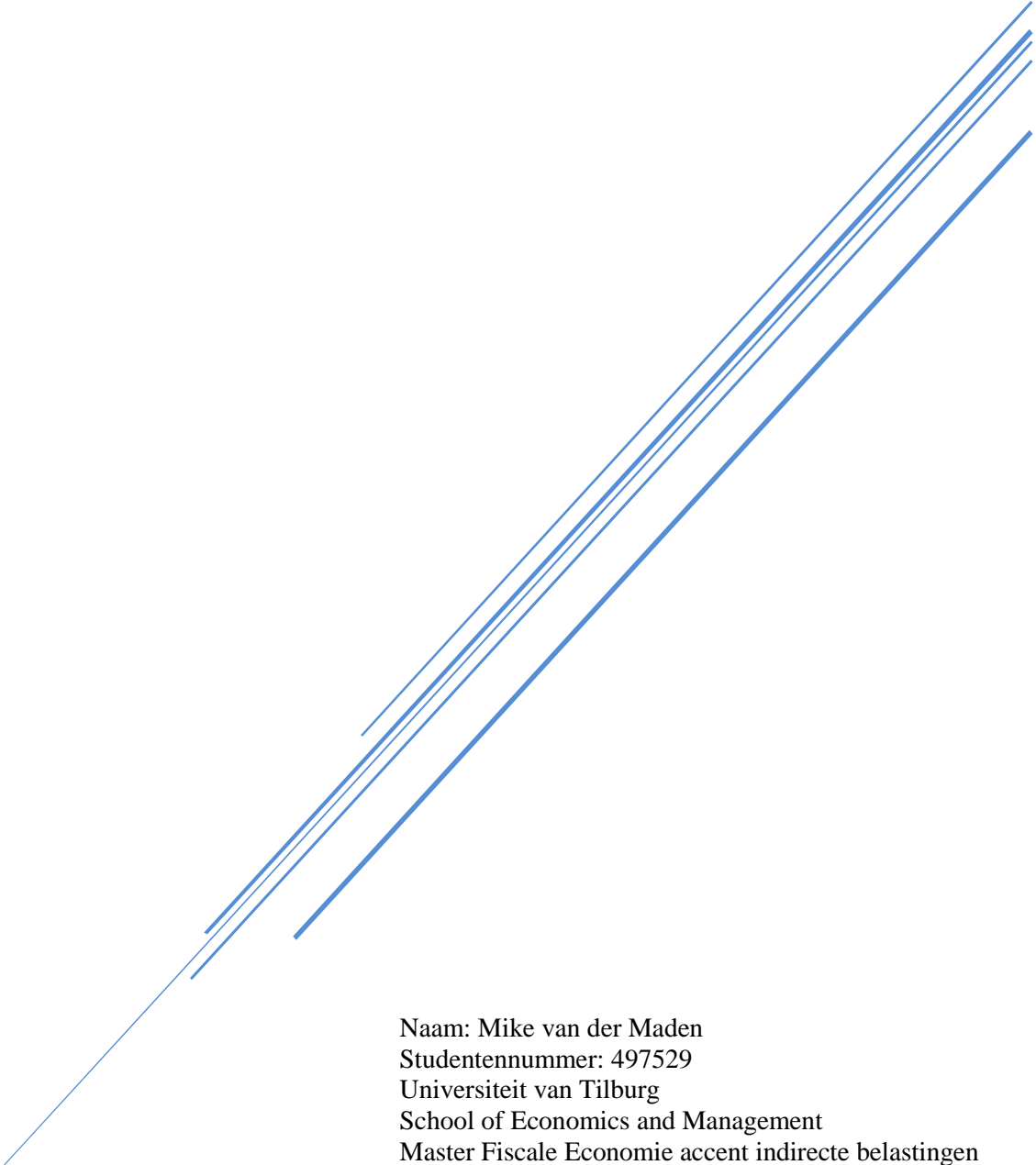


MASTERSCRIPTIE FISCALE ECONOMIE

Het begrip verhuur+ in de btw



Naam: Mike van der Maden
Studentennummer: 497529
Universiteit van Tilburg
School of Economics and Management
Master Fiscale Economie accent indirecte belastingen
Datum:31-05-2017
Examencommissie: B. Willemsen LL.M.
prof. dr. H.W.M. van Kesteren

1 Inhoudsopgave

1	Inhoudsopgave.....	1
2	Inleiding	4
	Voorwoord	4
2.1	Aanleiding	4
2.2	Probleemstelling.....	4
2.3	Opzet	4
3	Hoofdstuk 3: toetsingskader?	5
3.1	Inleiding	5
3.2	Consumptie belasten?.....	5
3.2.1	Inleiding.....	5
3.2.2	Rechtskarakter	5
3.2.3	Rechtskarakter van de Btw	6
3.3	Systematiek	8
3.4	Neutraliteitsbeginsel.....	9
3.5	Conclusie	10
4	Hoofdstuk 4: de communautaire vrijstelling	11
4.1	Inleiding	11
4.2	Belang.....	11
4.3	Vrijstelling bevorderlijk?	11
4.4	Communautaire verhuur?	13
4.4.1	Inleiding.....	13
4.4.2	Communautair	14
4.4.3	Het begrip.....	14
4.5	Conclusie	16
5	Hoofdstuk 5: aparte, samengestelde en andere prestaties.....	18
5.1	Inleiding	18
5.2	Samengestelde prestaties.....	18
5.2.1	Feiten en omstandigheden	18
5.3	Zelfstandig, tenzij	19
5.3.1	Bijkomstig	19
5.3.2	Economische ondeelbaarheid	19
5.4	Kwalificeren	21
5.4.1	Onderlinge verbondenheid	21
5.4.2	Prestaties verricht door verschillende ondernemers	21
5.4.3	Apart overeengekomen vergoedingen.....	23

5.4.4	Mogelijkheid om de prestatie bij een derde af te nemen	23
5.4.5	Inhoud van de overeenkomst.....	26
5.5	Conclusie	28
6	Hoofdstuk 6: Verhuur of een andere dienst?.....	29
6.1	Inleiding	29
6.2	Twee uitgangspunten.....	29
6.2.1	Eerste scenario.....	29
6.2.2	Tweede scenario	30
6.3	Verhuren met een plus.....	31
6.3.1	De vraag	31
6.3.2	Waar dient op gelet te worden?.....	32
6.3.3	Inzicht.....	32
6.4	Een andere visie?.....	33
6.4.1	Eigen passieve aard?	33
6.4.2	Gelegenheid geven?	35
6.4.3	Verhuur van multifunctionele kamers waar in geslapen kan worden.....	38
6.4.4	Conclusie	40
7	Conclusie.....	42
8	Literatuurlijst.....	44
8.1	Artikelen.....	44
8.2	Besluiten en kamerstukken.....	44
8.3	Boeken.....	44
9	Jurisprudentielijst	45
9.1	Rapporten	45
9.2	Hof van Justitie.....	45
9.3	Hoge Raad	46
9.4	Gerechtshof	46
9.5	Rechtbank.....	46

Lijst met gebruikte afkortingen

art.	Artikel
A-G	Advocaat Generaal
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw-richtlijn	Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, nr. L 347
Commissie	Commissie van de Europese Unie
Eerste richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, PbEG 1967, nr. 71, blz. 1301 e.v.
EU	Europese Unie
Richtlijn 2008/8/EG	Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, PbEG 2008, L 44, blz. 11 e.v.
Nr.	Nummer
FED	Fiscaal Weekblad FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen bij uitspraken tot 1 december 2009
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie bij uitspraken vanaf 1 december 2009
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
o.a.	onder andere
P.	pagina
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen bij publicaties tot 1 februari 2003
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie bij publicaties vanaf 1 februari 2003
r.o.	rechtsoverweging
Stcrt.	Staatscourant
TvHB	Tijdschrift voor Huurrecht Bedrijfsruimte
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad, Supplement 11/73, PB EG 5 oktober 1973, nr. C 80, V-N 1973, p. 16-17	Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting. Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, Bulletin van de Europese gemeenschappen, Supplement 11/73, PB EG 5 oktober 1973, nr. C 80, V-N 1973, p. 16-17
VS	Versus

2 Inleiding

Voorwoord

Al vanaf jonge leeftijd ben ik geobsedeerd door belastingen. Mijn ouders, welke een onderneming drijven, hebben dit verder aangewakkerd door mij al op vroege leeftijd te betrekken in de bedrijfsvoering. Daarbij kwam ik tevens in aanraking met o.a. de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting. Met name die laatste wekte mijn interesse vanwege de vrijstelling die met verhuur van onroerend goed gepaard gaat. De implicaties van het wel of niet van toepassing zijn van de vrijstelling integreerde mij. Dat een garagebox zowel belast als onbelast verhuurd kan worden vond ik verwonderlijk, zeker gezien het doel van de omzetbelasting. Het stond voor mij dan ook al in een vroeg stadium vast dat het onderwerp van mijn masterscriptie het ter beschikking stellen van onroerend goed moest worden.

2.1 Aanleiding

Door enkele, naar mijn mening opmerkelijke, uitspraken van de HR werd mijn aandacht op het ter beschikking stellen van onroerend goed en daarmee samengaande handelingen gevestigd. De HR gaf namelijk aan bepaalde elementen een opmerkelijke interpretatie in het licht van de jurisprudentie van het HvJ. Hoewel over vastgoed en btw al veel in de literatuur is geschreven, vormt naar mijn mening deze scriptie toch een zinvolle toevoeging. Dit mede aangezien het begrip “verhuur plus” in de literatuur toe nu toe weinig aan bod is gekomen, maar tevens omdat over het algemeen (te) snel het standpunt wordt ingenomen dat sprake is van een andere prestatie welke op zijn eigen merites dient te worden beoordeeld. Door het voorgaande bestaat zelfs het risico dat een van de “steunpilaren” van de btw-systematiek, namelijk het fiscale neutraliteitsbeginsel, onrecht wordt aangedaan. Aangezien dit een ongewenste ontwikkeling zou zijn, ben ik van mening dat deze scriptie enige verheldering kan bieden en de uitspraken in context kan plaatsen.

2.2 Probleemstelling

In hoeverre is de nationale interpretatie van het communautaire begrip “verhuur” door de HR in overeenstemming met de uitgangspunten die het HvJ hanteert bij de interpretatie van dat begrip?

2.3 Opzet

Door mij zal eerst ingegaan worden op het systeem van de omzetbelasting. Daarna zal het communautaire begrip “verhuur” op kritische wijze worden toegelicht. Vervolgens komen de prestaties die met verhuur samengaan, aan de hand van nationale en Europese jurisprudentie, aan bod. Tevens komt het al dan niet kwalificeren als één samengestelde prestatie aan bod. Waarna de prestaties die als één kunnen worden beschouwd en al dan niet kwalificeren als verhuur kritisch worden toegelicht. Ten slotte zal in de conclusie een antwoord worden geformuleerd op de probleemstelling.

