

Tilburg University

Masterscriptie Fiscaal Recht, Accent Indirecte Belastingen

Btw-plicht overheidslichamen

Een onderzoek naar de houdbaarheid van de niet-belastingplicht van overheidslichamen binnen de btw in het licht van het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw.

Naam: Aysegul Doygun

Administratienummer: 52 03 77

Datum verdediging: 11 mei 2016

Examencommissie: mr. E. Alink

prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

Mijn bijzondere dank gaat uit naar mijn lieve moeder Zeynep Doygun, mijn vader Memis Doygun en andere familieleden en vrienden. Verder dank aan de volgende personen: Bert Alink, Mike de Vlieger en Marion Nass.

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen

Hoofdstuk 1 – Inleiding.....	6
Hoofdstuk 2 – Rechtskarakter en neutraliteitsbeginsel.....	9
Hoofdstuk 3 – Btw-behandeling van overheidslichamen in het Europees btw-systeem... 	14
Hoofdstuk 4 – Economische, juridische en sociale gevolgen en verstoringen.....	29
Hoofdstuk 5 – Alternatief full taxation model.....	34
Hoofdstuk 6 – Aanbevelingen.....	40
Hoofdstuk 7 – Samenvatting en conclusie.....	41

Literatuurlijst

Jurisprudentielijst

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Art.	Artikel
BCF	Btw-compensatiefonds
Btw	Belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Commissie	Europese Commissie
Diss.	Dissertatie
D.w.z.	Dat wil zeggen
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
E.v.	En volgende
Etc.	Et cetera
FED	FED Fiscaal Weekblad
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (bij Uitspraken tot 1 december 2009)
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de
Jo	Juncto
NTR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Nr.	Nummer
P.	Pagina
Par.	Paragraaf
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
R.o.	Rechtsoverweging
VAT	Value Added Tax
Vol.	Volume
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding en onderzoeksvraag

De omzetbelasting is een indirecte belasting die geheven wordt op goederen en diensten, die door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel (d.w.z. tegen een bedongen vergoeding) worden geleverd. Uit artikel 1 lid 1 van de btw-richtlijn blijkt de essentie van het btw-systeem waarin het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) vastgelegd wordt. Het hiervoor genoemde systeem houdt in dat de btw geheven wordt in alle schakels van het productie- of distributieproces. De btw wordt in alle schakels tot aan de laatste fase van het productieproces, namelijk in de kleinhandelsfase in rekening gebracht. De btw kan vervolgens onder voorwaarden als voorbelasting in aftrek worden gebracht. Dit systeem zorgt ervoor dat de btw –overeenkomstig het rechtskarakter van de btw- uiteindelijk drukt op de eindconsument. Het uitgangspunt van de heffing van btw is dat deze op neutrale wijze dient te geschieden. Dit vloeit voort uit het neutraliteitsbeginsel volgens welke ondernemers geen omzetbelastingdruk mogen ondervinden.¹

Het neutraliteitsbeginsel is een van de beginselen waarop de btw-richtlijn is gebaseerd. Dit beginsel wordt door het Hof van Justitie in verschillende zaken gebruikt en komt er kort gezegd op neer dat belastingplichtigen die (soort)gelijke economische activiteiten verrichten een gelijke btw behandeling dienen te krijgen.² De positie van overheidslichamen neemt binnen de omzetbelasting een bijzondere plaats in. Zuivere overheidshandelingen door overheidslichamen vallen op basis van de btw-richtlijn buiten de btw-sfeer. Logisch ook, traditionele overheidstaken zoals collectieve prestaties waar geen individualiseerbare tegenprestatie tegenover staat passen niet binnen de systematiek van de btw.

In dit kader moet ook direct een kanttekening geplaatst worden: in hoeverre is er tegenwoordig nog sprake van zuivere overheidshandelingen? De verregaande automatisering en digitalisering als gevolg van de technische ontwikkeling leidt ertoe dat de overheid van vandaag niet meer hetzelfde is als 50 jaar geleden toen de btw voor het eerst op Europees niveau werd geïntroduceerd. Aujean c.s. benadrukken dat de oorspronkelijke motieven voor invoering van een gemeenschappelijk stelsel van de btw dateert van een tijd waarin weinig

¹ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2009, p. 28.

² S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, p. 7.

concurrentie was tussen de private en publieke sector.³ Er is tegenwoordig duidelijk een trend aanwezig in de lidstaten in de richting van privatisering van de traditionele overheidstaken.⁴ Overheidslichamen opereren steeds vaker in de ondernemerssfeer. Op deze werkzaamheden zou op basis van het neutraliteitsbeginsel omzetbelasting moeten drukken. In de praktijk blijkt dit beginsel niets meer dan een illusie van de werkelijkheid te zijn. Dit sluit direct aan op de volgende onderzoeksvraag:

Wat is de houdbaarheid van de niet-belastingplicht van de overheid in de btw ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw?

1.2 Maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie

Overheidslichamen en belastingen staan hoog op de politieke agenda zowel op nationaal als internationaal niveau. Zo is op 27 oktober 2015 een motie ingediend ter zake overheidslichamen waarbij gepleit wordt voor een meer btw vriendelijk regime voor publieke investeringen ten behoeve van publiek-private samenwerkingsverbanden.⁵ Veel overheidslichamen ondervinden nadeel doordat de btw in de meeste gevallen niet aftrekbaar is. Men pleit voor een minder belemmerend en kostenverhogend regime voor overheidslichamen. De btw zou volgens de motie geen invloed mogen uitoefenen op het economisch handelen. De vraag is in hoeverre de motie verenigbaar is met de btw-richtlijn. De motie lijkt haaks te staan op het neutraliteitsbeginsel en het principe van concurrentievervalsing door overheidslichamen dat geregeld is in artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn. In deze scriptie zal hier een paragraaf aan besteed worden, maar de cruciale vraag waar het in deze scriptie om draait is in hoeverre de niet-belastingplicht van overheidslichamen binnen de btw past. In zijn oratie wijst Van Norden op de positie van publiekrechtelijke lichamen aan als gemeenschappelijke uitdagingen waar btw-systeem wereldwijd voor staat.⁶ Er bestaat behoefte aan duidelijkheid omtrent de reikwijdte van de belastingplicht van overheidslichamen, aangezien noch uit de wet noch uit de btw-richtlijn blijkt wat deze begrippen precies inhouden. Dit geldt idem dito voor de jurisprudentie en de vakliteratuur. De hoedanigheden waarin overheidslichamen kunnen optreden komen daarentegen zowel in literatuur als in jurisprudentie veelvoudig voor. Daartegenover wordt er in verhouding weinig onderzoek verricht naar de reikwijdte van de belastingplicht van overheidslichamen binnen de btw. Wordt de overheid terecht buiten de btw-sfeer gehouden of

³ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol.10(4)Juli/Augustus 1999, p.147.

⁴ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

⁵ Motie-Agnes Mulder Kamerstukken 34300-XIII, nr.63.

⁶ G.J. van Norden, *De performance van de BTW (oratie)*, Tilburg: 16 mei 2014, p. 22.

is het de bedoeling dat ook overheidslichamen met btw belast dienen te worden mits er geen sprake is van collectieve prestaties waar geen individualiseerbare tegenprestatie tegenover staat, zoals dat het geval is in Nieuw-Zeeland?⁷ Nieuw-Zeeland kent in vergelijking met Europa een ruime belastingplicht toe aan overheidslichamen.

1.3 Verantwoording van de opzet

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen is het allereerst van belang dat men de systematiek van de omzetbelasting begrijpt. Om dit te bereiken wordt na de introductie in hoofdstuk 2 allereerst ingegaan op het rechtskarakter van de btw. Vervolgens komt het door het Hof van Justitie veelvoudig gebruikte neutraliteitsbeginsel aan de orde. Het neutraliteitsbeginsel als fundamenteel beginsel en het rechtskarakter van de omzetbelasting kunnen gezien worden als geschikte maatstaven om de voor- en nadelen van beide systemen met elkaar te vergelijken. In hoofdstuk 3 wordt de belastingheffing van overheidslichamen vanuit de btw-richtlijn besproken. Aansluitend hierop worden de verstoringen die door de btw-behandeling van overheidslichamen ontstaan besproken in hoofdstuk 4. In hoofdstuk 5 wordt ten einde de zojuist genoemde verstoringen te voorkomen de in de literatuur veelvuldig verdedigde full taxation model van Nieuw-Zeeland besproken.⁸ De overeenkomsten en de verschillen tussen het Europees btw-systeem en het gst-systeem van Nieuw-Zeeland zullen tegen deze verstoringen afgezet. In hoofdstuk 6 wordt op basis van deze verstoringen aanbevelingen gegeven. Tenslotte wordt in hoofdstuk 7 een antwoord gegeven op de onderzoeksvraag. In deze concluderende hoofdstuk zal onderzocht worden welk btw-systeem ten aanzien van overheidslichamen meer recht doet aan het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw. Deze scriptie omvat een rechtsvergelijkend literatuuronderzoek waarbij bij de totstandkoming gebruik gemaakt wordt van jurisprudentie, wetenschappelijke literatuur en publicaties.

Vanwege de vooral juridische invalshoek van deze scriptie zullen de economische consequenties, hoewel deze noemenswaardig zijn, slechts in vogelvlucht aan bod komen. Bepaalde begrippen zoals overheidslichamen of publiekrechtelijke lichamen en btw en omzetbelasting worden in deze scriptie door elkaar gebruikt.

⁷ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 146 e.v.

⁸ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 146 e.v.

R. de la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly moving in the Wrong Direction*, Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009.

Hoofdstuk 2 Rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal alvorens het neutraliteitsbeginsel besproken wordt het rechtskarakter van de btw kort aan de orde komen. Het belang van het rechtskarakter van een belasting is cruciaal, daar bij de wettelijke opbouw (structuur van de wetgeving) en bij de interpretatie van de wettelijke bepalingen het rechtskarakter doorgaans een belangrijke rol inneemt.⁹ Één van de basisprincipes waarop het Europees btw-systeem (hierna: btw-systeem) is gebaseerd, is het neutraliteitsbeginsel.¹⁰ Dit beginsel is verankerd in het btw-systeem en wordt door het Hof van Justitie als een fundamenteel beginsel ervaren.¹¹ Zoals in de inleiding is besproken wordt het neutraliteitsbeginsel als fundamenteel beginsel en het rechtskarakter van de omzetbelasting als geschikte maatstaven gebruikt om de voor en nadelen van beide systemen met elkaar te vergelijken. Nadat het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter in dit hoofdstuk zijn besproken zal in het laatste concluderende hoofdstuk onderzocht worden welk btw-systeem ten aanzien van overheidslichamen meer recht doet aan het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw.

2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

Voordat het rechtskarakter aan de orde komt, zal allereerst besproken worden wat het begrip rechtskarakter van de belasting inhoudt. Het rechtskarakter van de belasting behelst de redenen wie en wat de wetgever beoogt te belasten met een belasting en waarom.¹² Verder wordt het rechtskarakter bepaald door de kenmerken en niet zozeer door de naam van de belasting.¹³ Het rechtskarakter is volgens Reugebrink van belang voor de wetstoepassing, in het bijzonder de interpretatie van de wet.¹⁴ Het rechtskarakter van een belasting bepaalt in de eerste plaats de manier waarop een overheid de nationale lasten wil verdelen.¹⁵ Uit de literatuur blijkt dat over het rechtskarakter van de omzetbelasting veel verdeeldheid heerst.¹⁶

De omzetbelasting heeft het rechtskarakter van een algemene verbruiksbelasting, dat blijkt uit artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn waarin de uitgangspunten van de btw zijn vastgelegd.¹⁷ De

⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 5.

¹⁰ M. Lang, *Recent VAT Case Law of the CJEU, EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox*, Linde: 2016, p. 1.

¹¹ G.J. van Norden, 'The Allocation of Taxing Rights to Fixed Establishments in European VAT Legislation', in: *VAT in an EU and international perspective: Essays in honour of Han Kogels*. H. van Arendonk, R. Jansen, & R. van der Paardt, (eds.). Amsterdam: IBFD, p. 35.

¹² J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG: aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: Kluwer, 1964, p. 28.

¹³ H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 55-56.

¹⁴ J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG: aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: Kluwer, 1964, p. 28.

¹⁵ J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG: aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: Kluwer, 1964, p. 28.

¹⁶ H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Arnhem: Gouda Quint 1994, p. 55.

¹⁷ A.T.H. Brok, *Omzetbelasting*, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1989, p. 11.

omzetbelasting zoals wij die kennen belast de overdracht van producten en diensten op hun weg van producent naar consument.¹⁸ De omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting heeft derhalve tot doel het verbruik van goederen en diensten te belasten.¹⁹ Onder het begrip verbruik wordt het consumptief verbruik door particulieren verstaan, niet zijnde productief verbruik (denk aan het verbruik van machines, inventaris, transportmiddelen en andere bedrijfsmiddelen).²⁰ Van Hilten en Van Kesteren omschrijven het begrip verbruiksbelasting als een belasting die de consumptie beoogt te belasten door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.²¹

Het algemene karakter van de btw blijkt uit punt 5 van de considerans van de btw-richtlijn.²²

“Het btw-systeem verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.”

Hieruit volgt tevens het neutraliteitsbeginsel. De algemene aard van de omzetbelasting blijkt voorts uit het toepassingsbereik van de btw. Het voorgaande blijkt namelijk uit het feit dat de omzetbelasting niet slechts betrekking heeft op een specifiek aantal goederen en diensten zoals dat bij accijnzen het geval is, maar tracht om alle bestedingen van de particulieren in de heffing te betrekken. In de omzetbelasting draait het immers om het object, deze staat voor de heffing van de btw centraal. Dat maakt de omzetbelasting tot een objectieve belasting.²³ Het gaat immers om het belasten van prestaties, zoals goederen en diensten. Het object staat voorop en om te kunnen heffen is voor de ondernemer als subject gekozen.²⁴ De heffing van de btw is daarmee beperkt tot de groep ondernemers. Vanuit praktisch oogpunt lijkt hiervoor een rechtvaardiging te zijn. Immers, zonder beperking van het aantal miljarden subjecten is het aantal (ontelbare) belastbare prestaties door de Belastingdienst niet bij te houden.

