasting.⁵⁸

§4.1.2. Gerechtshof

De gemeente stelde hoger beroep in tegen de uitspraak van de rechtbank. Ook hier was de vraag of de gemeente recht had op aftrek van voorbelasting ter zake van het leerlingenvervoer. De gemeente beargumenteerde haar stelling verder. Tot een afstand van 6 kilometer verleende de gemeente geen leerlingenvervoer. De eigen bijdrage werd gebaseerd op prijzen in het openbaar vervoer. Ook gaf de gemeente aan dat het verstrekken van vervoer en de daarmee samenhangende vaste vergoeding vastgesteld werd door de afstand van het vervoer. Het verzamelinkomen en werkelijke kosten komen enkel in beeld bij het bepalen van de maximale eigen bijdrage, aldus de gemeente. Het recht op vervoer werd niet uitgevoerd voor hen die geen eigen bijdrage betaalden.

Het hof vernietigde de uitspraak van de rechtbank, verklaarde het beroep gegrond en besliste dat de gemeente recht heeft op aftrek van voorbelasting. Het hof wijst hiervoor naar het Gehandicaptenvervoer-arrest. In het licht van dat arrest kan volgens het hof niet anders vastgesteld worden dan dat gemeente Borsele als ondernemer optreedt voor de omzetbelasting. Het hof achtte het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en het leerlingenvervoer wel voldoende om deze vergoedingen als tegenwaarde te

⁵⁸ Rechtbank 's-Gravenhage, 29 december 2010, AWB 10/625 AWB 10/638

kwalificeren. De vergoedingen worden namelijk betaald voor het vervoer en hiermee worden over en weer prestaties uitgewisseld. De vaststellingswijze en het inkomenscriterium of het soms gratis verrichten van het vervoer doen niet af aan het feit dat deze vergoedingen de werkelijke tegenwaarden vormen voor de dienst. Zodoende levert de gemeente de dienst onder bezwarende titel, aldus het hof.⁵⁹

§4.1.3. Prejudiciële vragen Hoge Raad

Zowel gemeente Borsele als de Staatssecretaris stelden op het beroep een cassatie in. Het beroep in cassatie van gemeente Borsele betrof de uitspraak van het hof betreffende BTW-compensatiefonds. Voor deze thesis is het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van belang. Deze stelde dat de uitspraak van het hof betreffende het recht op aftrek van voorbelasting voor de gemeente Borsele in strijd was met het recht en eiste vernietiging van deze uitspraak. Tijdens de behandeling van de zaak struikelde de Hoge Raad over de reikwijdte van het arrest Commissie/Finland. Volgens de Hoge Raad was het arrest Commissie/Finland op drie manieren te interpreteren. Eerste mogelijkheid was dat het HvJ een algemene verduidelijking gaf van het begrip ‘rechtstreeks verband’. Ten tweede kon het HvJ in dat arrest alleen voor dat specifiek geval geoordeeld hebben. Laatste mogelijke uitleg volgens de Hoge Raad was dat het HvJ heeft gepoogd om verduidelijking te geven over het begrip ‘symbolische vergoeding’. Uiteindelijk behoefde de Hoge Raad prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ. De Hoge Raad stelde de volgende vragen aan het HvJ:

“Dienen de artikelen 2, lid 1, aanhef en letter c, en 9, lid 1, van Richtlijn 2006/112/EG aldus te worden uitgelegd dat een gemeente met betrekking tot het leerlingenvervoer, ingevolge een regeling als in dit arrest is omschreven, in zoverre als belastingplichtige in de zin van deze richtlijn moet worden aangemerkt? Dient voor het beantwoorden van deze vraag de regeling als geheel in aanmerking te worden genomen, of dient deze beoordeling plaats te vinden voor elke vervoersprestatie afzonderlijk? Zo dit laatste het geval is, dient dan onderscheid te worden gemaakt naar gelang sprake is van vervoer van leerlingen over respectievelijk een afstand tussen 6 en 20 kilometer en over een afstand van meer dan 20 kilometer?”

