

Belastingplichtige voor de halve prijs
Ondernemerschap voor de omzetbelasting
bij vergoedingen beneden de kostprijs van de prestatie
na *Gemeente Borsele en Lajvér*



**SPECIAL
OFFER**

Masterscriptie Fiscaal Recht (accent indirecte belastingen)

Naam: Pieter Hoogendijk

Studentnummer: u1271217

Universiteit van Tilburg

Faculteit der Rechtsgeleerdheid

Datum afstuderen: 25 januari 2017

Examencommissie: H.W.M. van Kesteren & R. Wijkstra

Dankwoord

De enige wijsheid is weten dat je niets weet. - Socrates

Mijn dank gaat boven alles uit naar God, die mij uit genade de energie en het verstand gaf om deze scriptie te schrijven.

Mijn dank gaat verder uit naar mijn lieve Henrieke, voor je stil geduld.

Ook dank ik mijn scriptiebegeleidster Roxanne Wijkstra, voor je meedenken en bruikbare tips.

Ten slotte dank ik mijn werkgever Visser & Visser Belastingadviseurs voor de mogelijkheid om in kantooruren mijn scriptie te schrijven.

Inhoudsopgave

Dankwoord	2
1 Aanleiding en onderzoeksopzet	5
1.1 <i>Aanleiding</i>	5
1.1.1 HvJ 12 mei 2016 (<i>Gemeente Borsele</i>).....	5
1.1.2 HvJ 2 juni 2016 (<i>Lajvér</i>).....	6
1.1.3 Overeenkomsten en verschillen tussen <i>Gemeente Borsele</i> en <i>Lajvér</i>	6
1.2 <i>Maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie</i>	7
1.3 <i>Doel- en vraagstelling</i>	8
1.4 <i>Afbakening onderzoek en uitgangspunten</i>	8
1.5 <i>Deelvragen</i>	8
1.6 <i>Leeswijzer</i>	9
2 De belastingplicht in de omzetbelasting	10
2.1 <i>Werking van de btw</i>	10
2.1.1 Bronnen van de btw.....	10
2.1.2 Werking van de Europese btw.....	11
2.2 <i>Belaste handelingen in de omzetbelasting</i>	12
2.2.1 <i>Bezwarende titel</i>	13
2.2.1.1 Rechtstreeks verband.....	13
2.2.1.2 Commissie/Finland en de bezwarende titel.....	14
2.2.1.3 Tussenconclusie.....	16
2.2.2 <i>Economische activiteit door een belastingplichtige</i>	16
2.2.2.1 Eenieder.....	17
2.2.2.2 In elke plaats.....	18
2.2.2.3 Die als zelfstandige.....	18
2.2.2.4 <i>Economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat</i>	18
2.2.2.4.1 <i>Criteria van economische activiteit</i>	18
2.2.2.4.1.1 Art. 9 lid 1 tweede volzin.....	19
2.2.2.4.1.2 Art. 9 lid 1 derde volzin.....	19
2.2.2.4.1.3 Het opbrengstoogmerk.....	19
2.2.2.4.1.4 Verhouding tussen art. 9 lid 1 tweede en derde volzin.....	20
2.2.2.4.2 <i>Ongeacht het oogmerk of resultaat</i>	21
2.2.2.4.2.1 De lagere tegenprestatie.....	21
2.2.2.4.2.2 Geen tegenprestatie.....	22
2.2.2.4.2.3 Symbolische tegenprestatie.....	23
2.2.2.4.2.4 Tegenprestatie beneden kostprijs, maar niet symbolisch.....	24
2.2.2.4.2.5 Tussenconclusie.....	24
2.2.2.4.3 <i>Vergoeding moet worden bedongen</i>	25
2.2.2.4.4 <i>De vergoeding moet in verband staan met de prestatie</i>	25
2.2.2.5 Tussenconclusie.....	26
2.3 <i>Publiekrechtelijke lichamen en belastingplicht</i>	27
2.3.1 Er wordt een economische activiteit verricht.....	27
2.3.2 De activiteit wordt als overheid verricht.....	28
2.3.3 De activiteit wordt onder een speciaal voor de overheid geldend regime verricht.....	28
2.3.4 Er is geen sprake van significante verstoring van de mededinging.....	28
2.4 <i>Conclusie eerste deelvraag</i>	28
3 De belastingplicht in <i>Gemeente Borsele</i> en <i>Lajvér</i>	31
3.1 <i>Gemeente Borsele</i>	31

3.1.1	Feiten.....	31
3.1.2	Rechtsgang	31
3.1.2.1	Nationale rechtsgang.....	31
3.1.2.2	Rechtsgang bij het HvJ	33
3.1.2.2.1	Conclusie 23 december 2015 bij arrest HvJ 12 mei 2016	33
3.1.2.2.2	Arrest HvJ 12 mei 2016	35
3.1.3	Beoordeling toepassing heersende leer	35
3.1.4	Conclusie	36
3.2	<i>Lajvér</i>	36
3.2.1	Feiten.....	36
3.2.2	Rechtsgang	37
3.2.2.1	Nationale rechtsgang.....	37
3.2.2.2	Rechtsgang bij het HvJ	37
3.2.3	Beoordeling toepassing heersende leer	38
3.2.4	Conclusie	39
3.3	<i>Vergelijking tussen Gemeente Borsele en Lajvér</i>	40
3.4	<i>Gevolgen voor heersende leer</i>	40
3.5	<i>Conclusie tweede deelvraag</i>	41
4	Beantwoording van de hoofdvraag	42
4.1	<i>Inleiding</i>	42
4.2	<i>Het beoordelingsmodel van het HvJ vóór Gemeente Borsele en Lajvér</i>	42
4.3	<i>De gevolgen van Gemeente Borsele en Lajvér voor het beoordelingsmodel</i>	43
4.4	<i>Conclusie van dit onderzoek</i>	43
5	Lijst met aangehaalde bronnen	45
5.1	<i>Jurisprudentie</i>	45
5.1.1	Hof van Justitie van de Europese Unie.....	45
5.1.2	Hoge Raad der Nederlanden	45
5.1.3	Gerechtshof 's-Gravenhage.....	45
5.1.4	Rechtbank 's-Gravenhage	46
5.2	<i>Literatuur</i>	46
5.3	<i>Naslagwerken</i>	46
5.4	<i>Tijdschriften</i>	46

1 Aanleiding en onderzoeksopzet

In dit hoofdstuk worden het doel en de opzet van dit onderzoek beschreven. In paragraaf 1.1 schets ik de aanleiding voor het onderzoek, waarna ik in paragraaf 1.2 de maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie van het onderzoek beschrijf. In paragraaf 1.3 noem ik vervolgens de doelstelling en de hoofdvraag van het onderzoek, wat ik gelijk afbaken in paragraaf 1.4. Om de hoofdvraag te beantwoorden, zijn in paragraaf 1.5 de deelvragen opgenomen. In paragraaf 1.6 is ten slotte een leeswijzer opgenomen voor dit onderzoek.

1.1 Aanleiding

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) heeft recentelijk twee uitspraken gedaan over de belastingplicht voor de btw bij vergoedingen beneden de kostprijs van de prestatie. Hoewel de feiten in beide arresten ogenschijnlijk veel met elkaar gemeen hebben, heeft het HvJ toch twee verschillende uitspraken gedaan. Hieronder bespreek ik beide arresten om dit duidelijk te maken.

1.1.1 HvJ 12 mei 2016 (*Gemeente Borsele*)

In de eerste uitspraak, van 12 mei 2016, procederen de gemeente Borsele en de Staatssecretaris van Financiën van Nederland tegen elkaar.¹ De gemeente Borsele faciliteert leerlingenvervoer voor daarvoor in aanmerking komende leerlingen. Bij sommige ouders (36%) brengt de gemeente hiervoor een vergoeding in rekening. Deze vergoedingen dekken circa 3% van de totale kosten, de resterende 97% bekostigt de gemeente uit algemene middelen. De gemeente is van mening dat het leerlingenvervoer een belaste prestatie is en de voorbelasting dus in aftrek kan worden gebracht, hetgeen is geweigerd door de inspecteur. De Hoge Raad heeft in haar arrest van 7 november 2014 het HvJ gevraagd of in de onderhavige omstandigheden de gemeente Borsele als belastingplichtige kan worden aangemerkt.²

Het HvJ beantwoordt deze vraag door eerst te onderzoeken of de gemeente Borsele een prestatie onder bezwarende titel verricht in de zin van art. 2 Btw-richtlijn. Volgens het HvJ is hiervan sprake, omdat zij een rechtstreeks verband ziet tussen de vergoedingen van de ouders enerzijds en de prestatie anderzijds.³ Vervolgens toetst het HvJ of de gemeente Borsele ook een economische activiteit verricht, omdat een prestatie onder bezwarende titel niet per definitie leidt tot belastbaarheid van een prestatie. Hiervoor beziet het HvJ alle omstandigheden van het geval. Gezien de geringe vergoeding en de wijze waarop deze tot stand komt oordeelt het HvJ dat geen sprake is van een vergoeding, maar de tegenprestatie meer weg heeft van een heffing.⁴ Deze asymmetrie heeft tot gevolg dat er geen reëel verband bestaat tussen prestatie en vergoeding. Ook oordeelt het HvJ dat de gemeente Borsele niet op de openbare markt werkzaam is en daardoor feitelijk eindgebruiker is. Om beide redenen is het leerlingenvervoer geen economische activiteit. Aftrek van voorbelasting is dan ook niet aan de orde.⁵

¹ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*).

² HR 4 november 2014 (*Gemeente Borsele*), ECLI:NL:HR:2014:3122, r.o. 5.

³ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 17-23.

⁴ Het HvJ verwijst in r.o. 33-34 van *Gemeente Borsele* naar HvJ 29 oktober 2009, C-246/08 (*Commissie/Finland*).

⁵ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 28-36.

1.1.2 HvJ 2 juni 2016 (*Lajvér*)

In de tweede uitspraak, van 2 juni 2016, procederen de twee vennootschappen Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft en Lajvér Caspadékvízrendezési Nonprofit Kft (hierna in enkelvoud: Lajvér) en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóság (Hongaarse Belastingdienst, hierna: NAV) tegen elkaar.⁶ Lajvér is een handelsvennootschap zonder winstoogmerk die cultuurtechnische bouwwerken voor afwatering bouwt en exploiteert. De kosten worden grotendeels voldaan uit algemene middelen en subsidies van de Europese Unie. Lajvér brengt aan haar afnemers voor een periode van acht jaar een geringe vergoeding in rekening, die is belast met btw. Lajvér brengt de voorbelasting in aftrek op aangifte. De Kúria, het Hooggerechtshof van Hongarije, heeft in haar arrest gevraagd of in de onderhavige omstandigheden Lajvér als belastingplichtige kan worden aangemerkt.⁷

Het HvJ gaat eerst in op de vraag of sprake is van een economische activiteit. Het HvJ stelt gezien de omstandigheden vast dat de activiteiten van Lajvér duurzaam zijn gericht op het verkrijgen van opbrengst. Dat er geen winst wordt beoogd en de activiteiten grotendeels met staatssteun worden gefinancierd is irrelevant. Om die reden oordeelt het HvJ dat sprake van een economische activiteit.⁸ Vervolgens toetst het HvJ of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Met de feiten die het HvJ tot haar beschikking heeft meent zij dat er sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, maar geeft deze waardering verder over aan de verwijzende rechter. Als na verwijzing nog steeds sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, heeft Lajvér recht op aftrek van voorbelasting.⁹

1.1.3 Overeenkomsten en verschillen tussen *Gemeente Borsele* en *Lajvér*

Gemeente Borsele en *Lajvér* tonen ogenschijnlijk voornamelijk overeenkomsten in de feiten, maar zijn verschillend van uitkomst. Om de overeenkomsten en verschillen in de feiten in kaart te brengen heb ik het een en ander schematisch weergegeven.

	<i>Gemeente Borsele</i>	<i>Lajvér</i>
<i>Rechtsvorm belanghebbende</i>	Territoriaal overheidsorgaan	Handelsvennootschap zonder winstoogmerk
<i>Type prestatie</i>	Dienst	Dienst
<i>'Herkomst' prestatie</i>	Wettelijke verplichting	Wettelijke verplichting
<i>Afnemers</i>	Particulieren	Overheidslichamen
<i>Omvang vergoeding</i>	Gering t.o.v. opbrengsten	Gering t.o.v. opbrengsten
<i>Verdere bijzonderheden vergoeding</i>	Afhankelijk van vermogen en financiële draagkracht afnemer	Geen
<i>Herkomst 'overige' financiering</i>	Algemene middelen	Algemene middelen

Het HvJ oordeelt in *Gemeente Borsele* en *Lajvér* ogenschijnlijk niet op dezelfde wijze. Bij *Gemeente Borsele* neemt het HvJ bijvoorbeeld in haar oordeel mee dat de tegenprestatie van de ouders laag is, terwijl de omvang van de vergoeding in *Lajvér* juist niet relevant is. Ook lijkt

⁶ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*).

⁷ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 18.

⁸ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 30-37.

⁹ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 41-52.

het alsof het HvJ in beide zaken naar andere arresten verwijst. In *Gemeente Borsele* verwijst het Hof bijvoorbeeld vooral naar de arresten *Enkler* (26 september 1996; C-230/94) en *Commissie/Finland* (29 oktober 2009; C-246/08). In *Lajvér* wordt daarentegen op essentiële punten vooral verwezen naar *Rēdlihs* (19 juli 2012, C-263/11) en *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (20 juni 2013; C-219/12).

Gemeente Borsele en *Lajvér* zijn dus op het eerste gezicht vergelijkbare gevallen die ongelijk worden behandeld. Om die uitspraak te staven is echter meer onderzoek nodig. Er moet bijvoorbeeld worden onderzocht in hoeverre de feiten in essentie nu werkelijk met elkaar overeenkomen of juist verschillen. Ook moet bezien worden hoe de beoordeling van het HvJ zich verhoudt tot eerdere jurisprudentie en of het HvJ beoordeelt volgens een vast model. Hierbij is diepteonderzoek naar die andere uitspraken nodig om inzicht te krijgen in de wijze van beoordeling die het HvJ aan de dag legt in gevallen bij vergoedingen beneden de kostprijs van de prestatie. Dit onderzoek wil de vragen beantwoorden die rijzen na vergelijking van *Gemeente Borsele* en *Lajvér*.

1.2 Maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie

In de maatschappij vinden dagelijks miljoenen prestaties plaats. Het overgrote deel van die prestaties zal onder volstrekt zakelijke omstandigheden tot stand komen, wat wil zeggen dat de verkoopprijs is opgebouwd uit de kostprijs en een winstmarge. In die situatie is er geen vraag over de hoogte van de vergoeding, omdat het voor zich spreekt dat het vragen van lagere vergoedingen dan de kostprijs een zelfgekozen pad tot faillissement is. Een klein, maar substantieel, deel van de prestaties vinden echter plaats tussen bijvoorbeeld publiekrechtelijke instanties en burgers, of tussen vennootschappen onderling. In die gevallen is er vaak sprake van een afwijkende vorm van financiering of andere factoren die de omvang van de tegenprestatie bepalen. De tegenprestatie is dan vaak beneden de kostprijs. Omdat de btw is gericht op het belasten van de toegevoegde waarde, zijn deze gevallen een vreemde eend in de bijt: er is nu juist geen toegevoegde waarde. Het is echter uit de vele jurisprudentie wel duidelijk geworden dat dergelijke gevallen niet zonder meer buiten de btw worden gehouden, maar afhankelijk van de omstandigheden gewoon worden belast met btw. Dit heeft invloed op het recht van aftrek van voorbelasting: als de uitgaande prestatie is belast, is de btw op kosten in voorkomende gevallen aftrekbaar. Andersom geldt hetzelfde: bij uitgaande niet-belaste prestaties is ook geen aftrek mogelijk en vormt de btw op kosten zelf ook een kost. Voor ondernemers, publiekrechtelijke instanties en andere organisaties is het daarom uitermate relevant of uitgaande prestaties zijn belast met btw, ook als de vergoeding voor deze prestaties lager is dan de kostprijs. Dit onderzoek wil inzicht bieden in het beoordelingsmodel dat het HvJ hanteert bij de beoordeling of sprake is van belastingplicht bij vergoedingen lager dan de kostprijs. Hiermee is de maatschappelijke relevantie gegeven.

De wetenschappelijke relevantie ligt in het verlengde van de maatschappelijke relevantie. Uiteraard is de wetenschap er bij gebaat als duidelijkheid wordt verkregen in de wijze waarop een bepaald (leer)stuk wordt ingevuld door het HvJ. Daar komt nog bij dat een analyse van *Gemeente Borsele* en *Lajvér* ook meer inzicht kan bieden op de wijze waarop het HvJ de diverse leerstukken die aan dit onderwerp zijn gelieerd uitlegt. Ik denk dan bijvoorbeeld aan de 'symbolische vergoeding', de 'economische activiteit', het 'rechtstreeks verband tussen vergoeding en prestatie' en de 'prestatie onder bezwarende titel'.

Dit onderzoek leidt tot een beoordelingsmodel van het HvJ dat kan worden gebruikt voor de vaststelling van belastingplicht bij vergoedingen beneden de kostprijs. Samengevat is het resultaat van dit beoordelingsmodel relevant voor de maatschappij (vormt btw op kosten wel of geen kost?), terwijl voor de wetenschap juist het proces relevant is (hoe functioneert de bestaande jurisprudentie in *Gemeente Borsele* en *Lajvér*?).

1.3 Doel- en vraagstelling

In *Gemeente Borsele* en *Lajvér* draait het uiteindelijk om de status van belanghebbenden: zijn ze nu ten aanzien van de prestaties wel of niet belastingplichtige? Bij de beantwoording van deze vraag betreft het HvJ een aantal leerstukken, die in dit onderzoek worden onderzocht. Dit onderzoek neemt daarom als centraal thema de belastingplicht van lichamen die prestaties verrichten tegen een vergoeding beneden de kostprijs. Formeel en voluit geformuleerd:

Het doel van dit onderzoek is, door onderzoek en analyse van Gemeente Borsele en Lajvér, duidelijkheid te verkrijgen over het beoordelingsmodel van het Hof van Justitie om te bepalen of een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs als belastingplichtige kwalificeert in de zin van de Btw-richtlijn.