3 Hoofdstuk 3: toetsingskader?

3.1 Inleiding

De indirecte belasting genaamd btw, welke geheven wordt in de Europese Unie, heeft als doel het verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Het Financieel en Fiscaal comité gaf in 1962 de voorkeur aan een heffing welke economisch gezien zo neutraal mogelijk was, waardoor maar een systeem mogelijk was volgens het comité.¹ In dit hoofdstuk uitgebreid op dit systeem worden ingegaan.

3.2 Consumptie belasten?

3.2.1 Inleiding

Het systeem wat het Financieel en Fiscaal comité voor ogen had, bestond uit een zuivere verbruiksbelasting met volledige aftrek van investeringsgoederen in het jaar van aankoop. De Eerste Btw-richtlijn was dan ook gebaseerd op een algemene verbruiksbelasting.² In de huidige Btw-richtlijn is deze basis nog steeds terug te vinden, immers wordt in artikel 1, lid 2 aangegeven dat: *“Het gemeenschappelijke Btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.”*³ In het tweede lid van artikel 1, van de Btw-richtlijn komt tevens naar voren dat het systeem leidt tot een heffing naar omzet.

3.2.2 Rechtskarakter

Om toe te komen aan het rechtskarakter van de omzetbelasting zal door mij eerst het begrip “rechtskarakter” nader worden toegelicht. In de meest simpele vorm is het rechtskarakter van een belasting terug te brengen tot de vraag: *“Wie en wat wenst de wetgever te belasten en waarom?”*⁴ Aan de hand van de uitkomsten van deze vraag vormt de wetgever in staat het rechtskarakter van een specifieke belasting. In een meer abstractere vorm is het begrip rechtskarakter, *“te omschrijven als een algemeen, bij het ontwerpen van de wet bestaand, normatief ideaal welke terugkomt in ieder aspect van de wetgeving, welke ondersteuning biedt bij de opbouw en uitleg van de wetgeving.”*⁵ Of zoals van Kesteren stelt: *“het is een leidraad die aangeeft wie en wat belast zou moeten worden.”*⁶ Naast de vorming van nieuwe wetgeving aan de hand van het rechtskarakter is ook sprake van het rechtskarakter van bestaande wetgeving. Een alternatieve definitie van het rechtskarakter wordt gevormd door het totaalbeeld van alle specifieke en speciale kenmerken van de al bestaande wetgeving.⁷ Dit neemt overigens niet weg dat de objectieve kenmerken van een belasting ook bijdragen aan het rechtskarakter.⁸ Tevens is bij het begrip “rechtskarakter” een tweescheiding te maken in de opvatting van het begrip. Enerzijds kan het begrip duiden op de doelstelling van de wetgeving, anderzijds kan het duiden op het systeem van heffing.⁹ Bij de laatstgenoemde opvatting

¹ Neumark rapport, p. 49

² Art. 2 Eerste Richtlijn

³ Art. 1 lid 2 Btw-richtlijn

⁴ Braun, p. 41.

⁵ Van Kesteren, p. 55-56

⁶ Van Kesteren, p. 55-56

⁷ Van Kesteren, p. 56

⁸ Swinkels, p. 1-3

⁹ Van Kesteren, p. 55-56

spelen meer concrete zaken een rol, zoals de wijze waarom belasting wordt geheven.¹⁰ Daarmee hangt het in mijn ogen minder samen met de identiteit van de wetgeving en is het meer een andere aanduiding voor de systematiek van de wetgeving, daar het naar mijn mening niet relevant is of de btw geheven wordt op een directe of indirecte wijze voor het vaststellen van het rechtskarakter.

3.2.3 Rechtskarakter van de Btw

De btw is een belasting welke in tegenstelling tot bijvoorbeeld de belasting op inkomen ziet op het object. Vandaar dat naar deze belasting ook wel gerefereerd wordt als een objectieve belasting.¹¹

In de literatuur bestaat daarbij nogal wat discussie over wat het aanknopingspunt van het object van heffing zou moeten zijn.

In de literatuur wordt de btw als een consumptiebelasting, verbruiksbelasting en als een bestedingsbelasting aangeduid.¹² Alhoewel deze termen in grove zin gelijk aan elkaar zijn bevatten ze elk hun eigen nuances. Zo wordt in de literatuur beargumenteerd dat tussen een consumptiebelasting en een verbruiksbelasting geen onderscheid te maken valt. Daarbij wordt onder andere gewezen op het feit dat in de Franse vertaling van de Eerste Btw-richtlijn de term consumptiebelasting werd gebruikt in plaats van de term verbruiksbelasting.¹³ Tussen een consumptiebelasting en een verbruiksbelasting valt volgens Swinkels dan ook geen onderscheid te maken.¹⁴ Daarnaast wordt de Btw ook wel aangeduid als een verbruiksbelasting, waarbij de bestedingen als een maatstaf van de consumptie dienen te worden beschouwd. Daarmee is de Btw ook wel te beschouwen als een bestedingsbelasting.

De reden waarom geen eenduidigheid bestaat over het aanknopingspunt van het object van heffing is mijns inziens vrij logisch. Ten grondslag hieraan ligt het rechtskarakter van de Btw. Het rechtskarakter van een belastingwet geeft namelijk in de meest grove zin slechts een idee van het beoogde object en subject van een belasting.

Artikel 1, lid 2, van de Btw-richtlijn stelt dat het btw-stelsel is gebaseerd op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke evenredig opgaat met de prijs van de goederen en diensten. Daarmee wordt enkel aangegeven dat het een algemene verbruiksbelasting betreft en wordt geen totaalbeeld geschetst van zoals het subject. Hieruit komt dus geen algemeen ideaal naar voren. Vandaar dat in de literatuur onder sommigen zelfs de mening heerst, waaronder Braun, dat het rechtskarakter van de btw zelfs non-existent is.¹⁵ Naar mijn mening gaat dat te ver aangezien uit elke belastingwet, al dan niet achteraf, een doelstelling valt te herleiden.¹⁶ Van Kesteren stelt dan ook juist vast dat de oorspronkelijke doelstelling als synoniem van het rechtskarakter kan worden beschouwd.¹⁷ De oorspronkelijke doelstelling is terug te vinden in de adviesrapporten met betrekking tot harmonisatie van de omzetbelasting en houdt het volgende in: *“het in de heffing betrekken van het consumptieve gebruik van goederen en diensten door particulieren en daarmee gelijkgesteld.”*¹⁸ Daarbij is mijns inziens de heffingswijze overigens niet relevant voor het

¹⁰ Braun, p.45.

¹¹ Dit neemt natuurlijk niet weg dat het heffen van belasting altijd een subject vereist. Zie ook Van Doesum, 2009, p. 28.

¹² Tuk 1979, p.33, Ploeger, ‘*Het verbruik in de omzetbelasting*’, WFR 1972/5109 en Denie 1987, p. 58

¹³ In de Franse vertaling wordt de term: Impôt generell sur la consommation gebruikt en in de Engelse vertaling: General tax on consumption.

¹⁴ Swinkels 2001, p. 2 en zie ook Merckx 2011, p.27.

¹⁵ Braun, p. 46. Overigens ben ik het wel met Braun eens dat een belastingwet tot een zekere hoogte een optelling is van politieke compromissen.

¹⁶ Van Kesteren 1994, p. 72

¹⁷ Van Kesteren 1994, p. 55-57

¹⁸ ABC rapport, p. 24 en Neumark rapport 1962, p. 49.

rechtskarakter. Dit aangezien de heffingswijze alleen van belang is bij het uitvoeren van de wet en daarmee dus van ondergeschikt belang is.¹⁹ De achterliggende reden achter de vormgeving van de btw als een indirecte belasting is immers slechts ter bevordering van de doelmatigheid en daarnaast staat de heffingswijze in principe los van het te bereiken doel.

Uit de oorspronkelijke doelstelling valt tevens het beoogde subject van heffing van btw te herleiden, de consument. Net zoals het algemene karakter van het object van heffing leidt het beoogde subject niet tot discussie.²⁰ Het feitelijke subject daarentegen is echter niet gelijk aan het beoogde subject. Het subject in de Wet OB wordt namelijk als volgt gedefinieerd in artikel 7, lid 1, Wet OB 1968: “*Een ondernemer is eenieder die zelfstandig economische activiteiten uitvoert.*”. Een ondernemer is daarmee het feitelijke subject in de omzetbelasting. Het feitelijke subject dient belasting af te dragen en daarnaast dient het tevens een adequate administratie te voeren. Om tot een belastingafdracht te komen, dienen wel eerst belastbare feiten gepleegd te worden, in beginsel zijn dit leveringen van goederen en diensten. Belastbare feiten ontstaan door het plegen van belastbare handelingen in de zin van art 1 van de Wet OB 1968.

Het feitelijke subject ofwel de ondernemer in de omzetbelasting is de belastingplichtige ondanks dat het niet degene is waarop de belasting economisch gezien drukt, dat is namelijk de afnemende partij. Het belastingsubject, welke de belasting afdraagt, is daarmee een soort intermediair tussen de belastingdienst en de afnemende partij, welke in zekere zin, herendiensten verricht voor de belastingdienst. De afnemende partij vergoedt de intermediair, oftewel het belastingsubject, voor de levering van goederen en diensten door middel van een tegenprestatie waarin de omzetbelasting doorgaans zit verwerkt. Indien de afnemende partij een partij is met recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting dan kan deze omzetbelasting op de aangifte teruggevorderd worden. De economische druk wordt hiermee doorgeschoven naar de volgende schakel in het proces. Voorgaande gaat door totdat diensten of goederen aan een afnemende partij worden verricht of geleverd welke geen recht op aftrek heeft, zoals bijvoorbeeld de eindconsument of een vrijgestelde ondernemer. Economisch gezien drukt op deze laatstgenoemde afnemende partijen dus de volledige belasting. Vanwege de scheiding tussen degene die de belasting betaalt aan de belastingdienst, het belastingsubject, en degene op wie de belasting economisch gezien drukt, de afnemende partij zonder recht op aftrek, wordt naar de omzetbelasting ook wel gerefereerd als een indirecte belasting.

Het rechtskarakter hangt naar mijn mening sterk samen met de oorspronkelijke doelstelling van de omzetbelasting. Vandaar dat puur vanuit het rechtskarakter van de omzetbelasting gekeken de btw is te definiëren als een consumptiebelasting.²¹ Het is overigens niet zo dat de hiervoor omschreven heffingswijze geen invloed heeft op de feitelijke omschrijving van de omzetbelasting. Immers zorgt de systematiek van heffing ervoor dat de omzetbelasting eerder als een indirecte bestedingsbelasting gezien dient te worden dan als een consumptiebelasting. Waarmee dus de besteding als een soort maatstaf voor consumptie dient waarbij het daadwerkelijke object de besteding is en het beoogde object de consumptie.²² Deze maatstaf van consumptie is volgens van Norden als volgt op concrete wijze te definiëren: “*De levering van goederen en diensten onder bezwarende titel binnen het*

¹⁹ Van Kesteren 1994, p. 55-57 en zie ook Merckx 2011, p.25.