¹⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 4.

¹⁹ J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG: aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: Kluwer, 1964, p. 28.

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

²⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 7.

²¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 8.

²² Richtlijn 2006/112/EG.

²³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2009, p. 106.

²⁴ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2009, p. 106.

2.3 Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel vloeit voort uit het rechtskarakter van de omzetbelasting.²⁵ Beginselen spelen een cruciale rol bij de totstandkoming en onderbouwing van de beslissingen van het Hof van Justitie op het gebied van de omzetbelasting. Derhalve kunnen deze beschouwd worden als belangrijke uitgangspunten bij de uitlegging van de wet- en regelgeving omtrent de omzetbelasting.²⁶ Uit de literatuur blijkt dat aan het begrip neutraliteit in het kader van de omzetbelasting geen eenduidige definitie te koppelen is.²⁷ Neutraliteit is een veelgebruikt begrip, waaraan verschillende betekenissen gekoppeld kunnen worden.²⁸ Volgens Van Hilten en Van Kesteren kan een belasting namelijk nooit echt neutraal zijn, immers de aanwezigheid van een belasting oefent al een invloed uit op het economisch handelen.²⁹ Van den Berge is van mening dat de neutraliteit niet op een zo onaantastbaar voetstuk mag worden geplaatst, waarbij verschillende factoren op het gebied van financieel, economisch en sociaalpolitiek gebied daaraan ondergeschikt zouden moeten worden gesteld.³⁰ Het voorgaande past dan ook bij de opvatting dat neutraliteit van de omzetbelasting geen absoluut begrip is, maar in wezen relatief.³¹ Het begrip neutraliteit kan slechts worden gezien met betrekking tot bepaalde aangewezen verhoudingen (welke laatste van het rechtskarakter van de omzetbelasting afhankelijk is).³² Het begrip neutraliteit houdt volgens Reugebrink in dat bij een verbruiksbelasting op dezelfde goederen eenzelfde belastingdruk wordt gelegd, ongeacht de lengte van de productieweg, of ongeacht het feit of het ingevoerde dan wel in het binnenland vervaardigde goederen betreft.³³ Neutraliteit bestaat in verschillende vormen - interne en externe neutraliteit - die hierna kort worden behandeld.

2.3.1 Interne neutraliteit

De interne neutraliteit kan onderverdeeld worden in juridische, economische en concurrentiëneutraliteit.³⁴

²⁵ A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1987, p. 41.

²⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 51.

²⁷ G.J. van Norden, 'The Allocation of Taxing Rights to Fixed Establishments in European VAT Legislation', in: *VAT in an EU and international perspective: Essays in honour of Han Kogels*. H.van Arendonk, R.Jansen, & R.van der Paardt, (eds.). Amsterdam: IBFD, p. 35.

²⁸ G.J. van Norden, 'The Allocation of Taxing Rights to Fixed Establishments in European VAT Legislation', in: *VAT in an EU and international perspective: Essays in honour of Han Kogels*. H.van Arendonk, R. Jansen, & R. van der Paardt, (eds.)Amsterdam: IBFD, p. 35.

²⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 51.

³⁰ W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Alphen aan den Rijn 1949.

J.C Jansen, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, WFR 1966/53.

³¹ A.T.H Brok, *Omzetbelasting*, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1989, p. 13.

³² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p.52.

J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting* (oratie), Kluwer, Deventer, 1965, p. 4.

³³ J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG: aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: Kluwer, 1964, p. 14.

³⁴ B. Terra & J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, Introduction to European VAT, IBFD, 2008, p. 292.

Juridische neutraliteit

Het rechtskarakter van de omzetbelasting houdt nauw verband met de juridische neutraliteit.³⁵ In hoofdstuk 2.2 is aan de orde gekomen dat de omzetbelasting een algemene belasting op het consumptieve verbruik van particulieren betreft. Terra en Kajus stellen dat er een relatie aanwezig moet zijn tussen het bedrag dat uitgegeven wordt door diegene die de belasting betaalt en de belastingdruk.³⁶ Vanuit juridisch oogpunt is van belang dat de btw in de in rekening gebrachte prijzen meetbaar moet zijn.³⁷ De meetbaarheid van de btw is dus een vereiste. Bovendien volgt verder uit artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn dat de btw strikt evenredig dient te zijn aan de prijs van de geleverde goederen of diensten tegen het toepasselijk btw-tarief.

Economische neutraliteit

Vanuit economisch oogpunt is van belang dat de heffing van de omzetbelasting op een neutrale wijze verloopt waarbij de btw geen concurrentieverhoudingen mag verstoren dan wel beïnvloeden. Het voorgaande wordt onder andere bewerkstelligd op het moment dat de heffing van btw niet als bedrijfsbelasting gaat werken. Doet die dat wel dan wordt inbreuk gemaakt op het beginsel van economische neutraliteit. De omzetbelasting werkt als bedrijfsbelasting op het moment dat de btw niet wordt afgewenteld op de consumenten.³⁸ Immers, uit het rechtskarakter van de omzetbelasting volgt dat de wetgever particulieren beoogt te belasten en niet de ondernemers. Dientengevolge is het de bedoeling dat beoogd wordt de belasting op particulieren af te wentelen.³⁹ Het voorgaande wordt bijvoorbeeld bereikt op het moment dat de ondernemer de mogelijkheid krijgt om de btw als voorbelasting in aftrek te brengen.

Concurrentieneutraliteit

De concurrentieneutraliteit binnen de btw houdt in dat de btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers⁴⁰ waarbij gelijke prestaties gelijk dienen te worden belast.⁴¹ In dit kader komt de concurrentieneutraliteit tot uitdrukking in de vorm van

³⁵ B. Terra & J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, Introduction to European VAT, IBFD, 2008, p. 292.

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2009, p. 33-34.

HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

³⁶ B. Terra & J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, Introduction to European VAT, IBFD, 2008, p. 292.

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2009, p. 292-293.

³⁷ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 56.

³⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 53.

³⁹ L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw*, WFR 2013/198.

⁴⁰ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013, p. 7.

⁴¹ A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2012, p. 101-102.

het algemene gelijkheidsbeginsel.⁴² De concurrentieneutraliteit houdt onder andere nauw verband met juridische neutraliteit. Volgens Terra en Kajus is er een wisselwerking tussen de juridische neutraliteit en de concurrentieneutraliteit. Uit punt 7 van de considerans van de btw-richtlijn blijkt het belang van concurrentieneutraliteit - en tevens juridische neutraliteit - als volgt.⁴³

“Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke Lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen”.

Indien aan het voorgaande voldaan wordt geschiedt de heffing van de omzetbelasting volgens Terra en Kajus op een juridisch neutrale wijze. Als de heffing van de omzetbelasting juridisch neutraal is heeft dit tot gevolg dat er sprake is van een concurrentie neutrale belasting waarbij de concurrentiepositie van ondernemers niet verstoord zal worden.

2.3.2 Externe neutraliteit

In de vorige paragraaf hebben we gezien dat interne neutraliteit in het bijzonder verband houdt met nationale verhoudingen waarin de heffing van de btw aan de orde komt.⁴⁴ Vanuit internationaal oogpunt is externe neutraliteit van belang. Bij de heffing van de btw is het de bedoeling van de wetgever om consumptief verbruik van particulieren te belasten. In dit kader zou het dus niet uit moeten maken of het gaat om goederen die uit andere landen gekocht worden dan wel om goederen die in het land van consumptie gekocht worden.⁴⁵ De externe neutraliteit wordt verstoord in het geval dat een buitenlands goed zwaarder in de heffing wordt betrokken dan een in het binnenland (vervaardigd) goed. Het voorgaande is het geval indien de btw op de kosten die toerekenbaar is aan het goed dat naar het buitenland wordt vervoerd niet volledig terug te vorderen is. Daartegenover is het niet de bedoeling dat goedkope goederen uit ontwikkelingslanden binnengebracht worden zonder btw.

De heffing bij invoer en de teruggaaf bij uitvoer wordt om het voorgaande door Terra en Kajus aangeduid als ‘fiscale grenzen’.⁴⁶ De fiscale grenzen hebben een neutraliserende

⁴² A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2012, p. 387.

⁴³ Richtlijn 2006/112/EG.

⁴⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 15.

⁴⁵ B. Terra & J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, Introduction to European VAT, IBFD, 2008, p. 295.

⁴⁶ B. Terra & J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, Introduction to European VAT, IBFD, 2008, p. 295.

functie. Hieruit volgt dat de belastingdruk bij invoer gelijk dient te zijn aan de binnenlandse druk op een soortgelijk goed. In het geval van uitvoer geldt dat de teruggaaf gelijk dient te zijn aan de in het binnenland geheven belasting.⁴⁷ Derhalve zorgt de externe neutraliteit voor een egaliserende functie waarbij de oneffenheden van verschillende omzetbelastingniveaus van verschillende grondgebieden opgevangen worden.⁴⁸

2.4 Conclusie

Het rechtskarakter van de belasting behelst de redenen wie en wat de wetgever beoogt te belasten met een belasting en waarom. Het rechtskarakter van de btw bestaat uit een algemene verbruiksbelasting en heeft als doel het verbruik van goederen en diensten te belasten. Een van de basisprincipes waarop het Europees btw-systeem is gebaseerd is het neutraliteitsbeginsel. Het begrip neutraliteit kan slechts worden gezien met betrekking tot bepaalde aangewezen verhoudingen (welke laatste van het rechtskarakter van de btw afhankelijk is). Het neutraliteitsbeginsel kan kortgezegd samengevat worden als een beginsel waarbij soortgelijke goederen gelijk behandeld dienen te worden.

Hoofdstuk 3 Btw-behandeling van overheidslichamen in het Europees btw-systeem

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de belastingplicht van overheidslichamen vanuit de btw-richtlijn behandeld. Overheidslichamen nemen binnen de btw, zoals in de introductie besproken, een bijzondere positie in. De bijzondere status van overheidslichamen wordt veroorzaakt door artikel 13 van de btw-richtlijn. Dit artikel heeft betrekking op de uitzondering van de belastingplicht van overheidslichamen op grond van artikel 9 lid 1 btw-richtlijn.

Artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn geeft aan wat wordt verstaan onder het begrip belastingplichtige en economische activiteit en luidt als volgt:

Als 'belastingplichtige' wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

⁴⁷ J.C. Jansen, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, WFR 1966/53.

⁴⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 10.

Als 'economische activiteit' worden beschouwd, 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. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Ingevolge een analyse van deze bepaling blijkt dat het begrip 'belastingplichtige' geen onderscheid maakt tussen privaatrechtelijke dan wel publiekrechtelijke lichamen. Hieruit volgt dat in beginsel alle economische activiteiten op basis van artikel 9 lid 1 btw-richtlijn belastbaar kunnen zijn. Gelet op de systematiek van de richtlijn dient allereerst op basis van artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn getoetst te worden of een overheidslichaam als ondernemer in de zin van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt. Immers, alvorens een overheidslichaam wordt uitgezonderd van de belastingplicht, moet er wel sprake zijn van een belastingplichtige die een economische activiteit verricht.⁴⁹ Het begrip belastingplichtige neemt daarmee binnen de btw een centrale positie in, immers zonder belastingplichtige komt men ook niet toe aan de uitzonderingen. Het voorgaande zal verduidelijkt worden in de hierna volgende paragraaf 3.2.

Uit het rechtskarakter van de btw in combinatie met artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn volgt dat de algemene regel binnen de btw is dat alle economische activiteiten in beginsel aan de btw zijn onderworpen. Hiervoor is besproken dat artikel 13 van de btw-richtlijn een uitzondering vormt op deze regel. Uitzonderingen op de algemene regel dienen op basis van de algemene interpretatieregel eng te worden uitgelegd.⁵⁰ Hieruit volgt onder andere volgens Swinkels dat artikel 13 lid 1 btw-richtlijn, dat een afwijking van de algemene regeling inhoudt, eng moet worden uitgelegd.⁵¹ Het voorgaande is mijns inziens in lijn met het neutraliteitsbeginsel zoals besproken in hoofdstuk 2, inhoudende dat alle prestaties voor de btw gelijk behandeld dienen te worden met zo min mogelijk uitzonderingen die verstoringen veroorzaken. Aujean c.s. menen in dit kader terecht dat het huidig Europees btw-systeem complex is waarbij enerzijds in beginsel alle economische activiteiten belastbaar zijn en anderzijds verbazingwekkend dat dezelfde activiteiten door publiekrechtelijke lichamen van

⁴⁹ A-G EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.32, r.o. 48.

HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (*Götz*), V-N 2008/3.21, r.o. 15.

⁵⁰ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudaçor*), V-N 2015/57.13, r.o. 49.

HvJ EG 16 september 2008, nr. C- 288/07 (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21, r.o. 60.

⁵⁰ HvJ EU 29 september 2015, nr. C-276/14 (*Gmina Wrocław*), NTFR 2015/2959, r.o. 19.

⁵¹ J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001, p. 75-76 en 266.

Zie ook: HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*), V-N 2009/28.13, r.o. 54.

de belastingplicht uitgesloten worden.⁵²

Het Hof van Justitie heeft over de niet-belastingplicht aangegeven dat cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid.⁵³ Het voorgaande zal verduidelijkt worden in de hierna volgende paragrafen waarbij de eerste voorwaarde voor de niet-belastingplicht van overheidslichamen het begrip publiekrechtelijk lichaam in paragraaf 3.2.4 besproken zal worden. De tweede voorwaarde ‘werkzaamheden als overheid’ verrichten zal aan de orde komen in paragraaf 3.2.6.

3.2 Artikel 9 lid 1 btw-richtlijn - economische activiteit

In beginsel zijn overheidslichamen voor alle economische activiteiten op grond van artikel 9 van de btw-richtlijn belastingplichtig en komt de heffing van btw aan de orde, tenzij de betrokken activiteit buiten het toepassingsbereik van de btw valt (out of scope) of sprake is van niet-belastingplicht op grond van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn.⁵⁴ Het begrip economische activiteit met betrekking tot overheidslichamen is aan de orde gekomen in een tweetal soortgelijke arresten van het Hof van Justitie in het kader van de afgifte van het gebruiksrecht van frequenties.