Deze doelstelling kan worden bereikt door de hoofdvraag van het onderzoek te beantwoorden, die als volgt luidt:

Wat is het beoordelingsmodel dat het Hof van Justitie hanteert in Gemeente Borsele en Lajvér om te bepalen of sprake is van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs?

1.4 Afbakening onderzoek en uitgangspunten

Het onderzoek strekt zich uit tot alle gevallen waarin een lichaam prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs. Met andere woorden: vergelijkbare feitencomplexen als in *Gemeente Borsele* en *Lajvér* vormen de buitengrenzen van het onderzoeksgebied. Slechts waar nodig en relevant zullen andere onderwerpen van de btw in het onderzoek worden betrokken. In dit kader merk ik ook op dat ik de algemene inleiding op het systeem van de btw zo kort mogelijk houd en deze kennis dus min of meer vooronderstel bij de lezer.

1.5 Deelvragen

Om de hoofdvraag te beantwoorden, zijn deelvragen opgesteld. De samenhang van de beantwoorde deelvragen zal leiden tot een antwoord op de hoofdvraag. De deelvragen zijn chronologisch opgebouwd: eerst doe ik onderzoek naar de heersende leer bij de beoordeling van vergelijkbare gevallen als *Gemeente Borsele* en *Lajvér*. Vervolgens onderzoek ik in hoeverre *Gemeente Borsele* en *Lajvér* corresponderen met deze heersende leer en hier mogelijk verandering in aanbrengen. Bij de beantwoording van de tweede vraag zal ook blijken of er in beide zaken wellicht met twee maten is gemeten, zoals onder 1.1.3 is beschreven.

De deelvragen luiden als volgt:

Deelvraag 1

Wat was de heersende leer van het Hof van Justitie vóór Gemeente Borsele en Lajvér om vast te stellen of in vergelijkbare omstandigheden als in genoemde zaken sprake was van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs?

Deelvraag 2

Hoe is deze heersende leer toegepast in Gemeente Borsele en Lajvér? Brengen Gemeente Borsele en Lajvér verandering in de heersende leer, en zo ja, hoe?

1.6 Leeswijzer

In dit onderzoek behandel ik de twee deelvragen in respectievelijk hoofdstuk 2 en hoofdstuk 3. Vervolgens beantwoord ik de hoofdvraag in hoofdstuk 4. In hoofdstuk 5 geef ik verantwoording van de gebruikte bronnen.

2 De belastingplicht in de omzetbelasting

In dit hoofdstuk beantwoord ik de eerste deelvraag, die als volgt luidt:

Wat was de heersende leer van het Hof van Justitie vóór Gemeente Borsele en Lajvér om vast te stellen of in vergelijkbare omstandigheden als in genoemde zaken sprake was van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs?

In paragraaf 2.1 plaats ik enkele inleidende opmerkingen over de bronnen en werking van de btw. Hieruit zal blijken dat elke belaste handeling een prestatie onder bezwarende titel vereist, die wordt verricht door een belastingplichtige. In paragraaf 2.2 ga ik in op de begrippen prestatie onder bezwarende titel en belastingplichtige. In paragraaf 2.3 onderzoek ik hoe het een en ander uitwerkt bij prestaties van publiekrechtelijke lichamen, omdat voor hen de aanvullende bepaling van art. 13 Btw-richtlijn geldt. In paragraaf 2.4 concludeer ik en beantwoord ik de eerste deelvraag.

2.1 Werking van de btw

De btw is een omzetbelasting, waarbij belasting wordt geheven over de waarde die wordt toegevoegd aan een goed of dienst. Hieronder schets ik kort de bronnen en werking van de btw. Hierbij ga ik ook in op de verhouding tussen Europese richtlijnen en nationale wetgeving.

2.1.1 Bronnen van de btw

Nederland kent sinds 1934 een omzetbelasting, die overigens ver afstond van ons huidige systeem: er werd slechts eenmaal belasting geheven, bij de fabrikant en diverse prestaties zoals diensten bleven buiten de heffing.¹⁰ Dit veranderde met de Duitse bezetting in de Tweede Wereldoorlog, die in 1940 bij twee besluiten het tarief verhoogden, vrijstellingen introkken en het systeem aanpasten naar Duits model.¹¹ Per 1941 werd dit nieuwe systeem van kracht met als belangrijkste wijziging dat niet langer sprake was van een eenmalige heffing bij de fabrikant maar van een niet-cumulatief cascadestelsel zoals wij dat nu kennen. Deze 'Duitse' omzetbelasting is in 1955 vervangen door de Wet op de Omzetbelasting 1954. In het kader van harmonisatie binnen de toenmalige Europese Economische Gemeenschap (EEG) kwam in 1968 de Wet op de Omzetbelasting 1968. Deze wet is nog steeds van kracht, hoewel er uiteraard veel wijzigingen en aanpassingen in zijn aangebracht.¹²

De uitleg van onze nationale Wet OB 1968 wordt ingevuld door de Btw-richtlijn (2006/112/EG). Deze Btw-richtlijn is sinds 1 januari 2007 in de plaats van de Zesde Richtlijn (77/3088/EEG) gekomen. Deze richtlijnen zijn opgesteld om de interne markt binnen de deelnemende landen aan de Europese Gemeenschap (later: Europese Unie) te harmoniseren en te bevorderen. Een grensoverschrijdende belasting zoals de btw functioneert namelijk pas goed als in beide landen het stelsel op eenzelfde wijze wordt toegepast, zodat dubbele heffing of dubbele niet-heffing wordt voorkomen.¹³ Door de landen te binden aan richtlijnen kan deze

¹⁰ Essers 2012, p. 37.

¹¹ Essers 2012, p. 173-174.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 4.

¹³ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 26.

uniformiteit worden bereikt. De implementatie van de Btw-richtlijn verloopt niet letterlijk, in die zin dat landen de Btw-richtlijn woord voor woord moeten overnemen in de nationale wetgeving. Landen zijn vrij in hoe de Btw-richtlijn wordt verwerkt, zolang maar wordt beantwoord aan het doel en de strekking van de Richtlijn. Om die reden moeten nationale bepalingen en woorden, zoals het begrip 'ondernemer' in art. 7 Wet OB 1968, worden uitgelegd in de geest van de Btw-richtlijn, in dit geval in de geest van het begrip 'belastingplichtige' in art. 9 van de Btw-richtlijn. Deze richtlijnconforme interpretatie wordt in de Nederlandse btw-praktijk aangeduid als het 'kameleoneffect'.¹⁴ Het HvJ staat ten dienste aan nationale rechtsorganen én burgers om te voorzien in een juiste interpretatie van de richtlijnen. Als een nationale rechter twijfelt over de uitleg van een communautair begrip, dan kan hij ex art. 267 VWEU een zogenaamde prejudiciële vraag stellen aan het HvJ om het Europees recht uit te leggen. De richtlijnen en uitspraken van het HvJ zijn bindend voor lidstaten, omdat belastingplichtigen zich erop kunnen beroepen. Door deze gang van zaken is de invloed van het Europees recht niet meer weg te denken uit het systeem van de btw. Het is daarom beter om te spreken van een Europese btw in plaats van een Nederlandse btw. Voor dit onderzoek wordt daarom voornamelijk aangesloten bij tekst van de Btw-richtlijn en de uitleg daarvan door het HvJ.

2.1.2 Werking van de Europese btw

De btw is een verbruiksbelasting die het verbruik door een consument wil belasten. Omdat het praktisch niet uitvoerbaar is om daadwerkelijk 'verbruik' te belasten wordt voor de btw aangesloten bij het moment van besteding, waarbij de btw wordt geheven van de verrichter van de prestatie jegens de afnemer. Naar Europees model wordt er geheven in de vorm van een niet-cumulatief cascdestelsel. Belastingplichtigen zijn over hun volledige omzet btw verschuldigd, maar mogen bij de aangifte daarop in mindering brengen het bedrag aan btw dat zij aan andere belastingplichtigen of bij invoer hebben betaald. Per saldo voldoen belastingplichtigen op deze manier dus belasting over hun toegevoegde waarde. In het niet-cumulatieve stelsel bevinden de goederen zich dus 'btw-vrij', of anders gezegd 'neutraal', in de voorraad van de belastingplichtige. Feitelijk betalen ondernemers geen btw: wat de een afdraagt krijgt de ander weer terug. De particulier, die de btw niet kan aftrekken, is degene die de btw uiteindelijk draagt. Op dat moment zijn er ook daadwerkelijk belastinginkomsten voor de overheid.¹⁵

In het arrest *Uudenkaupungin kaupunki* zet het HvJ het systeem van aftrek van voorbelasting helder uiteen:

Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens de logica van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven over de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de BTW vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of

¹⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 39-40.

¹⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 13; *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting*, aant. 0.0.6.C (online, laatst bijgewerkt op 20 maart 2016).

diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierover in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden.¹⁶

Het is dus alleen mogelijk om voorbelasting in aftrek te brengen als in een later stadium heffing over de goederen of diensten plaatsvindt. Zo is het ook verwoord in de Btw-richtlijn art. 168:

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:
(...)

Art. 168 van de Btw-richtlijn is in de Nederlandse wetgeving vorm verwoord in art. 15 lid 1 Wet OB 1968:

De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt is:
(...)
een en ander voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.
(...)

Als een ondernemer dus btw-vrijgestelde prestaties verricht, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat in het latere stadium geen belastbare prestaties worden verricht. Dit wordt ook wel de paradox van de omzetbelasting genoemd.¹⁷

Volgens art. 2 lid 1 Btw-richtlijn zijn aan de btw onderworpen leveringen en diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.¹⁸ Deze begrippen behandel ik in de volgende paragraaf.

2.2 Belaste handelingen in de omzetbelasting

In deze paragraaf behandel ik de voorwaarden waaraan een belaste prestatie moet voldoen: de prestatie moet onder bezwarende titel zijn verricht (par. 2.2.1), door een belastingplichtige (par. 2.2.2). De rangorde van behandeling vloeit voort uit de wet: de prestatie onder bezwarende titel staat in art. 2 Btw-richtlijn en de belastingplichtige wordt gedefinieerd in art. 9 Btw-richtlijn.¹⁹ Daarnaast volgt uit jurisprudentie dat een prestatie eerst onder bezwarende titel moet zijn verricht, wil sprake zijn van een economische activiteit. Om die reden behandel ik de kernelementen in deze volgorde.

¹⁶ HvJ 30 maart 2006, C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), r.o. 24.

¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 20.

¹⁸ Ik laat de intracommunautaire verwerving van goederen (art. 2 lid 1 sub b), de invoer van nieuwe vervoermiddelen (art. 2 lid 1 sub c onder 1) en accijnsproducten (art. 2 lid 1 sub c onder 2) en de invoer van goederen (art. 2 lid 1 sub e) buiten beschouwing. Bespreking hiervan valt namelijk buiten het bestek van dit onderzoek.

¹⁹ Zie ook Soltysik, WFR 2016/147.

2.2.1 Bezwarende titel

De bezwarende titel is vereist om een specifieke prestatie als economische activiteit te kwalificeren. Het begrip 'bezwarende titel' is in de loop der tijd verder uitgewerkt en toegelicht door het HvJ.

Het HvJ maakt in het arrest *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* duidelijk waarom het van belang is dat een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. De grondslag voor de heffing van btw is namelijk de tegenprestatie die is voldaan voor het geconsumeerde goed. Er moet dus een rechtstreeks verband zijn tussen de prestatie en de tegenprestatie. Als dat niet het geval is kan ook niet sprake zijn van een juiste heffingsgrondslag. Uit deze redenering volgt ook dat de tegenwaarde niet wordt geobjectiveerd, maar dat wordt aangesloten bij de subjectieve, werkelijk betaalde vergoeding voor de geleverde prestatie. Dat is namelijk de waarde van het verbruik door de consument. Dus is een prestatie niet belastbaar als daarvoor geen bepaalde subjectieve tegenwaarde wordt ontvangen.²⁰

Uit de eis van de bezwarende titel vloeit ook voort dat er sowieso sprake moet zijn van een tegenprestatie. Er moet tenminste een vergoeding tegenover de geleverde prestatie staan. Als er geen vergoeding wordt gevraagd is er ook geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel en dus ook niet van een economische activiteit. Dit volgt uit het arrest *Hong-Kong Trade Development Council*.²¹

In het algemeen is volgens het HvJ een prestatie verricht onder bezwarende titel als tussen de verrichter en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.²² Volgens Nieuwenhuizen slaat de term 'werkelijke tegenwaarde' overigens niet op de geobjectiveerde waarde van de prestatie, maar op het feit dat de vergoeding (daad)werkelijk is overeengekomen met het oog op de betreffende prestatie. In Engelstalige arresten spreekt het HvJ ook wel over 'value actually given'. Nieuwenhuizen meent dan ook dat sprake is van een onzorgvuldige vertaling.²³ Dat het begrip werkelijke waarde niet slaat op een geobjectiveerde waarde, maar op de subjectieve, werkelijk betaalde vergoeding volgt ook uit *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*.²⁴

2.2.1.1 Rechtstreeks verband

Wanneer is nu sprake van dat rechtstreekse verband tussen prestatie en tegenprestatie? Dat heeft het HvJ in haar jurisprudentie verduidelijkt.

In het arrest *Apple and Pear Development Council* uit 1988 was sprake van een organisatie die ten behoeve van een groep telers de belangen behartigde van de gehele fruitsector. Van deze telers werd jaarlijks een bijdrage geheven. Omdat de productiebevordering als zodanig geen

²⁰ HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), r.o. 12-14.

²¹ HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*), r.o. 9-10.

²² Onder andere volgt dit uit HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*) en HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*).

²³ Nieuwenhuizen, zoals geciteerd in Stevens 2001, p. 105.

²⁴ HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), r.o. 12-14.

individualiseerbare prestatie was jegens een individuele teler, oordeelde het HvJ dat de jaarlijkse bijdrage niet in rechtstreeks verband stond tot de geleverde prestatie. Ook was er geen verband tussen de omvang van de voordelen voor de telers en de vergoeding die zij daarvoor in rekening gebracht kregen. Daarom oordeelde het HvJ dat geen sprake was van een prestatie onder bezwarende titel, omdat het rechtstreeks verband ontbrak.²⁵

In het arrest *Tolsma* exploiteerde de heer Tolsma een draaiorgel aan de openbare weg en vroeg hij welwillende luisteraars om een vergoeding door te rammelen met zijn centenbakje. Overigens was niemand verplicht om iets te geven en kon Tolsma dus ook geen aanspraak maken op de vergoeding. Het HvJ oordeelde dat geen sprake was van een prestatie onder bezwarende titel omdat er geen overeenkomst was tussen partijen en het de voorbijgangers vrij stond om de hoogte van de vergoeding te bepalen. Een soortgelijke casus vinden we in *Pavĺína Bařtová*, een recent arrest van het HvJ van 10 november 2016. Het HvJ oordeelde dat over ontvangen prijzengelden bij paardenwedrennen geen btw verschuldigd is, omdat de terbeschikkingstelling van het paard aan de organisator van de paardenrenwedstrijd niet kan worden beschouwd als een dienst onder bezwarende titel. Met verwijzing naar *Tolsma* oordeelt het HvJ dat de omstandigheid dat het bestaan van een vergoeding (het prijzengeld) onzeker is, ertoe leidt dat het prijzengeld niet is belast, ondanks dat de omvang van de prijzengelden vooraf is bepaald.²⁶ De prestaties over en weer moeten dus op grond van een overeenkomst worden verricht en de prestatie en de vergoeding moet met elkaar in noodzakelijk verband staan, anders gezegd de prestatie moet niet plaatsvinden onafhankelijk van de vergoeding. Er moet sprake zijn van een zekere wederkerigheid.²⁷ Denie omschrijft deze wederkerigheid als volgt:

- Mijn prestatie is doelgericht op jouw vergoeding, terwijl
- Deze een voorwaarde is voor mijn prestatie aan jou,
- En mijn prestatie is een voorwaarde voor jouw vergoeding aan mij.²⁸

Het rechtstreekse verband kan mijns inziens dus worden omschreven als een soort 'gelijk oversteken'.

Het begrip prestatie onder bezwarende titel zegt nadrukkelijk niets over de hoogte van de tegenprestatie an sich, zolang er maar een zekere omvang is (volgens *Hong-Kong Trade Development Council*). Uit *Scandic* volgt namelijk dat de bezwarende titel *slechts* inhoudt dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.²⁹ De tegenprestatie moet technisch in verband staan met de prestatie, ofwel wederkerig samenhangen met de prestatie.

2.2.1.2 Commissie/Finland en de bezwarende titel

Een belangrijk arrest dat hier moet worden besproken is het arrest *Commissie/Finland*. In dit arrest uit 2009 was sprake van een openbaar bureau voor rechtsbijstand waarbij de hoogte van de vergoeding mede afhankelijk was van het vermogen en de draagkracht van de afnemers van de prestaties. Hierdoor was de vergoeding niet in alle gevallen kostendekkend.

²⁵ HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), r.o. 13-17.

²⁶ HvJ 10 november 2016, C-432/15 (*Pavĺína Bařtová*), r.o. 40.

²⁷ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), r.o. 17-20.

²⁸ Denie, zoals geciteerd in Stevens 2001, p. 108.

²⁹ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

Deze wijze van totstandkoming van de vergoeding achtte het HvJ 'niet normaal'. Onder omstandigheden kan dit ertoe leiden dat het verband tussen vergoeding en prestatie zo los is dat er feitelijk geen sprake is van een verband.³⁰

In de literatuur wordt aangenomen dat het HvJ hier niet spreekt over het verband als in de context van de bezwarende titel. In de inleidende rechtsoverwegingen 39 tot en met 41 van het arrest spreekt het HvJ namelijk over het begrip 'economische activiteit'. Vervolgens gaat zij dan vaststellen of sprake is van economische activiteit, waarna zij oordeelt dat het verband tussen vergoeding en prestatie zo los kan zijn dat de vergoeding in casu geen beloning is maar een heffing. Onder die omstandigheden kan geen sprake van een economische activiteit. In de concluderende rechtsoverwegingen 51 tot en met 53 rept het HvJ met geen woord over de prestatie onder bezwarende titel. Slechts in de overwegingen wordt dit begrip zijdelings genoemd.