²⁰ Het algemene karakter van de btw is een zeer belangrijk kenmerk en beoogt een zo groot mogelijke groep van leveringen en diensten in de heffing te betrekken.

²¹ Van Kesteren 1994, p. 72-73 en zie ook Deckx & Ruysschaert 2009, p. 49.

²² Een enkele uitzondering die hier wel op te vinden is bijvoorbeeld heffing over privégebruik van zakelijke goederen.

grondgebied van een lidstaat door belastingplichtigen.”²³ Daarmee biedt het naar mijn mening een juridisch hanteerbare maatstaf.

Naast het vaststellen van wat in de heffing betrokken dient te worden dient ook de vraag beantwoord te worden wat de plaats van heffing dient te zijn. De Eerste Btw-richtlijn had als doel om omzetbelasting te heffen op de plaats waar goederen en diensten worden geconsumeerd.²⁴ Vanwege de doelmatigheid verkoos de Europese Wetgever destijds echter het oorsprongslanbeginsel boven het bestemmingslanbeginsel.²⁵ In de huidige Btw-richtlijn is dit nog steeds terug te zien in de hoofdregel voor B2C-diensten waar vanwege een anders te groot wordende administratieve lastendruk voor belastingplichtigen gekozen is voor het oorsprongslanbeginsel.²⁶ Anderzijds is in de hoofdregel voor B2B in een bepaalde mate het bestemmingslanbeginsel terug te zien.²⁷ Op deze hoofdregels bestaan volgens de Europese wetgever omwille van beleids- en administratieve redenen een aantal uitzonderingen.²⁸ Een van deze uitzonderingen heeft betrekking op onroerend goed en stelt dat diensten die een voldoende rechtstreeks verband houden met onroerend goed belast dienen te worden in het land waar het onroerend goed is gelegen.²⁹ Deze diensten welke betrekking hebben op onroerend goed, bestaan niet alleen uit het ter beschikking stellen van onroerend goed maar ook uit verlenen van services met betrekking tot het onroerende goed. Daaronder vallen onder andere makelaarsdiensten, taxateursdiensten en diensten die erop gericht zijn bouwwerkzaamheden te coördineren of voor te bereiden.

3.3 Systematiek

Het btw-stelsel omvat een belasting die in beginsel drukt op de eindverbruiker. Uit de vorige paragraaf viel op te maken dat de omzetbelasting in de praktijk neerkomt op het leveren van goederen en diensten onder bezwarende titel binnen het grondgebied van een lidstaat door belastingplichtigen. Het leveren onder bezwarende titel is daarbij als volgt te omschrijven: het tegen vergoeding leveren van goederen en diensten aan de afnemende partij. Deze vergoeding wordt vervolgens gezien als de hoeveelheid aan “consumptie” en vandaar dat daar belasting over wordt geheven.

In de moderne wereld staan tussen een consument en bijvoorbeeld een aardappelboer vele transacties totdat de consument uiteindelijk over bewerkte aardappels beschikt. Het systeem van de omzetbelasting is zo vormgegeven dat het in theorie irrelevant is hoeveel schakels in het proces aanwezig zijn voor belaste hoeveelheid aan “consumptie”. Dit wordt bereikt door een systeem toe te passen waarbij elke tussenschakel in het proces tussen de boer en de consument belast wordt over de toegevoegde waarde. Hierbij leveren de belastingplichtigen de goederen en diensten onder bezwarende titel en zijn deze dus belast. Aangezien de afnemende partij welke belastingplichtige is het recht heeft om de btw af te trekken drukt de btw in theorie niet op deze tussenschakels in het proces. De belastingplichtige kan namelijk door het recht op aftrek de betaalde btw met de verschuldigde belasting over het goed of dienst verrekenen. Het resultaat hiervan is dat de toegevoegde waarde die de belastingplichtige als schakel in het proces heeft toegevoegd belast is. Door dit systeem van aftrek

²³ Van Norden 2007, p. 28. Hierbij intracommunautaire transacties even buiten beschouwing gelaten.

²⁴ Swinkels 2001, p. 2

²⁵ Merckx 2011, p. 22-31 en 82-83

²⁶ Art. 45 Btw-richtlijn: *“De plaats van een dienst, verricht voor een niet-belastingplichtige, is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.”*

²⁷ Art 44 Btw-richtlijn: *“De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.”*

²⁸ Overweging drie van de Richtlijn 2008/8/EG

²⁹ Zie art. 47 Btw-richtlijn en HvJ EG 7 september 2006, C-166/05 (Heger), VN 2006/47.14.

ontstaat geen cumulatie van belasting. Het gevolg hiervan is dat de btw die de eindafnemer betaalt, exact evenveel bedraagt als het percentage aan btw maal de eindprijs exclusief btw. Doordat het recht op aftrek al mag worden toegepast voordat het product of de dienst daadwerkelijk verkocht is, verhoogt de btw ook niet de kostprijs waarmee potentiële cashflow nadelen in theorie worden vermeden. Eveneens biedt het mechanisme in theorie een goede bescherming tegen fraude. In de praktijk valt echter een ander beeld te zien en dan met name bij intracommunautaire transacties.³⁰

Als elke schakel in het proces de btw afwentelt, wordt de belastingdruk dus bepaald door het belastingtarief wat van toepassing is op het eindproduct. Op deze manier wordt de concurrentie gewaarborgd, de belasting is immers volkomen evenredig aan de eindprijs, en zodoende niet afhankelijk van het proces. In theorie lijkt deze wijze van waarborging van de concurrentie een goede bescherming te bieden.³¹ In de praktijk vallen spijtig genoeg, vanuit het oogpunt van waarborging bezien, een niet te negeren aantal hinderlijke inbreuken te zien.³² Deze ontstaan onder andere doordat bepaalde schakels in het proces niet-economische activiteiten verrichten of vrijgestelde prestaties verrichten waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Als bepaalde schakels in het proces geen aftrekrecht hebben vindt cumulatie van btw plaats.³³ Dit is ongewenst, vandaar dat de vrijstellingen in de Btw-richtlijn strikt geïnterpreteerd dienen te worden. In hoofdstuk 4 wordt hier verder over uitgeweid.³⁴

3.4 Neutraliteitsbeginsel

De Btw-richtlijn geldt in heel de Europese Unie als leidraad voor lokale btw-wetgeving, daarmee zou moeten worden gewaarborgd dat het eindresultaat (de kwalificatie) in alle lidstaten identiek is. Dit wordt getracht te bewerkstelligen door het strikt toepassen van de richtlijn en in het bijzonder de vrijstellingen. Naast het voorkomen van cumulatie van belasting, is deze waarborging cruciaal voor het bewerkstelligen van een neutraal stelsel. Het HvJ heeft dit in het Rompelman-arrest zeer duidelijk verwoord: *“De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen.”*³⁵ Indien de vrijstellingen immers ruim en vrij geïnterpreteerd worden door de lidstaten dan zal dat negatieve gevolgen met zich meebrengen. Zo zal bijvoorbeeld het level playing field, alle spelers dienen het spel volgens dezelfde regels te spelen, aangetast worden. Ondernemingen die prestaties verrichten welke plaats vinden in strikt interpreterende lidstaten zouden daardoor immers mogelijk over een slechtere of betere concurrentiepositie kunnen beschikken, afhankelijk van waar de vrijstelling zich in het proces bevindt. Uit het Elida Gibbs-arrest komt tevens duidelijk naar voren dat in de ogen van het HvJ stelselneutraliteit een belangrijke pijler van het btw-stelsel is.³⁶ Alleen de eindverbruiker wordt belast, daarom mag de maatstaf van heffing van de aan de belastingdienst af te dragen btw ook niet hoger zijn dan de door de eindverbruiker betaalde

³⁰ Zie bijvoorbeeld: Wolf, ‘Carrouselfraude; lekkende leidingen of dreigende dijkdoorbraak’, Forfaitair 2012/227.

³¹ De carrouselfraude even buiten beschouwing gelaten.

³² Zie o.a. HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier), V-N 2003/58.18, r.o. 42; HvJ EG 26 mei 2005, C-498/03 (Kingscrest Associates en Montecello), V-N 2005/29.19, r.o. 29; HvJ EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), NTFR 2007/1087, met annotatie van Sanders, r.o. 16 en HvJ EG 14 juni 2007, C-445/05 (Haderer), Jur. blz. 4841, R.o. 18 voor de toepassing van de vrijstelling.

³³ Zie ook het rapport: PriceWaterhouseCoopers, *How the EU VAT exemptions impact the Banking Sector, Study to assess whether banks enjoy a tax advantage as a result of the EU VAT exemption system*, PWC 2011

³⁴ HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), Jur. 1989 blz. 1737, r.o. 13

³⁵ HvJ EG 14 februari 1985, C-268/83 (Rompelman), BNB 1985/315

³⁶ HvJ EG 24 oktober 1996, C-317/94 (Elida Gibbs), NTFR 2011/1494 met annotatie van Zijlstra

tegenprestatie.³⁷ Daarnaast komt in dit arrest ook duidelijk naar voren dat het voor de heffing geen verschil maakt hoe lang de keten of het proces is.

Naast de stelselneutraliteit is daarnaast de mededingingsneutraliteit een belangrijk onderdeel van het btw-stelsel. Het beginsel van de fiscale mededingingsneutraliteit is zo sterk dat onder voorwaarden zelfs geen onderscheid mag worden gemaakt tussen legale en illegale handelingen.³⁸ Met dit laatste wordt het in het neutraliteitsbeginsel ingebakken beginsel van uniformiteit en het tegengaan van concurrentievervalsing duidelijk zichtbaar. Een ander duidelijk voorbeeld van het tegengaan van concurrentievervalsing is Commissie versus Ierland.³⁹ Hierbij werden soortgelijke goederen welke met elkaar in concurrentie traden belast tegen verschillende tarieven.⁴⁰ Het HvJ laat onder voorwaarden echter wel enige politieke vrijheid toe: *“Het bepalen van de “duidelijke omschreven redenen van sociaal belang” waarom ... bepaalde lagere tarieven en vrijstellingen van de belasting over de toegevoegde waarde voorlopig kunnen worden gehandhaafd, is in beginsel een kwestie van politieke keuze”*.⁴¹ Echter, in situaties dat de maatregelen buiten laatstgenoemd begrip vallen, dan prevaleert het neutraliteitsbeginsel boven politieke keuzes.

Het beginsel van fiscale neutraliteit biedt het HvJ daarom een leidraad om het stelsel van btw in lijn te brengen met doel en de opzet van de belasting. Het biedt bescherming tegen afwijking van de norm. Het level playing field binnen de Europese Unie wordt aldus gewaarborgd. Tevens moge duidelijk zijn dat politieke vrijheden onder strikte voorwaarden dienen te worden toegepast.