De eerste zaak *T-Mobile Austria* gaat over een in Oostenrijk gevestigde vennootschap waarvan de Oostenrijkse overheid de enige aandeelhouder is.⁵⁵ De vennootschap is gemoeid met de toewijzing en afgifte van rechten op het gebruik van frequenties voor systemen van mobiele telecommunicatie tegen forse vergoedingen. De vraag in dit arrest is of over de door de vennootschap geleverde diensten wel of geen btw in rekening gebracht had moeten worden. In deze zaak beslist het Hof van Justitie dat er geen sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9 lid 1 van btw-richtlijn. Dientengevolge komt men dan ook niet toe aan artikel 13 lid 1 btw-richtlijn. Het Hof van Justitie concludeert dat de afgifte van het gebruik van frequenties als een noodzakelijke en voorafgaande voorwaarde voor de toegang van marktdeelnemers tot de mobiele telecommunicatiemarkt gezien kan worden.⁵⁶ Het Hof van Justitie benadrukt dat deze handelingen niet verricht kunnen worden door andere deelnemers op de markt en neemt in zijn beoordeling nadrukkelijk de monopoliepositie van

⁵² M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol.10(4), Juli/Augustus 1999, p.145.

⁵³ HvJ 17 EG oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 12.

HvJ EG 11 juli 1985, nr. 107/84 (*Commissie/bondsrepubliek Duitsland*), FED 1987/340.

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 21.

⁵⁴ A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1987, p. 96.

B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: FED1999, p. 50 .

⁵⁵ HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.21.

⁵⁶ HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.21, r.o. 42.

de overheid in overweging.⁵⁷ Deze activiteit kan slechts worden gezien als de uitoefening van een aan haar uitdrukkelijk opgedragen toezichthoudende en regelgevende activiteit. De Advocaat-Generaal is in zijn conclusie bij dit arrest ook tot dezelfde uitkomst -geen heffing-gekomen, doch dan via een andere route. De Advocaat-Generaal concludeert in tegenstelling tot het Hof van Justitie dat er wel sprake is van een economische activiteit, welke door artikel 13 lid 1 buiten heffing dient te blijven.⁵⁸

Op dezelfde dag wordt de tweede zaak door het Hof van Justitie beoordeeld. Het Hof van Justitie volgt in zijn uitspraak het hiervoor genoemde arrest en beslist dat er wederom geen sprake is van een economisch activiteit.⁵⁹

3.2.1 Artikel 13 lid 1 eerste alinea btw-richtlijn - niet-belastingplicht overheidslichamen

Artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn kan onderverdeeld worden in de volgende drie alinea's:

'De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn'.

Zoals in hoofdstuk 3.1 is besproken is de algemene regel dat de richtlijn aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent, waarin in beginsel alle economische activiteiten op grond van artikel 9 lid 1 btw-richtlijn belast worden. Een uitzondering hierop wordt gemaakt door de eerste alinea van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn zoals hiervoor beschreven. De eerste alinea van deze bepaling gaat uit van een uitzondering op de belastingplicht voor publiekrechtelijke lichamen voor de werkzaamheden of handelingen die zij 'als overheid' verrichten.

⁵⁷ HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.21, r.o. 43.

⁵⁸ A-G EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.32, r.o. 77-78 en 146

⁵⁹ HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-369/04 (*Hutchison 3G*), V-N 2007/32.22.

De btw-behandeling van overheidslichamen kan volgens Bijl op grond van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn in grote lijnen als volgt worden samengevat:⁶⁰

- 1) Is er sprake van een publiekrechtelijke lichaam? Zo ja, ga door naar vraag 2. Zo nee, dan dient beoordeeld te worden of sprake is van belastingplicht volgens de normale btw-regels.
- 2) Worden de werkzaamheden als overheid verricht? Zo ja, ga naar vraag 3. Zo nee, dan is sprake van niet-belastingplicht.
- 3) Is er sprake van verstoring van de mededinging van enige betekenis met andere belastingplichtigen bij niet-belastingplicht van het publiekrechtelijke lichaam? Zo ja, het publiekrechtelijke lichaam is belastingplichtig op grond van artikel 9 lid 1 jo 13 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn. Zo nee, ga verder naar vraag 4.
- 4) Komt de werkzaamheid voor op bijlage I en is het niet van onbeduidende omvang? Zo ja, dan is sprake van belastingplicht op grond van artikel 9 lid 1 jo 13 lid 1 derde alinea btw-richtlijn. Zo nee, dan is geen sprake van belastingplicht op grond van artikel 13 lid 1 eerste alinea.

In het vervolg van dit hoofdstuk zullen de zojuist genoemde elementen met betrekking tot artikel 13 lid 1 btw-richtlijn en Bijlage I per paragraaf behandeld worden.

3.2.2 Het concept publiekrechtelijke lichamen

De eerste alinea van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn geeft aan dat de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Het lijkt erop dat door de aanduiding 'en de andere publiekrechtelijke lichamen' voor het toepassingsbereik van artikel 13 lid 1 specifiek naar publiekrechtelijke lichamen wordt verwezen. De volledige definitie van het begrip publiekrechtelijk lichaam blijkt noch uit de (eerdere)btw-richtlijn(en) en noch uit de toelichting bij de invoering daarvan.

Tot het arrest *Commissie/Nederland* werd het begrip publiekrechtelijke lichamen ruim geïnterpreteerd.⁶¹ In het verleden vielen namelijk zelfstandig opererende notarissen en

⁶⁰ D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss.), Deventer: Kluwer 1990, p. 61.

⁶¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p.115.

gerechtsdeurwaarders die overheidstaken verrichten onder het bereik van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn. In dit arrest heeft het Hof van Justitie beslist dat voor het toepassingsbereik van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn sprake moet zijn van een publiekrechtelijk lichaam.⁶² Hierdoor worden natuurlijke personen die niet in loondienst zijn van de overheid dan wel samenwerkingsverbanden e.d. niet zijnde lichamen van het begrip publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn uitgesloten. In het geval van een notaris en gerechtsdeurwaarder, zoals in het voorgenoemde arrest, overweegt het Hof van Justitie dat deze werkzaamheden economische activiteiten op ‘zelfstandige basis’ verricht worden als onderdeel van een vrij beroep en om die reden niet uitgesloten kunnen worden van de belastingplicht in de zin van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn. Het voorgaande is ook het geval indien werkzaamheden of handelingen worden verricht die tot de prerogatieven van de overheid behoren.⁶³ In hetzelfde arrest geeft het Hof van Justitie een verdere verduidelijking van de voorwaarde publiekrechtelijk lichaam. Aan deze voorwaarde wordt enkel voldaan indien een publiekrechtelijk lichaam deel uitmaakt van het staatsapparaat.⁶⁴

Verder wordt volgens Bomer het belang van de rechtsvorm benadrukt in een vijftal inbreukprocedures inzake tolheffingen van de Europese Commissie (hierna: Commissie) waarin het Hof van Justitie heeft overwogen dat de rechtsvorm waarin werkzaamheden of handelingen als overheid verricht worden, bepalend kan zijn voor de toepassing van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn.⁶⁵

Inzake de invulling van het begrip publiekrechtelijke lichamen bouwt het arrest *Ayuntamiento de Sevilla* verder op het arrest *Commissie/Nederland*.⁶⁶ Het Hof van Justitie geoordeeld dat publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden onder de vrijstelling vallen, doch enkel voor die welke tot hun specifieke overheidstaak behoren.⁶⁷ In het arrest *Ayuntamiento de Sevilla* heeft het Hof van Justitie geconcludeerd dat artikel 13 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet van toepassing is wanneer de werkzaamheden van een overheid niet rechtstreeks worden verricht, maar aan een

⁶² HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 20.

⁶³ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 21.

⁶⁴ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 22.

⁶⁵ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en Btw*, Deventer: Kluwer 2013, p. 31.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-276/97 (*Commissie/Frankrijk*), Jur. 2000, p. I-6251.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-359/97 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), Jur. 2000, p. I-6355.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (*Commissie/Ierland*), Jur. 2000, p. I-6301.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-260/98 (*Commissie/Griekenland*), LJN: BF8302.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (*Commissie/Nederland*), V-N 2000/41.19.

⁶⁶ HvJ EG/EU 25 juli 1991, nr. C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*), V-N 1991/2550, 21.

⁶⁷ HvJ 11 juli 1985, nr. 107/84 (*Commissie/bondsrepubliek Duitsland*), FED 1987/340, r.o. 15.

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 21.

zelfstandige derde worden toevertrouwd.⁶⁸ Hieruit volgt een strikte interpretatie van het begrip publiekrechtelijk lichaam, daar waar de werkzaamheden uitbesteed worden aan zelfstandige derden het toepassingsbereik van artikel 13 van de btw-richtlijn wordt uitgesloten. In dezelfde lijn stellen Henkow en Van Zadelhof, op basis van de interpretatieregel waarin een uitzondering op de algemene regeling van de btw beperkt moeten worden uitgelegd, dat een strikte uitleg aan het begrip publiekrechtelijk lichaam toekomt.⁶⁹ Een strikte uitleg van het begrip publiekrechtelijk lichaam sluit overigens ook aan bij het rechtskarakter van de btw. Immers, de strikte toepassing van uitzonderingen effectueert de ruime werking van de btw waardoor meer recht wordt gedaan aan het rechtskarakter van de btw.

3.2.5 Zelfstandigheidsbegrip

In artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn wordt gesproken over het zelfstandigheidsvereiste. Er is sprake van een belastingplichtige indien er op zelfstandige basis economische activiteiten worden verricht. In art. 10 van de btw-richtlijn wordt als volgt een toelichting gegeven op het element ‘*zelfstandigheid*’:

‘De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enig andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever’.

Uit artikel 10 van de btw-richtlijn blijkt dat onder voorwaarden bij werknemers en andere personen geen sprake is van zelfstandigheid. Bij de beoordeling of er sprake is van zelfstandigheid spelen de volgende elementen volgens Derksen een belangrijke rol:⁷⁰

- de aard van de werkzaamheden
- werkinstructies
- zijn er meerdere opdrachtgevers
- hoe de vergoeding is geregeld
- zijn er arbeidsvoorwaarden, enz.

⁶⁸ HvJ EG/EU 25 juli 1991, nr. C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*), V-N 1991/2550, 21, r.o. 21.

⁶⁹ J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001, p. 72 e.v.

B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: FED1999, p. 50.

O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 40.

⁷⁰ J.R.M. Derksen, *Publiekrechtelijke lichamen en de omzetbelasting*, Arnhem: Gouda Quint 1995, p.15.

In het arrest *Commissie/Nederland* heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat notarissen en gerechtsdeurwaarders zich niet in een verhouding van ondergeschiktheid bevinden ten opzichte van de overheid, omdat zij niet in het staatsapparaat zijn opgenomen.⁷¹ De belangrijkste feiten voor de motivering van het Hof van Justitie in dit arrest zijn de volgende omstandigheden: ten eerste worden de werkzaamheden voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid uitgeoefend. Ten tweede zijn notarissen en gerechtsdeurwaarders binnen bepaalde grenzen vrij in de regeling van de voorwaarden waaronder zij de werkzaamheden uitoefenen. Ten derde, worden de vergoedingen voor de werkzaamheden zelf ontvangen. Hiertoe is de aanwezigheid van een wettelijke regeling van een beroep en overheidstoezicht op de uitoefening daarvan niet voldoende om een beroepsbeoefenaar onzelfstandig te achten.⁷² Een tweetal recente arresten op het gebied van zelfstandigheid binnen de btw zijn het *Wroclaw* en het *Saudacor* arrest, die hierna aan bod zullen komen.

Het *Wroclaw* arrest gaat over een aantal begrotingseenheden die tot de Poolse gemeente Wroclaw behoren.⁷³ De begrotingseenheden verrichten economische activiteiten in naam en voor rekening van de gemeente Wroclaw. De aansprakelijkheid van deze activiteiten voor eventuele schade die kan optreden rust volledig op de gemeente Wroclaw. De inkomende en uitgaande geldstromen gaan direct via de gemeente Wroclaw. De begrotingseenheden lopen geen financiële risico's en blijven op financieel gebied geheel buiten beeld. De begrotingseenheden verrichten de economische activiteiten niet zelfstandig ten opzichte van de gemeente, aldus het Hof van Justitie. De Advocaat-Generaal concludeert in lijn met het Hof van Justitie dat als er sprake is van een hiërarchische ondergeschiktheid geen sprake is van zelfstandigheid in de zin van de btw.⁷⁴ Het Hof van Justitie oordeelt om die reden dat de begrotingseenheden niet als afzonderlijke belastingplichtige in de zin van artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn kunnen worden aangemerkt.⁷⁵

De tweede zaak waar het belang van de zelfstandigheid binnen de btw centraal staat is het *Saudacor* arrest. Saudacor is een in 2003 opgerichte naamloze vennootschap die geheel in handen is van de autonome regio Azoren. Een jaar later wordt er tussen de zojuist genoemde entiteiten een programmaovereenkomst gesloten om het systeem van de organisatie te vervangen door een aangepast model. Saudacor moet in dit kader diensten van algemeen

⁷¹ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 14.

⁷² HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, met noot van Swinkels, punt 4.

⁷³ HvJ EU 29 september 2015, nr. C-276/14 (*Gmina Wroclaw*), NTFR 2015/2959.

⁷⁴ A-G 30 juni 2015, nr. C-276/14 (*Gmina Wroclaw*), NTFR 2015/2023, punt 41.