Met andere auteurs ben ik van mening dat *Commissie/Finland* geen uitspraken doet over het rechtstreeks verband voor de toets of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Daarmee staat het arrest dus ook niet op gespannen voet met *Scandic*, omdat daarin immers een vrij lichte 'technische' toets wordt aangelegd: een bezwarende titel houdt *slechts* in dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.³¹ Het 'rechtstreeks verband' waar het HvJ in *Commissie/Finland* over spreekt, handelt over een verband dat er moet zijn bij in de context van de economische activiteit, een tweede verbandtoets dus.³² Daarover handel ik in komende paragrafen.

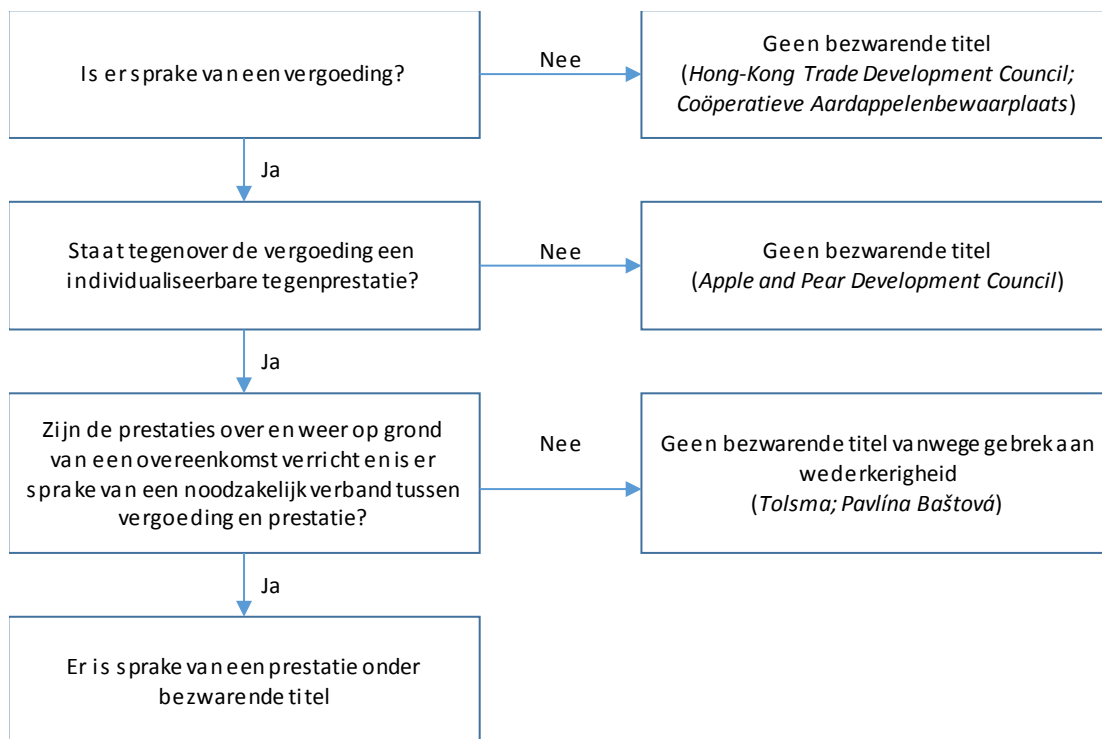
³⁰ HvJ 29 oktober 2009, C-246/08 (*Commissie/Finland*), r.o. 51-53.

³¹ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

³² Zie ook: Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott bij *Gemeente Borsele*, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 48-50; Soltysik, WFR 2016/147; Tromp, WFR 2016/163. Deze lezing is bevestigd in HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 33-34.

2.2.1.3 Tussenconclusie

Uit het voorgaande leid ik de volgende stappen af om te bepalen of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel.



Figuur 1. Beoordelingsschema prestatie onder bezwarende titel

Voor de prestatie onder bezwarende titel is dus vereist dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.³³ Als eenmaal is vastgesteld dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, moet worden vastgesteld dat sprake is van een economische activiteit. Het is namelijk niet zo dat een prestatie onder bezwarende titel noodzakelijkerwijs leidt tot economische activiteit.³⁴ Over de economische activiteit handel ik in de volgende paragraaf.

2.2.2 Economische activiteit door een belastingplichtige

Volgens de Btw-richtlijn art. 9 lid 1 is een belastingplichtige 'eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit'. De Wet OB 1968 art. 7 lid 1 omschrijft een ondernemer als 'ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'. Uit HR 2 mei 1984 volgt dat de Nederlandse wetgever aan het begrip 'ondernemer' dezelfde betekenis en uitleg heeft willen toekennen als aan het begrip 'belastingplichtige' uit de Btw-richtlijn.³⁵

Het doel om zoveel mogelijk consumptie te treffen kan alleen worden bereikt als het begrip belastingplichtige ruim wordt uitgelegd. De reden is tweeledig: door iemand namelijk aan te merken als leverancier of dienstverrichter, kan de besteding van de consument bij die

³³ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

³⁴ HvJ 13 december 2007, C-408/06 (*Götz*), r.o. 21.

³⁵ HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, dictum, *BNB* 1984/295, m.nt. A.L.C. Simons.

leverancier of dienstverrichter worden belast met btw. De andere reden is dat op deze wijze niet-consumptief gebruik onbelast blijft vanwege de aftrek van voorbelasting, waardoor neutraliteit van de belasting wordt bereikt. Het begrip 'ondernemer' in de Wet OB 1968 omvat zo dus meer dan wat wordt verstaan onder een 'ondernemer naar gewoon spraakgebruik'. Het omvat bijvoorbeeld ook verenigingen die diensten verlenen aan hun leden, of overheidslichamen die vanwege een wettelijke verplichting bepaalde prestaties verrichten. De term 'belastingplichtige' uit de Btw-richtlijn sluit daarom meer aan bij de betekenis die eraan moet worden gegeven dan de term 'ondernemer'.³⁶

Het begrip 'belastingplichtige' in de Btw-richtlijn bestaat uit een aantal elementen:

- a. Eenieder (par. 2.2.2.1);
- b. In elke plaats (par. 2.2.2.2);
- c. Die als zelfstandige (par. 2.2.2.3);
- d. Economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of opbrengst (par. 2.2.2.4).

Een belastingplichtige moet volgens art. 2 lid 1 Btw-richtlijn 'als zodanig handelen'. Dit houdt in dat als de belastingplichtige niet als belastingplichtige handelt, hij dus als eindverbruiker handelt en geen economische activiteit verricht. Men komt dan ten aanzien van de prestatie niet aan heffing toe. Dit volgt bijvoorbeeld uit *De Jong*, waar het HvJ overweegt dat als 'een belastingplichtige een goed uitsluitend voor eigen privé-doeleinden verwerft, [hij] handelt als particulier en niet als belastingplichtige in de zin van de zesde richtlijn'.³⁷ Als een belastingplichtige een goed voor privé-doeleinden verwerft, heeft hij dus ook geen recht op aftrek van voorbelasting, omdat de verwerving van het goed niet wordt gevolgd door heffing in een later stadium.³⁸

2.2.2.1 Eenieder

De btw wordt geheven over consumptie en daarom is het irrelevant van welke entiteit het geconsumeerde goed of de geconsumeerde dienst wordt afgenomen. De rechtspersoonlijkheid van de belastingplichtige maakt voor de btw dus geen verschil in behandeling van de prestatie. Om deze reden spreekt art. 9 lid 1 Btw-richtlijn over 'eenieder'. Dit begrip moet ruim worden uitgelegd: hiermee worden niet alleen natuurlijke personen of rechtspersonen zoals de b.v. en de n.v. mee bedoeld, maar ook personenvennootschappen, verenigingen en stichtingen vallen onder het begrip 'ieder'. Het gaat om de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid van de entiteit, en niet om de civiel-juridische vormgeving. Zelfs een entiteit die juridisch geen rechtspersoonlijkheid bezit, zoals bij de personenmaatschap in *Heerma* het geval was, kan voor de heffing als omzetbelasting als belastingplichtige kwalificeren.³⁹ Kortweg: een persoon, entiteit of samenstel van personen of entiteiten dat zich naar buiten toe als een eenheid presenteert, wordt beschouwd als 'ieder'.⁴⁰

³⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 69.

³⁷ HvJ 6 mei 1992, C-20/91 (*De Jong*), r.o. 17, 19 en dictum.

³⁸ HvJ 30 maart 2006, C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), r.o. 24.

³⁹ HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (*Heerma*), r.o. 8.

⁴⁰ HR 7 november 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3449, r.o. 4.1.3., *BNB* 2004/66, m.nt. M.E. van Hilten.

2.2.2.2 *In elke plaats*

De omschrijving van belastingplichtige kent geen geografische of nationale beperking: iedereen die voldoet aan de beschrijving, waar ook ter wereld, wordt beschouwd als belastingplichtig voor de omzetbelasting. Dit betekent uiteraard niet dat eenieder is gehouden btw af te dragen: slechts ingeval personen of entiteiten in de Europese Unie prestaties verrichten kan er eventueel effectief btw worden geheven, door de werking van de plaats van levering en plaats van dienst regels. Door de plaatsbepaling ruim te formuleren sluit art. 9 lid 1 op dit gebied dus niemand uit.

2.2.2.3 *Die als zelfstandige*

Een 'belastingplichtige' moet de economische activiteit ten slotte 'zelfstandig' uitoefenen. Dit criterium wordt in art. 10 Btw-richtlijn nader gespecificeerd. Uit art. 10 Btw-richtlijn volgt dat het criterium onder meer is gesteld om werknemers uit te sluiten van de heffing. Het HvJ heeft zelfstandigheid in 1991 omschreven als het niet organisatorisch in een onderneming of bestuurslichaam geïntegreerd zijn, over adequate organisatorische vrijheid beschikken ten aanzien van de werkzaamheden, en het economisch risico ten aanzien van die werkzaamheden dragen.⁴¹

2.2.2.4 *Economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat*

Het belangrijkste kenmerk van de belastingplichtige is dat deze een economische activiteit verricht. De tweede en derde volzin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn geven aan wat onder economische activiteit moet worden verstaan: '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'. De term 'economische activiteit' moet zo breed mogelijk worden uitgelegd, omdat anders de kans bestaat dat transacties die uiteindelijk leiden tot consumptie buiten de heffing blijven.⁴² Hieruit volgt ook dat economische activiteit in de zin van de Btw-richtlijn moet worden opgevat als de tegenpool van consumptie. Waar economische activiteit is, is consumptie en is dus in beginsel sprake van belastingplicht voor de btw.⁴³

Het begrip economische activiteit kent in art. 9 lid 1 dus twee omschrijvingen. Hieronder bespreek ik de inhoud van beide omschrijvingen en ga ik in op de verhouding tussen beiden (par. 2.2.2.4.1). Daarna ga ik in op het criterium 'ongeacht het oogmerk of opbrengst' (par. 2.2.2.4.2). Ten slotte bespreek ik nog enkele overige elementen van het begrip 'economische activiteit' (par. 2.2.2.4.3 en par. 2.2.2.4.4).

2.2.2.4.1 *Criteria van economische activiteit*

Het begrip economische activiteit wordt omschreven in art. 9 lid 1 Btw-richtlijn. Deze omschrijving is uitputtend, in die zin dat er voor de btw alleen economische activiteiten 'in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn' bestaan.⁴⁴ De tweede en derde volzin geven beiden een

⁴¹ HvJ 25 juli 1993, C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*), r.o. 8.

⁴² HvJ 4 december 1990, C-186/89 (*Van Tiem*), r.o. 17; Van Doesum & Nellen 2013, p. 16.

⁴³ Swinkels 2001, p. 159.

⁴⁴ Swinkels 2001, p. 165-166.

omschrijving van wat als een 'economische activiteit' moet worden beschouwd. Deze volzinnen behandel ik hieronder, daarna ga ik in op de verhouding tussen beiden.

2.2.2.4.1.1 Art. 9 lid 1 tweede volzin

De economische activiteit als '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' is dusdanig geformuleerd dat alle beroepsmatig uitgeoefende handelingen die gericht zijn op het verkrijgen van opbrengst hierin gevat worden. Blijkens de wetsgeschiedenis bij de Btw-richtlijn en haar voorgangers is het niet relevant of sprake is van een winstoogmerk of niet, anders gezegd worden zowel commerciële als niet-commerciële activiteiten in deze omschrijving gevat.⁴⁵

2.2.2.4.1.2 Art. 9 lid 1 derde volzin

Het criterium van economische activiteit als 'de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen' bestaat pas sinds de Zesde Richtlijn, in het toenmalige art. 4 lid 2. Volgens de toelichting op de Zesde Richtlijn is dit criterium toegevoegd met het doel om ook afzonderlijke en incidenteel voorkomende prestaties, die toch duurzaam worden geconsumeerd, onder de heffing te brengen. Dit speelt met name bij de incidentele exploitatie van onroerende zaken.⁴⁶ In *Van Tiem* ging het HvJ in op de uitleg van het begrip exploitatie. In deze zaak was de vraag of het verlenen van een recht van opstal tegen een periodiek te betalen vergoeding kon worden beschouwd als de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het HvJ overwoog dat het begrip exploitatie 'betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen. Derhalve moet worden vastgesteld, dat wanneer de eigenaar van een onroerend goed aan een derde een recht van opstal op dat goed verleent, er sprake is van exploitatie van het goed wanneer dat recht tegen vergoeding en voor een bepaald tijdvak wordt verleend. Aan deze voorwaarde moet worden geacht te zijn voldaan wanneer, zoals in casu, het recht van opstal is verleend voor een periode van achttien jaar, tegen een jaarlijks te betalen vergoeding'.⁴⁷ Van Zadelhoff stilt uit de jurisprudentie van het HvJ drie elementen die leiden tot exploitatie: een gebruiksrecht, voor een bepaald tijdvak en een vergoeding.⁴⁸ Swinkels vult aan dat deze vergoeding moet worden verkregen uit een actieve vorm van verwerving. Er mag dus geen sprake zijn van een vergoeding die louter voortvloeit uit het eigendomsrecht.⁴⁹

2.2.2.4.1.3 Het opbrengstoogmerk

Wanneer sprake is van het oogmerk om duurzaam opbrengst te verkrijgen hangt af van de omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de betrokken goederen en het van het tijdsverloop tussen het moment waarop die goederen zijn betrokken en dat van hun gebruik voor de economische activiteiten.⁵⁰ Omdat de aard van de goederen dus een rol speelt is er geen vaste tijdsperiode te geven die duurzaam wordt geacht.⁵¹ Uit *Enkler* volgt wel dat als een

⁴⁵ Swinkels 2001, p. 169-170.

⁴⁶ Swinkels 2001, p. 176-177.

⁴⁷ HvJ 4 december 1990, C-186/89 (*Van Tiem*), r.o. 18-19.

⁴⁸ Van Zadelhoff 1992, p. 129.

⁴⁹ Swinkels 2001, p. 180.

⁵⁰ HvJ 11 juli 1991, C-97/90, (*Lennartz*), r.o. 20.

⁵¹ Swinkels 2001, p. 196.

zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, er mag worden aangenomen dat deze ook ten behoeve van economische activiteiten wordt geëxploiteerd en dus sprake is van het oogmerk om duurzaam opbrengst te verkrijgen.⁵² Uit *Enkler* blijkt ook dat door de feiten en omstandigheden te vergelijken met die waarin de overeenkomstige economische activiteiten in de regel worden verricht, kan worden vastgesteld of de activiteit erop gericht is duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Tot die feiten en omstandigheden behoren onder andere de duur van de exploitatie, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengst.⁵³

2.2.2.4.1.4 Verhouding tussen art. 9 lid 1 tweede en derde volzin

Swinkels beschrijft dat er discussie is over de verhouding tussen het eerste en het tweede criterium. Er zijn volgens hem drie opvattingen:

1. Het tweede criterium functioneert als voorbeeld ten opzichte van het eerste criterium;
2. Het tweede criterium is een uitbreiding van het eerste criterium;
3. Het tweede criterium functioneert als een aanvullende 'kan' bepaling ten opzichte van het eerste criterium, met als extra eis dat de exploitatie duurzaam moet zijn.

Swinkels geeft aan dat uit de tekstversies van de toenmalige Zesde Richtlijn niet op grond van tekstuele argumenten kan worden geconcludeerd dat een van de drie bovengenoemde denkrichtingen de juiste is. Ook uit de rechtspraak van het HvJ blijkt geen duidelijke lijn. Swinkels voorkeur 'gaat ernaar uit de exploitatie van een vermogensbestanddeel als een uitbreiding, dan wel als een aanvulling, van het begrip belastingplichtige te beschouwen en niet als een voorbeeld van [het eerste criterium]. Dit omdat [het tweede criterium] een activiteit alleen als een economische activiteit beschouwt als deze geschiedt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, terwijl deze eis niet bij [het eerste criterium] wordt gesteld. [Het tweede criterium] lijkt [hem] dan niet een voorbeeld van [het eerste criterium] te zijn'.⁵⁴ De toevoeging van het tweede criterium aan de Zesde Richtlijn past hiermee in het zo breed mogelijk interpreteren van het begrip belastingplichtige, zodat zoveel mogelijk consumptieve transacties in de heffing worden betrokken en niet-consumptieve transacties daarbuiten blijven.

Wolf gaat in zijn analyse van *Lajvér* ook in op de verhouding tussen art. 9 lid 1 tweede en derde volzin. Hij leidt uit dat arrest af dat als sprake is van economische activiteit zodra een vermogensbestanddeel wordt geëxploiteerd *om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen*, ongeacht of sprake is van een bezwarende titel. Daarin zit volgens hem het verschil tussen beide criteria.⁵⁵ Ik kom later terug op de vraag of die lezing van *Lajvér* de juiste is, maar in ieder geval ben ik het niet eens met die conclusie. Zoals blijkt uit vaste rechtspraak van het HvJ kan alleen maar van een economische activiteit sprake zijn als de activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten in art. 2 Btw-richtlijn zich voordoen, dus dat de prestatie onder bezwarende titel moet zijn verricht.⁵⁶ Het verschil waar Wolf op wijst, bestaat dus volgens het HvJ niet.