3.5 Conclusie

Het rechtskarakter van een belasting kan vanuit meerdere perspectieven worden aanschouwd, namelijk vanuit het ideaal van de belasting of vanuit het totaalbeeld van de belasting. Het rechtskarakter van de omzetbelasting ligt naar mijn mening meer richting het ideaal. Daarbij biedt de oorspronkelijke doelstelling van de omzetbelasting naar mijn mening een goede uitgangspunt en staat het mijns inziens synoniem voor het rechtskarakter. De doelstelling heeft namelijk als doel het consumptieve gebruik van goederen en diensten door particulieren en daarmee gelijkgestelden in de heffing betrekken.

Om dit juridisch hanteerbaar te houden wordt als maatstaf de bestedingen van particulieren en daarmee gelijkgestelden genomen. Daarmee is de omzetbelasting zowel een consumptiebelasting als wel een bestedingsbelasting te noemen. Deze bestedingen welke de maatstaf van de consumptie vormen worden in het btw-systeem belast op een wijze die het zowel in theorie minder fraudegevoelig maakt, door controle bij alle schakels in het proces, als wel op een neutrale wijze heft. Het beginsel van fiscale neutraliteit is immers een groot goed in de omzetbelasting en biedt een leidraad om het stelsel van btw in lijn te brengen met het doel en de opzet van de belasting. Op deze wijze kan op een neutrale wijze geheven worden. Daarnaast kan met dit beginsel uniformiteit in het geheel bewerkstelligd worden en een eerlijke concurrentie afgedwongen worden. Het blok van uniformiteit in het stelsel van btw vertoont echter “scheuren” en brengt daarbij inconsistenties aan het licht. Uit de komende hoofdstukken zal naar voren komen dat ook op het gebied van verhuur deze “scheuren” aanwezig zijn.

³⁷ Art 11 sub a van de Btw-richtlijn

³⁸ HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95, (Fisher), V-N 1998/39.43

³⁹ HvJ EG 21 juni 1988, C-415/85 (Commissie/Ierland), Jur. 1988 blz 3097

⁴⁰ HvJ EG 21 juni 1988, C-416/85 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), Jur. 1988 blz 3127

⁴¹ HvJ EG 21 juni 1988, C-415/85 (Commissie/Ierland), Jur. 1988 blz 3097

4 Hoofdstuk 4: de communautaire vrijstelling

4.1 Inleiding

Over het begrip “verhuur” in de btw is de afgelopen decennia al vele malen geschreven. De oorzaak hiervan ligt voornamelijk in het gebrek aan een expliciete definitie in de Btw-richtlijn. Ondanks dat het HvJ het begrip in verschillende arresten heeft ingevuld, is het tot op de dag van vandaag echter nog steeds niet volledig uitgekristalliseerd. Voorgaande komt mede vanwege de, volgens het HvJ, casuïstische uitwerkingen van het begrip “verhuur” welke bezien dienen te worden als communautair. Het hof geeft immers in het arrest Maierhofer aan dat het aansluiten bij nationale voorwaarden zou leiden tot verschillen tussen de lidstaten.⁴²

In het huidige hoofdstuk wordt het communautaire begrip “verhuur” en de daarbij behorende kenmerken uiteengezet. Samen met het volgende hoofdstuk over aparte en samengestelde prestaties vormt het een noodzakelijke basis voor hoofdstuk 6. In hoofdstuk 6 komen namelijk complexe verhuursituaties aan bod waarbij de materie uit hoofdstuk 4 en 5 gecombineerd dient te worden..

4.2 Belang

De kwalificatie van een transactie als verhuur is zeer relevant, aangezien met het begrip “verhuur” in de omzetbelasting in principe een vrijstelling gepaard gaat.⁴³ Omdat een vrijstelling in bepaalde zakelijke situaties mogelijk ongewenst kan zijn in verband met concurrentieverhoudingen bestaat de mogelijkheid te opteren. De huurder en verhuurder dienen dan een gezamenlijk verzoek bij de inspecteur in te dienen of het dient vastgelegd te worden in de schriftelijke verhuurovereenkomst voor de desbetreffende onroerende zaak. Vervolgens valt op deze keuze niet meer terug te komen. De mogelijkheid tot opteren bestaat overigens alleen voor huurders die “nagenoeg geheel” belaste prestaties verrichten. Nagenoeg geheel betekent voor de meeste sectoren minimaal negentig procent, wat dient vastgesteld te worden aan de hand van het boekjaar waarin het verzoek wordt gedaan of de schriftelijke overeenkomst wordt getekend.

4.3 Vrijstelling bevorderlijk?

Als partijen afspreken te opteren wordt de terbeschikkingstelling van een onroerende zaak als belast aangewezen. Doordat de verhuurder een belaste prestatie verricht, is het in beginsel mogelijk om aftrek van voorbelasting krijgen. In het geval niet mag worden gechopt of indien bewust voor niet opteren wordt gekozen, is deze aftrek van voorbelasting niet mogelijk, omdat bij verhuur een vrijstelling van toepassing is. In artikel 135, lid 1, onderdeel 1, van de Btw-richtlijn is deze vrijstelling welke de verhuur en verpachting van onroerende goederen vrijstelt, opgenomen.

De vrijstelling zorgt ervoor dat de btw over de aanschaf van een onroerende zaak zal worden verdisconteerd in de prijs van de huur. Dit is bijvoorbeeld het geval bij onroerend goed met een woonbestemming. Voorgaande strookt niet volledig met het motief van de wetgever welke deze vrijstelling met een sociaaleconomisch motief in de wet heeft opgenomen.⁴⁴ De vrijstelling heeft namelijk als doel de huurwoningmarkt te ontzien door de consumptie van woongenot niet in de heffing te betrekken.⁴⁵ Daarnaast is de economische reden voor de vrijstelling het gelijk stellen van de

⁴² Zie o.a. HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 25 en HvJ EG 12 september 2000, C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25, r.o. 51.

⁴³ Art. 11 lid 1 onderdeel b van de Wet OB 1968

⁴⁴ Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad, Supplement 11/73, PB EG 5 oktober 1973, nr. C 80, V-N 1973, p. 16-17

⁴⁵ Van der Wulp, ‘Btw-vrijstelling verhuur onroerend goed in corrigerend licht’, BtwBrief 2014/57

btw-druk tussen koop en verhuur.⁴⁶ Wat overigens niet de technische reden voor de invoering van de vrijstelling. De technische reden is namelijk het moeilijke onderscheid tussen quasi-belastingplichtigen en “echte” belastingplichtigen.⁴⁷ De Europese vrijstelling is daarmee een oplossing voor het afbakeningsprobleem van het begrip belastingplichtige. Kortom de wetgever heeft geprobeerd de belastingdruk te verlagen door middel van een vrijstelling vanuit sociale, economische en technische overwegingen. Daarnaast waren in de meeste landen vrijstellingen al aanwezig ten tijde van de invoering van de Btw-richtlijn.

De vrijstelling vanuit sociale overwegingen kan als enigszins naïef worden bestempeld. De belastingdruk is immers niet per definitie lager geworden. De verhuurder van particuliere woningen heeft door de vrijstelling per slot van rekening geen recht op aftrek van voorbelasting. De zakelijk handelende verhuurder zal dan ook de btw op de door hem gemaakte kosten, waarop in de regel het standaard tarief op van toepassing is, verdisconteren in de huurprijzen. Opmerkelijk is dat indien geen vrijstelling van toepassing zou zijn, maar een verlaagd tarief, de huurprijs naar alle waarschijnlijkheid lager zal uitvallen.⁴⁸ De verhuurder zal immers in staat zijn de btw welke drukt op de ingekochte goederen en diensten in aftrek te nemen en hierdoor in staat zijn de huurprijs te verlagen. Een toepassing van het verlaagde tarief had waarschijnlijk dan ook tot een lagere belastingdruk geleid wat met name bevorderlijk was geweest voor de lagere inkomensgroepen.⁴⁹ In Nederland voltrekt zich momenteel overigens het tegenovergestelde met de verhuurdersheffing, welke net als de btw wordt verdisconteerd in de huur.

Tegenover de vrijgestelde prestaties staan bepaalde prestaties welke wel kwalificeren als verhuur, maar niet worden vrijgesteld. Onder andere worden hotel-, pension-, kamp en vakantiebestedingsverblijf voor een korte duur en verhuur van safeloketten verplicht belast.⁵⁰ Voor deze prestaties zijn over het algemeen ofwel geen economische of sociale motieven aan te dragen waarom een vrijstelling op zijn plaats zou zijn, dan wel, is sprake van een zakelijk-industrieel of commercieel karakter.⁵¹ Ook voor het ter beschikking stellen van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines geldt de hoofdregel, namelijk dat alle leveringen van goederen en diensten in principe belast zijn. Dit laatste omdat geen redenen kunnen worden aangedragen waarom verhuur met een commercieel of industrieel karakter vrij te stellen.⁵² Dit is niet per definitie een nadeel, aangezien uit de vorige paragraaf blijkt, dat dit eerder positieve dan negatieve gevolgen voortbrengt. Daarnaast resulteert de vrijstelling in nog meer verstoring, als deze zich niet aan het einde van de keten van prestaties bevindt.

Naast de plaats van de vrijstelling in de keten van prestaties kan een te ruime interpretatie ook verstoringen veroorzaken. Vrijstellingen vormen immers een inbreuk op het fiscale neutraliteitsbeginsel. De belastingdruk op producten of diensten dient immers volgens het fiscale

⁴⁶ Cox, *‘Btw op een lijke verf? De advocaat-generaal heeft er lak aan!’*, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2015/5, p. 5-8

⁴⁷ Van der Wulp, *‘Btw-vrijstelling verhuur onroerend goed in corrigerend licht’*, BtwBrief 2014/57

⁴⁸ Cnossen, *‘BTW en onroerend goed’*, WFR 1995/6142, p. 399. Even vanuit gaande dat het een particuliere huurder betreft zonder recht op aftrek.

⁴⁹ Onbekend, *‘Lage inkomens betalen relatief veel indirecte belasting’*, CBS 2016

⁵⁰ Art. 135 lid 2 Btw-richtlijn

⁵¹ Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad, Supplement 11/73, PB EG 5 oktober 1973, nr. C 80, V-N 1973, p. 16-17. Zie ook o.a. HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Svenska staten tegen Stockholm Lindöpark AB), V-N 2001/11.21, HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396 en HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21.