De laatste vraag zou in wezen leiden tot een gedeeltelijke belastingplicht voor de omzetbelasting.

§4.2. Commentaar op de zaak

A-G van Hilten constateert in de conclusie van de zaak gemeente Borsele bij de Hoge Raad⁶⁰ dat de vraag in de zaak vooral over het al dan niet verrichten van een dienst onder bezwarende titel is. Van Hilten wijst ten eerste naar het arrest Tolsma. Van Hilten struikelt over de betekenis van de tekst in het arrest Tolsma. De term ‘werkelijke tegenwaarde’ vormt volgens van Hilten een probleem. De vertaling ervan naar het Engels en Frans leidt volgens van Hilten tot een nieuwe betekenis. Ook in het arrest Town & Country

⁵⁹ Gerechtshof 's-Gravenhage, 23 april 2012, BK/DB-11/00066

⁶⁰ Conclusie van Hilten zaak HR 7 november 2014, nr. 12/02683

Club komt de A-G hetzelfde probleem tegen. Van Hilten neemt derhalve aan dat sprake is van een dienst onder bezwarende titel indien de overeengekomen vergoeding betaald is voor de dienst. Dit is in lijn met de Engelse en Franse vertaling van het arrest Tolsma en Town & Country Club. Uit het arrest Tolsma concludeert van Hilten dat het ‘voor-wat-hoort-wat’-principe ten grondslag ligt aan de bezwarende titel. Hieruit vloeit dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen een prestatie en de tegenwaarde ervan.

Van Hilten stelt dat het arrest Commissie/Finland van belang is voor de onderhavige zaak. Wel wordt door de A-G opgemerkt dat de uitkomst van de zaak Commissie/Finland niet absoluut genomen moet worden. Volgens van Hilten had het HvJ in deze zaak anders moeten oordelen. Zij stelt dat de Commissie gelijk stelde dat er sprake was van een economische activiteit, dus ook sprake was van een rechtstreeks verband tussen de dienst en de tegenwaarde. Het gaat volgens haar namelijk om het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de tegenprestatie en niet de waarde van de prestatie en de hoogte van de tegenprestatie. De hoogte van de vergoeding is onbelangrijk, de dienst blijft onder bezwarende titel. Samenhangend zegt ze niet te snappen dat het verband losser wordt naarmate het inkomen lager is tenzij het om een symbolische vergoeding gaat. Van Hilten zegt eigenlijk dat elke prestatie waar een vergoeding voor betaald wordt belast moet worden, ongeacht of deze vergoeding de kosten dekt of gebaseerd is op het inkomen van de betaler.

Terugkomend op de zaak gemeente Borsele stelt van Hilten dat de constatering van het hof juist was. De gemeente verricht inderdaad een economische activiteit voor het vervoeren van leerlingen tegen betaling. Van Hilten zet een kanttekening voor het vervoer van leerlingen waartegenover geen bijdrage staat. Hier ontbreekt de vergoeding namelijk. Voor het gratis vervoeren van de leerlingen zou de gemeente volgens van Hilten geen recht op aftrek van voorbelasting moeten krijgen. Zij is dan ook van mening dat de Hoge Raad de zaak zelf had kunnen afdoen door recht op aftrek toe te kennen voor de belasting die toe te rekenen is aan het tegen betaling verrichte leerlingenvervoer.

In haar conclusie bij het HvJ begint Advocaat Generaal Kokott⁶¹ met het aanhalen van artikel 13 lid 1 van de Btw-richtlijn. Hierin is opgenomen dat publiekrechtelijke lichamen die als overheid optreden niet als belastingplichtigen gerekend worden. Volgens Kokott kan vanuit Bijlage I punt vijf van de Btw-richtlijn niet geconcludeerd worden dat een publiekrechtelijke lichaam altijd belastingplichtig is als het personen vervoert. Er moet namelijk sprake zijn van een economische activiteit. Kokott merkt op dat het heffen van belasting van de overheid als doel heeft concurrentievervalsing tegen te gaan. Een tweede doelstelling is het niet laten ontsnappen van belastbare materie. Dit houdt in dat wanneer de overheid prestaties verricht

⁶¹ Conclusie Kokott zaak HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14 (BNB 2016/186)

die tot eindverbruik leiden deze onderworpen moeten worden aan belastingheffing. Zonder deze heffing zou (gedeeltelijk) onbelaste eindverbruik optreden, wat ongewenst is.