⁵² HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 26.

⁵³ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 27-29.

⁵⁴ Swinkels 2001, p. 185-186.

⁵⁵ Wolf, *NTRF-B* 2016/14.

⁵⁶ Advocaat-Generaal J. Kokott wijst in haar Conclusie bij *Gemeente Borsele* van 23 december 2015, (ECLI:EU:C:2015:855) in overweging 32 naar diverse jurisprudentie, waaronder HvJ 29 oktober 2015, C-174/14

Met Swinkels ben ik het eens dat het tweede criterium een aanvulling is op het eerste criterium. Het tweede criterium dient om ook *incidentele* overdracht, maar niettemin *duurzame* exploitatie onder de heffing van de btw te brengen. In tegenstelling tot Wolf lees ik in het tweede criterium niet dat geen sprake hoeft te zijn van een exploitatie onder bezwarende titel om te kunnen spreken van een economische activiteit. Bij beide criteria is mijns inziens de toets of sprake is een bezwarende titel een essentiële voorstap.

2.2.2.4.2 Ongeacht het oogmerk of resultaat

Uit art. 9 lid 1 Btw-richtlijn volgt dat een economische activiteit bestaat ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Dit criterium objectificeert de economische activiteit, in die zin dat het niet relevant is wat het subjectieve doel of oogmerk is van de activiteit en al evenmin welk resultaat daarmee daadwerkelijk wordt behaald. Economische activiteiten hebben een objectief karakter en worden op zichzelf beschouwd, ongeacht het oogmerk of resultaat.⁵⁷

Dit criterium bepaalt wat de waarde is van de (omvang van de) tegenprestatie van de verrichte prestatie. Betekent ongeacht het oogmerk of resultaat dat het niet relevant is als er een (te) lage tegenprestatie is of zelfs geen tegenprestatie? Het HvJ heeft zich in talloze jurisprudentie uitgelaten over de strekking van dit criterium. Hierna ga ik eerst in op waarom tegenprestaties in sommige gevallen lager kunnen zijn dan de reële waarde (marktwaaarde) van de prestatie (par. 2.2.2.4.2.1) en daarna ga ik in op de diverse ‘categorieën’ aan tegenprestaties (par. 2.2.2.4.2.2 t/m 2.2.2.4.2.4), waaronder de prestatie om niet, symbolische tegenprestaties en tegenprestaties beneden de kostprijs.

Overigens zij opgemerkt dat in voorkomende gevallen de tegenprestatie gelijk aan de reële waarde van de prestatie. Een doorsnee ondernemer wil immers winst maken en zal daarom een prestatie slechts tegen de kostprijs plus een marge verrichten. In dergelijke gevallen is de hoogte van de tegenprestatie dus geen issue voor de bepaling van de belastbaarheid van de handeling.

2.2.2.4.2.1 De lagere tegenprestatie

Ik onderscheid drie situaties waarin sprake kan zijn van een lagere vergoeding.

1. In de eerste situatie kan sprake zijn van een lagere vergoeding als degene die de prestatie verricht een subsidie krijgt (van een overheid) en daarom een lagere prijs kan vragen van de afnemer. Deze situatie treffen wij bijvoorbeeld aan bij *Hong-Kong Trade Development Council*. Hier werd het Amsterdamse kantoor bekostigd door de organisatie in Hong Kong, van wie de inkomsten bestonden uit een bijdrage van de regering van Hong Kong en uit de opbrengst van een heffing van 0,5 % over de waarde van in Hong Kong ingevoerde en de uit dat gebied uitgevoerde producten.⁵⁸
2. In het tweede geval kan de oorzaak van de lagere vergoeding liggen in het feit dat er van wetswege moet worden voorzien in de prestatie. Deze oorzaak zien we veel bij de

(*Saudaçor*), r.o. 31, en HvJ 25 maart 2010, C-79/09 (*Commissie/Nederland*), r.o. 76. Haar lezing van deze arresten wordt door het HvJ in *Gemeente Borsele* bevestigd, r.o. 21.

⁵⁷ HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 8.

⁵⁸ HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*), onder feitenverloop.

zogenaamde scholenconstructies, waar de gemeenten op grond van de Wet op het primair onderwijs moeten voorzien in de huisvesting van scholen en de kosten hiervan vaak grotendeels niet bij de scholen in rekening mag brengen.⁵⁹ Uiteraard moet hier ook genoemd worden *Gemeente Borsele*, waar op grond van de Wet op het primair onderwijs werd voorzien in de bekostiging van het leerlingenvervoer.⁶⁰

3. Een derde mogelijkheid is dat er een lagere vergoeding wordt bedongen tussen verbonden partijen die onderling prestaties leveren. Het kan voor partijen bijvoorbeeld relevant zijn om de management fee zo laag mogelijk te houden als degene aan wie het management verricht wordt geen recht heeft op aftrek. Het is dan wellicht het geval dat er ook in de btw sprake is van een soort 'at-arms-length' beginsel, zoals we dat ook kennen in onze vennootschapsbelasting.

Voor wat betreft het eerste geval zie ik in *Hong-Kong Trade Development Council* geen reden om aan te nemen dat er op de een of andere wijze een correctie van de tegenprestatie moet plaatsvinden vanwege de verstrekte subsidie. Voor het tweede⁶¹ en het derde⁶² geval gaat het HvJ op deze oorzaak expliciet op in en grijpt zij terug op *Scandic*, waarin is uitgemaakt dat de uitkomst van een economische handeling voor het recht op aftrek niet van belang is, mits de activiteit zelf is onderworpen aan btw.⁶³ Resumerend: de prestatie en de tegenprestatie staan dus los van de intenties van de betrokken partijen. De oorzaak van de lagere tegenprestatie is niet van belang.

2.2.2.4.2.2 Geen tegenprestatie

Hoewel het doel of oogmerk dus niet relevant is, wil dat niet zeggen dat het irrelevant is of er een tegenprestatie is en hoe die tegenprestatie zich verhoudt tot (de waarde van) de prestatie. Zo volgt uit art. 2 Btw-richtlijn dat de prestatie onder bezwarende titel moet worden verricht. Dit betekent dat er tenminste een vergoeding moet worden gevraagd voor de geleverde prestatie. Als er geen vergoeding wordt gevraagd, dan kan dus ook geen sprake zijn van een economische activiteit. Zo oordeelde het HvJ in *Hong-Kong Trade Development Council* dat prestaties die uitsluitend worden geleverd zonder dat daarvoor een vergoeding wordt gevraagd, geen economische activiteit vormen. Als geen vergoeding wordt gevraagd, fungeert degene die de prestatie verricht feitelijk als eindgebruiker en kan geen sprake zijn van heffing.⁶⁴ Deze minimale eis dat sprake moet zijn van een vergoeding, wordt ook wel omschreven als het opbrengstoogmerk. Dit opbrengstoogmerk moet niet worden verward met een winstoogmerk. Wat het uiteindelijke resultaat van de prestaties is, is namelijk niet relevant. Dit past ook bij het karakter van een algemene verbruiksbelasting. Deze belasting belast immers op indirecte wijze de consumptie van de particulier, door te heffen bij degenen die deze particulier in staat stellen om consumptieve bestedingen te doen. In hoeverre die heffingspunten al dan niet naar winst streven is dan niet van belang, zoals Van Hilten en Van Kesteren het uitdrukken.⁶⁵

⁵⁹ HvJ 22 juni 2016, C-267/15 (*Gemeente Woerden*), r.o. 27.

⁶⁰ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 3.

⁶¹ Bijvoorbeeld HvJ 22 juni 2016, C-267/15 (*Gemeente Woerden*), r.o. 40.

⁶² Bijvoorbeeld HvJ 9 juni 2011, C-285/10 (*Campsa Estaciones de Servicio*), r.o. 25.

⁶³ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

⁶⁴ HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*), r.o. 9-10.

⁶⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 78.

2.2.2.4.2.3 Symbolische tegenprestatie

Vervolgens geldt dat als de tegenprestatie bestaat uit een symbolische vergoeding, er óók geen sprake is van een economische activiteit. Er is dan weliswaar sprake van een vergoeding, maar door de laagte daarvan is in feite sprake van vrijgevigheid, zoals het geval was in *Commissie/Frankrijk*. In deze zaak bedroeg de tegenprestatie een vijftiende deel van de waarde van de prestatie.⁶⁶ Net als bij de gevallen waar in het geheel geen sprake is van een vergoeding is dan geen sprake van een economische activiteit. Let wel: er is in dit geval wél sprake van een prestatie onder bezwarende titel. Het is dus mogelijk dat een prestatie wordt geleverd tegen bezwarende titel maar een economische activiteit toch ontbreekt.⁶⁷

Of sprake is van een symbolische vergoeding, hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval. Het is duidelijk dat een vergoeding van € 1 voor een prestatie met een reële waarde van € 100.000 symbolisch is te noemen. Maar wat als de vergoeding € 35.000 bedraagt? Is dan nog steeds sprake van vrijgevigheid, zoals dat het geval was *Commissie/Frankrijk*? Het HvJ heeft dit criterium in deze zaak helaas niet verder omschreven. Van Hilten en Van Kesteren menen dat de uitleg ervan aan de lidstaten is, maar dat in het spraakgebruik hieronder kan worden verstaan 'ontbloot van alle zakelijke belangen'.⁶⁸ De HR is in haar arrest van 11 februari 2005 ingegaan op de symbolische vergoeding: 'Om te bepalen of hiervan sprake is kan wel van belang zijn welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen, maar (...) niet de omstandigheid dat de vergoeding verre van kostendekkend is.'⁶⁹ Uit *Scandic* volgt dat als sprake is van een niet kostendekkende, maar ook niet symbolische, vergoeding er sprake is van een gewone belaste prestatie en de heffingsgrondslag deze vergoeding bedraagt.⁷⁰ Anders gezegd: een symbolische vergoeding is niet kostendekkend, maar een niet-kostendekkende vergoeding is niet per definitie symbolisch.

Advocaat-Generaal Ettema gaat in haar Conclusie bij het arrest van de Hoge Raad in de tweede cassatieronde van *Hardinxveld-Giessendam* uitgebreid in op vraag wanneer nu sprake is van een symbolische vergoeding.⁷¹ In deze zaak was een schoolgebouw overgedragen tegen een tiende van de kostprijs en is de koopsom schuldig gebleven door omzetting in een rentedragende lening. De rente wordt jaarlijks kwijtgescholden. Ook zij leidt na beoordeling van de jurisprudentie af dat voor de beoordeling of sprake is van een symbolische vergoeding niet relevant is of de vergoeding niet kostendekkend is.⁷² Zij komt tot het inzicht dat bij schoolgebouwen, die eigenlijk altijd tegen een niet-kostendekkende vergoeding worden overgedragen aan de school, het criterium van de Hoge Raad in het hiervoor genoemde arrest van 11 februari 2005 geen soelaas biedt. Volgens dat criterium moet onder meer worden bezien wat vergelijkbare partijen in de markt doen.⁷³ Toepassing hiervan leidt er ingeval van schoolgebouwen, die altijd tegen een lagere prijs worden overgedragen, eigenlijk tot een geheel marktconforme prijs, wat juist terecht niet het geval is. Ettema geeft aan dat in de

⁶⁶ HvJ 21 september 1988, C-50/87 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 21.

⁶⁷ *Wegwijs Omzetbelasting*, hoofdstuk 1 aant. 1.4.4 (online, laatst bijgewerkt op 1 januari 2016).

⁶⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 202.

⁶⁹ HR 11 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ0284, r.o. 3.4.2., *BNB* 2005/223, m.nt. H.W.M. van Kesteren.

⁷⁰ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

⁷¹ HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2337, V-N 2016/54.12, m.nt. redactie. Conclusie Advocaat-Generaal C.M. Ettema, 29 december 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2556.

⁷² Conclusie Advocaat-Generaal C.M. Ettema, 29 december 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2556, overweging 10.20.

⁷³ HR 11 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ0284, r.o. 3.4.2., *BNB* 2005/223, m.nt. H.W.M. van Kesteren.

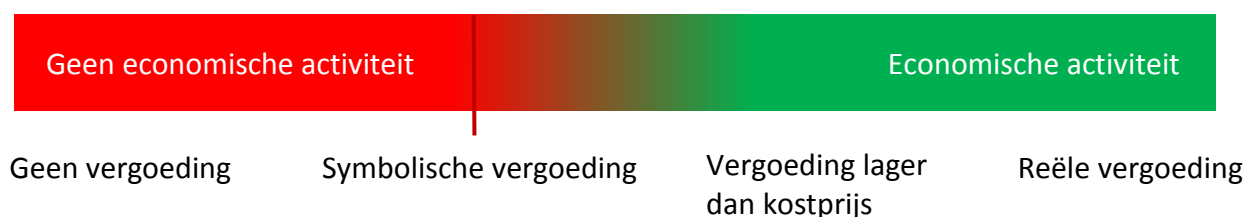
literatuur ook wel is besproken dat voor de beoordeling moet worden gekeken naar de bedoeling van de presterende (rechts)persoon. Als er de bedoeling is om de afnemer te bevoordelen, is sprake van vrijgevigheid. Ettema is het hiermee niet eens, omdat een dergelijke subjectivering ingaat tegen het objectieve begrip ‘belastingplichtige’. Het is niet relevant wat de bedoeling is van activiteiten, maar het gaat er om of een bepaalde activiteit als een economische activiteit valt aan te merken. Ettema concludeert dat bij de symbolische vergoeding moet worden gedacht aan prestaties in de privé- of hobbysfeer: ‘vrienden en familie die elkaar helpen met allerhanden soorten klussen en daarvoor een kleine vergoeding of geschenk ontvangen. Ook denk ik daarbij aan prestaties die worden verricht tegen de spreekwoordelijke vergoeding van één euro en vergelijkbare extreem lage vergoedingen.’⁷⁴ De overdrachtsprijs in de onderhavige zaak van een tiende van de kostprijs acht zij dus ook niet symbolisch. In het arrest van de Hoge Raad is de Conclusie van Ettema overigens niet gevolgd: de Hoge Raad concludeert uit het samenstel van de omzetting van de koopsom in een lening waarvan de rente jaarlijks wordt kwijtgescholden dat in wezen geen vergoeding is bedongen. Om die reden is ook geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel en dus ook geen sprake van een economische activiteit.⁷⁵ De Hoge Raad laat zich in het arrest helaas niet uit over de vraag of de vergoeding van een tiende van de kostprijs, ware deze daadwerkelijk betaald, nu symbolisch is of niet.

2.2.2.4.2.4 Tegenprestatie beneden kostprijs, maar niet symbolisch

Zoals besproken zijn prestaties om niet en prestaties tegen symbolische vergoedingen geen economische activiteiten. Tussen de vergoeding tegen werkelijke waarde en de symbolische vergoeding ligt de vergoeding onder de kostprijs. Zoals uit *Scandic* volgt is er bij een vergoeding onder de kostprijs (maar geen symbolische vergoeding) wel sprake van een economische activiteit met als grondslag de werkelijke vergoeding.⁷⁶ Hoewel dit een eenduidige rechtsregel is, is het in de praktijk uiteraard lastig vast te stellen waar in een specifiek geval de grens ligt tussen een symbolische vergoeding en een vergoeding die slechts niet-kostendekkend is.

2.2.2.4.2.5 Tussenconclusie

Schematisch kunnen de gevolgen van de omvang van de tegenprestatie ten opzichte van de prestatie als volgt worden weergegeven.



Figuur 2. Verloopschema omvang tegenprestatie

⁷⁴ Conclusie Advocaat-Generaal C.M. Ettema, 29 december 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2556, overweging 10.23-10.28.

⁷⁵ HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2337, r.o. 3.3., V-N 2016/54.12, m.nt. redactie.

⁷⁶ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

2.2.2.4.3 Vergoeding moet worden bedongen

Voorts geldt dat de vergoeding ook daadwerkelijk moet worden bedongen, zoals volgt uit *Tolsma*. Als de vergoeding niet wordt bedongen en dus niet bepaalbaar is, kan geen sprake zijn van economische activiteit omdat de vergoeding niet afhangt van de geleverde prestatie maar van de goede wil van degene die de vergoeding vaststelt, of van een onzekere gebeurtenis in de toekomst.⁷⁷

2.2.2.4.4 De vergoeding moet in verband staan met de prestatie

In de hierboven besproken gevallen ben ik er steeds vanuit gegaan dat de vergoeding, hoe de omvang ervan zich dan ook verhoudt tot de prestatie, in ieder geval met die prestatie verband houdt. Het is echter niet zo dat elke willekeurige opbrengst van een prestatie onder bezwarende titel leidt tot belastingplicht van degene aan wie de opbrengst ten goede komt. Hiervoor moet ook worden vastgesteld dat de prestatie is verricht tegen ‘vergoeding’, anders gezegd dat er een verband moet zijn tussen vergoeding en prestatie.⁷⁸ Weer anders gesteld ziet de prestatie onder bezwarende titel slechts op de vraag of sprake is van een verband tussen prestatie en tegenprestatie, en ziet de economische activiteit op de vraag of die tegenprestatie ook als een vergoeding kan worden gezien. Uit *Enkler* volgt zoals eerdergenoemd dat hiervoor alle feiten en omstandigheden van het geval moeten worden onderzocht, waaronder de vergelijking met de situatie waarin de overeenkomstige economische activiteiten in de regel worden verricht. Tot die feiten en omstandigheden behoren ook onder andere de duur van de exploitatie, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengst.⁷⁹ In *SPÖ* is geëxpliceerd dat ook moet worden getoetst of sprake is van deelname aan de een of andere markt, omdat anders geen sprake is van het zich begeven in het economisch verkeer.⁸⁰ De rechtsregel uit *Enkler* is onder meer bevestigd in *Rēdlihs*⁸¹ en *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*.⁸²

Volgens *Commissie/Finland* moet er ook worden gekeken naar de wijze waarop de vergoeding tot stand is gekomen. Als de hoogte van de vergoeding namelijk mede afhankelijk is van het vermogen en de draagkracht van de afnemers van de prestaties, kan dit ertoe leiden dat het verband tussen prestatie en vergoeding zo los kan zijn of worden dat in wezen geen sprake is van een verband. Hiermee wordt overigens niet bedoeld het rechtstreeks verband zoals dat een rol speelt bij het bepalen of sprake is van een bezwarende titel (zie par. 2.2.1.1). In *Commissie/Finland* was zoals eerdergenoemd sprake van een openbaar bureau voor rechtsbijstand waarbij de hoogte van de vergoeding mede afhankelijk was van het vermogen en de draagkracht van de afnemers van de prestaties. Hierdoor was de vergoeding niet in alle gevallen kostendekkend. Deze wijze van totstandkoming van de vergoeding achtte het HvJ ‘niet normaal’, wat ertoe kan leiden dat er feitelijk geen sprake is van een verband.⁸³ Met andere auteurs ben ik van mening dat het HvJ hier spreekt over een rechtstreeks verband in

⁷⁷ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), r.o. 17 en HvJ 10 november 2016, C-432/15 (*Pavĺina Bařtová*), r.o. 40. Uit *Pavĺina Bařtová* blijkt dat *Tolsma* ook van toepassing is op onzekere gebeurtenissen, afhankelijk van de wil van degene die de tegenprestatie voldoet.