⁷⁵ HvJ EU 29 september 2015, nr. C-276/14 (*Gmina Wroclaw*), NTFR 2015/2959, r.o. 34.

economisch belang op het gebied van de gezondheidszorg verrichten. De werkzaamheden bestaan uit de planning, het onderhoud en het beheer van de regionale gezondheidsdienst en de daarmee verband houdende informatiesystemen, infrastructuur en installaties. Daarnaast verricht Saudacor werkzaamheden met betrekking tot de bouw, het onderhoud, het herstel en de wederopbouw van gezondheidscentra en -diensten, met name in regio's die getroffen zijn door natuurrampen en in risicogebieden. De vergoeding die hiervoor wordt gekregen, wordt door Saudacor aangemerkt als een subsidiebedrag (zonder rechtstreeks verband met tegenprestatie) en blijft om die reden buiten de heffing van btw. De voorbelasting die aan deze activiteiten toe te rekenen is, is door Saudacor daarentegen wel in aftrek gebracht. De Portugese fiscus legt met betrekking tot de niet in rekening gebrachte btw over de door Saudacor verrichte diensten naheffingsaanslagen op waar Saudacor het niet mee eens is. Het voorgaande leidt uiteindelijk tot een zaak bij de Portugese rechter. De Portugese rechter stelt aan het Hof van Justitie een aantal prejudiciële vragen waaronder de vraag of sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn en een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn.

Het Hof van Justitie oordeelt dat de door Saudacor verrichte diensten een economische activiteit vormen in de zin van artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn. Vervolgens overweegt het Hof van Justitie het volgende:⁷⁶

‘ Art. 13 lid 1 btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat deze activiteiten onder de in die bepaling neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw vallen ingeval die activiteiten economische activiteiten in de zin van art. 9 lid 1 van die richtlijn vormen, indien – het is aan de verwijzende rechterlijke instantie, dit te verifiëren – kan worden geconstateerd dat die vennootschap moet worden aangemerkt als publiekrechtelijk lichaam en dat zij die activiteit verricht als overheid, mits de verwijzende rechterlijke instantie vaststelt dat door de vrijstelling van dezelfde activiteiten geen mededingingsverstoringen van enige betekenis ontstaan. In dit verband moet bij de uitlegging van het begrip ‘andere publiekrechtelijke lichamen’ in de zin van art. 13 lid 1 Btw-richtlijn niet de definitie van het begrip ‘publiekrechtelijke instellingen’ in art. 1 lid 9 van richtlijn 2004/18 in de beschouwing worden betrokken.’

Uit het voorgaande volgt dat ook een privaatrechtelijke rechtspersoon onder omstandigheden

⁷⁶ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudacor*), V-N 2015/57.13, r.o. 75.

als publiekrechtelijke lichaam kan kwalificeren. Het Hof van Justitie verwijst in dit kader de zaak weer terug naar de Portugese rechter voor de beoordeling of sprake is van een publiekrechtelijk lichaam naar nationale wetgeving.

3.2.4 Het concept werkzaamheden als overheid verrichten

Zoals hiervoor is besproken heeft het Hof van Justitie over de niet-belastingplicht aangegeven dat cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid.⁷⁷ De tweede voorwaarde houdt in dat sprake moet zijn van het handelen als overheid. Het zinsdeel ‘werkzaamheden als overheid verrichten’ betreft geen communautair concept.⁷⁸ De enge invulling wordt dan ook dientengevolge aan de lidstaten overgelaten.⁷⁹

In het *Carpeneto Piacentino* arrest verduidelijkt het Hof van Justitie het concept ‘werkzaamheden als overheid verrichten’.⁸⁰ Het Hof van Justitie heeft in dit arrest overwogen dat bij de beoordeling of de werkzaamheden als overheid worden verricht het voorwerp of het doel van de werkzaamheden van het publiekrechtelijk lichaam geen rol spelen.⁸¹ Immers, met de zojuist genoemde omstandigheden wordt in andere bepalingen van de btw-richtlijn en voor andere doeleinden bij de vrijstellingen en handelingen in Bijlage I rekening gehouden.⁸² Uit het *Carpeneto Piacentino* arrest volgt verder dat publiekrechtelijke lichamen slechts werkzaamheden als overheid verrichten indien zij deze de werkzaamheden verrichten in het kader van het specifiek voor hen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen onder dezelfde juridische voorwaarden als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten.⁸³ Er is slechts sprake van niet-belastingplicht voor werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen voorzover deze werkzaamheden als subjecten van publiek recht worden verricht en niet als privaatrechtelijke rechtssubject.⁸⁴ Volgens het Hof van Justitie is het enige bepalende criterium om de twee hiervoor genoemde rechtsgebieden van elkaar te onderscheiden, het toepasselijk nationaal juridisch regime.

De beoordeling of bepaalde werkzaamheden als overheid in het kader van het specifiek voor

⁷⁷ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, r.o. 21.

HvJ EG 11 juli 1985, nr. 107/84 (*Commissie/bondsrepubliek Duitsland*), FED 1987/340, r.o. 35.

HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 12.

⁷⁸ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.2.1 (lid 3) Juridisch regime bij: Wet OB 1968, Art. 7 Ondernemer. HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*), V-N 2009/28.13, r.o. 54.

⁷⁹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 2.2.1 (lid 3) Juridisch regime bij: Wet OB 1968, Art. 7 Ondernemer. HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 15-19.

⁸⁰ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312.

⁸¹ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 13.

⁸² HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 13-14.

⁸³ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 19.

⁸⁴ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpeneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 15.

hen geldende juridisch (publiekrechtelijk) regime verricht worden komt toe aan de nationale rechter en hangt van het juridisch regime van het nationale recht af.⁸⁵

Het Hof van Justitie heeft het concept als overheid verder verduidelijkt in het *Porto*-arrest. In dit arrest is bevestigd dat sprake is van handelen als overheid indien die werkzaamheden worden verricht in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime.⁸⁶ Aan het voorgaande wordt volgens het Hof van Justitie in het *Porto arrest* voldaan indien het verrichten van die werkzaamheid als overheid gepaard gaat met de gebruikmaking van overheidsprerogatieven.⁸⁷

3.2.5 Artikel 13 lid 1 btw-richtlijn tweede alinea - verstoring van de mededinging van enige betekenis

De tweede alinea brengt beperkingen aan de niet-belastingplicht van overheidslichamen als een verschil in behandeling tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis met andere belastingplichtigen leidt. De tweede alinea kan worden gezien als een uitzondering op de uitzondering. Immers, wanneer de niet-belastingplicht van een publiekrechtelijk lichaam ten aanzien van bepaalde werkzaamheden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis leidt in de zin van de tweede alinea van deze bepaling, valt men van de niet-belastingplicht in de zin van de eerste alinea van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn weer terug op de belastingplicht in de zin van artikel 9 lid 1 van de btw-richtlijn. Het voorgaande kan gezien worden als het eerste correctiemechanisme op de eerste alinea van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn. De afwijking op de niet-belastingplicht in de zin van artikel 13 lid 1 tweede alinea heeft betrekking op de belastingneutraliteit, een van de belangrijkste doelstellingen van de btw-richtlijn.⁸⁸ In dit kader stelt Swinkels dat het doel van het concept ‘*een verstoring van de mededinging van enige betekenis*’ in de zin van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn een zo ruim mogelijke invulling van het concept vergt om op die manier tot een zo groot mogelijke belastingneutraliteit te komen.⁸⁹ Dit sluit naar mijn mening ook aan op de algemene interpretatieregel dat uitzonderingen op de algemene regel zo eng mogelijk dienen te worden uitgelegd.⁹⁰ Uitzonderingen op de uitzondering moeten ruim worden uitgelegd, omdat dan de algemene regeling weer van toepassing is. Swinkels meent dat uit de tekst en context van de bepaling zou kunnen worden geconcludeerd dat concurrentievervalsing ziet op iedere vorm

⁸⁵ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 16.

⁸⁶ HvJ EU 14 december 2000, nr. C-446/98 (*Porto*), V-N 2001/3.20 r.o. 21.

⁸⁷ HvJ EU 14 december 2000, nr. C-446/98 (*Porto*), V-N 2001/3.20 r.o. 24.

⁸⁸ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 22.

HvJ EG 8 juni 2006, nr. C-430/04 (*Feuerbestattungsverein Halle*), V-N 2006/46.14, r.o. 24-25.

⁸⁹ J.J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001, p. 283.

⁹⁰ HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*), V-N 2009/28.13, r.o. 54.

van concurrentievervalsing, waarbij deze een algemene toets behelst op zowel binnenlandse als intracommunautaire verhoudingen.⁹¹ Het concept verstoring van de mededinging van enige betekenis leidt in de praktijk tot significante problemen op het gebied van toepassing en interpretatie.⁹² Dit komt met name door de formulering van het begrip verstoring van de mededinging van enige betekenis waarbij veel ruimte is voor onduidelijkheden en interpretatieverschillen. Hoewel men, zoals De la Feria ook constateert zou verwachten dat de vaagheid van het hiervoor genoemde zinsdeel tot op heden veelvuldig het onderwerp zou uitmaken van de arresten van het Hof van Justitie, hebben de meeste arresten daarentegen een focus op de toepassing en de omzetting van de zinsdelen en zijn er weinig arresten die daadwerkelijk over de inhoud van het begrip zelf gaan.⁹³

In de tweede alinea van artikel 13 lid 1 wordt het woord ‘moeten’ gebruikt. Dit impliceert mijns inziens en volgens Swinkels een verplichting en geen keuzemogelijkheid.⁹⁴ Lidstaten zijn verplicht ervoor te zorgen dat publiekrechtelijke lichamen op gelijke wijze behandeld worden als andere belastingplichtigen in de situaties dat hun niet-belastingplicht kan leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis. Niettemin zijn lidstaten volgens het Hof van Justitie verplicht het criterium ‘*verstoring van de mededinging van enige betekenis*’ letterlijk als nationale bepalingen in de wetgeving op te nemen, of kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplicht vast te stellen.⁹⁵ Het voorgeschreven resultaat dient te worden bereikt, maar de lidstaten worden vrij gelaten in de keuze ten aanzien van de middelen en de vorm waarmee het resultaat kan worden bereikt. Alhoewel uit het voorgaande de beoordelingsvrijheid ten aanzien van de concurrentieverstoring aan de lidstaten is overgelaten, zien we in het arrest *Götz* dat het Hof van Justitie wel alle relevante criteria heeft doorlopen om te bepalen of in een bepaalde situatie sprake is van een verstoring van de mededinging van enige betekenis.⁹⁶ In het arrest *Götz* staat de vraag centraal of sprake is van een verstoring van de mededinging van enige betekenis. Het arrest gaat over een publiekrechtelijke Landesanstalt für Landwirtschaft (rijksinstituut voor landbouw), een verkooporgaan voor melkquota. Landesanstalt regelt de aan-en verkoop van melkquota met als doel de vermindering van de melkoverschotten van producenten. Het Hof van Justitie verklaart het volgende voor recht:⁹⁷

⁹¹ J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*(diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001, p. 283.

⁹² R. de la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly moving in the Wrong Direction*, Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009, p. 151.

⁹³ R. de la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly moving in the Wrong Direction*, Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009, p. 151.

⁹⁴ J.J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001, p. 280.

⁹⁵ HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312, r.o. 23.

⁹⁶ HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (*Götz*), V-N 2008/3.21.

⁹⁷ HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (*Götz*), V-N 2008/3.21, r.o. 46.

‘De behandeling van een verkooporgaan voor melkquota als niet-belastingplichtige voor de werkzaamheden of de handelingen die het als overheid verricht in de zin van art. 4, vijfde lid, Zesde richtlijn kan geen concurrentievervalsing van enige betekenis teweegbrengen, omdat dat verkooporgaan in dit geval niet wordt geconfronteerd met particuliere marktdeelnemers die handelingen verrichten die concurreren met de door de overheid verrichte handelingen. Aangezien dit geldt voor elk verkoopbureau voor melkquota dat werkzaam is in een bepaald, gedefinieerd overdrachtsgebied, is dit gebied de relevante geografische markt voor de vaststelling of sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis.’

Uit het voorgaande volgt dat er in voornoemd arrest geen sprake is van een verstoring van mededinging omdat er voor de Landesanstalt geen mogelijkheid bestaat dat deze kan worden geconfronteerd met een andere particuliere marktdeelnemer die werkzaamheden verricht die concurreren met de werkzaamheden die door de Landesanstalt als overheid wordt verricht.

In het arrest *Isle of Wight* heeft het Hof van Justitie beslist dat bij de beoordeling of sprake is van een verstoring van mededinging van enige betekenis gekeken moet worden naar de werkzaamheden als zodanig en niet zozeer op een specifieke plaatselijke markt.⁹⁸ De beslissing van het Hof van Justitie is gebaseerd op het neutraliteitsbeginsel.⁹⁹ Het zinsdeel ‘van enige betekenis’ houdt in dat de daadwerkelijke verstoring van mededinging van meer dan onbeduidende omvang dient te zijn.¹⁰⁰

3.3 Artikel 13 btw-richtlijn - horizontale werking

Richtlijnen werken in het algemeen verticaal.¹⁰¹ Verticale werking houdt in dat aan lidstaten verplichtingen worden opgelegd en niet rechtstreeks aan belastingplichtigen. Belastingplichtigen kunnen daarentegen wel op zijn beurt rechtstreeks rechten aan de richtlijn ontlenen als de richtlijn niet, niet goed of niet tijdig is geïmplementeerd. Horizontale werking houdt in dat een belastingplichtige met een beroep op de richtlijn ervoor kan zorgen dat een andere belastingplichtige verplichtingen krijgt opgelegd.¹⁰² In het arrest *Halle* zien we dat het mogelijk is dat artikel 13 lid 1 btw-richtlijn enigszins een horizontale werking kan hebben.¹⁰³ Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een natuurlijk persoon een beroep kan doen op artikel 13 lid 1 tweede alinea van de btw-richtlijn op het moment dat de niet-belastingplicht

⁹⁸ HvJ EG 16 september 2008, nr. C- 288/07 (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21. r.o. 53.

⁹⁹ HvJ EG 16 september 2008, nr. C- 288/07 (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21. r.o. 46.

¹⁰⁰ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en Btw*, Deventer: Kluwer 2013, p. 34.

¹⁰¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 119.

¹⁰² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 119.

¹⁰³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 119.