Kokott somt hierna de voorwaarden van een economische activiteit op. Ten eerste moet een dienst verricht worden. Kokott stelt dat de beargumentering van de Koninkrijk der Nederlanden, die stelt dat de gemeente een wettelijke verplichting nakomt, niet klopt. Hiervoor verwijst zij onder andere naar het arrest Commissie/Finland waarin het uitvoeren van een dienst krachtens de wet geen belemmering vormt voor het verrichten van een economische activiteit. Zij concludeert dan ook dat de economische karakter van het leerlingenvervoer van gemeente Borsele buiten kijf staat.

De tweede voorwaarde volgens Kokott is het verkrijgen van opbrengsten. De opbrengst moet duurzaam zijn, legt Kokott uit met het bijbehorende arrest. Voor Kokott staat ook de duurzaamheid van de activiteiten buiten kijf. Zij focust op de opbrengstoogmerk van de gemeente. Volgens haar geeft het arrest Scandic aan dat het verrichten van een dienst ook onder bezwarende titel kan zijn wanneer de vergoeding niet kostendekkend is. Het vastkoppelen van een vergoeding aan inkomen of vermogen doet hier niet aan af, aldus Kokott. De hoogte van de vergoeding, de tegenprestatie, is een subjectieve waarde. De werkelijk ontvangen waarde is dus van belang en niet een objectief geschatte waarde. Kokott geeft ook een verklaring voor de verschillen in de arresten Scandic en Commissie/Finland. Het HvJ bedoelt namelijk iets anders met het begrip ‘vergoeding’ in het kader van artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn in het arrest Commissie/Frankrijk dan het begrip ‘bezwarende titel’ in het kader van artikel 2 lid 1 Btw richtlijn in het arrest Scandic. Zij stelt dat wanneer een activiteit niet onder bezwarende titel wordt verricht er ook geen sprake is van een economische activiteit. Omgekeerd is vaststellen van een bezwarende titel niet voldoende om een economische activiteit vast te stellen.

Om een dienst onder bezwarende titel te verrichten voldoet een rechtstreeks verband tussen de dienstverrichter en de ontvangen tegenprestatie. In het geval van het leerlingenvervoer acht Kokott de bezwarende titel aanwezig. Een derde van de ouders betaalt namelijk een eigen bijdrage. Dat de vergoeding de kosten niet dekt is, zoals eerder al benoemd, irrelevant. Het feit dat de gemeente een vergoeding vraagt is voldoende. De vraag of er sprake is van een economische activiteit kan echter niet enkel beantwoord worden met aanwezigheid van de bezwarende titel. Kokott probeert de twijfel die is ontstaan door het arrest Commissie/Finland omtrent vergoedingen wordt weg te halen. De verwarring ontstaat door de vaststellingswijze van de vergoeding. In beide gevallen is de vergoeding inkomens- en vermogensafhankelijk. In het voorgenoemde arrest werd de vergoeding echter wettelijk bepaald. In het geval van gemeente Borsele is dit niet zo. En zoals eerder gesteld is het opbrengstoogmerk van belang, wat hier aanwezig is. Wat volgens Kokott het HvJ niet benoemd heeft maar wel van belang is in het arrest Commissie-Finland is de voorwaarde om deel te nemen aan de markt.