⁷⁸ HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 15.

⁷⁹ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 27-29.

⁸⁰ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (*SPÖ*), r.o. 21 en 24.

⁸¹ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (*Rēdlihs*), r.o. 33.

⁸² HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*), r.o. 19.

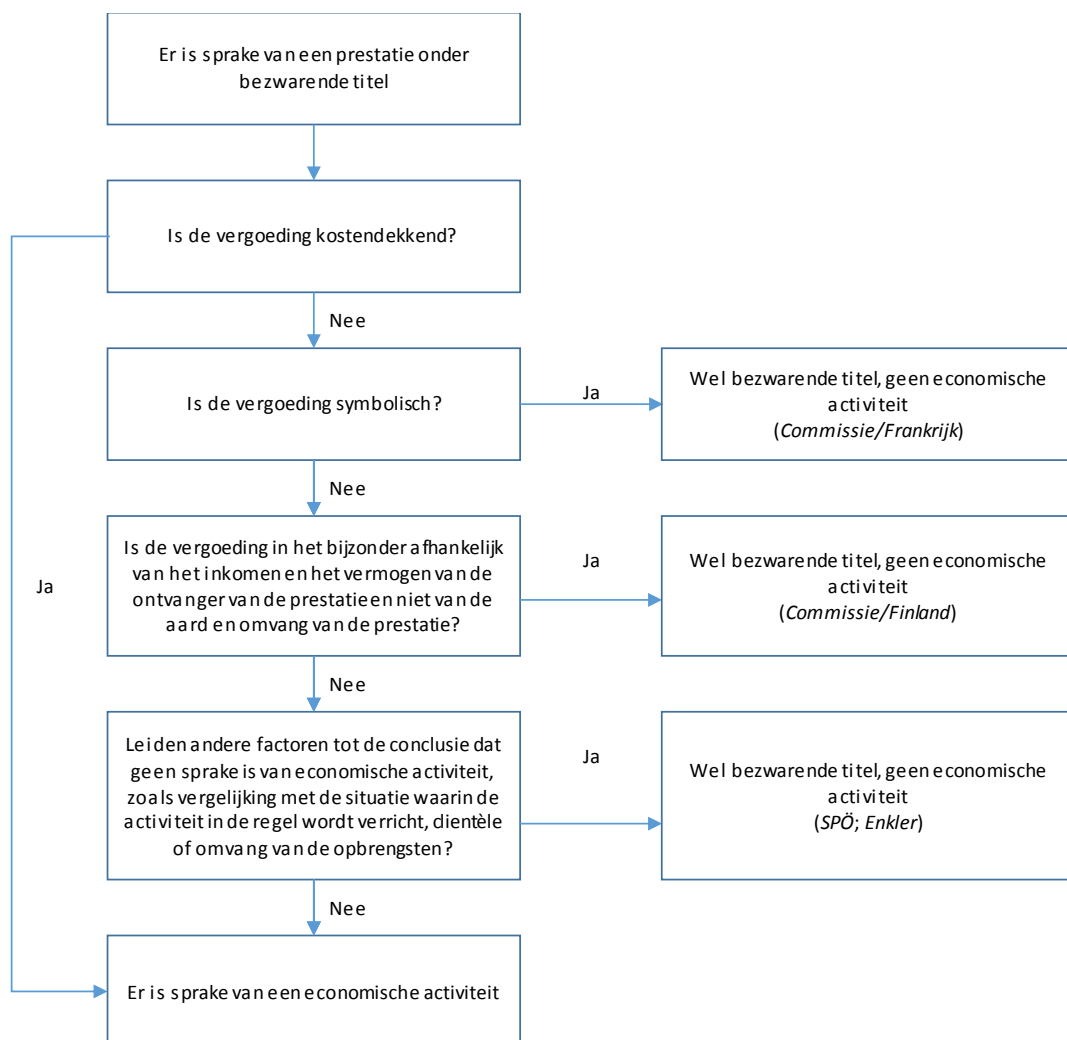
⁸³ HvJ 29 oktober 2009, C-246/08 (*Commissie/Finland*), r.o. 51 tot en met 53.

de context van de economische activiteit.⁸⁴ Dit is dus een tweede verbandtoets die moet worden aangelegd om te bepalen of sprake is van een belastbare handeling.

Er moet op grond van de jurisprudentie van het HvJ dus worden vastgesteld dat de tegenprestatie ook daadwerkelijk een vergoeding vormt voor de prestatie. Hiervoor moet worden gekeken naar alle feiten en omstandigheden van het geval, waaronder in ieder geval de wijze waarop de prestatie gewoonlijk wordt verricht en de manier waarop de vergoeding tot stand is gekomen. Als blijkt dat de vergoeding niet aanwezig is of onvoldoende verband houdt met de prestatie, dan is er geen sprake van een economische activiteit.

2.2.2.5 Tussenconclusie

Als eenmaal is vastgesteld dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, kan aan de hand van de onderstaande stappen vervolgens worden bepaald of sprake is van een economische activiteit.



Figuur 3. Beoordelingsschema economische activiteit

⁸⁴ Zie ook: Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott bij *Gemeente Borsele*, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 48-50; Soltysik, WFR 2016/147; Tromp, WFR 2016/163. Deze lezing is bevestigd in HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 33-34.

In paragraaf 2.3 ga ik specifiek in op de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen. Het is namelijk zo dat de aanwezigheid van een prestatie onder bezwarende titel en economische activiteit niet direct leidt tot belastingplicht. Daarvoor moet ingevolge art. 13 Btw-richtlijn namelijk aan extra voorwaarden worden voldaan.

2.3 Publiekrechtelijke lichamen en belastingplicht

Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen een economische activiteit verrichten en belastingplichtig zijn voor de btw. Art. 13 Btw-richtlijn formuleert echter een aantal voorwaarden waaronder een publiekrechtelijk lichaam juist niet belastingplichtig is voor de btw:

- a. Er wordt een economische activiteit verricht (par. 2.4.1);
- b. De activiteit wordt als overheid verricht (par. 2.4.2);
- c. De activiteit wordt onder een speciaal voor de overheid geldend regime verricht (par. 2.4.3);
- d. Er is geen sprake zijn van significante verstoring van de mededinging (par. 2.4.4).

Art. 13 Btw-richtlijn is een uitzondering op de algemene belastingplicht uit art. 9 Btw-richtlijn en moet daarom strikt worden geïnterpreteerd.⁸⁵ Als art. 13 Btw-richtlijn van toepassing is, wordt het publiekrechtelijk lichaam niet als belastingplichtige aangemerkt en dus in feite gelijkgesteld aan een eindgebruiker, een consument. Aan het publiekrechtelijk lichaam in rekening gebracht btw vormt daardoor in feite een kost, omdat deze niet in aftrek kan worden gebracht. Om die reden zoeken publiekrechtelijk lichaam die potentieel geconfronteerd kunnen worden met art. 13 Btw-richtlijn soms naar manieren om toch een belaste prestatie te kunnen leveren, zodat vooraf trek van btw is toegestaan. Men denke aan de scholen- of ziekenhuisconstructies. Hierna behandel ik kort de voorwaarden van art. 13 Btw-richtlijn:

2.3.1 Er wordt een economische activiteit verricht

Er moet voor alles sprake zijn van het verrichten van een economische activiteit. Als hier geen sprake van is, dan komt men aan de overige vereisten niet toe en is er dus überhaupt geen sprake van belastingplicht.⁸⁶

Dit criterium is van belang bij de in art. 13 Btw-richtlijn lid 1 derde volzin. Volgens deze volzin '[worden] publiekrechtelijke lichamen in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn'. Onder 5 in bijlage I wordt onder meer personenvervoer genoemd, wat zou kunnen impliceren dat ter zake van bijvoorbeeld personenvervoer altijd sprake is van belastingplicht. Er moet dus echter vooreerst sprake zijn van een economische activiteit an sich voordat de in bijlage I vermelde werkzaamheden (sowieso) tot belastingplicht leiden.

⁸⁵ Naar analogie van de restrictieve uitleg van de vrijstellingen uit Titel 9 Btw-richtlijn is het mijns inziens immers voor de hand liggend dat ook de vrijstelling ten aanzien van de belastingplicht van overheidslichamen strikt moeten worden geïnterpreteerd. Zie ook HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 17-22.

⁸⁶ HvJ 27 juni 2007, C-284/04 (*T-Mobile Austria*), r.o. 48.

2.3.2 De activiteit wordt als overheid verricht

De activiteit moet daadwerkelijk als publiekrechtelijk lichaam worden verricht. Als bijvoorbeeld een privaatrechtelijk persoon als afgevaardigde van de overheid bepaalde prestaties verricht, zoals dat het geval was in *Commissie/Nederland*, dan is art. 13 Btw-richtlijn niet van toepassing. Alleen publiekrechtelijke lichamen vallen dus onder de reikwijdte van art. 13 Btw-richtlijn.⁸⁷ De handelsvennootschappen in *Lajvér* vallen dus ook niet onder de reikwijdte van art. 13 Btw-richtlijn.

2.3.3 De activiteit wordt onder een speciaal voor de overheid geldend regime verricht

Art. 13 Btw-richtlijn kan voorts alleen van toepassing zijn als de prestatie niet kan worden verricht door anderen dan de overheid. Dat volgt uit de tekst van art. 13 Btw-richtlijn, omdat de prestatie 'als overheid' moet worden verricht. De prestatie moet daarom onder een speciaal voor de overheid geldend regime worden verricht, zoals de exclusieve bevoegdheid tot het uitgeven van paspoorten.

2.3.4 Er is geen sprake van significante verstoring van de mededinging

Als overheidslichamen zekere prestaties onbelast mogen verrichten, dan mag dat er niet toe leiden dat sprake is van een verstoring van de mededinging 'van enige betekenis'. De interpretatie van deze voorwaarde is nog weleens moeizaam, omdat niet duidelijk is wanneer nu sprake is van een verstoring van de mededinging. Deze beoordeling hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval.

Als aan alle voorwaarden van art. 13 Btw-richtlijn wordt voldaan, wordt daarmee de in eerste instantie economische activiteit van het publiekrechtelijke lichaam buiten de heffing gehouden. De voorwaarden van art. 13 Btw-richtlijn hangen echter niet samen met de hoogte van de tegenprestatie. Daarom is er eigenlijk geen verband tussen art. 13 Btw-richtlijn en dit onderzoek. Art. 13 Btw-richtlijn speelt geen rol bij de beantwoording van deze deelvraag en ook niet bij de hoofdvraag en wordt bij verdere bespreking buiten beschouwing gelaten. In het stroomschema heb ik de voorwaarden van art. 13 Btw-richtlijn dan ook niet uitgebreid uitgewerkt.

2.4 Conclusie eerste deelvraag

Op grond van al het voorgaande kan de eerste deelvraag worden beantwoord. Deze vraag luidt ter herhaling als volgt:

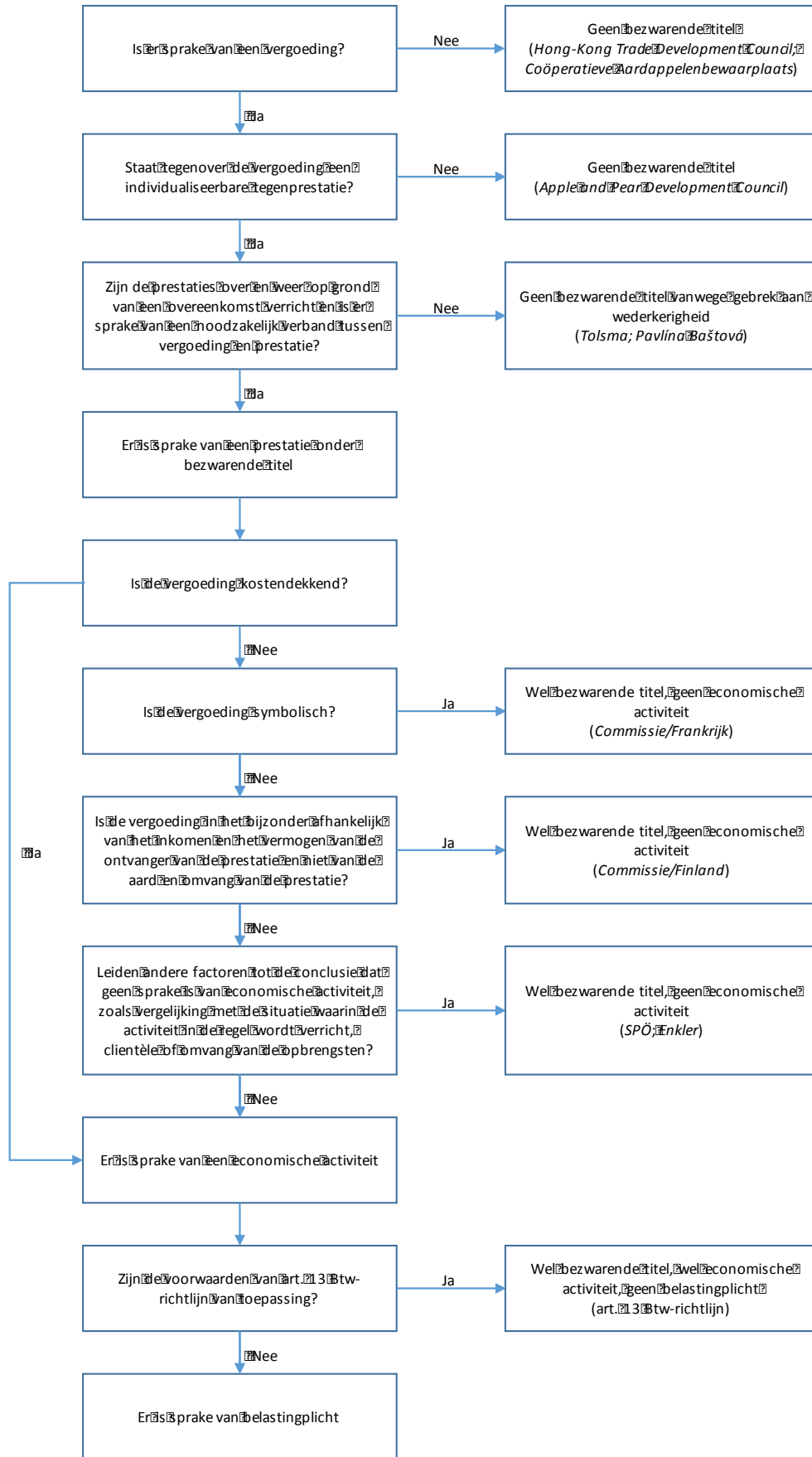
Wat was de heersende leer van het Hof van Justitie vóór Gemeente Borsele en Lajvér om vast te stellen of in vergelijkbare omstandigheden als in genoemde zaken sprake was van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs?

Er is sprake van belastingplicht als wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 2 j. art. 9 lid 1 Btw-richtlijn. Er moet worden getoetst of sprake is van prestatie onder bezwarende titel. Dat is een vrij lichte 'technische' toets: volgens *Scandic* houdt een prestatie onder bezwarende titel *slechts* in dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Als sprake is van

⁸⁷ HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 22.

een prestatie onder bezwarende titel moet vervolgens worden beoordeeld of ook sprake is van economische activiteit. Volgens de heersende leer is geen sprake van economische activiteit als er geen tegenprestatie is of als deze symbolisch is. Als de tegenprestatie echter niet symbolisch is, maar wel lager dan de kostprijs, dan is er in beginsel sprake van economische activiteit. Daarnaast geldt dat er een rechtstreeks verband moet zijn tussen de vergoeding en de prestatie. Daarvan is geen sprake als de hoogte van de vergoeding haar oorsprong vindt in de hoedanigheid of eigenschappen van de afnemer, zoals draagkracht of vermogen. In dat geval is er weliswaar sprake van een prestatie onder bezwarende titel, maar geen sprake van economische activiteit. Ten slotte moeten de criteria uit art. 13 Btw-richtlijn ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen niet van toepassing zijn omdat een publiekrechtelijk lichaam anders op grond van dit art. wordt uitgesloten van belastingplicht. De werking van art. 13 Btw-richtlijn is echter niet afhankelijk van de omvang van de vergoeding en speelt daarom geen essentiële rol voor de beantwoording van de eerste deelvraag.

Het beoordelingsschema naar aanleiding van de eerste deelvraag ziet er in complete vorm als volgt uit (volgende pagina).



Figuur 4. Beoordelingsschema belastingplicht

3 De belastingplicht in *Gemeente Borsele* en *Lajvér*

In hoofdstuk 2 is de eerste deelvraag beantwoord, waarmee duidelijk is geworden wat de heersende leer is van het HvJ om te bepalen of sprake is van belastingplicht in gevallen waar de tegenprestatie lager is dan de kostprijs van de geleverde prestatie. In dit hoofdstuk wordt de tweede deelvraag behandeld, die als volgt luidt:

Hoe is deze heersende leer toegepast in Gemeente Borsele en Lajvér? Brengen Gemeente Borsele en Lajvér verandering in de heersende leer, en zo ja, hoe?