HvJ EG 8 juni 2006, nr. C-430/04 (*Feuerbestattungsverein Halle*), V-N 2006/46.14.

van een publiekrechtelijk lichaam leidt tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis. Het voorgaande geldt ook indien in feite geen sprake is van een verstoring van de mededinging van enige betekenis, maar er mogelijk door het handelen van publiekrechtelijke lichamen sprake kan zijn van concurrentie met andere belastingplichtigen. Het voorgaande leidt tot belastingplicht voor zover het een en ander reëel is en niet zuiver hypothetisch.¹⁰⁴

Uit het arrest *Salix* blijkt ook dat de omgekeerde situatie tevens mogelijk is. De bepaling kan ingeroepen worden door publiekrechtelijke lichamen die door hun niet-belastingplicht nadeel ondervinden.¹⁰⁵

3.4 Artikel 13 lid 1 btw-richtlijn derde alinea - bijlage I

De derde alinea van artikel 13 lid 1 geeft aan dat publiekrechtelijke lichamen voor bepaalde werkzaamheden en handelingen die zij als overheid verrichten hoe dan ook als belastingplichtige worden aangemerkt. De derde alinea kan gezien worden als het tweede correctiemechanisme op de eerste alinea van artikel 13 lid 1 btw-richtlijn. In elk geval worden publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig beschouwd met name voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn. Deze werkzaamheden zijn hieronder als volgt uiteengezet:

- 1) Telecommunicatiediensten;
- 2) levering van water, gas, elektriciteit en stoom;
- 3) goederenvervoer;
- 4) haven- en luchthavendiensten;
- 5) personenvervoer;
- 6) levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
- 7) handelingen van de landbouw interventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;
- 8) exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;
- 9) opslag van goederen;
- 10) werkzaamheden van commerciële reclamebureaus;

¹⁰⁴ A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en Btw*, Deventer: Kluwer 2013, p. 34.

J.J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*(diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001, p. 280.

¹⁰⁵ HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*), V-N 2009/28.13.

- 11) werkzaamheden van reisbureaus;
- 12) exploitatie van bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;
- 13) werkzaamheden van radio- en televisiediensten voor zover deze niet uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder q), zijn vrijgesteld.

3.5 Artikel 13 lid 2 btw-richtlijn optie vrijgestelde overheidswerkzaamheden

Artikel 13 lid 2 van de btw-richtlijn voorziet in de mogelijkheid bepaalde vrijgestelde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen als werkzaamheden van de overheid te beschouwen en daarmee buiten de werkingsfeer van de btw te laten vallen. De tweede lid van artikel 13 luidt als volgt:

De lidstaten kunnen werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 374 tot en met 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid beschouwen.

Dit artikel betreft een kan-bepaling. Een kan-bepaling houdt in dat het geen verplichte bepaling betreft. Aan de lidstaten komt de vrijheid toe om het artikel in nationaal recht over te nemen. De keuzemogelijkheid als uitvloeisel van de kan-bepaling is een van de oorzaken van de discrepanties tussen de wetgeving van de lidstaten. Een direct beroep op artikel 13 lid 2 van de btw-richtlijn is niet mogelijk als een Lidstaat een wettelijke bepaling van het desbetreffende artikel niet in zijn nationale wetgeving heeft opgenomen. Voor een succesvol beroep is het daarom noodzakelijk dat de lidstaten een uitdrukkelijke wettelijke bepaling in de nationale wet dienen op te nemen. Het voorgaande volgt uit het *Salix*-arrest.¹⁰⁶

3.6 Belastingplicht intracommunautaire verwerving op grond van de artikelen 2 (1) (b) (i) en 3 (1) (b), (2) (a) en (b) en (3)

Op grond van de artikelen 2 (1) (b) (i) en 3 (1) (b), (2) (a) en (b) en (3) is bepaald dat intracommunautaire verwevingen van goederen door publiekrechtelijke lichamen niet belast is mits het totale bedrag van €10.000 van de verwervingen in het lopende (en voorafgaande) kalenderjaar niet wordt overschreden.¹⁰⁷ In het geval dat het drempelbedrag wordt overschreden geldt er een verplicht ondernemerschap. De zojuist genoemde artikelen tezamen kunnen gezien worden als de derde uitzondering op de niet-belastingplicht van overheidslichamen.

¹⁰⁶ HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*), V-N 2009/28.13, r.o. 51-52.

¹⁰⁷ Het drempelbedrag is een door de lidstaten te bepalen maximumwaarde die niet lager mag zijn dan €10.000.

3.6 Conclusie

Het Hof van Justitie heeft over de niet-belastingplicht aangegeven dat cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid. Het Europees btw-systeem kent een breed definitie toe aan het begrip belastingplichtige c.q. economische activiteit. Vreemd in dit kader is de uitzondering op de belastingplicht voor overheidslichamen. Hierop gelden drie beperkingen. De eerste beperking geldt indien de niet-belastingplicht van een publiekrechtelijke lichaam leidt tot de verstoring van mededinging van enige betekenis bij andere ondernemers. De tweede beperking volgt uit de derde alinea van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn waarbij publiekrechtelijke lichamen voor bepaalde werkzaamheden verplicht als ondernemer dienen te worden aangemerkt. De derde beperking geldt bij het overschrijden van het drempelbedrag voor intracommunautaire verwervingen door publiekrechtelijke lichamen.

Hoofdstuk 4 Economische, juridische en sociale gevolgen en verstoringen

4.1 Inleiding

Publiekrechtelijke lichamen zijn vanuit btw perspectief bijzonder omdat ze in twee hoedanigheden kunnen optreden. Enerzijds kan dat als overheid (niet-ondernemer) en anderzijds als ondernemer. In welke van de twee hoedanigheden een overheidslichaam optreedt kan in financiële dan wel in economische zin belangrijke btw-gevolgen met zich meebrengen. Zo is een overheidslichaam dat als ondernemer optreedt onder voorwaarden gerechtigd om de btw als voorbelasting in aftrek te brengen mits er geen sprake is van een vrijgestelde activiteit. En een overheidslichaam dat als overheid optreedt zou een beroep kunnen doen op het Btw-Compensatiefonds (BCF) voor de voor haar niet aftrekbare btw.¹⁰⁸ Het BCF is een fonds bedoeld voor publiekrechtelijke lichamen of regionale openbare lichamen ter financiering van uitgaven (btw) ter zake van de aan hem verrichte leveringen en diensten.¹⁰⁹ Een beroep op het BCF is slechts mogelijk indien de btw betrekking heeft op goederen en diensten die het publiekrechtelijk lichaam of regionaal openbaar lichaam bezigt, anders dan in het kader van zijn onderneming. Er kleven ook een aantal nadelen aan het BCF.

¹⁰⁸ Een dergelijk Btw-compensatiefonds heeft België niet in het leven geroepen. Denemarken, Finland, Frankrijk, Oostenrijk, Portugal, Verenigd Koninkrijk en Zweden kennen daarentegen wel een Btw-compensatiefonds.

¹⁰⁹ Compensatie is slechts mogelijk onder de bij het BCF te stellen voorwaarden, zie hiervoor artikel 3 BCF e.v.

Zo kan een beroep op het BCF leiden tot een financieringsnadeel, omdat in het geval van een teruggave de compensabele btw pas na 6 maanden na afloop van het kalenderjaar wordt betaald. Verder geldt bij de uitbetaling van de compensabele btw een vereveningsfactor van 95%. Ook kan het gezien worden als een sigaar uit eigen doos. De uitkering van het Rijk aan bijvoorbeeld de gemeente wordt immers ingekort.¹¹⁰

4.2 Ontwikkelingen op Europees niveau

Op Europees niveau staan de huidige regels van publiekrechtelijke lichamen hoog op de agenda. In het kader van de Europa 2020-strategie wordt namelijk van het huidig btw-systeem verwacht dat deze kan meegroeien met een veranderde economische en technologische omgeving.¹¹¹ Daarnaast moet het volgens de Commissie niet kwetsbaar zijn voor frauduleuze praktijken. De Commissie stelt zoals in de inleiding is aangegeven volgens Norden, de evaluatie en mogelijke herziening van de btw-regels voor de publieke sector als een van haar prioriteitsgebieden.

De toenemende privatisering en deregulering van de traditionele overheidstaken hebben geleid tot concurrentievervalsingen tussen soortgelijke activiteiten van de publieke en de private sectoren, doordat de heffing van btw in de publieke sector veelal buiten beeld blijft.¹¹² De toepasselijkheid van de huidige btw-regels omtrent publiekrechtelijke lichamen wordt om die reden in het kader van neutraliteit sterk in twijfel gebracht.¹¹³ De Commissie heeft in 2011 en 2013 opdracht gegeven tot een onderzoek naar de economische en sociale gevolgen van de huidige btw-regels op publiekrechtelijke lichamen.¹¹⁴ Volgens de Commissie luiden de factoren van de tekortkomingen van het huidig btw-systeem als volgt:¹¹⁵

- 1) De complexiteit van het huidige systeem
- 2) De interne markt beter laten functioneren
- 3) De inkomsteninning optimaliseren en fraudegevoeligheid van het systeem aanpakken
- 4) Veranderingen in de technologie en de economische omgeving

¹¹⁰ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysiken, Digitale versie, *Wegwijs in de btw*, Wegwijs reeks nr. 10-13, hoofdstuk 14, par. 3.3.

¹¹¹ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

¹¹² Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

¹¹³ Europese Commissie, *Raadplegingsdocument Herziening van de bestaande btw-vrijstellingen inzake overheidsinstanties en belastingvrijstellingen in het algemeen belang*, TAXUD/C1, 2013. p.4.

¹¹⁴ Copenhagen Economics & KPMG. (2011). *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD / 2009/DE/316. Geraadpleegd van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf

Copenhagen Economics & KPMG. (2013). *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334. Geraadpleegd van http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf

¹¹⁵ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

Een hervorming van het huidige btw-systeem wordt door de Commissie om de voorgaande factoren nodig geacht. In het raadplegingsdocument van de Commissie wordt tevens de complexiteit en het gebrek aan neutraliteit en harmonisatie nog eens benadrukt.¹¹⁶ Henkow geeft aan dat de vrijstellingen en uitsluitingen van de belastingplicht tot de volgende verstoringen leiden:¹¹⁷

- 1) Schending en inbreuk op het algemeen karakter
- 2) Belasting cascade
- 3) De neiging tot verticale integratie en interne leveringen
- 4) Administratie en compliance en nalevingskosten

Ad 1) Vrijstellingen en uitsluitingen zijn volgens Henkow vreemd aan het rechtskarakter van de btw.¹¹⁸ Deze kunnen in het huidige btw-systeem gezien worden als een inbreuk op het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting. Het voorgaande strookt evenmin met de basisprincipes van de btw zoals deze zijn uiteengezet in hoofdstuk 2. Uit hoofdstuk 2 blijkt dat soortgelijke activiteiten voor de btw gelijk behandeld dienen te worden ongeacht wie de leverancier is. Het gaat immers om het object. Echter door de toepassing van de huidige btw-regels kan het zo zijn dat een soortgelijke activiteit door een (niet-vrijgestelde) ondernemer belast en door een als overheid handelend publiekrechtelijk lichaam onbelast geleverd wordt. Dit maakt de btw-behandeling van soortgelijke activiteiten afhankelijk van de status van de leverancier dan wel dienstverrichter, hetgeen haaks staat op het neutraliteitsbeginsel.¹¹⁹ Het is de bedoeling dat voorgaande wordt tegengegaan door de correctiemechanismen als bedoeld in artikel 13 lid 1 tweede en derde alinea van de btw-richtlijn, echter blijkt uit praktijk dat het niet altijd even makkelijk gaat.

Ad 2) Cascade van btw treedt op in de situatie dat een vrijgestelde ondernemer aankopen doet bij een belaste ondernemer. De belaste ondernemer brengt btw in rekening die de vrijgestelde ondernemer niet in aftrek kan brengen. Vervolgens vindt er een levering plaats door de vrijgestelde ondernemer aan een andere belaste ondernemer die aftrekgerechtigd is. In de meeste gevallen wordt in dergelijke gevallen de niet-aftrekbare btw doorgeschoven aan de belaste afnemer. De omzetbelasting kan in dat geval als bedrijfsbelasting werken. De btw wordt immers niet afgewenteld op de consumenten. Doordat de vrijgestelde ondernemer in de

¹¹⁶ Europese Commissie, *Raadplegingsdocument Herziening van de bestaande btw-vrijstellingen inzake overheidsinstanties en belastingvrijstellingen in het algemeen belang*, TAXUD/C1, 2013. p.4 e.v.

¹¹⁷ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 9-10.

¹¹⁸ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p.9.

¹¹⁹ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

distributieketen wordt tussengeschoven treedt er cascade op van de btw. In het geval de belaste ondernemer direct de aankopen doet zonder tussenkomst van de vrijgestelde ondernemer zou de btw wel aftrekbaar zijn. In de hiervoor genoemde situatie wordt doordat de btw als voorbelasting niet in aftrek kan worden gebracht inbreuk gemaakt op het beginsel van economische neutraliteit zoals besproken in hoofdstuk 2.3.1. De aftrek van btw is immers fundamenteel om de neutraliteit van de belasting te garanderen voor de ondernemers.¹²⁰ De zojuist genoemde gevolgen bij een vrijgestelde ondernemer treden ook op als sprake is van een als overheid handelend publiekrechtelijk lichaam.