Kokott haalt voor deze voorwaarde het arrest SPÖ naar voren. In dat arrest nam de belanghebbende niet deel aan de markt met zijn activiteiten. Bij gemeente Borsele acht de A-G geen aanwijzingen te kunnen vinden die wijzen op een deelname aan de algemene markt. De gemeente treedt juist op als eindverbruiker en stelt het vervoer ter beschikking van de ouders. Dat de gemeente maar een klein gedeelte van de kosten als vergoeding vraagt van de ouders is volgens Kokott een atypisch gedrag voor een marktdeelnemer.

Kokott vindt het eveneens onnodig om de gemeente te belasten voor het schoolvervoer. Zij stelt geen concurrentievervalsing op te merken wanneer er geen btw wordt geheven over de diensten van de gemeente. De reden dat de ouders voor het leerlingenvervoer bij de gemeente kiezen is de lage prijs die de gemeente hanteert, en niet het feit dat er geen btw geheven wordt. Zij oordeelt dat de gemeente bij een mogelijke btw-heffing de bijdrage nog verder zou kunnen verlagen door de btw-overschot. Zo blijkt dat het heffen van btw juist voor concurrentievervalsing zou zorgen.

Door het heffen van btw bij de gemeente wordt ook een groot gedeelte van het eindverbruik buiten de heffing gelaten. Het eindverbruik dat belast wordt zou de eigen bijdrage van de ouders zijn. Deze bedraagt slechts 3% van de totale kosten. De enige manier om zo veel mogelijk eindverbruik te belasten is het definitief belasten op het niveau van de gemeente. Volgens deze beredenering en de voorgaande betreffende de arresten Scandic en Commissie/Finland komt Kokott tot de conclusie dat het leerlingenvervoerorganisatie door de gemeente geen economische activiteit is en hiermee ook geen belastingplicht is voor de btw. In die hoedanigheid heeft de gemeente ook geen recht op aftrek van voorbelasting.

§4.3. Uitspraak HvJ EU

Het HvJ heeft onlangs het arrest gewezen over het vervoer van scholieren door de gemeente Borsele. Het HvJ gaat mee in de argumenten van A-G Kokott. Het Hof stelt vast dat de dienst wel onder bezwarende titel wordt verricht, maar acht dit onvoldoende om ook het bestaan van een economische activiteit vast te stellen. Uit het feit dat de bijdrage van de ouders 3% van de totale kosten dekt concludeert het HvJ dat deze bijdrage eerder een heffing is dan een vergoeding. Hierdoor ontbreekt een reëel verband tussen de verrichte dienst en de tegenprestatie. Ten gevolg stelt het HvJ vast dat het vervoer en de vergoeding van de ouders niet rechtstreeks van aard is. Zoals eerder aangegeven achtte het HvJ de bezwarende titel wel aanwezig, en hiermee ook een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en het vervoer. Blijkbaar is het rechtstreeks van aard zijn van een prestatie en vergoeding omvangrijker dan een rechtstreeks verband.⁶²

⁶² Wolf, NTFR-B 2016/34

Het HvJ concludeert, net zoals A-G Kokott, dat de gemeente geen economische activiteit verricht in de zin van artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

§4.4. Kritiek en reactie op HvJ EU

Aangezien het HvJ dezelfde beredenering als Kokott volgt, kan aangenomen worden dat de conclusie van de A-G een grote rol heeft gespeeld in de uitspraak van het Hof. De beredenering van A-G Kokott is goed te volgen, tot punt 65. Hier concludeert Kokott dat het vragen van een vergoeding die maar een klein percentage van de kosten dekt atypisch is voor een marktdeelnemer. Deze beredenering van Kokott is terug te vinden in rechtsoverweging 33 van het Hof waarin gesteld wordt dat de karakter van de bijdragen een heffing is en geen vergoeding. Echter hoeft dit niet het geval te zijn, indien alle marktdeelnemers gesubsidieerd worden.⁶³ Dit doet naar mijn mening niet af aan de juistheid van de uitkomst van het arrest. Ook kan opgemerkt worden dat het arrest van het HvJ haaks staat met het Gehandicaptenvervoer-arrest van de HR. Echter bestaan wezenlijke verschillen tussen de twee gevallen. Hierdoor kan het arrest van de HR nog steeds van kracht zijn en naast het arrest van het HvJ blijven bestaan.⁶⁴