In paragraaf 3.1 ga ik in op de toepassing van deze heersende leer in *Gemeente Borsele*. Vervolgens ga ik in paragraaf 3.2 in op hoe deze heersende leer is toegepast in *Lajvér*. In paragraaf 3.3 vergelijk ik deze toepassing en ga ik verder in op de oorzaak van het feit dat in beide min of meer vergelijkbare zaken toch een andere uitspraak is gedaan. Bij *Gemeente Borsele* stelde het HvJ namelijk vast dat geen sprake was van belastingplicht, terwijl zij dat bij *Lajvér* juist wel aanwezig achtte. In paragraaf 3.4 ga ik vervolgens in op de vraag of en hoe de heersende leer is veranderd als gevolg van *Gemeente Borsele* en/of *Lajvér*. In paragraaf 3.5 concludeer ik en beantwoord ik de tweede deelvraag.

3.1 *Gemeente Borsele*

In paragraaf 3.1.1 ga ik eerst in op de feiten. Vervolgens behandel ik in paragraaf 3.1.2 de rechtsgang van de zaak, zowel in Nederland als voor het HvJ. Vervolgens voorzie ik de uitspraak van het HvJ in paragraaf 3.1.3 van een oordeel en sluit ik de behandeling in paragraaf 3.1.4 af met een conclusie.

3.1.1 Feiten

De gemeente Borsele faciliteert leerlingenvervoer voor daarvoor in aanmerking komende leerlingen. Bij sommige ouders (36%) brengt de gemeente Borsele hiervoor een vergoeding in rekening. Deze vergoeding is in het geval dat de afgelegde afstand meer dan 20 kilometer bedraagt afhankelijk van de financiële draagkracht van de ouders. De totale ontvangen vergoedingen bedragen circa 3% van de totale op de gemeente Borsele drukkende kosten. De resterende 97% wordt betaald vanuit de algemene middelen van de gemeente Borsele. De gemeente Borsele is van mening dat sprake is van economische activiteit en de prestaties worden verricht onder bezwarende titel.⁸⁸

3.1.2 Rechtsgang

Eerst behandel ik de nationale rechtsgang in paragraaf 3.1.2.1, waarna ik de rechtsgang voor het HvJ uitgebreid behandel in paragraaf 3.1.2.2.

3.1.2.1 *Nationale rechtsgang*

Na de bezwaarfase van de gemeente Borsele is de zaak eerst voorgekomen bij de Rechtbank 's-Gravenhage. De Rechtbank oordeelt op grond van *Commisie/Finland* dat het rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde ontbreekt, omdat de vergoedingen van de ouders niet zijn berekend op basis van de kosten van de gemeente

⁸⁸ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 10-13.

Borsele, maar afhankelijk zijn van het inkomen van die ouders. Hoe lager het inkomen hoe lager de vergoeding, dus hoe losser het verband tussen de prestatie en de vergoeding (*Commissie/Finland*). De Rechtbank concludeert op basis hiervan dat het verband onvoldoende rechtstreeks is om de vergoeding te kunnen aanmerken als de tegenwaarde voor de prestatie. Hierdoor is volgens de Rechtbank geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel en is er dus ook geen sprake van een economische activiteit.⁸⁹

In het hoger beroep gaat het Gerechtshof 's-Gravenhage in haar arrest van 20 april 2012 niet zonder meer mee in de redenering van de Rechtbank 's-Gravenhage. Het Hof overweegt dat de gemeente Borsele een economische activiteit verricht omdat de gemeente jegens de ouders een prestatie verricht, en de ouders daarmee gediend zijn, en daarvoor in voorkomende gevallen ook een vergoeding vraagt. De betalingen van de ouders moeten er dan voor worden gehouden de tegenwaarde te zijn van de prestatie. Uit het feitencomplex vloeit voort dat er een rechtstreeks verband is tussen prestatie en betaling, omdat de betalingen zijn gedaan ter wille van het uitvoeren van het leerlingenvervoer. Dat de hoogte van de bijdrage afhankelijk is van de hoogte van het inkomen van de ouders en het leerlingenvervoer in voorkomende gevallen ook gratis wordt verricht, brengt daarin geen verandering. Het Hof overweegt overigens ook dat het leerlingenvervoer een naar haar aard belastbare prestatie is, op grond waarvan er dus sowieso al sprake is van belastingplicht van de gemeente Borsele. Het Hof concludeert dat sprake is van economische activiteit en de gemeente dus recht heeft op aftrek van voorbelasting.⁹⁰

Advocaat-Generaal van Hilten gaat in haar conclusie bij het arrest van de Hoge Raad van 7 november 2014 in op *Commissie/Finland*. Naar haar mening heeft het HvJ hier niets anders bedoeld dan dat een activiteit niet economisch is als de vergoeding een symbolisch karakter heeft. Als er dus in wezen geen vergoeding is bedongen en de kosten niet in de prijs van de uitgaande prestatie is verdisconteerd, bestaat er geen recht op aftrek. Nu de gemeente Borsele deels tegen geen vergoeding en deels tegen wel een vergoeding het leerlingenvervoer verzorgt, meent Van Hilten dat ten aanzien van de gratis prestaties geen recht op aftrek bestaat. Ten aanzien van de prestaties tegen betaling is wel sprake van een economische activiteit en dus recht op aftrek.⁹¹

De Hoge Raad ziet zich in haar arrest van 7 november 2014 dus geconfronteerd met drie opvattingen over dezelfde feiten: geen economische activiteit (Rechtbank), wel economische activiteit (Gerechtshof) en gedeeltelijke economische activiteit (Conclusie A.G. Van Hilten). De Hoge Raad geeft na opsomming van de relevante jurisprudentie twee denkrichtingen aan:

- Voor het aanmerken van een handeling als economische activiteit is voldoende dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de handeling en de vergoeding. De wijze waarop de vergoeding tot stand komt is niet relevant. De ondergrens van de hoogte van de vergoeding vormt de symbolische vergoeding, waarbij immers in feite geen sprake is van een vergoeding.
- Op grond van *Commissie/Finland* moet juist wel waarde worden toegekend aan het feit dat de hoogte van de vergoeding afhankelijk is van de financiële draagkracht van

⁸⁹ Rechtbank 's-Gravenhage 29 december 2010, AWB 10/625 OB en AWB 10/638 OB, r.o. 2.4-2.8, zoals weergegeven in arrest Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW5584, r.o. 4.

⁹⁰ Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW5584, r.o. 6.1 en 6.3.

⁹¹ Conclusie Advocaat-Generaal M.E. van Hilten, 29 januari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:54, overweging 1.5-1.7.

de ontvanger van de prestatie. Bij een lager inkomen wordt het rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding dan steeds lossers.

De Hoge Raad vraagt zich af wat de reikwijdte is van *Commissie/Finland*. Is *Commissie/Finland* een verduidelijking van het begrip ‘rechtstreeks verband’ of bevestigt zij slechts dat een symbolische vergoeding geen economische activiteit vormt (volgens A.G. van Hilten)? En ziet de zaak slechts specifiek op gevallen waarin overheidslichamen diensten verrichten jegens minder vermogenden of meer in het algemeen op gevallen waarin een lagere vergoeding wordt bedongen, die haar oorsprong vindt in de financiële draagkracht van de afnemers? Ook vraagt de Hoge Raad zich af hoe moet worden omgegaan met het feit dat van de ene ouder wel een vergoeding wordt gevraagd en van de andere ouder niet, afhankelijk van de greden afstand en financiële draagkracht. Omdat voor de Hoge Raad onduidelijkheid bestaat over de uitleg van de Btw-richtlijn besluit zij een drietal prejudiciële vragen voor te leggen aan het HvJ, waarbij de eerste ingaat op de belastingplicht van de gemeente Borsele in het algemeen en de tweede en derde ingaan op de vraag in hoeverre een scheiding moet worden aangebracht tussen gratis vervoer en vervoer tegen een (lage) vergoeding.⁹²

3.1.2.2 *Rechtsgang bij het HvJ*

Eerst behandel ik in paragraaf 3.1.2.2.1 de conclusie van A.G. Kokott bij het arrest van het HvJ, omdat hierin de achterliggende redenering duidelijker naar voren komt. Vervolgens behandel ik in 3.1.2.2.2 de uitspraak van het HvJ zelf.

3.1.2.2.1 *Conclusie 23 december 2015 bij arrest HvJ 12 mei 2016*

A.G. Kokott gaat in haar Conclusie bij *Gemeente Borsele* in op de reikwijdte van het begrip economische activiteit. Dit begrip wordt in de jurisprudentie van het HvJ ruim uitgelegd. Vanwege het bestaan van art. 13 Btw-richtlijn is het ook mogelijk dat publiekrechtelijke lichamen een economische activiteit verrichten. Ze geeft aan dat art. 13 Btw-richtlijn in het leven is geroepen vanwege het voorkomen van verstoring van de mededinging en om zoveel mogelijk daadwerkelijk de eindgebruiker te belasten. Tegen die achtergrond moet de vraag worden beantwoord of sprake is van economische activiteit bij de gemeente Borsele. Een activiteit is economisch als zij erop is gericht om duurzaam opbrengst te verkrijgen. Vanwege de lage vergoeding die de gemeente Borsele van de ouders vraagt is het de vraag of sprake is van het gericht zijn op het verkrijgen van opbrengst. Nederland en de Commissie stellen zich hierbij op het standpunt dat op grond van *Commissie/Finland* moet worden gesteld dat de bijdragen van de ouders geen verband houden met de prestaties van de gemeente Borsele, omdat ook in genoemd arrest sprake was van vergoedingen die de kostprijs niet dekten. Hierdoor is er geen sprake van economische activiteit. Het Verenigd Koninkrijk stelt echter op grond van *Scandic* dat als de vergoeding minder bedraagt dan de kostprijs niet betekent dat een dienst niet onder bezwarende titel wordt verricht.⁹³

Kokott gaat in op deze vermeende tegenstellingen in de rechtspraak van het HvJ. Ze legt uit dat *Scandic* slechts ziet op de vraag of sprake is van een handeling ‘onder bezwarende titel’. Hiervan is sprake als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.⁹⁴ Volgens Kokott

⁹² HR 7 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3122, r.o. 5.

⁹³ Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 22-42.

⁹⁴ HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

maakt het op grond van *Scandic* dan ook niet uit of de vergoeding lager is dan de kostprijs. Het is ook niet relevant of deze lagere kostprijs wordt veroorzaakt door omstandigheden aan de zijde van de afnemer.⁹⁵

Hoewel *Commissie/Finland* volgens Kokott ook lijkt aan te sluiten bij de 'bezwarende titel', handelt deze feitelijk over de 'economische activiteit'. Als *Commissie/Finland* dus spreekt over de term 'vergoeding' spreekt wordt hiermee iets anders bedoeld dan 'onder bezwarende titel'. Een prestatie kan wel worden verricht onder bezwarende titel en de tegenprestatie zal dus in die zin rechtstreeks verband houden met de prestatie, maar dat wil nog niet zeggen dat de vergoeding ook in de zin van economische activiteit verband houdt met de prestatie. Als de vergoeding in de zin van economische activiteit ontbreekt c.q. geen verband houdt met de prestatie, ontbreekt ook het opbrengsttoogmerk en is er dus geen sprake van economische activiteit. Als vuistregel geldt dat als er geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel er nooit sprake kan zijn van een economische activiteit, maar een prestatie onder bezwarende titel maakt niet per definitie een economische activiteit (zie ook par. 2.2.2.4.4).⁹⁶

Kokott gaat eerst in op de vraag of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Aangezien het vaststaat dat de gemeente Borsele een vergoeding heeft gevraagd voor de prestaties die zij verricht, is sprake van een prestatie onder bezwarende titel. Dat is evenwel niet voldoende om ook vast te stellen dat sprake is van economische activiteit. Volgens Kokott komt *Gemeente Borsele* in essentie overeen met *Commissie/Finland*, omdat ook daar sprake was van een (indirecte) overheidsinstantie die een niet-dekkende kostenvergoeding vroeg, afhankelijk van de financiële draagkracht van de afnemer. Vervolgens stelt Kokott dat uit *SPÖ* volgt dat voor het vaststellen van economische activiteit ook is vereist dat wordt deelgenomen aan een markt, omdat anders geen sprake is van het zich begeven in het economisch verkeer.⁹⁷ Kokott concludeert dat de gemeente Borsele niet deelneemt aan een markt doordat de gemeente zich atypisch gedraagt ten opzichte van deelnemers in de markt van personenvervoer, mede door een zeer lage vergoeding te vragen en door de prestaties slechts aan de ouders beschikbaar te stellen. Volgens Kokott fungeert de gemeente feitelijk als eindgebruiker en dient de prestatie dus bij haar te worden belast. Dit veronderstelt dat de gemeente zelf geen economische activiteit verricht.⁹⁸

Wat betreft de tweede en derde vraag van de Hoge Raad (of en in hoeverre er een scheiding moet worden aangebracht tussen het gratis vervoer en vervoer tegen (lage) vergoeding) merkt Kokott ten slotte nog op dat dit afhankelijk is van de verstoring van de mededinging. In beginsel moeten de activiteiten van de gemeente als één geheel worden beschouwd, maar in gevallen waarin de prestaties tegen vergoeding leiden tot verstoring van de mededinging kan dit ertoe leiden dat voor wat betreft die prestaties toch sprake is van een belaste prestatie. In afwachting van de uitkomst van de vraag of in die bepaalde gevallen sprake is van mededinging concludeert Kokott dat de gemeente Borsele vooralsnog geen economische activiteit verricht.⁹⁹

⁹⁵ Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 43-47.

⁹⁶ Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 48-50.

⁹⁷ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (*SPÖ*), r.o. 21 en 24.

⁹⁸ Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 51-69.

⁹⁹ Conclusie Advocaat-Generaal J. Kokott, 23 december 2015, ECLI:EU:C:2015:855, overweging 70-73.

3.1.2.2.2 Arrest HvJ 12 mei 2016

Het HvJ velt als eindstation van het gerechtelijke spoor in haar arrest van 12 mei 2016 het oordeel over de vraag of sprake is van economische activiteit. Het HvJ stelt met A.G. Kokott vast dat van een economische activiteit alleen sprake kan zijn als sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Hoewel de vergoeding lager is dan de kostprijs, is dat geen reden om niet aan te nemen dat het feit dat de gemeente Borsele van ongeveer een derde van de ouders een vergoeding heeft gevraagd ertoe leidt dat sprake is van prestatie onder bezwarende titel. Dat maakt echter nog geen economische activiteit. Daarvoor moeten alle omstandigheden waaronder de prestatie plaatsvindt worden onderzocht, stelt het HvJ op basis van *Enkler* (zie ook par. 2.2.2.4.1.2). Hierbij kan worden vergeleken met de omstandigheden waaronder een vergelijkbare dienst in de regel wordt verricht¹⁰⁰, maar kunnen onder andere ook in de beoordeling worden betrokken de omvang van de cliëntèle en het bedrag van de opbrengsten.¹⁰¹

Die omstandigheden van het geval in aanmerking nemende constateert het HvJ dat de gemeente Borsele slechts een gering bedrag van de kosten terugkrijgt via de vergoedingen van de ouders, wat wordt veroorzaakt doordat alleen de vermogende en financieel draagkrachtige ouders een vergoeding betalen. De betaling van de ouders is dan ook eigenlijk niet een vergoeding te noemen, maar heeft meer weg van een heffing. Deze asymmetrie heeft tot gevolg dat er geen reëel verband bestaat tussen prestatie (leerlingenvervoer) en tegenprestatie (betaald bedrag). Het verband tussen de vergoeding en de prestatie is volgens het HvJ niet rechtstreeks van aard. Dit heeft tot gevolg dat de gemeente Borsele voor de prestatie geen vergoeding in de zin van economische activiteit heeft ontvangen en er dus ook geen sprake is van economische activiteit. Zoals A.G. Kokott al aangeeft in haar conclusie is de gemeente Borsele volgens het HvJ een eindgebruiker van de vervoersprestaties en geen dienstverrichter. Dat heeft tot gevolg dat de gemeente Borsele geen economische activiteit verricht en aan haar niet de status van belastingplichtige voor de btw toekomt. Aftrek van voorbelasting is dan ook niet aan de orde.¹⁰²

Opgemerkt zij dat de Hoge Raad op 18 november 2016 uitspraak heeft gedaan in de zaak *Gemeente Borsele*. Zoals viel te verwachten heeft de Hoge Raad de instructie van het HvJ 100% gevolgd en heeft zij geconcludeerd dat de gemeente Borsele voor wat betreft het leerlingenvervoer geen economische activiteit verricht en in zoverre dus geen btw-ondernemer is.¹⁰³ Ook in een hieraan gelijkende zaak bij de gemeente Montferland heeft de Hoge Raad de beoordelingswijze van het HvJ uit *Gemeente Borsele* toegepast en geoordeeld dat geen sprake is van ondernemerschap.¹⁰⁴

3.1.3 Beoordeling toepassing heersende leer

Het HvJ heeft mijns inziens haar eigen beoordelingschema, zoals ik dat heb uitgewerkt bij de beantwoording van de eerste deelvraag, perfect gevolgd. Het HvJ geeft aan dat eerst moet worden gekeken of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, aan de hand van *Apple*

¹⁰⁰ Het HvJ verwijst in r.o. 30 naar *Enkler*, maar dit kan dus ook worden geconcludeerd uit *SPÖ*, zie conclusie A.G. Kokott (par. 3.1.2.2.1).

¹⁰¹ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 17-32.

¹⁰² HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 33-36.

¹⁰³ HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2600.