⁵² Van Hilten & Van Kesteren 2014, p. 327 en HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21, r.o. 20.

neutraliteitsbeginsel identiek te zijn ongeacht de oorsprong of het proces wat doorlopen is.⁵³ Door de vrijstellingen is de belastingdruk echter wel degelijk afhankelijk van het proces geworden zoals bijvoorbeeld een vrijstelling midden in de keten. Volgens Van Hilten is daarmee dan ook: *“een element het systeem binnengeslopen dat er voor zorgt dat de juridische neutraliteit verstoord wordt”*.⁵⁴ Het HvJ vermeldt dan ook niets voor niets in veel arresten waar een vrijstelling aan de orde is: *“Dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.”*⁵⁵

De vrijstelling met betrekking tot verhuur en verpachting van onroerende goederen welke is opgenomen in artikel 135, lid 1, onderdeel 1, van de Btw-richtlijn dient overeenkomstig strikt geïnterpreteerd te worden. Dit komt duidelijk naar voren in het door het HvJ herhaaldelijk aangehaalde Blasi-arrest.⁵⁶ Tevens is in het Temco Europe-arrest dit nogmaals uitdrukkelijk aangegeven.⁵⁷ Het HvJ gaf daarin namelijk nogmaals aan dat de bewoordingen waarmee artikel 135, lid 1, onder 1, van de Btw-richtlijn omschreven is, strikt uitgelegd dienen te worden. Immers is artikel 135, lid 1, onder 1, van de Btw-richtlijn een uitzondering op het algemene beginsel in de omzetbelasting; dat geheven dient te worden over elke dienst die een belastingplichtige tegen vergoeding verricht. Dit betekent volgens de advocaat-generaal echter niet dat het beginsel inhoudt dat: *“de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.”*⁵⁸ Zoals Sanders aangeeft, mogen vrijstellingen niet zomaar worden beperkt tot letters bij het kwalificeren van prestaties.⁵⁹

4.4 Communautaire verhuur?

4.4.1 Inleiding

Bij het uitleggen van de vrijstelling met betrekking tot verhuur en verpachting van onroerende goederen kan men niet terugvallen op een in de Btw-richtlijn opgenomen gedefinieerd begrip. In mijn ogen had het vele voordelen geboden in het geval de Btw-Richtlijn een heldere definitie van het begrip “verhuur” had aangereikt. Immers bestaat nu de mogelijkheid dat lidstaten gaan afwijken. Arresten van het HvJ brengen immers niet altijd een eenduidige uitleg met zich. Dit komt mede vanwege de, volgens het HvJ, zeer casuïstische uitwerkingen van het begrip “verhuur” welke als communautair bezien dienen te worden.⁶⁰ Dat de uitwerkingen van het begrip zeer casuïstische zijn is overigens te begrijpen aangezien ze afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden. Wat niet wegneemt dat het bevorderlijk zou zijn voor de begripsvorming als het HvJ bijvoorbeeld prejudiciële vragen op een breder toepasbare wijze zou beantwoorden.

⁵³ Reugebrink, blz. 20-21

⁵⁴ Van Hilten, *“Vrijstellingen: hoe eng is strikt?”*, WFR 2009/1328.

⁵⁵ HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)), Jur. 1989 blz. 1737

⁵⁶ HvJ EG 12 februari 1998, C-346/95 (E. Blasi), V-N 1998/28.24

⁵⁷ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21

⁵⁸ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21, r.o. 17 en zie o.a. HvJ EU, 18 november 2010, C-156/09 (Verigen), V-N 2010/59.22, r.o. 23.

⁵⁹ Sanders, *“Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?”*, WFR 2014/129.

⁶⁰ Zie o.a. HvJ EG 12 september 2000, C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25, r.o. 51 en HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 25.

4.4.2 Communautair

Tegenwoordig is het duidelijk dat verhuur een communautair begrip is. In het verleden was dit echter minder vanzelfsprekend. In de tijd voor de communautaire vaststelling door het HvJ van het begrip “verhuur” gaven lidstaten namelijk een nationale invulling aan het begrip.⁶¹ Terwijl in 1995 het begrip “verhuur” volgens sommige in de literatuur toch echt al kwalificeerde als een communautair begrip.⁶² In de literatuur werd daarom ook wel beargumenteerd dat de nationale invullingen tot strijd met de neutraliteit van stelsel leidde.⁶³ Deviaties met betrekking tot de toepassing van de Btw-richtlijn zijn in Nederland op dit onderdeel dan ook afwezig. Dit neemt overigens niet weg dat het begrip “verhuur” abstract te noemen is en deviaties alsnog kunnen voorkomen. De definiëring van het begrip “verhuur” door het HvJ is namelijk het minimale aan kwalificatie, om het daarmee geschikt te maken voor alle lidstaten.

4.4.3 Het begrip

Volgens meerdere arresten van het HvJ is het begrip “verhuur” in de omzetbelasting op de volgende wijze te omschrijven: Wanneer voor een overeengekomen tijdsduur de “verhuurder” van het onroerend goed de “huurder” de mogelijkheid geeft om een onroerend goed onder bezwarende titel exclusief te gebruiken alsof de “huurder” eigenaar van het onroerende goed is.⁶⁴ Naar mijn mening heeft Sanders dit mooi kort samengevat in deze zin: “*een handeling kwalificeert als verhuur als deze het gevolg is van een overeengekomen exclusieve gebruiksverschaffing.*”⁶⁵

4.4.3.1 Tijdsduur

Wat uit voorgaande onder andere naar voren komt, is dat om een handeling als verhuur te kunnen kwalificeren volgens het HvJ voldaan moet zijn aan een essentieel kenmerk van verhuur namelijk tijdsduur. Het had het HvJ gesierd als het al in de zaken Commissie versus Ierland en Commissie versus Verenigd Koninkrijk⁶⁶, waarin het aangeeft dat verhuur een communautair begrip is, een definitie had verstrekt in plaats van alleen aan te geven dat geen sprake was van verhuur omdat tijdsverloop geen rol speelde in de wilsovereenstemming van de partijen.⁶⁷ Een aantal jaar na deze arresten heeft het HvJ wel een duidelijke definitie verschaft in het arrest *Goed Wonen*.⁶⁸ Op dit arrest wordt verder in deze paragraaf dieper ingegaan, maar eerst zal het tijdsverloop verder worden behandeld.

Het HvJ zet de lijn, die het gezet heeft met betrekking tot het tijdsverloop van het ter beschikking stellen van onroerend goed, door in het arrest van *Temco Europe*.⁶⁹ Het HvJ geeft namelijk aan dat sprake is van vrijgestelde verhuur wanneer de wilsovereenstemming van partijen voornamelijk betrekking heeft op het passief ter beschikking stellen van oppervlakte of ruimtes tegen een

⁶¹ *Kamerstukken II 1994/95, Kamerstuknummer 24 172, nr. 5, p. 16*

⁶² Van Brenk en Braakman, ‘*Reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting in strijd met Zesde richtlijn?*’, WFR 1995/6161, p. 1115

⁶³ Rouwenhorst & Brouwer, ‘*Reparatiewetgeving en beperkte rechten*’, WFR 1995/6157, p. 945

⁶⁴ Zie o.a. HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20, HvJ EG 9 oktober 2001, C-409/98 (Mirror Group plc), V-N 2001/57.20 en HvJ EG 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15.

⁶⁵ Sanders, ‘*Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?*’, WFR 2014/129.

⁶⁶ HvJ EG 12 september 2000, C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25, r.o. 58 en HvJ EG 12 september 2000, C-359/97 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), BNB 2000/378, R.o 68

⁶⁷ Bij het toegang verkrijgen tot een tolgeweg speelt de duur van de handeling immers geen wezenlijk onderdeel van de prestatie.

⁶⁸ HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

⁶⁹ HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396 en HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21

vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop. Daarbij is het tijdsverloop en voornamelijk de band met de vergoeding een van de wezenlijke kenmerken om zo een verschil te kunnen maken met andere activiteiten welke een commercieel of industrieel karakter hebben.⁷⁰ Met dit laatste wijst het HvJ onder ander op een voorwerp wat in de woorden van het HvJ: “*beter gekarakteriseerd wordt door het leveren van één prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed, zoals het recht een golfterrein te gebruiken.*”⁷¹ Wat tevens in het arrest Temco Europe naar voren kwam, is dat een overeenkomst op basis van de feitelijke kenmerken dient te worden beoordeeld en niet op het geen wat in de overeenkomst tussen de partijen is vermeld.⁷²

In de basis is de verhuur van onroerend goed, volgens het HvJ voorzichtig gezegd, een “passieve” aangelegenheid. Echter, in het geval een handeling het simpelweg ter beschikking stellen van onroerend goed te boven gaat doordat ook aanvullende diensten worden verricht, die niet als verwaarloosbaar te bezien zijn of opgaan in de hoofdprestatie, kwalificeert die handeling niet als verhuur.⁷³ De vrijstelling dient zodoende terughoudend te worden toegepast. Dit kwam duidelijk naar voren in het Stockholm Lindöpark-arrest waarin het HvJ aangaf dat het mogelijk maken van golfen meer behelsde dan het simpelweg ter beschikking stellen van holes. In het Stockholm Lindöpark-arrest gaf het HvJ daarnaast aan dat slechts onder zeer bijzondere omstandigheden sprake kan zijn van vrijgestelde verhuur.⁷⁴ Het HvJ geeft echter geen definitie van het communautaire begrip “verhuur”. Het HvJ geeft enkel aan dat de aard en inhoud van de overeenkomst volgend, sprake is van handelingen die het karakter van verhuur te boven gaan.

4.4.3.2 Juridische vorm

Wat het HvJ wel heeft aangegeven is dat de juridische vorm waarin de verhuur plaatsvindt niet relevant is bij het kwalificeren van een handeling als verhuur. Als immers aan de wezenlijke kenmerken van verhuur is voldaan dan kwalificeert een handeling als verhuur ongeacht of een lidstaat een prestatie bijvoorbeeld kwalificeert als het vestigen van een zakelijk recht. Dit laatste kwam in een Nederlandse casus van het HvJ naar voren. In casu werd de Nederlandse kwalificatie van het vestigen van vruchtgebruik aan de kant geschoven, aangezien de vestiging van een beperkte recht, tegen een veel lagere vergoeding dan gebruikelijk, niet kwalificeerde als een levering in de zin van artikel 3, lid 2, Wet OB en aan het wezenlijk kenmerk van verhuur werd voldaan.⁷⁵ In het arrest Goed Wonen heeft het HvJ goedgekeurd dat verhuuranalogie mag worden toegepast op beperkte rechten. Het HvJ gaf aan dat het een terechte manier is om misbruik tegen te gaan en dat de toepassing van deze analogie past binnen de systematiek van de richtlijn.⁷⁶ Het HvJ heeft daarnaast aangegeven dat het nationale civiele recht geen rol speelt bij de kwalificatie van beperkte rechten.⁷⁷ Kortom beperkte rechten welke de feitelijke kenmerken vertonen van verhuur dienen vanwege de sterke gelijkenis als zodanig behandeld te worden, ondanks dat beperkte rechten in het civiele recht niet als verhuur kwalificeren.

Bij verhuur dient sprake te zijn van een handeling met betrekking tot een specifieke oppervlakte of locatie. Aangezien volgens het HvJ sprake moet zijn van een exclusieve en passieve

⁷⁰ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21, r.o. 20

⁷¹ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21, r.o. 20

⁷² Van Dongen, *Recente jurisprudentie Hof van Justitie betreffende de BTW*, Belastingbrief 2005/01

⁷³ HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Svenska staten tegen Stockholm Lindöpark AB), V-N 2001/11.21

⁷⁴ HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Svenska staten tegen Stockholm Lindöpark AB), V-N 2001/11.21

⁷⁵ HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

⁷⁶ Dit ligt in lijn met de doelstelling van art. 13 Btw-richtlijn. Zie HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396. r.o. 11 en 57.