Na het arrest gemeente Borsele heeft het HvJ het arrest Lajvér⁶⁵ gewezen. De werkwijze van het HvJ is in dit arrest anders dan het arrest gemeente Borsele, al zit maar amper 1 maand tussen de twee arresten. Dit draagt niet bij aan de begrijpbaarheid van de arresten omtrent bezwarende titel en economische activiteit.⁶⁶ Waar het Hof in het arrest gemeente Borsele eerst de vraag of er sprake is van bezwarende titel behandelde, wordt in het arrest Lajvér eerst nagegaan of de activiteiten als economische activiteit kwalificeren.⁶⁷ Een systematiek is dus naar aanleiding van deze twee arresten ver te zoeken.⁶⁸ Overigens gaf het HvJ in een latere arrest ook (indirect) antwoord op de laatste vraag van de HR. In het arrest gemeente Woerden sluit het HvJ gedeeltelijke aftrek bij vaststelling van economische activiteit uit.⁶⁹ Dit arrest werd gewezen door de Tiende kamer die gevormd wordt door 3 leden van de Vijfde kamer. De Vijfde kamer behandelde ook de zaak gemeente Borsele.

Wolf concludeert aan de hand van de voorgaande arresten dat er twee smaken van ‘economische activiteit’ zijn.⁷⁰ De eerste is de economische activiteit zoals beschreven in artikel 9 lid 1 Btw-richtlijn.

⁶³ Redactionele noot V-N 2016/27.20

⁶⁴ Noot J.J.P. Swinkels BNB 2016/186

⁶⁵ HvJ EU, 2 juni 2016, C-263/15

⁶⁶ Soltysik, WFR 2016/147

⁶⁷ Tromp, WFR 2016/163

⁶⁸ Een verklaring hiervoor kan het feit zijn dat de zaak gemeente Borsele door de Vijfde kamer is behandeld met 5 leden en de zaak Lajvér door de Achtste kamer met 3 leden. Het arrest Lajvér bevat tevens geen conclusie van de A-G waar een mogelijke uitleg had kunnen staan voor dit verschil.

⁶⁹ HvJ EU, 22 juni 2016, C-267/15 (gemeente Woerden)

⁷⁰ Wolf, NTFR-B 2016/34

Deze ziet op de handelingen van een handelaar, fabrikant of een dienstverrichter. Wolf vat de toetsingsaspecten van het HvJ als volgt samen.

1. Kostendekkendheid van een vergoeding is niet van belang voor het verrichten van een dienst onder bezwarende titel.
2. Een prestatie onder bezwarende titel zorgt niet automatisch voor een economische activiteit.
3. Voor een economische activiteit moet een reëel verband tussen de vergoeding en de verrichte prestatie bestaan.
4. Wijze van de prestatie moet marktconform zijn.

De tweede smaak is economische activiteit bij het exploiteren van een vermogensbestanddeel. Om hier een economische activiteit vast te stellen moet gekeken worden naar de duurzaamheid van de prestaties. Het vaststellen van een economische activiteit voor deze smaak is volgens Wolf een soort tweetrapsraket:

1. Duurzaamheid van de prestaties.
2. Vaststellen van een prestatie onder bezwarende titel zoals ieder ander prestatie. Deze moet dus bestaan uit een handeling, een vergoeding voor die handeling en het rechtstreeks verband tussen deze twee.