¹⁰⁴ HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2602.

and Pear Development Council en *Scandic*.¹⁰⁵ Omdat hiervan sprake is, moet daarna worden getoetst of ook sprake is van een economische activiteit. Hierbij moeten alle omstandigheden van het geval in aanmerking worden genomen, zoals volgt uit *Enkler* en *Commissie/Finland*.¹⁰⁶ Hoewel het HvJ niet expliciet verwijst naar *SPÖ* geeft zij in rechtsoverweging 35 aan dat ook waarde moet worden toegekend aan het feit dat de gemeente Borsele geen prestaties aanbiedt op de algemene markt van personenvervoer, maar veel meer als eindgebruiker functioneert.¹⁰⁷ Omdat zowel de wijze van totstandkoming van de vergoeding (*Commissie/Finland*) als vergelijking met de markt (*SPÖ*) tot de conclusie leidt dat geen sprake is van een reëel verband tussen vergoeding en prestatie, is geen sprake van een economische activiteit. In het arrest heeft het HvJ geen nieuwe rechtsregels geformuleerd, maar wel duidelijk de manier weergegeven waarmee dergelijke vragen dienen te worden beantwoord. Deze manier heeft zij in de loop der tijd in haar eigen jurisprudentie opgebouwd. In het schema dat is ontwikkeld bij de eerste deelvraag krijgt *Gemeente Borsele* dan ook geen 'eigen stap', maar kan zij worden gezien als bevestiging van de juistheid van dit schema. In het bijzonder bevestigt *Gemeente Borsele* de gevolgen van *Commissie/Finland*, *SPÖ* en *Enkler*. In het schema heb ik daarom *Gemeente Borsele* bij die uitspraken toegevoegd.

3.1.4 Conclusie

Het HvJ heeft bij de beantwoording van de prejudiciële vragen in de zaak *Gemeente Borsele* op basis van haar eigen jurisprudentie een oordeel geveld. Hierbij zijn geen nieuwe rechtsregels gevormd, maar is wel duidelijk weergegeven hoe dergelijke situaties dienen te worden beoordeeld. Tevens heeft het HvJ bevestigd hoe de arresten *Scandic* en *Commissie/Finland* zich tot elkaar verhouden. Dit scheidt mijns inziens duidelijkheid voor nationale rechtscolleges om het rechtstreeks verband bij zowel de prestatie onder bezwarende titel als bij de economische activiteit op juiste wijze te toetsen. Zoals ook wel volgt uit de nationale rechtsgang in Nederland bestond daarover nogal wat onduidelijkheid.

3.2 Lajvér

In paragraaf 3.2.1 ga ik eerst in op de feiten. Vervolgens behandel ik in paragraaf 3.2.2 de rechtsgang van de zaak, zowel in Hongarije als voor het HvJ. Hierbij sta ik overigens slechts op hoofdlijnen stil bij de nationale rechtsgang, zeker ook omdat ik de Hongaarse taal niet machtig ben en dus alleen de samenvatting uit de uitspraak van het HvJ tot mijn beschikking heb. Vervolgens voorzie ik de uitspraak van het HvJ in paragraaf 3.2.3 van een oordeel en sluit ik de behandeling in paragraaf 3.2.4 af met een conclusie.

3.2.1 Feiten

Lajvér is een handelsvennootschap zonder winsttoegmerk die cultuurtechnische bouwwerken voor afwatering laat bouwen. De bouwkosten hiervan worden grotendeels voldaan uit algemene middelen en subsidies van de Europese Unie. Lajvér brengt aan haar afnemers voor een periode van acht jaar een geringe vergoeding in rekening, die is belast met btw. Lajvér

¹⁰⁵ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 21 en 26.

¹⁰⁶ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 29-31, 33.

¹⁰⁷ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 35. Het HvJ verwijst in deze rechtsoverweging impliciet naar *SPÖ* door te verwijzen overweging 64 van de Conclusie van A.G. Kokott. Hierin wordt verwezen naar de rechtsregel uit *SPÖ*.

brengt de voorbelasting in aftrek op aangifte. Lajvér is van mening dat sprake is van economische activiteit en de prestaties worden verricht onder bezwarende titel.¹⁰⁸

3.2.2 Rechtsgang

Eerst behandel ik kort de nationale rechtsgang in paragraaf 3.2.2.1, waarna ik de rechtsgang voor het HvJ uitgebreid behandel in paragraaf 3.2.2.2.

3.2.2.1 Nationale rechtsgang

Zoals blijkt uit de uiteenzetting van de nationale rechtsgang in het arrest van het HvJ heeft Lajvér na nul op rekest te hebben gekregen op het bezwaar tegen de aanslag, beroep aangetekend bij de rechter. Deze rechter heeft dit verzoek afgewezen met het argument dat Lajvér ter zake van de activiteiten niet de hoedanigheid had van belastingplichtige. Vervolgens heeft Lajvér cassatieberoep ingesteld bij de Kúria, het hooggerechtshof van Hongarije.

De Kúria stelt allereerst vast dat het voor de kwalificatie van een activiteit als btw-belaste prestatie niet uitmaakt of er winst wordt gemaakt en of de investeringen zijn gefinancierd met staatsmiddelen. Ook maakt het geen verschil dat de prestatie is verricht in het kader van een wettelijke verplichting. Kernvraag volgens de Kúria is of de vergoeding die is betaald door de afnemers, moet worden beschouwd als een tegenprestatie en of er voldoende rechtstreeks verband bestaat tussen deze tegenprestatie en de verrichte prestatie. Op basis van de huidige wetgeving en jurisprudentie kon de Kúria geen oordeel vormen, waardoor zij een viertal vragen voorlegt aan het HvJ, waarvan de laatste drie relevant zijn voor dit onderzoek. Het HvJ moet zich buigen over de vraag of het uitmaakt dat de investeringen van Lajvér grotendeels bestaan uit staatssteun en subsidies, waardoor er een geringe vergoeding kan worden gevraagd. Vervolgens is de vraag of deze vergoeding kan worden aangemerkt als een tegenprestatie en of er een rechtstreeks verband bestaat tussen deze tegenprestatie en de prestatie. Ook vraagt de Kúria zich af of het relevant is dat het om het uitvoeren van een wettelijke verplichting gaat.¹⁰⁹

3.2.2.2 Rechtsgang bij het HvJ

Uit de aanhef van het arrest van het HvJ van 2 juni 2016 volgt dat A.G. Sharpston heeft beslist om de zaak zonder conclusie te berechten. Er is dus in *Lajvér* geen conclusie beschikbaar en om die reden behandel ik slechts de uitspraak van het HvJ zelf.

Het HvJ gaat eerst in op de vraag of sprake is van een economische activiteit. Het HvJ stelt vast dat sprake is van een economische activiteit als deze is gericht op het duurzaam verkrijgen van opbrengst. Voor de vraag of iets gericht is op het duurzaam verkrijgen van opbrengst worden moeten alle omstandigheden van het geval in aanmerking worden genomen.¹¹⁰ Het HvJ concludeert op grond van het feit dat er voor acht jaar een vergoeding is verschuldigd voor de exploitatie van de cultuurtechnische bouwwerken dat ervanuit moet worden gegaan dat de bouwwerken worden geëxploiteerd om er opbrengst uit te verkrijgen. Het is irrelevant

¹⁰⁸ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 11-13.

¹⁰⁹ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 16-18.

¹¹⁰ Het HvJ verwijst in r.o. 28-29 van *Lajvér* naar *Rēdlihs* en *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*. Deze arresten verwijzen op hun beurt naar *Enkler*. Feitelijk heeft het HvJ het dus in *Lajvér* over dezelfde toets als in *Gemeente Borsele*.

dat geen winst wordt beoogd, omdat art. 9 lid 1 Btw-richtlijn slechts als vereiste stelt het verkrijgen van duurzame opbrengst. Het HvJ concludeert dat sprake is van een economische activiteit. Dat een groot deel van de financiering niet afkomstig is van de afnemers maar van de staat is niet relevant, volgens vaste jurisprudentie.¹¹¹

Vervolgens toetst het HvJ of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Hiervan is op grond van *Scandic* sprake als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.¹¹² Het is dan ook niet relevant of de prestatie wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs. Vanwege het feit dat de tegenprestatie vooraf volgens duidelijk bepaalde richtlijnen is vastgesteld acht het HvJ een rechtstreeks verband aanwezig. In die context kan de vergoeding die de afnemers betalen de tegenwaarde vormen voor de prestaties van Lajvér. Het HvJ houdt nog wel een slag om de arm: de verwijzende rechter moet nog beoordelen of de vergoeding die is betaald op de gehele prestatie ziet, of slechts op een deel of door andere factoren die kunnen afdoen aan het rechtstreekse verband. Als dat laatste het geval is kan namelijk niet worden gezegd dat de prestatie onder bezwarende titel is verricht.¹¹³ Hoewel niet expliciet genoemd, bedoelt het HvJ kennelijk dat er in dat geval dan ook geen sprake kan zijn van belastingplicht.

3.2.3 Beoordeling toepassing heersende leer

In tegenstelling tot *Gemeente Borsele* heeft het HvJ in *Lajvér*, dat slechts enkele weken na *Gemeente Borsele* is geweest, niet de beoordelingsmethodiek gevolgd zoals ik die heb uitgewerkt bij de beantwoording van de eerste deelvraag. Hoewel het vaste jurisprudentie is dat er geen economische activiteit kan bestaan als geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel¹¹⁴, behandelt het HvJ in *Lajvér* toch eerst de economische activiteit. Kennelijk onder de aanname dat sprake is een prestatie onder bezwarende titel toetst het HvJ de voorwaarden zoals die voortvloeien uit onder andere *Enkler*. Pas daarna gaat het HvJ in op de vraag of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Hoewel dat mijns inziens niet duidelijk genoeg uit het arrest blijkt, bedoelt het HvJ waarschijnlijk dat sprake is van economische activiteit bij *Lajvér onder de voorwaarde dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel*. Dat is een hoogst ongelukkige volgorde, zoals ook verwoord door de Redactie van Vakstudie-Nieuws.¹¹⁵ Ervan uitgaande dat het HvJ het inderdaad zo heeft bedoeld, is de uitspraak echter zo met enige moeite te passen in het beoordelingsschema van de eerste deelvraag.

Wat opvalt aan *Lajvér* is r.o. 49 van het HvJ, dat handelt over de situatie waarin toch geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Daarin spreekt het HvJ over 'eventuele andere factoren die in voorkomend geval [sic] kunnen afdoen aan het rechtstreeks verband

¹¹¹ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 30-38.

¹¹² HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*), dictum.

¹¹³ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 39-51.

¹¹⁴ Dit is nota bene bevestigd in HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 21.

¹¹⁵ V-N 2016/31.18 (noot bij HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*)). Zo ook Tromp, WFR 2016/163, die de volgorde in *Gemeente Borsele* systematisch juist acht. Anders: Wolf, NTFR-B 2016/34. Hij ziet in de volgorde van het HvJ een systematische keuze en trekt daar de conclusie uit dat de economische-exploitatieve activiteit kan bestaan zonder dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Mijns inziens gaat Wolf hiermee te snel voorbij aan de vaste jurisprudentie van het HvJ dat geen sprake kan zijn van een economische activiteit als er geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Dit is nota bene enkele weken voor *Lajvér* door het HvJ bevestigd in *Gemeente Borsele* (r.o. 17-32).

tussen de diensten en de tegenprestatie ervan'. Welke andere factoren bedoelt het HvJ hier? Wellicht doelt het HvJ op de situatie zoals in *Commissie/Finland*, namelijk dat de hoogte van de vergoeding wordt bepaald door het vermogen en de financiële draagkracht van de afnemer, zoals Soltysik zich afvraagt. Het zou mijns inziens echter in strijd zijn met het arrest *Scandic* om *Commissie/Finland* die lezing mee te geven, en bovendien ook niet overeenkomen met de wijze waarop *Commissie/Finland* is toegepast in *Gemeente Borsele*. In *Gemeente Borsele* heeft het HvJ namelijk juist opgemerkt dat naar analogie van *Commissie/Finland* wel sprake was van een prestatie onder bezwarende titel maar niet van economische activiteit.¹¹⁶ Soltysik geeft in zijn commentaar op *Lajvér* aan dat hij deze redenatie van het HvJ niet snapt en probeert de oplossing te vinden in de idee dat het HvJ kiest voor een meer 'economische benadering'.¹¹⁷ Wellicht is het te wijten aan gebrek aan vaardigheden aan mijn zijde, maar het was voor mij niet mogelijk om te begrijpen wat Soltysik hiermee nu eigenlijk bedoelt. Jammer is het dat de Redactie van Vakstudie-Nieuws hier ook niet verder op ingaat.¹¹⁸

Persoonlijk veronderstel ik dat het HvJ zo breed mogelijk heeft willen zijn in haar formulering in *Lajvér*, om het de verwijzende rechter makkelijk te maken om te toetsen of sprake was van een prestatie onder bezwarende titel. In feit zette het HvJ de deur in *Lajvér* immers al open voor de economische activiteit. Omdat we uit de jurisprudentie, met name *Scandic*, weten dat een prestatie onder bezwarende titel snel aanwezig wordt geacht, denk ik dat het HvJ de verwijzende rechter de ruimte heeft willen geven om in een vermeend geval van 'misbruik' de constructie toch af te schieten. Dat blijkt ook wel uit r.o. 50 van *Lajvér*, waarin het HvJ benadrukt dat de verwijzende rechter ook na moet gaan of geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie met slechts fiscaal voordeel als doel. Ook ga ik ervanuit dat, als het HvJ met de term 'eventuele andere factoren' in r.o. 49 een situatie als in *Commissie/Finland* op het oog zou hebben gehad, zij hiernaar dan ook had verwezen. Wellicht heeft het HvJ gedoeld op situaties als in *Tolsma* en *Pavĺina Bařtová*, waar door gebrek aan wederkerigheid en onzekerheid over (de omvang van) de vergoeding het HvJ geen prestatie onder bezwarende titel aanwezig acht.¹¹⁹ In r.o. 49 staat echter geen enkele verwijzing naar eerdere rechtspraak, waardoor het voorlopig onduidelijk blijft wat het HvJ met deze opmerking voor ogen heeft gehad.

Als het zo zou zijn dat het HvJ met r.o. 49 doelt op situaties als in *Tolsma* en *Pavĺina Bařtová*, dan heeft dit geen gevolgen voor het beoordelingschema. *Tolsma* staat namelijk al aangegeven bij de laatste vraag van de prestatie onder bezwarende titel, namelijk of de prestaties over en weer op grond van een overeenkomst zijn verricht en of er sprake is van een noodzakelijk verband tussen vergoeding en prestatie.

3.2.4 Conclusie

Het HvJ heeft bij de beantwoording van de prejudiciële vragen in *Lajvér* uiteindelijk op basis van het beoordelingsmodel geoordeeld, maar wel op een onduidelijke manier. De wijze van beoordeling verdient geen schoonheidsprijs en is ook niet conform de volgorde in de jurisprudentie. Dit is enigszins bevreemdend omdat in *Gemeente Borsele* nu juist zo'n duidelijke lijn is neergezet. Wellicht hebben verschillende rechters (als in personen) zich

¹¹⁶ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*), r.o. 34.

¹¹⁷ Soltysik, WFR 2016/147.

¹¹⁸ V-N 2016/31.18 (noot bij HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*)).

¹¹⁹ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), r.o. 17 en HvJ 10 november 2016, C-432/15 (*Pavĺina Bařtová*), r.o. 40.

gebogen over beide zaken? Ook is diffuus wat het HvJ bedoelt met ‘eventuele andere factoren die kunnen afdoen aan het rechtstreekse verband tussen prestatie en tegenprestatie’. Dit zal onduidelijk blijven totdat het HvJ in een nieuwe procedure zich hier (hopelijk spoedig) over uitspreekt.

3.3 Vergelijking tussen *Gemeente Borsele* en *Lajvér*

Na de analyse van *Gemeente Borsele* en *Lajvér* kan de balans worden opgemaakt. Zoals al genoemd in de inleiding in hoofdstuk 1 tonen de beide zaken ogenschijnlijk veel overeenkomsten. Toch verschillen de uitkomsten van het HvJ van elkaar. Mijns inziens zit de crux hem in de wijze waarop de vergoeding in beide zaken tot stand is gekomen. In *Gemeente Borsele* blijkt uit de feiten dat de vergoeding afhankelijk is van het vermogen en de financiële draagkracht van de afnemers. Op grond van bestaande jurisprudentie, namelijk *Commissie/Finland*, is het HvJ tot het oordeel gekomen dat deze wijze van totstandkoming van de hoogte van de vergoeding tot gevolg heeft dat het verband tussen vergoeding en prestatie dermate los is geworden dat feitelijk geen sprake is van een reëel verband. Uit de feiten in *Lajvér* blijkt daarentegen niet dat de vergoeding op een dergelijke wijze tot stand is gekomen. De vergoeding is ‘slechts’ lager dan de kostprijs, maar de oorzaak daarvan ligt niet in de hoedanigheid en eigenschappen van de afnemer. Ook zijn er geen andere factoren op basis van *Enkler* en *SPÖ* die in de richting wijzen van het ontbreken van een reëel verband tussen vergoeding en prestatie. *Lajvér* is immers werkzaam in een markt, want het staat eenieder vrij om cultuurtechnische bouwwerken te realiseren en te exploiteren. Ook is de clientèle van *Lajvér* blijkens de feiten niet van dergelijke omvang dat dit invloed zou hebben op het reëel verband tussen vergoeding en prestatie. De geringe vergoeding, veroorzaakt door het feit dat *Lajvér* subsidie ontvangt van de staat, is ook niet van invloed omdat het op grond van *Commissie/Frankrijk* een belastingplichtige vrij staat om een zekere financieringswijze te kiezen. Voor het HvJ is het duidelijk dat *Lajvér* de cultuurtechnische bouwwerken exploiteert om er opbrengst uit te verkrijgen, zij het dat deze opbrengst dus niet geheel van de afnemers ‘afkomstig’ is maar gedeeltelijk ook middels subsidie wordt verkregen. Het verschil met de gemeente *Borsele* is dat de gemeente het leerlingenvervoer volgens het HvJ niet exploiteerde met het oog op opbrengsten, omdat zij 97% van de opbrengsten uit eigen zak moest bekostigen. Hoewel het diffuus is waar de grens ligt tussen een symbolische vergoeding en een niet-kostendekkende vergoeding, acht ik gezien het feit dat het HvJ oordeelt dat de vergoeding niet symbolisch is maar slechts niet-kostendekkend de uitkomst in *Lajvér* logisch en conform de heersende leer. Blijft echter wel staan dat de volgorde van toetsing in *Lajvér* geen schoonheidsprijs verdient en verwarring in de hand werkt. Het HvJ zou er goed aan hebben gedaan om in *Lajvér* het prachtig heldere beoordelingsmodel uit *Gemeente Borsele* toe te passen.