Ad 3) Bij het aangaan van bepaalde constructies speelt de btw een belangrijke rol. Als men kosten maakt, kan het zo zijn dat de daarop drukkende btw niet aftrekbaar is. De niet-aftrekbaarheid van de btw heeft als gevolg dat hierdoor de investerings- en uitgavenbeslissingen worden beïnvloed.¹²¹

Het voorgaande komt vaak voor bij als overheid handelende publiekrechtelijke lichamen (niet-ondernemers). Zij zullen namelijk gelet op de niet aftrekbare btw sneller geneigd tot interne leveringen en minder uitbesteding aan derden. Bovendien is volgens Henkow vanuit economisch perspectief niet evident dat de meeste activiteiten die publiekrechtelijke lichamen verrichten, deze ook het meest efficiënt uitvoeren.¹²² Op het moment dat de btw op de inkoop niet aftrekbaar is kan dat leiden tot de ontmoediging van de uitbesteding van de hiervoor genoemde opdrachten aan derden, ook wanneer dat in economisch opzicht de beste keuze zou zijn. Een dergelijke prikkel is volgens Henkow vreemd aan het rechtskarakter van de btw¹²³ en gaat ten koste van andere privaatrechtelijke ondernemers die deze werkzaamheden zouden kunnen verrichten. Het is namelijk niet de bedoeling dat de heffing van de btw invloed uitoefent op de allocatie van middelen. Een dergelijke economische verstoring wordt echter in sommige lidstaten verzacht door het BCF.

Ad 4) De heffing van de btw vindt op indirecte wijze plaats, namelijk bij de ondernemer bij wie de consument zijn bestedingen doet.¹²⁴ Bij de heffing van btw treedt de ondernemer als het ware op als onbezoldigd rijksontvanger, daar zij verantwoordelijk is voor de afdracht van de btw. Deze taak brengt ook administratieve verplichtingen met zich mee. Een ondernemer dient namelijk volgens de in de lidstaat geldende btw-regels een administratie bij te houden,

¹²⁰ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

¹²¹ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

¹²² Dit kan het geval zijn als er binnen de publieke sector voor een bepaalde activiteit geen benodigde kennis en specialisatie aanwezig is. Zie in dit kader: O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 10.

¹²³ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 10.

¹²⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 9.

periodiek aangifte te doen en vervolgens de eventueel verschuldigde btw af te dragen. Of een overheidslichaam zich aan dergelijke regels dient te houden is afhankelijk van de hoedanigheid waarin wordt opgetreden. De hoedanigheid van een overheidslichaam bepaalt tevens hoe men dient om te gaan met de teruggave dan wel de tegemoetkoming van de betaalde btw (via BCF). Zodra overheidslichamen activiteiten verrichten of uitbesteden kunnen ze dus met de btw te maken hebben. En in sommige gevallen kan dit kostenverhogend en zelfs belemmerend werken, doordat de btw niet aftrekbaar is.

Daarnaast verrichten overheidslichamen tal van verschillende werkzaamheden. Op basis van de huidige regels kunnen zij belaste, niet-belaste en vrijgestelde activiteiten verrichten. Zoals eerder is besproken is de btw slechts aftrekbaar indien sprake is van belaste omzet. Als een overheidslichaam verschillende activiteiten verricht waaronder belaste en vrijgestelde, houdt dit in dat de btw op de kosten slechts naar rato in aftrek kan worden gebracht. De berekening van het aftrekbare en niet-aftrekbare deel van de btw op kosten -denk hierbij ook aan de herzieningsregels- vergroot de last die ondernemers ondervinden van de btw als gevolg van het huidige btw-systeem. De behandeling van overheidslichamen is op grond van het voorgaande niet verenigbaar met het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel binnen de btw.

Een ander opvallend en redelijk vaak terugkerend argument om het huidig btw-systeem te hervormen is de complexiteit van het huidig btw-systeem. De complexiteit en moeilijkheidsgraad blijkt evenzeer uit het aantal zaken bij het Hof van Justitie. Ondanks dat het Hof van Justitie over de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen al een aantal richtsnoeren gegeven heeft, blijkt uit het veelvoud van verschillende zaken - waarvan een aantal in dit onderzoek aan bod zijn gekomen - dat de onduidelijkheid niet is afgenomen. Bovendien zijn de bestaande bepalingen omtrent het begrip overheidshandelen in de btw-richtlijn noch in de wet duidelijk gespecificeerd, waardoor er veel onduidelijkheden en interpretatieverschillen ontstaan over hoe men dient om te gaan met de btw. Dit maakt het voor de Belastingdienst en belastingplichtigen moeilijk te bepalen in welke hoedanigheid wordt opgetreden. Daarnaast zorgt artikel 13 btw-richtlijn met betrekking tot de beoordelingsvrijheid die aan lidstaten toekomt ervoor dat de btw-behandeling ten aanzien van dezelfde activiteiten per lidstaat kan verschillen. Het voorgaande staat een geharmoniseerd btw-systeem op Europees niveau in de weg.

In de Copenhagen studie die in opdracht van de Commissie werd uitgevoerd worden een aantal oplossingsrichtingen voorgesteld.¹²⁵ Een van de voorgestelde oplossingen betreft het full taxation model.¹²⁶ Dit model houdt kort gezegd in dat alle economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen onder het toepassingsgebied van de btw worden gebracht. Het full taxation model zal in het volgende hoofdstuk aan bod komen. De tweede voorgestelde oplossing betreft de actualisering en de verduidelijking van de huidige bepalingen voor publiekrechtelijke lichamen die tot belastingplicht leiden.

4.3 Conclusie

De btw-behandeling van overheidslichamen is al geruime tijd onderwerp van discussie op internationaal niveau. Het huidige Europees btw-systeem zorgt voor vijf verstoringen. Ten eerste kan het gezien worden als een schending en inbreuk op het algemeen karakter. Ten tweede treedt er belasting cascade op. Ten derde wordt de neiging tot verticale integratie en interne leveringen verhoogd. Ten vierde worden de administratie, compliance en nalevingskosten hoger. Ten vijfde is oneerlijke concurrentie en het gebrek aan neutraliteit een grote verstoring. Er is een tendens in Europa om de overheid zo veel als mogelijk te onderwerpen aan btw, vandaar dat alle uitzonderingsregimes door het Hof van Justitie zo strikt mogelijk worden geïnterpreteerd en de commissie pleit voor een hervorming van het btw-systeem met zo min mogelijk vrijstellingen en uitzonderingen.

Hoofdstuk 5 Alternatief full taxation model

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de juridische en economische hindernissen van het Europees btw-systeem besproken. Ten einde deze hindernissen te voorkomen wordt in de literatuur veelvuldig het alternatief model van Nieuw-Zeeland verdedigd, ook wel aangeduid als full taxation model.¹²⁷ Het full taxation model kent ten aanzien van overheidslichamen in grote lijnen twee facetten.¹²⁸ In de eerste plaats zijn alle activiteiten van overheden belastbaar

¹²⁵ Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

¹²⁶ Ik ga hierbij niet in op de oplossingen die in de studie van Copenhagen Economics zijn voorgesteld. Zie in dit verband de door Copenhagen Economics verrichte studies.

¹²⁷ R. de la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly moving in the Wrong Direction*, Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009. O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013.

M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol.10(4), Juli/Augustus 1999. R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: VAT exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013.

¹²⁸ Copenhagen Economics (2013). *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334, p. 194.

ongeacht of daar wel of geen vergoeding tegenover staat. In dit kader kan gedacht worden aan de levering van politie, brandweer, rechters en straatverlichting. In de tweede plaats zijn leveringen slechts belastbaar indien expliciet een vergoeding in rekening wordt gebracht. In beide situaties is sprake van een recht op aftrek van voorbelasting. Leveringen die tot stand komen door middel van overheidsfinancieringen zonder rechtstreeks verband zoals het geval is bij algemene belastingen of andere vergelijkbare financieringen blijven daarmee buiten het toepassingsbereik van de btw.¹²⁹

5.2 New Zealand legalisation - Goods and Services Tax Act 1985

Nieuw-Zeeland is een klein land omringd door de Oceaan met circa 4.5 miljoen inwoners.¹³⁰ Het staatsbestuur bestaat uit een constitutionele monarchie.¹³¹ Het land is vanaf het jaar 1840 tot het jaar 1947 kolonie geweest van Groot-Brittannië.¹³² Het koloniale verleden heeft veel van zijn sporen achtergelaten. In tegenstelling tot hetgeen men had verwacht was dat met de 'btw' niet het geval. Zo werd in Nieuw-Zeeland in het jaar 1985 de Goods and services tax (hierna: gst) act ingevoerd. Alhoewel er in grote lijnen overeenkomsten zijn tussen het systeem in Nieuw-Zeeland en Europa, kan er niet gesproken worden over een vergelijkbaar btw-systeem vanwege het verschil in omvang van de belastinggrondslag. De gst kan tot op de dag van vandaag gezien worden als de belasting over de toegevoegde waarde met het meest brede toepassingsbereik, waarin ook overheidslichamen zijn opgenomen.¹³³ Er is weliswaar een beperkt aantal vrijstellingen om technische redenen ingevoerd, maar het aantal vrijstellingen is vergeleken met het Europees btw-systeem relatief laag. Bovendien kent Nieuw-Zeeland geen vrijstellingen die in hoofdzaak te maken hebben met leed en vermaak etc. zoals we die in Europa kennen zoals het geval is bijvoorbeeld bij begrafenisondernemers, ziekenhuizen en sociaal-culturele instellingen. Het rechtskarakter van de gst bestaat daarentegen overeenkomstig het Europees btw-systeem uit een algemeen indirecte verbruiksbelasting.¹³⁴ In tegenstelling tot het traditioneel¹³⁵ Europees btw-systeem kent Nieuw-Zeeland een vrij modern gst-systeem, dat dikwijls als superieur wordt bestempeld,

¹²⁹ R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: VAT exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p.147.

¹³⁰ <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL> geraadpleegd op 12 juni, 2016.

¹³¹ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, Henkow, p. 137.

¹³² A. Dorsinjang-Smets, *Oceanië: geschiedenis en cultuur*, Amsterdam: Letteren en Kunst, 1978, p.176.

¹³³ P.P. Gendron, *VAT Treatment of Public-Sector Bodies: The Canada Model*, nr. 1017, Working Papers from Oxford University Centre for Business Taxation, 2010, p.22. Geraadpleegd via: <http://www.sbs.ox.ac.uk/faculty-research/tax/publications/working-papers/vat-treatment-public-sector-bodies-canadian-model>

¹³⁴ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, Henkow, p. 151.

¹³⁵ In de literatuur worden de systemen vaak als modern en traditioneel aangeduid, bijvoorbeeld in R. de la Feria and R. Krever, *Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT*, in: VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 2. R. de la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly moving in the Wrong Direction*, Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009, p. 162. G.J. van Norden, *De performance van de BTW (oratie)*, Tilburg: 16 mei 2014, p. 25.

waarbij het vaak als werelds beste model wordt aangeduid.¹³⁶ Het voorgaande wordt geïllustreerd door de volgende passage:¹³⁷

'Since its introduction in 1985, New Zealand's gst system has been internationally praised for its simplicity, its efficiency, and its transparency. Overall, our system operates very well. The overwhelming majority of taxpayers find the gst process straightforward, and gst itself is an efficient means of raising revenue for the Government's various economic and social programmes.'

Er is sprake van belastingplicht in de zin van de gst act indien belastbare activiteiten die duurzaam dan wel op regelmatige basis tegen vergoeding worden verricht.¹³⁸ Er is ook sprake van belastingplicht indien hiervoor een intentie bestaat. Artikel 8 lid 1 sub 2 van de gst-act betreft de bepaling over de levering van goederen en diensten en luidt als volgt:

'Subject to this act, a tax, to be known as goods and services tax, shall be charged in accordance with the provisions of this act at the rate of 15% on the supply (but not including an exempt supply) in New Zealand of goods and services, on or after 1 October 1986, by a registered person in the course or furtherance of a taxable activity carried on by that person, by reference to the value of that supply.'

Het voorgaande leidt tot registratieplicht als ondernemer (of geregistreerd persoon zoals in de gst act wordt genoemd) bij een omzeldrempelbedrag van \$60,000 over een periode van 12 maanden. Deze verplichting geldt ook in het geval dat er geleverd wordt tegen prijzen inclusief de gst. Daarnaast is een vrijwillige registratie ook mogelijk indien het drempelbedrag van \$60,000 niet wordt overschreden. In beide systemen zijn dienstverbanden uitgezonderd van het ondernemerschap. In tegenstelling tot het Europees btw-systeem maakt Nieuw-Zeeland duidelijke afbakeningen van het ondernemerschap. In de gst-act maken onder andere hobbymatige en andere privéactiviteiten van recreatieve aard geen onderdeel uit van belastbare activiteiten.¹³⁹ In Nederland wordt op basis van de btw-richtlijn, net zoals dat in meerdere lidstaten het geval is gebruik gemaakt van de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief te hanteren.¹⁴⁰ Nieuw-Zeeland kent geen verlaagd btw-tarief. Het algemeen btw-tarief in Nieuw-Zeeland van 15% is relatief lager dan in de meeste lidstaten.¹⁴¹

¹³⁶ D. White, The Serious Research Gap on VAT/GST: A New Zealand Perspective after 20 Years, *International VAT Monitor*, Vol. 18(5), September/October 2007, p. 343.

¹³⁷ Aldus P. Dunne, de Staatssecretaris van Financiën New Zealand uit een parlementaire debat 2010, nr. 669.

¹³⁸ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, 146.

¹³⁹ Artikel 6 lid 3 Goods and Services Tax Act 1985.

¹⁴⁰ Zo hanteren Nederland en België een verlaagd btw-tarief van 6%. Nederland en België vallen beide onder de btw-richtlijn en worden hier slechts als voorbeeld lidstaten gebruikt. Een vergelijking van de btw-systemen van beide landen ligt daarom buiten het bereik van deze scriptie, daar het gaat om een vergelijking tussen het systeem van Europa en Nieuw-Zeeland.