Hoofdstuk 5: Conclusie

In deze thesis stond het rechtstreeks verband-vereiste centraal. Dit vereiste is van cruciaal belang bij het vaststellen van een bezwarende titel en economische activiteit. Uit eerdere jurisprudentie van het HvJ is te concluderen dat de hoogte van een vergoeding en het al dan niet kostendekkend zijn van de vergoeding irrelevant voor het bepalen van een rechtstreeks verband c.q. bezwarende titel. Hiermee sluit het HvJ echter niet uit dat de hoogte van de vergoeding in sommige zaken een aanwijzing vormt voor het al dan niet bestaan van een rechtstreeks verband. Dit was ook het geval in de zaak gemeente Borsele die centraal stond in deze thesis. De arresten die gewezen zijn na het arrest gemeente Borsele dragen echter niet bij aan het ontwikkelen van een systematiek omtrent rechtstreeks verband en bezwarende titel. Het kan zo zijn dat het HvJ dit bewust doet om aan te geven dat het ontwikkelen van een uitgestippeld systematiek niet mogelijk is omdat de begrippen rechtstreeks verband en bezwarende titel te casusafhankelijk zijn. Het Hof poogt wel enige duidelijkheid te verschaffen door vast te houden aan bepalingen in onder andere het arrest Commissie/Finland en vroegere arresten zoals Tolsma en Enkler.

Terugkomend op de probleemstelling kan deze op een kort en bondig manier als volgt beantwoord worden:

Het HvJ vindt de aanwezigheid van een rechtstreeks verband voor het vaststellen van een dienst/levering van een goed onder bezwarende titel noodzakelijk. Echter noemt het HvJ in het arrest een term die omvangrijker is dan het rechtstreeks verband-vereiste om een handeling als economische activiteit aan te merken. Volgens het HvJ moet een vergoeding c.q. tegenprestatie rechtstreeks van aard zijn om te kunnen spreken van een economische activiteit. Dezelfde redenering van het HvJ vinden we ook terug in het arrest Commissie/Finland.⁷¹

Hiermee kan geconcludeerd worden dat het verrichten van een dienst onder bezwarende titel nog steeds een rechtstreeks verband vereist. De omvang en inhoud van de vergoeding is voor het vaststellen van een rechtstreeks verband in het arrest gemeente Borsele niet van belang. Met de aanwezigheid van een rechtstreeks verband is er aldus sprake van een bezwarende titel. Echter is een bezwarende titel niet voldoende voor een economische activiteit. Hiervoor zoekt het HvJ naar een tegenwaarde die rechtstreeks van aard is. Voor dit vereiste acht het HvJ de kostendekkendheid van de vergoeding wel van belang. Aangezien de probleemstelling is beantwoord, is een verdere onderzoek naar het begrip ‘rechtstreeks van aard’ in deze thesis overbodig. Uit de redenering van het HvJ kan ik wel voorzichtig een betekenis geven aan het begrip ‘rechtstreeks van aard’. Het lijkt er op dat het HvJ op lange termijn wel naar de kostendekkendheid van de opbrengsten kijkt om te kunnen spreken van een belastingplicht voor de

⁷¹ Zie r.o. 51 van het arrest Commissie/Finland

omzetbelasting. Indien de tegenwaarde niet de rechtstreeksheid bezit waarnaar het HvJ op zoek is, is de vraag of een dienst onder bezwarende titel wordt verricht (en dus rechtstreeks verband) irrelevant. Mijn mening is dat dit begrip nadere onderzoek vereist om de probleemstelling omtrent het vaststellen van een economische activiteit binnen de omzetbelasting verder te verklaren.

Literatuurlijst

Ameziane e.a., 2016

M. Ameziane e.a., *BTW Almanak 2016*, Amsterdam: Reed Business (online)

Bakhuys, 2011/2012

S.M.P. Bakhuys, *De rol van (niet-)kostendekkende vergoedingen in de btw.* 2011/2012

Bijl, 1990

D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed*, blz. 61, Deventer: Kluwer 1990

Denie, WFR 1994/27

A.H.R.M. Denie, *Minder muziek bij het jubileum van de BTW?*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1994/27

Ettema e.a.