3.4 Gevolgen voor heersende leer

Zoals volgt uit de vorige paragrafen zijn de oordelen in *Gemeente Borsele* en *Lajvér* mijns inziens conform de heersende leer zoals die volgt uit eerdere jurisprudentie. Om die reden zie ik ook niet in waarom *Gemeente Borsele* en *Lajvér* wezenlijk verandering zouden brengen in die leer. De invloed van *Gemeente Borsele* op die leer is wel dat het HvJ in de uitspraak zich mijns inziens bijzonder helder en duidelijk heeft uitgesproken over de wijze waarop dergelijke vraagstukken moet worden aangepast. Men zou daarom kunnen stellen dat *Gemeente Borsele* de leer heeft *verduidelijkt*. Bezieet men dan de uitspraak in *Lajvér*, dan zou men kunnen stellen

dat *Lajvér* die leer wat heeft *verward*. Een welwillende lezer zal echter ook in *Lajvér* moeten vaststellen dat het HvJ haar eigen beoordelingsmodel in essentie toch wel heeft gevolgd.

Wat nog wel een punt blijft, is de opmerking die het HvJ in r.o. 49 van *Lajvér* maakt over de eventuele andere factoren die ertoe kunnen leiden dat geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Het is onduidelijk wat het HvJ hiermee op het oog heeft. Hoewel ik het onwaarschijnlijk acht dat het HvJ hiermee een situatie bedoelt als in *Commissie/Finland* vanwege het ontbreken van verwijzingen naar die uitspraak, is het wel een theoretische mogelijkheid dat het HvJ toch zo'n dergelijke situatie bedoelt. Een andere optie is dat het HvJ met die opmerking doelt op situaties als in *Tolsma* en *Pavĺna Bařtová*. Of dat echter daadwerkelijk het geval is zal toekomstige jurisprudentie echter moeten uitwijzen.

3.5 Conclusie tweede deelvraag

Op grond van al het voorgaande kan ook de tweede deelvraag worden beantwoord. Deze vraag luidt ter herhaling als volgt:

Hoe is deze heersende leer toegepast in Gemeente Borsele en Lajvér? Brengen Gemeente Borsele en Lajvér verandering in de heersende leer, en zo ja, hoe?

De heersende leer voor de vaststelling van de prestatie onder bezwarende titel en economische activiteit is in *Gemeente Borsele* op de juiste manier toegepast. Dat houdt in dat zowel qua inhoud als qua volgorde het HvJ het beoordelingsmodel op basis van haar eerdere jurisprudentie heeft toegepast. *Gemeente Borsele* brengt daarmee geen verandering in de heersende leer, maar heeft wel duidelijk gemaakt wat deze leer nu eigenlijk is en hoe deze moet worden toegepast in de rechtspraktijk.

Ook in *Lajvér* is het HvJ tot uitspraak gekomen die is gedragen door de heersende leer. Wel is de volgorde waarmee het HvJ de toetsing van de prestatie onder bezwarende titel en de economische activiteit heeft toegepast enigszins verwarrend. Niettemin acht ik geen redenen aanwezig waarom *Lajvér* daarin een trendbreuk zou zijn met de heersende leer. Wel is het nog een open eind wat het HvJ voor ogen heeft gehad bij het noemen van de eventuele andere factoren die gevolgen kunnen hebben voor de vraag of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Die vraag kan op basis van *Lajvér* zelf niet worden beantwoord en wordt hopelijk ingevuld in toekomstige jurisprudentie. Maar, *Lajvér* an sich heeft in mijn ogen geen wijziging gebracht in de heersende leer, zoals die bij de eerste deelvraag in het beoordelingsschema is weergegeven.

Met de beantwoording van de tweede deelvraag kan het beoordelingsschema van het HvJ verder worden 'ingekleurd'. Bij de beantwoording van de hoofdvraag (hoofdstuk 4) geef ik het definitieve schema, zoals dat er mijns inziens uit ziet na *Gemeente Borsele* en *Lajvér*.

4 Beantwoording van de hoofdvraag

4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken ben ik ingegaan op het beoordelingsmodel dat het HvJ hanteert om vast te stellen of sprake is van belastingplicht voor de omzetbelasting, met name in die gevallen waarin een vergoeding beneden de kostprijs van de prestatie wordt betaald. In dit hoofdstuk beantwoord ik de hoofdvraag van dit onderzoek, die ik in hoofdstuk 1 als volgt heb geformuleerd:

Wat is het beoordelingsmodel dat het Hof van Justitie hanteert in Gemeente Borsele en Lajvér om te bepalen of sprake is van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs?

Om deze hoofdvraag te beantwoorden heb ik twee deelvragen geformuleerd, waarbij ik bij de eerste deelvraag ben ingegaan op de jurisprudentie op dit gebied die vóór *Gemeente Borsele* en *Lajvér* zijn geweest door het HvJ. De uitkomst van deze vraag heb ik vormgegeven in een beoordelingsmodel. In de tweede deelvraag heb ik onderzocht hoe dit model functioneert in *Gemeente Borsele* en *Lajvér* en of deze zaken verandering hebben gebracht in deze heersende leer. Hieronder geef ik de antwoorden op deze deelvragen weer, waarna ik de hoofdvraag beantwoord.

4.2 Het beoordelingsmodel van het HvJ vóór *Gemeente Borsele* en *Lajvér*

De eerste deelvraag luidde als volgt:

Wat was de heersende leer van het Hof van Justitie vóór Gemeente Borsele en Lajvér om vast te stellen of in vergelijkbare omstandigheden als in genoemde zaken sprake was van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs?

Er is sprake van belastingplicht als wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 2 j. art. 9 lid 1 Btw-richtlijn. Er moet worden getoetst of sprake is van prestatie onder bezwarende titel. Dat is een vrij lichte 'technische' toets: volgens *Scandic* houdt een prestatie onder bezwarende titel *slechts* in dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienst en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Als sprake is van een prestatie onder bezwarende titel moet vervolgens worden beoordeeld of ook sprake is van economische activiteit. Volgens de heersende leer is geen sprake van economische activiteit als er geen tegenprestatie is of als deze symbolisch is. Als de tegenprestatie echter niet symbolisch is, maar wel lager dan de kostprijs, dan is er in beginsel sprake van economische activiteit. Daarnaast geldt dat er een rechtstreeks verband moet zijn tussen de vergoeding en de prestatie. Daarvan is geen sprake als de hoogte van de vergoeding haar oorsprong vindt in de hoedanigheid of eigenschappen van de afnemer, zoals draagkracht of vermogen. In dat geval is er weliswaar sprake van een prestatie onder bezwarende titel, maar geen sprake van economische activiteit. Ten slotte moeten de criteria uit art. 13 Btw-richtlijn ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen niet van toepassing zijn omdat een publiekrechtelijk lichaam anders op grond van dit art. wordt uitgesloten van belastingplicht. De werking van art. 13 Btw-richtlijn is echter niet afhankelijk van de omvang van de

vergoeding en speelt daarom geen essentiële rol voor de beantwoording van de eerste deelvraag.

4.3 De gevolgen van *Gemeente Borsele* en *Lajvér* voor het beoordelingsmodel

De tweede deelvraag luidde als volgt:

Hoe is deze heersende leer toegepast in Gemeente Borsele en Lajvér? Brengen Gemeente Borsele en Lajvér verandering in de heersende leer, en zo ja, hoe?

De heersende leer voor de vaststelling van de prestatie onder bezwarende titel en economische activiteit is in *Gemeente Borsele* op de juiste manier toegepast. Dat houdt in dat zowel qua inhoud als qua volgorde het HvJ het beoordelingsmodel op basis van haar eerdere jurisprudentie heeft toegepast. *Gemeente Borsele* brengt daarmee geen verandering in de heersende leer, maar heeft wel duidelijk gemaakt wat deze leer nu eigenlijk is en hoe deze moet worden toegepast in de rechtspraak.

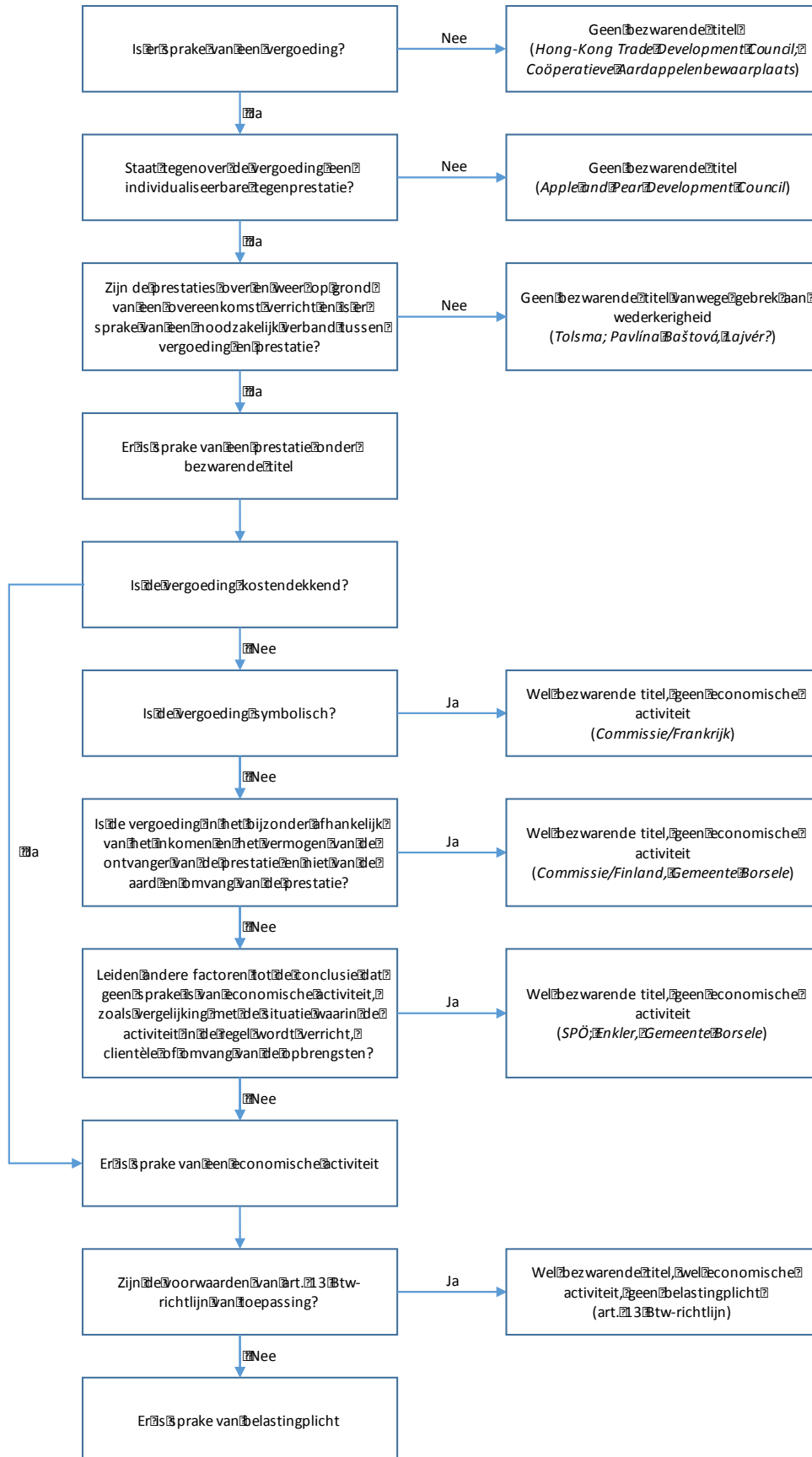
Ook in *Lajvér* is het HvJ tot uitspraak gekomen die is gedragen door de heersende leer. Wel is de volgorde waarmee het HvJ de toetsing van de prestatie onder bezwarende titel en de economische activiteit heeft toegepast enigszins verwarrend. Niettemin acht ik geen redenen aanwezig waarom *Lajvér* daarin een trendbreuk zou zijn met de heersende leer. Wel is het nog een open eind wat het HvJ voor ogen heeft gehad bij het noemen van de eventuele andere factoren die gevolgen kunnen hebben voor de vraag of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Die vraag kan op basis van *Lajvér* zelf niet worden beantwoord en wordt hopelijk ingevuld in toekomstige jurisprudentie. Maar, *Lajvér* an sich heeft in mijn ogen geen wijziging gebracht in de heersende leer, zoals die bij de eerste deelvraag is geformuleerd.

4.4 Conclusie van dit onderzoek

In dit onderzoek heb ik onderzocht wat het beoordelingsmodel is dat het HvJ hanteert in *Gemeente Borsele* en *Lajvér* om te bepalen of sprake is van belastingplicht voor de btw bij een lichaam dat prestaties verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs. Het antwoord op die vraag is dat het HvJ in deze zaken een beoordelingsmodel toepast dat is gebaseerd op haar eigen vaste jurisprudentie. Vooral in *Gemeente Borsele* is duidelijk geworden hoe dit model eruit ziet en hoe de diverse jurisprudentie met elkaar samenhangen. *Gemeente Borsele* is daarmee een bruikbare blauwdruk voor de praktijk: de beslisboom zoals weergegeven op de volgende pagina kan worden gebruikt om in een specifiek geval te beslissen over de aanwezigheid van een belastingplicht. *Gemeente Borsele* vormt hiermee een blauwdruk voor nationale rechtssprekende organen om situaties te beoordelen waar deze problematiek speelt.

Lajvér is een arrest dat mijns inziens minder bruikbaar is voor de praktijk, vooral vanwege de slecht inzichtelijke beoordelingsstructuur van het HvJ. Dat wil niet zeggen dat *Lajvér* niet interessant is: juist door het open eind in r.o. 49 zal *Lajvér* in de toekomst invulling moeten krijgen door het HvJ. Dat kan niet worden gezegd van *Gemeente Borsele*, omdat dat arrest vooral een bevestiging is van wat al uit de bestaande jurisprudentie kon worden afgeleid.

De beoordelingsstructuur die het HvJ gebruikt in situaties als in *Gemeente Borsele* en *Lajvér*, en die het eigenlijke antwoord vormt op de hoofdvraag, is te vinden op de volgende pagina.



Figuur 5. Beoordelingsschema belastingplicht in Gemeente Borsele en Lajver

5 Lijst met aangehaalde bronnen

5.1 Jurisprudentie

5.1.1 Hof van Justitie van de Europese Unie

HvJ 5 februari 1981, C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*).
HvJ 1 april 1982, C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*).
HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*).
HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*).
HvJ 4 december 1990, C-186/89 (*Van Tiem*).
HvJ 11 juli 1991, C-97/90, (*Lennartz*).
HvJ 6 mei 1992, C-20/91 (*De Jong*).
HvJ 25 juli 1993, C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*).
HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*).
HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*).
HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (*Heerma*).
HvJ 20 januari 2005, C-412/03 (*Scandic*).
HvJ 30 maart 2006, C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*).
HvJ 27 juni 2007, C-284/04 (*T-Mobile Austria*).
HvJ 13 december 2007, C-408/06 (*Götz*).
HvJ 29 oktober 2009, C-246/08 (*Commissie/Finland*).
HvJ 25 maart 2010, C-79/09 (*Commissie/Nederland*).
HvJ 9 juni 2011, C-285/10 (*Campsa Estaciones de Servicio*).
HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (*Rēdlihs*).
HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*).
HvJ 29 oktober 2015, C-174/14 (*Saudaçor*).
HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (*Gemeente Borsele*).
HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*).
HvJ 22 juni 2016, C-267/15 (*Gemeente Woerden*).
HvJ 10 november 2016, C-432/15 (*Pavĺina Bařtová*).

5.1.2 Hoge Raad der Nederlanden

HR 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, *BNB* 1984/295, m.nt. A.L.C. Simons.
HR 7 november 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3449, *BNB* 2004/66, m.nt. M.E. van Hilten.
HR 11 februari 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ0284, *BNB* 2005/225, m.nt. H.W.M. van Kesteren.
HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2337, V-N 2016/54.12, m.nt. redactie. Conclusie Advocaat-Generaal C.M. Ettema, 29 december 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2556.
HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2600.
HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2602.

5.1.3 Gerechtshof 's-Gravenhage

Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW5584.

5.1.4 Rechtbank 's-Gravenhage

Rechtbank 's-Gravenhage 29 december 2010, AWB 10/625 OB en AWB 10/638 OB, zoals weergegeven in arrest Gerechtshof 's-Gravenhage 20 april 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW5584, r.o. 4.

5.2 Literatuur

Essers 2012

P. Essers, *Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime*. Deventer: Kluwer 2012.

Swinkels 2001

J.J.P. Swinkels, *Belastingplichtige en de Europese btw*, Lelystad: Koninklijke Vermande 2001, geraadpleegd via <http://dare.uva.nl/record/1/174826>.

Stevens 2001

D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting*, Maastricht: Maastricht University 2001.

Van Doesum & Nellen 2013

A. van Doesum & F. Nellen, *VAT in a day*, Deventer: Kluwer 2013.

Van Hilten & Van Kesteren 2014

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

Van Zadelhoff 1992

B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992.

5.3 Naslagwerken

Cursus Belastingrecht Omzetbelasting

K.M. Braun (red.), *Omzetbelasting (Cursus Belastingrecht)*, Deventer: Kluwer (online).

Wegwijs Omzetbelasting

C.M. Ettema, G.J. van Slooten & M.W.C. Soltysik (red.), *Wegwijs in de BTW (Wegwijs Reeks)*, Den Haag: Sdu (online).

5.4 Tijdschriften

Soltysik, WFR 2016/147

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

Tromp, WFR 2016/163

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

Wolf, NTFR-B 2016/34

R.A. Wolf, 'Economische activiteit en btw', Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen, 2016/34.