⁷⁷ HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

terbeschikkingstelling van een oppervlakte of standplaats.⁷⁸ Daarbij dient bij de beantwoording van de vraag of iets kwalificeert als verhuur met alle feiten en omstandigheden rekening te worden gehouden.⁷⁹

4.4.3.3 *Exclusiviteit*

Naast het tijdsverloop en de vorm, is een ander punt wat relevant is bij verhuur, de exclusiviteit. De verhuurder dient een zaak exclusief ter beschikking te stellen om te kunnen kwalificeren als verhuur. De huurder dient daarbij over de zaak te kunnen beschikken als ware hij eigenaar is. Tevens dient het te gaan om een specifieke en nauwkeurig afgebakende oppervlakte. Dit betekent echter niet dat als het exclusieve gebruik in bepaalde mate wordt beperkt, de kwalificatie van een handeling als zijnde verhuur meteen in het geding komt. In het Temco Europe-arrest van het HvJ is dit nogmaals uitdrukkelijk aangegeven.⁸⁰ Een beperking van het exclusieve gebruik, welke de kwalificatie als verhuur niet in de weg staat waaraan gedacht kan worden, is het onder bepaalde omstandigheden moeten delen van ruimtes. Volgens het HvJ is dan onder omstandigheden nog steeds sprake van exclusiviteit aangezien derden, welke geen overeenkomst met de verhuurder hebben, kunnen worden uitgesloten van het gebruik. Zoals hiervoor ook al aangegeven zijn de vorm en de benaming van een vorm daarbij minder tot geen relevante feiten bij de beoordeling of iets kwalificeert als verhuur.⁸¹ Het HvJ kijkt namelijk door opgezette constructies heen en beoordeelt de reële economische situatie.

4.4.3.4 *Onroerend goed*

Een ander element van belang, is dat voor verhuur sprake moet zijn van een onroerend goed. Daarbij heeft het HvJ als leidraad aangegeven dat het doorslaggevende element om te bepalen of een “gebouw” kwalificeert als een roerende zaak of onroerende zaak de mate van mobiliteit en demontagetijd van groot belang zijn.⁸² Tevens is het van belang dat, om een goed als een onroerende zaak te kunnen kwalificeren, een zaak bestemd is om duurzaam op een bepaalde locatie te blijven.⁸³

4.5 *Conclusie*

De kwalificatie van een transactie als verhuur is zeer relevant aangezien met het begrip “verhuur” in de omzetbelasting in principe een vrijstelling gepaard gaat. Bij het uitleggen van de verhuurvrijstelling kan men niet terugvallen op een in de Btw-richtlijn opgenomen gedefinieerd begrip. Daardoor ontstaat de mogelijkheid dat lidstaten gaan afwijken, wat strijd met het neutraliteitsbeginsel kan opleveren.

Een te ruime interpretatie van vrijstellingen door lidstaten is een dergelijk risico wat afwijkingen kan veroorzaken. De vrijstellingen van de Btw-richtlijn dienen vandaar strikt geïnterpreteerd te worden. Het is echter niet de bedoeling dat bij het kwalificeren van prestaties, vrijstellingen worden beperkt tot enkel letters en zelden toepassing vinden.⁸⁴

Het HvJ geeft aan dat sprake is van een vrijgestelde verhuur wanneer de wilsovereenstemming van partijen voornamelijk betrekking heeft op het passief ter beschikking stellen van oppervlakte of ruimtes tegen een vergoeding die verband houden met het tijdsverloop. Met deze terbeschikkingstelling van onroerend goed, welke kwalificeert als verhuur, wordt weinig waarde toegevoegd volgens het HvJ. Daarbij is de band tussen het tijdsverloop en de vergoeding één van de

⁷⁸ HvJ EG 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15

⁷⁹ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20

⁸⁰ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21

⁸¹ Zie o.a. HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

⁸² HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123, r.o. 25.

⁸³ HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), V-N 2012/61.12

⁸⁴ Sanders, ‘Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?’, WFR 2014/129.

essentiële kenmerken om zo een verschil te kunnen maken met andere activiteiten welke een commercieel of industrieel karakter hebben.⁸⁵ Daarbij dient de terbeschikkingstelling van onroerend goed betrekking te hebben op een exclusief en specifiek afgebakende oppervlakte waar de huurder over kan beschikken als het ware hij eigenaar is en dient dit onder bezwarende titel plaats te vinden.⁸⁶ Een beperking van het exclusieve gebruik, in de vorm van het moeten delen van ruimtes, staat onder bepaalde omstandigheden de kwalificatie als verhuur echter niet in de weg. Wat ook van zeer groot belang is, is de tijdsduur van de handeling, aangezien deze het verschil kan maken tussen een dienst met een ander karakter. Deze tijdsduur hoeft echter niet van tevoren te worden vastgesteld.⁸⁷ Het HvJ heeft tevens aangegeven dat de juridische vorm waarin de verhuur plaatsvindt niet relevant is bij het kwalificeren van een handeling als verhuur. Daarnaast dienen beperkte rechten welke de feitelijke kenmerken vertonen van verhuur vanwege de sterke gelijkenis als zodanig behandeld te worden ondanks dat deze in het civiele recht niet als verhuur kwalificeren.

Uit het voorgaande valt op te maken dat het op het eerste gezicht eenvoudige begrip “verhuur” toch wel enige problematiek en deviaties tussen de lidstaten kan opleveren. Dit is zeker het geval indien sprake is van het leveren van meerdere prestaties door de presterende belastingplichtige. Op dit laatste wordt in de komende hoofdstukken dieper ingegaan. Daarbij worden eerst de Europese “handgrepen” behandeld waarna later op de Nederlandse situatie zal worden ingaan.

⁸⁵ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21, r.o. 20

⁸⁶ Zie o.a. HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20, HvJ EG 9 oktober 2001, C-409/98 (Mirror Group plc), V-N 2001/57.20 en HvJ EG 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15.

⁸⁷ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe SA), V-N 2005/22.21

5 Hoofdstuk 5: aparte, samengestelde en andere prestaties

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uiteengezet dat het begrip “verhuur” een communautair begrip is. Het Hof van Justitie heeft dat begrip, bij gebrek aan een expliciete definitie daarvan in de Btw-richtlijn, in verschillende arresten ingevuld.

In het huidige hoofdstuk komt het concept van aparte en samengestelde prestaties aan de orde. Het vormt daarmee een noodzakelijke voorbereiding op het volgende hoofdstuk, waarin de toepassing van dit concept in de context van verhuursituaties verder wordt uitgewerkt. In deze situaties komt de inmiddels in de literatuur ingeburgerde term “verhuur plus” regelmatig aan de orde. De term “verhuur plus” omvat problematiek welke zich precies op de messnede tussen aan de ene kant de reikwijdte van de vrijstelling, en aan de andere kant de splitsingsleer. Inzichten in deze problematiek zijn van essentieel belang om een goede vergelijking te kunnen trekken tussen de uitgangspunten van de Hoge Raad en het Hof van Justitie.

5.2 Samengestelde prestaties

Een belastingplichtige die onroerend goed ter beschikking stelt verricht in de meeste gevallen daarnaast aanvullende diensten. Het onroerend goed dient immers in goede staat te worden gehouden. Aanvullende diensten bestaan onder andere uit het groenonderhoud, het faciliteren van liftonderhoud en de schoonmaak van de algemene ruimtes. De vraag rijst dan of de verhuur en deze diensten zijn te kwalificeren als één prestatie.

Het HvJ heeft een aantal “handgrepen” aangereikt om te bepalen of bij samengestelde prestaties sprake is van één prestatie of dat sprake is van afzonderlijke prestaties. Zo heeft het HvJ bijvoorbeeld in het CPP-arrest benadrukt dat de vraag betreffende de omvang van een prestatie van bijzonder belang is.⁸⁸ In het huidige hoofdstuk worden deze behandeld en zal speciale aandacht worden geschonken aan jurisprudentie met betrekking tot verhuur. Waar geen aandacht aan besteed zal worden is aan de plaats en het van toepassing zijnde tarief van de prestatie.

5.2.1 Feiten en omstandigheden

Al voor het CPP-arrest is vastgesteld dat bij het kwalificeren van samengestelde prestaties de feiten en omstandigheden van cruciaal belang zijn om de kenmerkende elementen vast te stellen.⁸⁹ Vandaar dat diensten die in aanvulling op de levering van goederen worden verricht ook meegenomen dienen te worden bij het beoordelen van samengestelde prestaties. Immers wordt in een restaurant niet alleen maar eten geleverd, maar neemt aanvullend dienstbetoon zoals het serveren en het gebruik van de restaurantfaciliteiten de overhand.

Als gevolg van het ontbreken van een vaste splitsingsregel dient aan de feiten en omstandigheden een groot belang gehecht te worden. Immers bestaat geen absolute regel die uitkomst kan bieden voor elke situatie. Zodoende, komt het kwalificeren van samengestelde prestaties dan ook op maatwerk neer. Het is daarbij van belang om eerst de kenmerkende elementen van de prestaties vast te stellen, alvorens de onderlinge waarde ten opzichte van elkaar te beoordelen.

⁸⁸ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 2009/29.17, r.o. 27

⁸⁹ HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20, r.o. 12

5.3 Zelfstandig, tenzij...

Het HvJ heeft over de mate van verbondenheid en de daarmee al dan niet samenhangende ondergeschiktheid van de diensten vele aanwijzingen verstrekt.⁹⁰ Zo heeft het HvJ een algemene “handgreep” ter bepaling van de verbondenheid aangereikt in het CPP-arrest. In casu was de vraag aan de orde of de vrijstelling voor verzekeringsactiviteiten op de gehele bundel aan prestaties verricht door CPP van toepassing was.⁹¹ Klanten hadden in casu de mogelijkheid om naast de creditcarddiensten die ze afnamen een verzekering af te sluiten tegen schade of diefstal van de kaart inclusief vervolgschade. Dat dit arrest betrekking heeft op een andere vrijstelling, namelijk de vrijstelling voor verzekeringsactiviteiten, neemt niet weg dat de door het HvJ ondernomen stappen overeenkomen. Immers geeft het HvJ eerst aan dat een vrijstelling beperkt moet worden uitgelegd. Daarna gaat het HvJ verder met de beantwoording van de vraag of CPP één of meerdere diensten leverde. Waarna het een antwoord geeft op de vraag of de vrijstelling voor verzekeringsactiviteiten toepassing vindt, indien sprake is van één prestatie. Bij de beantwoording geeft het HvJ aan, dat als uitgangspunt voor de omzetbelasting, elke prestatie afzonderlijk en zelfstandig moet worden beoordeeld. Hierop formuleert het HvJ twee uitzonderingen die in de volgende paragrafen aan bod komen.