¹⁴¹ De btw-tarieven in Nederland en België bestaan uit 21%, 6% en 0%. Daarnaast kent België een vierde btw-tarief van 12%. Het 0% btw-

5.4 Activiteiten van overheden

Nieuw-Zeeland kent een vrij modern openbaar bestuur.¹⁴² Het openbaar bestuur kan verdeeld worden in de centrale overheid en de lokale overheden. Om overheden in het brede toepassingsbereik van de gst op te nemen zijn de normale concepten van een levering van een goed en dienst, persoon en vergoeding uitgebreid.¹⁴³ Het brede toepassingsbereik wordt onder andere bereikt door de fictieve leveringen in de gst act.¹⁴⁴ Zo is in de wet opgenomen dat overheden geacht worden belastbare fictieve leveringen te verrichten.¹⁴⁵ De uitbreiding van het begrip vergoeding maakt het mogelijk dat betalingen sneller onder het begrip vergoeding vallen met als gevolg dat de btw sneller aftrekbaar is als voorbelasting.¹⁴⁶ Volgens Aujean c.s. kunnen prestaties van overheden verdeeld worden in drie categorieën.¹⁴⁷ Ten eerste de herverdeling van inkomen en gezondheid. Ten tweede de levering van publieke goederen en diensten. Ten derde de levering van goederen en diensten, welke vergelijkbaar is met de private sector. Aujean c.s geeft aan dat de meeste bestaande problemen zich vooral in de tweede categorie bevinden.¹⁴⁸ Dat zijn de leveringen om niet en de leveringen waarvan de directe link tussen de identificeerbare expliciete vergoeding en de benefit niet makkelijk te herkennen is.¹⁴⁹ Collectieve goederen die om niet worden geleverd blijven buiten het toepassingsbereik van de gst. Collectieve goederen die tegen vergoeding worden geleverd, waarbij een duidelijk verband bestaat tussen de vergoeding en de prestatie zijn daarentegen wel belastbaar.¹⁵⁰ Ontbreekt een dergelijk verband dan blijft de prestatie buiten het toepassingsbereik van de gst. Overeenkomstig het voorgaande geldt in het Europees btw-systeem dat over (subsidie)betalingen een rechtstreeks verband tussen de economische activiteit en de vergoeding aanwezig dient te zijn.¹⁵¹

Kenmerkend aan het gst-systeem is dat de meeste geldstromen van overheden als een vergoeding voor een belastbare levering worden gezien.¹⁵² De levering van collectieve

tarief komt ook voor in Nieuw-Zeeland.

¹⁴² O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 137 e.v.

¹⁴³ R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 144.

¹⁴⁴ O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 151 en 153.

¹⁴⁵ Artikel 5 lid 6 en 7 Goods and Services Tax Act 1985.

¹⁴⁶ R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 144.

O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 147.

¹⁴⁷ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol. 10 (4), Juli/Augustus 1999, p.144.

¹⁴⁸ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol. 10 (4), Juli/Augustus 1999, p.145.

¹⁴⁹ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol. 10 (4), Juli/Augustus 1999, p. 146.

¹⁵⁰ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol.10(4), Juli/Augustus 1999,p.145-148.

¹⁵¹ HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple & Pear Development Council*), jur.1988 p. 1433.

¹⁵² R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 144.

prestaties door lokale overheden in Nieuw-Zeeland zijn belastbare prestaties voorzover het individualiseerbaar is.¹⁵³ De betalingen tussen overheden zijn in de meeste gevallen in het kader van neutraliteit en om economische en vereenvoudigingsredenen redenen belastbaar maar leveren geen inkomsten op tenzij sprake is van een vrijgestelde activiteit.¹⁵⁴ Uit een analyse van de jurisprudentie blijkt dat het begrip vergoeding door de rechtbanken e.v. strikter wordt geïnterpreteerd dan de gst act zelf. Het valt buiten het bestek van deze scriptie om de jurisprudentie in detail te bespreken, de volgende overwegingen uit de rechtspraak inzake overheden hebben slechts in vogelvlucht betrekking op de problemen rondom de begrippen leveringen, vergoedingen en het rechtstreeks verband tussen de vergoeding en levering om een belastbare levering te identificeren. De voorgaande problemen komen ook voor in het Europees btw-systeem. Net zoals het Europees btw-systeem vindt de heffing van gst in Nieuw-Zeeland in alle schakels van het productie- of distributieproces geheven.¹⁵⁵

5.5 Jurisprudentie

De aanwezigheid van een element van wederkerigheid is van essentieel belang om het verband tussen de vergoeding en de levering te identificeren. In het *New-Zealand refining* arrest staat de regel van wederkerigheid centraal. Een betaling kan slechts onder de reikwijdte van het begrip vergoeding vallen indien er een voldoende verband is tussen de betaling en de levering van het goed of dienst.¹⁵⁶ Uit het arrest blijkt verder dat het rechtstreeks verband bepalend is en dat het niet voldoende is dat er een vermoeden bestaat dat de ontvanger van een betaling een activiteit zal gaan verrichten. Evenzeer is het niet voldoende dat een persoon die een betaling ontvangt een activiteit verricht met een voordeel ten gunste van de betaler of een andere persoon of entiteit.¹⁵⁷ In de twee voorgaande arresten heeft de rechter het belang van de vereiste van een identificeerbare levering en wederkerigheid benadrukt. Een betaling kan slechts als vergoeding gezien worden indien er een identificeerbare tegenprestatie tegenover staat. In het *Chatham Islands Enterprise Trust v CIR* arrest overweegt rechter Tipping in dit kader het volgende:¹⁵⁸

¹⁵³ Artikel 6 lid 1 sub b Goods and Services Tax Act 1985.

R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 142 en 152.

¹⁵⁴ R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 147.

¹⁵⁵ R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 144.

¹⁵⁶ Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *New Zealand Refining v CIR* (1997) 18 NZTC 13,187, 157.

¹⁵⁷ Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *New Zealand Refining v CIR* (1997) 18 NZTC 13,187, 157.

¹⁵⁸ Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *Chatham Islands Enterprise Trust v CIR* (1999) 19 NZTC 15,075, 158.

'While it is clear that the services do not have to be supplied to the person providing the consideration (as defined) for them, it is still necessary for there to be a supply of services within the proper meaning of the phrase. Although services are defined as meaning anything which is not goods, it is still necessary for there to have been a supply of something.'

In het *Turakina Maori Girls College Board of Trustees v CIR* arrest staat de levering naar derden toe centraal. Met betrekking tot de definitie van het begrip levering overweegt rechter McKay het volgende:¹⁵⁹

'It is clear from this definition that the supply of any service for consideration is part of a "taxable activity" under sec 6, even though it is to a person other than the person who provides the consideration.'

Artikel 6 lid 1 sub a en sub gaat over het begrip belastbare activiteit waarin overheden expliciet opgenomen zijn en luidt als volgt:¹⁶⁰

(a) 'Any activity which is carried on continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit, and involves or is intended to involve, in whole or in part, the supply of goods and services to any other person for a consideration; and includes any such activity carried on in the form of a business, trade, manufacture, profession, vocation, association, or club.'

(b) 'without limiting the generality of paragraph (a), the activities of any public authority or any local authority.'

5.6 Conclusie

Het full taxation model in Nieuw-Zeeland kenmerkt zich door een breed toepassingsbereik van de gst met een gering aantal vrijstellingen. In tegenstelling tot het Europees btw-systeem worden overheden in Nieuw-Zeeland expliciet in de btw betrokken. Opvallend is dat de reikwijdte van belangrijke begrippen zodanig wordt uitgebreid dat de prestaties van overheden hierdoor sneller onder het bereik van de gst kunnen vallen.

¹⁵⁹ Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *Turakina Maori Girls College Board of Trustees v CIR* (1993) 15 NZTC 10,032, 154.

¹⁶⁰ Artikel 6 lid 1 sub a en b Goods and Services Tax Act 1985.

Uit de jurisprudentie van Nieuw-Zeeland blijkt volgens Millar dat de ruime toepassingsbereik van de gst act beperkt wordt door de interventie van de rechtspraak.¹⁶¹ Uit de jurisprudentie blijkt verder dat de grootste problemen betrekking hebben op de afbakening van het begrip vergoeding. Er is slechts sprake van een vergoeding bij het bestaan van een voldoende verband met de levering indien deze gebaseerd is op wederzijdse verplichten.

Hoofdstuk 6 Aanbevelingen

In dit hoofdstuk zal vanuit rechtsvergelijkend perspectief onderzocht worden welk btw-systeem de verstoringen van het Europees btw-systeem het beste kan tegengaan. De verstoringen zullen hieronder opeenvolgend behandeld worden.

Schending en inbreuk op het algemeen karakter

Uit het rechtskarakter van de btw volgt dat uitzonderingen op de belastingplicht op gespannen voet staan met het beginsel dat de btw een breed toepassingsbereik dient te hebben waarbij zoveel mogelijk prestaties in de heffing betrokken dienen te worden. Een breder toepassingsbereik van de btw dat efficiënter en neutraler werkt kan volgens de Commissie bereikt worden door de inperking van het aantal vrijstellingen.¹⁶² Nu Nieuw-Zeeland een beduidend breder toepassingsbereik kent in vergelijking met Europa waarin laatstgenoemde beduidend meer vrijstellingen en uitzonderingen kent zal een vergelijkbaar systeem als het gst-systeem dan ook beter passen bij het algemeen karakter van de btw. Binnen een breder btw-toepassingsbereik past ook een breed vergoedingsbegrip. Zo verdedigt Aujean c.s. de uitbreiding van het vergoedingsbegrip. Hierdoor zouden subsidies -en andere op dit moment niet belaste vergoedingen- sneller binnen het toepassingsbereik van de btw kunnen vallen.¹⁶³ Verder is binnen een dergelijk gst-systeem het gebrek aan neutraliteit vanwege de niet-aftrekbare btw en oneerlijke concurrentie zo min mogelijk aanwezig.

Belasting cascade

Kortgezegd, cascade van de btw treedt op in de situatie dat er een vrijgestelde ondernemer in de distributieketen wordt tussengeschoven. In een systeem waarin overheidslichamen niet van de belastingplicht worden uitgesloten zal er geen cascade van btw optreden. In een dergelijk

¹⁶¹ R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: VAT exemptions: Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013, p. 143-147.

¹⁶² Com (2010) 695, Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, 1 december 2010. M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol. 10(4), Juli/Augustus 1999, p. 148.

¹⁶³ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol.10(4), Juli/Augustus 1999, p.147-148.

systeem zal de btw namelijk vrijwel in alle gevallen aftrekbaar zijn.

De neiging tot verticale integratie en interne leveringen

Effectief kan gezegd worden dat de niet-aftrekbare btw voor overheidslichamen belemmerend werkt. In een gst-systeem waarin de input btw vrijwel in alle gevallen aftrekbaar is omdat de btw in de meeste gevallen toerekenbaar is aan belaste omzet (als gevolg van een breder toepassingsbereik van de btw) zal er geen prikkel zijn om opdrachten niet meer uit te besteden.

Administratie en compliance en nalevingskosten

In het huidige btw-systeem met een veelvoud aan onduidelijke en niet-uniforme regels (doordat aan lidstaten veel beoordelingsvrijheid toekomt) zullen belastingplichtigen meer kosten maken en tijd moeten besteden om aan bepaalde btw-regels te voldoen. Een eenvoudig gst-systeem kent een beperkt aantal uitzonderingen met minder regels en maar één tarief. Belastingplichtigen kunnen hierdoor op een vrij eenvoudige wijze voldoen aan de administratieve verplichtingen. Administratie, compliance en nalevingskosten zullen in een systeem met minder uitzonderingen beduidend lager zijn omdat belastingplichtigen minder rekening moeten houden met verschillende regels.

Hoofdstuk 7 Samenvatting en conclusie

7.1 Samenvatting

Na het inleidende hoofdstuk zijn in *hoofdstuk 2* het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw besproken. Het rechtskarakter van de btw is een algemene verbruiksbelasting. Het begrip neutraliteit kan slechts worden gezien met betrekking tot bepaalde aangewezen verhoudingen (welke laatste van het rechtskarakter van de btw afhankelijk is). Het neutraliteitsbeginsel kan kortgezegd samengevat worden als een beginsel waarbij soortgelijke goederen gelijk behandeld dienen te worden. Verder houdt dit beginsel in dat belastingplichtigen door de heffing van de btw geen last mogen ondervinden. De heffing van btw beoogt immers particulieren te belasten en niet ondernemers. In *hoofdstuk 3* is besproken dat volgens de systematiek van de btw eerst het subject met een economische activiteit op grond van artikel 9 btw-richtlijn vastgesteld moet worden. Vervolgens kan men pas toekomen aan de uitzondering op de belastingplicht op grond van artikel 13 lid 1. De btw-behandeling

van overheidslichamen kan volgens Bijl op grond van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn in grote lijnen als volgt worden samengevat:¹⁶⁴

- 5) Is er sprake van een publiekrechtelijke lichaam? Zo ja, ga door naar vraag 2. Zo nee, dan dient beoordeeld te worden of sprake is van belastingplicht volgens de normale btw-regels.
- 6) Worden de werkzaamheden als overheid verricht? Zo ja, ga naar vraag 3. Zo nee, dan is sprake van niet-belastingplicht.
- 7) Is er sprake van verstoring van de mededinging van enige betekenis met andere belastingplichtigen bij niet-belastingplicht van het publiekrechtelijke lichaam? Zo ja, het publiekrechtelijke lichaam is belastingplichtig op grond van artikel 9 lid 1 jo 13 lid 1 tweede alinea btw-richtlijn. Zo nee, ga verder naar vraag 4.
- 8) Komt de werkzaamheid voor op bijlage I en is het niet van onbeduidende omvang? Zo ja, dan is sprake van belastingplicht op grond van artikel 9 lid 1 jo 13 lid 1 derde alinea btw-richtlijn. Zo nee, dan is geen sprake van belastingplicht op grond van artikel 13 lid 1 eerste alinea.