C.M. Ettema, J.Th. Sanders & W.A.P Nieuwenhuizen, *NDFR deel Omzetbelasting*, Den Haag: SDU

Hinskens, 2010/2011

M.M. Hinskens, *De niet-economische handelende belastingplichtige – Wat is zijn aftrekrecht?* 2010/2011

Hinssen, 2007/2008

N. Hinssen, *Symbolische btw of niet?!* 2007/2008

van Hilten, BTW Brief 1994

M.E. van Hilten, *Het bakje van de orgelman*, BTW Brief, jaargang 6, nr. 3, 1994

van Hilten & van Kesteren, 2014

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

Lamers & Merckx, WFR 2010/907

J.J.M. Lamers & M.M.W.D. Merckx, *Btw, een kosten-batenanalyse*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2010/907

Van Nieuwenhuizen, WFR 1994/252

W.A.P. van Nieuwenhuizen, *Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie*, Weekblad voor Fiscaal Recht 1994/252

Van Norden, BTW Brief 2005

G.J. van Norden, *Vrijgevigheid in de btw*, BTW Brief, nummer 4, 2005

Stevens, 2000

D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting*, 2000

Soltysik, WFR 2016/147

M. Soltysik, *Het vaststellen van btw-belastbare prestaties bij niet kostendeekkende vergoedingen: Het wordt steeds ingewikkelder*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2016/147

Swinkels, 2001

J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001

Tromp, 2016/163

F. Tromp, *Een bezwarende titel maakt nog geen economische activiteit*, Weekblad voor Fiscaal Recht 2016/163

Tuk, 1979

C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer: Kluwer, 1979.

Van Vugt, 2004

R.A. van Vugt, *Het begrip prestatie in de BTW*. December 2004

Wolf, NDFR-B 2016/34

R.A. Wolf, *Economische activiteit en de btw*, NDFR-B 2016/34

Jurisprudentieregister

Europese jurisprudentie

Hof van Justitie EG, 5 februari 1981, C-154/80, BNB 1981/232 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats)

Hof van Justitie EG, 1 april 1982, C-89/91, BNB 1982/311 (Hong Kong)

Hof van Justitie EG, 2 februari 1985, C-268/23 (Rompelman)

Hof van Justitie EG, 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie/Nederland)

Hof van Justitie EG, 8 maart 1988, C-102/86 (Apple & Pear Development Council)

Hof van Justitie EG, 21 september 1988, C-50/47 (Commissie/Frankrijk)

Hof van Justitie EG, 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics)

Hof van Justitie EG, 17 oktober 1989, C-231/87 (Carpaneto Piacentino)

Hof van Justitie EG, 3 maart 1994, C-16/90, BNB 1994/271 (Tolsma)

Hof van Justitie EG, 27 april 1999, C-48/97 (Kuwait Petroleum)

Hof van Justitie EG, 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf en Countryclub)

Hof van Justitie EG, 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gasabäck)

Hof van Justitie EG, 29 oktober 2008, C-264/08, BNB 2010/94 (Commissie/Finland)

Hof van Justitie EG, 6 oktober 2009, C-267-08 (SPÖ)

Hof van Justitie EU, 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele)

Hof van Justitie EU, 2 juni 2016, C-263/15 (Lajvér)

Hof van Justitie EU, 22 juni 2016, C-267/15 (Gemeente Woerden)

Nederlandse jurisprudentie

Rechtbank 's-Gravenhage, 29 december 2010, AWB 10/625 AWB 10/638 (Gemeente Borsele)

Gerechtshof 's-Gravenhage, 23 april 2012, BK/DB-11/00066 (Gemeente Borsele)

Hoge Raad, 2 mei 1984, nr 22 153, BNB 1984/295

Hoge Raad, 5 april 1978, nr. 18345, BNB 1978/168 (IJ-veren I)

Hoge Raad, 1 april 1987, nr 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren-II)

Hoge Raad, 25 november 2005, nr 38 377, *BNB 2006/66* (Gehandicaptenvervoer)

Hoge Raad, 15 december 2006, nr 42 506, BNB 2007/111

Hoge Raad, 7 november 2014, nr. 12/02683 (Gemeente Borsele)

Kamerstukken

Kamerstukken II 1977/78, 14887, 5, p.7 (MvA)