5.3.1 Bijkomstig

Een van deze twee uitzonderingen is de situatie waarin een of meerdere prestaties als bijkomstig kwalificeren. Indien sprake is van deze uitzondering delen de bijkomende prestaties het fiscale lot van de hoofdprestatie zoals de plaats en het tarief.⁹² Indien dus de hoofdprestatie is vrijgesteld, dan zijn de bijkomende prestaties dienovereenkomstig ook vrijgesteld. Vandaar dat de beoordeling van samengestelde prestaties van belang is bij het als verhuur kwalificerende ter beschikking stellen van onroerend goed. Uit het arrest Madgett en Baldwin volgt dat samengestelde prestaties die kwalificeren als één, in de meeste gevallen bestaan uit een of meerdere prestaties die de hoofddienst vormen en een of meerdere prestaties die als bijkomende prestaties zijn te kwalificeren.⁹³ In het later gewezen CPP-arrest is dit nogmaals bevestigd. Daarbij wordt onder andere waarde gehecht aan de omvang en of het normaal bijbehorende prestaties betreft. Dit is voornamelijk het geval indien de bijkomende prestaties geen doel op zichzelf hebben en gericht zijn op de optimale beleving van de hoofdprestatie(s). De bijkomende prestatie dienen de hoofdprestatie dus aantrekkelijker te maken.⁹⁴ Het HvJ heeft dit nogmaals bevestigd door aan te geven dat het aanwezig zijn van eettafels en prullenbakken bij een frietkraam faciliteiten zijn die ervoor zorgen dat het kopen van spijzen aantrekkelijker wordt gemaakt.⁹⁵ Daarmee is het dus relevant dat eerst het object van de heffing wordt vastgesteld waarna vervolgens pas gekeken dient te worden of die handeling vrijgesteld is. Met dit laatste wordt voorkomen dat de btw-systematiek aangetast wordt.

5.3.2 Economische ondeelbaarheid

Indien in economische zin één dienst wordt geleverd, doordat twee of meerdere handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat ze objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen,

⁹⁰ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 2009/29.17

⁹¹ Art. 135 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn

⁹² HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 2009/29.17, r.o. 30

⁹³ HvJ EG 22 oktober 1998, C-94/97 (Madgett en Baldwin), V-N 1998/59.20, r.o. 24

⁹⁴ HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1, r.o. 51 en 52

⁹⁵ HvJ EU 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH en Co. KG e.a.), V-N 2011/18.17

dient dit niet op kunstmatige wijze gesplitst te worden.⁹⁶ Oftewel voor prestaties geldt in beginsel dat deze zelfstandig zijn, maar de mogelijkheid bestaat dat een verrichte prestatie uit meerdere handelingen opgebouwd is welke niet van elkaar kunnen worden gescheiden.⁹⁷

Doordat het HvJ met de kwalificatiemethode aansluit bij de economische realiteit, welke het, zoals later meermaals bevestigd, van groot belang acht, wordt voorkomen dat het btw-stelsel aangetast wordt.⁹⁸ Het constant toepassen van de hoofdregel zou immers leiden tot onwerkbaar situaties voor zowel de ondernemer als wel voor de belastingdienst. Voor elke prestatie zou ten eerste een waarde dienen te worden vastgesteld. Bepaalde prestaties zijn nu eenmaal vrijgesteld of worden anders getarifeerd. Ten tweede is het lastig om een prestatie zoals een theaterarrangement uit te splitsen in prestaties voor onder andere stoelreservering, gebruik van de foyer, de voorstelling, warmte, consumpties, gebruik van prullenbakken et cetera. Naast dat het lastig uit te splitsen is, ziet een consument een theaterarrangement als één product. De vraag of samengestelde prestaties te splitsen zijn, dient volgens het HvJ, dan ook te worden beantwoord vanuit het oogpunt van de modale consument.⁹⁹ Wat een compromis van het HvJ is tussen een strikt objectieve benadering en een subjectieve benadering. In de praktijk zou het immers niet uitvoerbaar zijn indien aan iedere afnemer zijn of haar standpunt dient te worden gevraagd en uitgewerkt. Vandaar dat de subjectiviteit geobjectiveerd wordt door de toevoeging van het woord “modaal”, om zo een uitvoerbare, doch goede manier te hebben om een samengestelde prestatie te kwalificeren.¹⁰⁰ Gezien het rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting is mijns inziens het standpunt van het HvJ niet verwonderlijk. Ondanks dat het door het HvJ niet expliciet is aangegeven, verstrekt het HvJ door middel van onder andere het FFW-arrest en het Wojskowa-arrest naar mijn mening toch een redelijke definitie van het begrip modale consument. Het HvJ verwijst immers in punt 23 van het FFW-arrest naar “*de gemiddelde huurder van commerciële ruimten*”.¹⁰¹ Daarnaast verwijst het HvJ in het Wojskowa-arrest terug naar het FFW-arrest, waarbij het aangeeft, dat, de vraag of een prestatie economische bezien ondeelbaar is, beantwoord dient te worden vanuit het perspectief van een gemiddelde huurder van een desbetreffende bedrijfsruimte.¹⁰² Daarmee is het naar mijn mening redelijk duidelijk dat het HvJ met het compromis “modale consument”, groot belang hecht aan het rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting. Indien mogelijk wordt immers aangesloten bij de specifieke behoefte van de gemiddelde afnemer, zoals het afnemen van bedrijfsruimte. Mijns inziens is dit een goede ontwikkeling die ervoor zorgt dat de integriteit van de omzetbelasting behouden blijft. Ironisch genoeg leidt deze benadering van het HvJ echter in zekere zin tot het tegenovergestelde. Het ontbreken van een absolute regel zorgt er immers voor dat een nationale rechter zelf een interpretatie dient te geven aan het begrip gemiddelde afnemer en de bijbehorende specifieke behoefte. Dit leidt vervolgens weer tot casuïstische rechtspraak en daarmee wordt naar mijn mening het tegenovergestelde bereikt.¹⁰³

⁹⁶ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04 (Levob Verzekeringen en OV Bank), V-N 2005/22.21, r.o. 20-23. Zie ook: HvJ EG 29 maart 2007, C-111/05 (Aktiebolaget NN), V-N 2007/18.22, r.o. 23 en HvJ EU 2 december 2010, C-276/09, (Everything Everywhere Ltd), V-N 2010/64.23, r.o. 22.

⁹⁷ Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.57-61

⁹⁸ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 29 en zie voor HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

⁹⁹ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 29 en 30

¹⁰⁰ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 29

¹⁰¹ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Warehouse), V-N 2012/52.22, r.o. 23. Zie ook HvJ EU 19 juni 2012, C-44/11 (Deutsche Bank), V-N 2012/42.15, r.o. 25

¹⁰² HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 35

¹⁰³ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, BNB 2013/3 met annotatie Van Zadelhoff

Het splitsen van samengestelde prestaties is daarnaast, tevens een tendens tussen in feite twee doelstellingen. Het functioneren van het btw-stelsel mag van de ene kant niet in gevaar worden gebracht door het op kunstmatige wijze splitsen van prestaties die een economisch geheel vormen. Aan de andere kant dienen alle prestaties afzonderlijk en zelfstandig naar hun karakter te worden gekwalificeerd. Echter indien dit laatste de overhand neemt, kan dit ertoe leiden dat samengestelde prestaties te ver opgesplitst dienen te worden, waardoor complicaties kunnen ontstaan met de omzetbelastingvoorschriften.¹⁰⁴ Daarmee wordt mijns inziens duidelijk dat de praktische uitvoerbaarheid een significante rol speelt bij het kwalificeren van samengestelde prestaties.¹⁰⁵

5.4 Kwalificeren

Om te bepalen of de hoofdregel van toepassing is of dat wellicht sprake is van een van de genoemde uitzonderingen dient te worden vastgesteld aan de hand van de kenmerkende elementen.

5.4.1 Onderlinge verbondenheid

Een mooi voorbeeld van het HvJ met betrekking tot het element verbondenheid is de situatie waarin gesloten garageboxen in hetzelfde complex als de woning werden verhuurd door dezelfde eigenaar aan dezelfde huurder.¹⁰⁶ Zoals inmiddels meerdere keren aangegeven, dienen uitzonderingen op een vrijstelling ruim te worden uitgelegd vanwege het simpele feit dat vrijstellingen beperkt moeten worden uitgelegd. Aangezien artikel 135, lid 2, onder b, van de Btw-richtlijn het verhuren van parkeerruimte uitzondert, was dan ook de eerste relevante vraag of gesloten garageboxen als zodanig kwalificeren. Het HvJ heeft hierop geantwoord dat gesloten garageboxen onder het uitgezonderde begrip parkeerruimte vallen en daardoor belast verhuurd dienen te worden.¹⁰⁷ In casu werd echter niet alleen de parkeerruimte gehuurd door de huurder, maar ook een woning in hetzelfde complex van dezelfde eigenaar. Dit verandert volgens het HvJ de zaak aanzienlijk, immers is hierdoor sprake van een nauw verband tussen de belaste verhuur van de parkeerruimtes en de vrijgestelde verhuur van de woningen.¹⁰⁸ Waarmee de verhuur van de garage en de verhuur van de woning dus kwalificeren als één economische handeling. Dit is logisch, omdat de parkeerplaatsen mijns inziens zorgen voor een optimale beleving van het goed waar de verhuurovereenkomst tussen dezelfde eigenaar en dezelfde huurder primair op ziet, zoals wonen. Daarnaast geldt de vrijstelling niet noodzakelijkerwijs enkel voor de primaire prestatie, maar ook voor de bijbehorende goederen.¹⁰⁹

5.4.2 Prestaties verricht door verschillende ondernemers

Een ander relevant element is de mate waarin sprake is van het door meerdere ondernemers leveren van prestaties. Immers staat het verrichten van prestaties door verschillende ondernemers de kwalificatie als één prestatie niet in de weg.¹¹⁰ Om tot de kwalificatie als één prestatie te komen dienen volgens het HvJ de onderlinge verbanden tussen de consument en de ondernemers wel zorgvuldig te worden geanalyseerd.¹¹¹ Het HvJ gaf immers aan dat bij een koper van een auto met garantie het rechtstreekse verband tussen de koper en de verzekeraar een rol speelt bij de kwalificatie. Daarnaast

¹⁰⁴ HvJ EG 12 mei 2005, C-41/04 (Levob Verzekeringen) conclusie A-G Kokott, BNB 2006/115, r.o. 23

¹⁰⁵ Zie onder andere: HvJ EG 1 februari 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien) conclusie A-G Cosmas, V-N 1996/2120.22, r.o. 14 en HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 1999/15.28, r.o. 47

¹⁰⁶ HvJ EG 13 juli 1989, C-173/88 (Morten Henriksen), FED 1990/72

¹⁰⁷ Art. 135 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn

¹⁰⁸ HvJ EG 13 juli 1989, C-173/88 (Morten Henriksen), FED 1990/72, r.o. 14 en 15

¹⁰⁹ HvJ EU 4 juni 2009, C-102/08 (Finanzamt Düsseldorf t. SALIX), V-N 2009/28.13, r.o. 38

¹¹⁰ HR 24 september 2004, nr. 37/898, BNB 2005/72, r.o. 3.3.1. even daargelaten.