In *hoofdstuk 4* zijn de hindernissen van het Europees btw-systeem besproken. De uitzonderingspositie die aan overheidslichamen wordt toegekend zorgt ervoor dat de volgende verstoringen bij de heffing van btw optreden. Ten eerste kan het gezien worden als een schending en inbreuk op het algemeen karakter. Ten tweede treedt er belasting cascade op. Ten derde de neiging tot verticale integratie en interne leveringen wordt verhoogd. Ten vierde worden de administratie en compliance en nalevingskosten hiermee vergroot. Ten vijfde is oneerlijke concurrentie en het gebrek aan neutraliteit een grote verstoring. Er is een trend in Europa om overheidslichamen onder het werkingsfeer van de btw te laten vallen, vandaar dat alle uitzonderingsregimes door het Hof van Justitie zo strikt mogelijk worden geïnterpreteerd en de commissie pleit voor een hervorming van het btw-systeem met zo min mogelijk vrijstellingen en uitzonderingen, zoals het full taxation model. In *hoofdstuk 5* is het full taxation model via het gst-systeem zoals dat wordt toegepast in Nieuw-Zeeland besproken. Het gst-systeem in Nieuw-Zeeland kent in tegenstelling tot het btw-systeem in Europa een breed toepassingsbereik waarin ook overheidslichamen zijn opgenomen. Het gst-systeem in Nieuw-Zeeland kent dus geen uitzondering toe aan overheidslichamen. Het grote probleem van het gst-systeem is de afbakening van het begrip vergoeding. Overeenkomstig het

¹⁶⁴ D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss.), Deventer: Kluwer 1990, p. 61.

Europees btw-systeem geldt in het gst-systeem dat bij het ontbreken van een rechtstreeks tussen de vergoeding en de tegeprestatie de prestatie buiten de heffing van de gst blijft.¹⁶⁵ In *hoofdstuk 6* is vanuit rechtsvergelijkend perspectief onderzocht welk systeem de verstoringen van het Europees btw-systeem het beste kan tegengaan. Na een vergelijking waarbij de verstoringen zijn afgezet tegen beide systemen blijkt dat het gst-systeem het beste de verstoringen kan tegengaan.

7.2 Conclusie

In dit subhoofdstuk wordt antwoord gegeven op de volgende onderzoeksvraag:

Wat is de houdbaarheid van de niet-belastingplicht van de overheid in de btw ten opzichte van het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw?

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden is het btw-systeem in Europa afgezet tegen het gst-systeem in Nieuw-Zeeland. Verder is het Europees btw-systeem getoetst aan het neutraliteitsbeginsel en rechtskarakter van de btw. Dit is gedaan aan de hand van geconstateerde verstoringen in hoofdstuk 4. In dit hoofdstuk zijn de verstoringen afgezet tegen het Europees btw-systeem en het gst-systeem van Nieuw-Zeeland.

De huidige regels voor overheidslichamen dateren uit een tijd waarin alle traditionele publieke taken veelal door de overheid werden uitgevoerd, intern zonder uitbesteding aan derden. Dientengevolge, speelde de nu als belemmerend ervaren niet-aftrekbare btw bij eventuele uitbestedingen in die tijd geen grote rol. Een ander kritiekpunt is dat het huidige btw-systeem concurrentieverstorend werkt. In de tijd dat de btw-richtlijn werd ingevoerd was er weinig concurrentie tussen de private en publieke sector. Dit vanwege het feit dat de activiteiten van de overheid vooral beperkt waren tot traditionele overheidstaken. Gezien het voorgaande speelde de concurrentieverstoring in die tijd btw-technisch geen grote rol. Indien er mogelijk wel concurrentie zou optreden tussen beide sectoren zou het worden tegengegaan door de correctiemechanismen als bedoeld in artikel 13 lid 1 tweede en derde alinea van de btw-richtlijn.

¹⁶⁵ Ik ga hierbij niet in op de jurisprudentie van Nieuw-Zeeland. Zij het voor de lezer duidelijk dient te zijn dat ook het gst-systeem niet geheel vlekkeloos is.

De niet-belastingplicht van overheidslichamen lijkt in eerste instantie gerechtvaardigd vanwege factoren zoals politiek en complexiteit en vanuit de gedachte dat aan een overheid een bijzondere positie dient toe te komen. Een bijzondere positie kan verder gerechtvaardigd zijn vanwege de beschermende en de niet-economische functie van de overheid naar haar burgers toe. Om die reden zou een gunstigere (minder belemmerende) rol in het economische verkeer voor overheidslichamen op zijn plaats zijn. Echter snijdt het voorgaande in deze tijd geen hout. Het huidige Europees btw-systeem met de uitzondering voor overheidslichamen is mijns inziens verouderd en strookt niet met de veranderde (economische) omgeving waarin overheidslichamen tegenwoordig opereren. Behalve de toenemende trend in de uitbesteding van (traditionele) publiekrechtelijke activiteiten richting privaatrechtelijke leveranciers, opereren publiekrechtelijke lichamen steeds vaker in de private sector en bieden ze goederen en diensten aan die vergelijkbaar zijn met goederen en diensten van andere privaatrechtelijke ondernemers. Een bekend en veelvoorkomend gevolg is dat door de bijzondere werking van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn een soortgelijk goed of dienst onder verschillende btw-regels kunnen vallen, afhankelijk van de status van de leverende partij zowel in grensoverschrijdende als in nationale situaties. Vanwege het verschil in btw-behandeling met andere privaatrechtelijke ondernemers kan het voorgaande zeer concurrentieverstorend zijn. Het voorgaande staat een uniforme toepassing van de btw-richtlijn in de weg. Concluderend kan naar mijn mening gesteld worden dat de niet-belastingplicht van overheidslichamen in de btw haaks staat op het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw.

Correctiemechanismen in de tweede en derde alinea van artikel 13 lid 1 van de btw-richtlijn en refundsystemen nemen de zojuist genoemde verstoringen niet weg. Het full taxation model biedt in dat opzicht een gepaste oplossing. In een dergelijk systeem worden overheidslichamen op gelijke wijze in de heffing van de btw betrokken als privaatrechtelijke ondernemers. Dat houdt in dat de concurrentieverstoringen in bepaalde sectoren voor zowel bij het ontvangen als het leveren van prestaties aanzienlijk zullen verminderen. Daarnaast kent een dergelijk systeem een bredere belastinggrondslag met een gering aantal vrijstellingen en uitzonderingen. Dit zorgt ervoor dat de verruiming van de belastingplicht in de zin van de btw meer recht doet aan het neutraliteitsbeginsel en het rechtskarakter van de btw. Daarnaast komt de hervorming van het huidige btw-systeem ten goede aan de rechtszekerheid, level playing field en de vereenvoudiging en functionering van de gemeenschappelijke markt.

Eerder in deze scriptie is aan de orde gekomen dat het gst-systeem van Nieuw-Zeeland

moeilijkheden heeft met de afbakening van het begrip vergoeding. Aangezien het vergoedingsbegrip in Europa een bestaand probleem is zal het qua omvang van verstoringen en problemen niet groter worden. Alhoewel dit probleem van een geheel andere aard is dan de geconstateerde problemen van het Europees btw-systeem kan gesteld worden dat het gst-systeem bestendig is tegen de verstoringen die eerder in deze scriptie aan bod zijn gekomen. De hervorming van het huidig btw-systeem blijft weliswaar een ideale oplossing maar in praktijk blijkt dat voor een hervorming weinig politieke bereidheid bestaat in verband met de financiële gevolgen. Daarnaast houdt een eventuele hervorming in dat lidstaten in bepaalde mate in hun nationale beleidsvrijheid beperkt zullen worden.

Gelet op de mogelijke hervorming van het huidig btw-systeem is verder onderzoek op het gebied van de verschillen van overheidsstructuren tussen Europa en Nieuw-Zeeland en de uitbreiding van het vergoedingsbegrip gewenst. De uitbreiding van het vergoedingsbegrip zou zoals ook door Aujean wordt verdedigd nog wel eens veel problemen kunnen oplossen, waardoor subsidies -en andere op dit moment niet belaste-vergoedingen- binnen het toepassingsbereik van de btw zouden kunnen vallen.¹⁶⁶ Het voorgaande zou slechts effectief zijn indien het een en ander afspeelt onder belaste ondernemers. De btw werkt immers in die gevallen als vestzak- en broekzakoperatie. De keerzijde van de voornoemde aanpak is echter dat hierdoor buiten de kaders van het rechtskarakter van de btw wordt getreden, maar het lost wel veel problemen op.¹⁶⁷

Literatuurlijst

Aujean c.s. 1999

M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol.10(4), Juli/Augustus 1999.

Bijl 1990

D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss.), Deventer: Kluwer 1990.

Beelen c.s. 2013

¹⁶⁶ M. Aujean, P. Jenkins en S. Poddar, *A New Approach to Public Sector Bodies*, International VAT Monitor, Vol. 10 No. 4, Juli/Augustus 1999, p.147.

¹⁶⁷ Let op: belastingen en vergelijkbare betalingen moeten buiten het bereik van de btw gehouden worden.

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesem, O.L. Mobach, G.J. van Norden en C.A. Peeters, *Cursus belastingrecht Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013.

Van den Berge 1949

W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Alphen aan den Rijn 1949.

Bomer 2012

A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw* (diss.), Deventer: Kluwer 2012.

Bomer 2013

A.H. Bomer, *Unierechtelijke beginselen en Btw*, Deventer: Kluwer 2013.

Brok 1989

A.T.H Brok, *Omzetbelasting*, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1989.

Denie 1987

A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 1987.

Derksen 1995

J.R.M. Derksen, *Publiekrechtelijke lichamen en de omzetbelasting*, Arnhem: Gouda Quint 1995.

Van Doesum 2009

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

Dorsinfang-Smets 1978

A. Dorsinfang-Smets, *Oceanië: geschiedenis en cultuur*, Amsterdam: Letteren en Kunst, 1978.

De la Feria 2009

R. De la Feria, *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly moving in the Wrong Direction*, Intertax, Volume 37, Issue 3, 2009.

Gendron 2010

P.P. Gendron, *VAT Treatment of Public-Sector Bodies: The Canada Model*, nr. 1017, Working Papers from Oxford University Centre for Business Taxation, 2010.

Henkow 2013

O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013.

Van Hilten en Van Kesteren 2014

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

Jansen 1966

J.C. Jansen, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting*, WFR 1966/53.

Van Kesteren 1994

H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil* (diss.), Arnhem: Gouda Quint 1994.

Millar 2013

R. Millar, *Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws*, in: *VAT exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2013.

Van Norden 2011

G.J. van Norden, 'The Allocation of Taxing Rights to Fixed Establishments in European VAT Legislation', in: *VAT in an EU and international perspective: Essays in honour of Han Kogels*. H. van Arendonk, R. Jansen, & R. van der Paardt, (eds.). Amsterdam: IBFD 2011.

Van Norden 2014

G.J. van Norden, *De performance van de BTW* (oratie), Tilburg: 16 mei 2014.

Lang 2016

M. Lang, *Recent VAT Case Law of the CJE, EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox*, Linde: 2016.

Pieterse 2013

L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de btw*, WFR 2013/198.

Reugebrink 1964

J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG: aspecten van een belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: Kluwer, 1964.

Reugebrink 1965

J. Reugebrink, *Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting* (oratie), Kluwer, Deventer, 1965.

Swinkel 2001

J.Ph. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), 's-Gravenhage: Koninklijke Vermande, 2001.

Terra & J. Kajus 2008

B. Terra & J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, Introduction to European VAT, IBFD, 2008.

White 2007

D. White, The Serious Research Gap on VAT/GST: A New Zealand Perspective after 20Years, *International VAT Monitor*, Vol. 18(5), September/October 2007.

Zadelhoff 1999

B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: FED1999.

Jurisprudentielijst

HvJ EG 11 juli 1985, nr. 107/84 (*Commissie/bondsrepubliek Duitsland*), FED 1987/340.

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (*Commissie/Nederland*), FED 1987/341, met noot van Swinkels.

HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple & Pear Developent Council*), jur.1988 p. 1433.

HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. C-231/87 en C-129/88 (*Carpaneto Piacentino*), FED 1990/312.

HvJ EG/EU 25 juli 1991, nr. C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*), V-N 1991/2550, 21.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-276/97 (*Commissie/Frankrijk*), Jur. 2000,p. I-6251.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-359/97 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), Jur. 2000, p. I-6355.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (*Commissie/Ierland*), Jur. 2000, p. I-6301.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-260/98 (*Commissie/Griekenland*), LJN: BF8302.

HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (*Commissie/Nederland*), V-N 2000/41.19.

HvJ EU 14 december 2000, nr. C-446/98 (*Porto*), V-N 2001/3.20.

HvJ EG 8 juni 2006, nr. C-430/04 (*Feuerbestattungsverein Halle*), V-N 2006/46.14.
HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.21.
A-G EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.32
HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-369/04 (*Hutchison 3G*), V-N 2007/32.22.
HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (*Götz*), V-N 2008/3.21.
HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20.
HvJ EG 16 september 2008, nr. C- 288/07 (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21.
HvJ EG 4 juni 2009, nr. C-102/08 (*SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*), V-N 2009/28.13.
A-G 30 juni 2015, nr. C-276/14 (*Gmina Wroclaw*), NTFR 2015/2023.
HvJ EU 29 september 2015, nr. C-276/14 (*Gmina Wroclaw*), NTFR 2015/2959.
HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14 (*Saudacor*), V-N 2015/57.13.

Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *New Zealand Refining v CIR* (1997) 18 NZTC 13,187, 157.
Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *Chatham Islands Enterprise Trust v CIR* (1999) 19 NZTC 15,075, 158.
Court of Appeal (Nieuw-Zeeland) *Turakina Maori Girls College Board of Trustees v CIR* (1993) 15 NZTC 10,032, 154.

Overige

Wet op de omzetbelasting 1968.

Goods and Services Tax Act 1985.

Motie-Agnes Mulder Kamerstukken 34300-XIII, nr.63.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L347/1.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Digitale versie, Aantekening 2.2.1 (lid 3)

Juridisch regime bij: Wet OB 1968, Art. 7 Ondernemer.

C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysiken, Digitale versie, *Wegwijs in de btw*, Wegwijs reeks nr. 10-13, hoofdstuk 14.

Com (2010) 695, *Groenboek over de toekomst van de btw - Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel*, 1 december 2010.

Copenhagen Economics & KPMG. (2011). *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD / 2009/DE/316.

Copenhagen Economics & KPMG. (2013). *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334.

Europese Commissie, *Raadplegingsdocument Herziening van de bestaande btw-vrijstellingen inzake overheidsinstanties en belastingvrijstellingen in het algemeen belang*, TAXUD/C1, 2013.