¹¹¹ HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13 (Mapfre asistencia en Mapfre warranty), V-N 2015/42.15

vormt de vrijheid die een koper heeft om voor reparaties voor een ander bedrijf te kiezen dan waar het product is aangeschaft, een aanwijzing richting twee losstaande prestaties.

Indien een dienstverrichter bijkomende kosten in rekening brengt bij klanten voor het gebruik van een betaalmethode, zoals bijvoorbeeld een betaling per creditcard, dan vormt dit geen tegenprestatie die onderscheiden kan worden van de hoofddienst.¹¹² Indien dit als uitgangspunt genomen wordt dan ligt een kwalificatie als bijkomende dienst voor de hand in het geval dat een dienstverrichter prestaties verricht die bestaan uit het opvragen en verkrijgen van kaartgegevens.¹¹³ Daarbij is het relevant dat een dienstverrichter de verkoper nodig heeft om de kaartgegevens door te geven aan derden zoals creditcardmaatschappijen. Dit dient echter wel te worden onderscheiden van de situatie waarbij sprake is van een aan de consument duidelijk gecommuniceerde onafhankelijke prestatie in de vorm van een commissie voor het reserveren. Dit komt vaak voor bij het reserveren van bioscoopkaartjes waar duidelijk servicekosten vermeld worden. In tegenstelling tot de eerste situatie is namelijk de dienst die in de tweede situatie geleverd wordt voor de klant een doel op zich. Een reservering maken zorgt immers voor de mogelijkheid om gegarandeerd een filmservice te kunnen kopen. Daarentegen, pleit het feit dat de dienst niet kan worden afgenomen zonder tevens de hoofddienst te verwerven, voor een kwalificatie als bijkomende dienst, immers geeft het HvJ aan dat een dergelijke handeling onontbeerlijk is.¹¹⁴ Dat in deze situaties meerdere ondernemers prestaties verrichten, zowel de dienstverrichter als wel de verkoper, kan mijns inziens invloed hebben op de kwalificatie in casu is hier echter geen sprake van. Dus in tegenstelling tot vrijstellingen waar enkel de aard van de prestatie zelf relevant is en niet wie deze prestatie verricht.¹¹⁵ De kenmerkende elementen, zoals bijvoorbeeld de intentie van de partijen, worden dan ook beïnvloed door de identiteit van de (verschillende) partijen. In het arrest Part Services kwam dit duidelijk naar voren.¹¹⁶ In casu leverden IFIM en Italservice, welke beide onderdeel waren van dezelfde groep, elk een deel van een leasediens. IFIM stelde een auto terbeschikking, wat een belaste prestatie is. Italservice zorgde vervolgens voor de financiering en verzekering van de auto, wat een vrijgestelde prestatie is. Doordat de partijen onderdeel waren van dezelfde groep was het de vraag of hier een prestatie op kunstmatige wijze werd gesplitst, ofwel voor economische redenen, ofwel enkel om belastingvoordeel te behalen. Met dit arrest wordt het mijns inziens duidelijk dat de intentie wordt beïnvloed door de identiteit van de partijen. Daarnaast vloeit uit het arrest voort, dat het onder omstandigheden kunstmatig is om een prestatie verricht door verschillende ondernemers te splitsen. Met nadruk op “*onder omstandigheden*”, aangezien naar mijn mening voorzichtig om moet worden gesprongen met arresten met betrekking tot misbruik.

Een breder toepasbaar arrest, althans voor de Nederlands rechtspraak, is het arrest van de HR van 29 september 2004. Een verkoper van reizen biedt tevens, tegen achteraf betaalde provisie, reis- en annuleringsverzekeringen aan klanten aan. De verkoper treedt hierdoor in feite op als commissionair tussen klant en de verzekeraar. Volgens de HR worden twee te onderscheiden diensten met betrekking tot de verzekering verstrekt. Welteverstaan een aan de klant en een aan de verzekeraar zelf, waarmee sprake is van twee afnemers. De dienst aan de verzekeraar kan zodoende niet opgaan in de gehele prestatie die de verkoper aan de klant levert. Immers stelt de HR dat “*voor zover belanghebbende met betrekking tot de verzekeringen zelf jegens de reizigers prestaties verricht, die prestaties bijkomende*

¹¹² HvJ EU 2 december 2010, C-276/09 (Everything Everywhere Ltd), r.o. 32

¹¹³ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14 (Bookit), V-N 2016/32.17

¹¹⁴ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14 (Bookit), V-N 2016/32.17, r.o. 31 en 44 en HvJ EU 2 december 2010, C-276/09 (Everything Everywhere Ltd), r.o. 27

¹¹⁵ HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14 (Bookit), V-N 2016/32.17, r.o. 36

¹¹⁶ HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1

diensten bij haar hoofddiensten vormen."¹¹⁷ De geleverde diensten met betrekking tot de verzekering aan de klant gaan dus wel op in de hoofddienst. Het kenmerkende element wat betrekking heeft op de levering van prestaties door verschillende ondernemers, is kortom samengevat, een destillatie uit een zeer casuïstisch feitencomplex welke meegenomen dient te worden bij het kwalificeren van samengestelde prestaties.

5.4.3 Apart overeengekomen vergoedingen

Als tegenprestatie voor het leveren van meerdere prestaties kan één vergoeding of verschillende vergoedingen worden betaald. Bij de beoordeling van prestaties en dan met name of sprake is van één prestatie, is voor de vergoeding ook een rol weggelegd. Deze rol is echter niet substantieel aangezien het geen doorslag kan bieden, maar het biedt wel een aanwijzing.¹¹⁸ Deze aanwijzing dient zoals uit het CPP-arrest naar voren kwam vanuit de modale consument gezien te worden. Overigens zal het rekenen van een vaste vergoeding, ongeacht de bijkomende prestaties worden afgenomen, eerder tot één prestatie leiden dan in het geval dat hiervoor aparte vergoedingen worden gevraagd. Een papieren tas die een consument ontvangt bij een kledingwinkel is hier een mooi voorbeeld van.¹¹⁹ Het wel of niet afnemen van een papieren tas door een modale consument verandert immers niet de vergoeding die betaald wordt. Een dergelijk product is een middel welke de hoofddienst aantrekkelijker maakt en niet het doel op zich is, dat zijn namelijk de kleren. Een modale consument zal dan ook niet gauw bij een kledingwinkel enkel een papieren tas afnemen, indien dit überhaupt mogelijk is.

Bij het vaststellen van het kenmerkende element aparte vergoedingen spelen aparte facturatie en aparte tarifiering een aanzienlijke rol. Deze feiten geven volgens het HvJ immers de belangen van contractpartijen weer.¹²⁰ Zo draagt onder andere een aparte tarifiering en facturatie van een verzekering bij aan een kwalificatie als een zelfstandige dienst. Daarbij wordt door een lessor ook nog eens de verzekering één op één doorberekend aan een die de mogelijkheid heeft de dienst bij een derde af te nemen lessee. Overigens draagt het feit dat alle risico's voor schade en verlies voor rekening van de lessee komen daar ook aan bij. Een verzekeringsdienst en een leasingdienst kunnen objectief gezien niet worden beschouwd als één prestatie. Vandaar is een contractuele bepaling welke de lessor de mogelijkheid biedt om beide overeenkomsten op te zeggen, in het geval de verzekeringsdienst niet wordt betaald, ook geen bezwaar voor de kwalificatie als zelfstandige diensten.¹²¹

5.4.4 Mogelijkheid om de prestatie bij een derde af te nemen

5.4.4.1 Afnemen bij een derde

Bij het beoordelen of prestaties als één kunnen kwalificeren geldt altijd als uitgangspunt de zelfstandige prestaties. Vanuit dat startpunt dient geanalyseerd te worden of een prestatie als een bijkomende prestaties is te kwalificeren. Om vast te stellen of sprake is van een uitzondering dient ook de mogelijkheid om een prestatie bij een derde af te nemen geanalyseerd te worden. Door de het inzicht van een derde ontstaat mijns inziens een scherper beeld van de keuzemogelijkheid die de afnemer al dan niet heeft. Overigens dient deze keuzemogelijkheid de facto gezien te worden en niet

¹¹⁷ HR 24 september 2004, nr. 37/898, BNB 2005/72, r.o. 3.3.1

¹¹⁸ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, (Levob Verzekeringen en OV Bank), V-N 2005/22.21, r.o. 25 en HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11 (Purple Parking en Airparks Services), NTFR 2012/703, r.o. 34

¹¹⁹ Voor een kunststof tas is immers een verplichte vergoeding van kracht.

¹²⁰ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16, r.o. 44 en 45

¹²¹ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Warehouse), V-N 2012/52.22, r.o. 23 en 25

enkel hypothetisch. Een arrest waarbij dit laatste goed naar voren komt, had betrekking op de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimtes van een gehuurd onroerend goed.¹²²

Het HvJ gaf in casu aan dat het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimtes op verscheidende manieren georganiseerd kan worden. De eerste manier is de schoonmaakwerkzaamheden uitbesteden aan een derde welke de huurders vervolgens direct de kosten in rekening brengt.¹²³ Dit is de meest voor de hand liggende manier, immers refereert het HvJ naar deze manier als “*met name*”. De tweede en de derde manier die het HvJ aangeeft worden beide door de verhuurder verricht. Of wel direct, door het inzetten van eigen personeel, dan wel indirect, door het inschakelen van een derde. Bij deze indirecte wijze indiceert de mogelijkheid van de huurders om de prestatieverrichters zelf te kiezen, al dan niet gezamenlijk, richting aparte prestaties.¹²⁴ Daarnaast wijst afrekening van het werkelijk gebruik van nutsvoorzieningen tevens die kant op.

Het HvJ geeft aan, zoals al eerder in dit hoofdstuk besproken, dat pas sprake kan zijn van één prestatie als een van de handelingen niet zelfstandig zijn, maar als splitsing kunstmatig zou zijn vanwege de onderlinge nauwe band of sprake is van bijkomende prestaties.¹²⁵ Volgens het HvJ is het in casu niet kunstmatig om te splitsen. Het HvJ haalt ter motivatie onder andere aan dat de verhuurder de schoonmaakkosten los in rekening brengt. Daarnaast merkt het HvJ tevens op, dat het begrip schoonmaak, in tegenstelling tot het begrip parkeerruimte, niet noodzakelijk onder het begrip “verhuur” valt waarmee dus bij het uitgangspunt gebleven wordt.¹²⁶

5.4.4.2 *In perspectief*

In paragraaf 5.4.1 is uiteengezet dat een huurder, van zowel een huis, als wel een garagebox, deze zelfs niet van dezelfde partij dient af te nemen om het als één prestatie te laten kwalificeren. De schoonmaak van gemeenschappelijke ruimtes, wat het huren aantrekkelijker maakt, dient echter als een aparte prestatie gekwalificeerd te worden. Zelfs als de schoonmaak van dezelfde partij wordt afgenomen. Alhoewel dit mijns inziens in eerste instantie vreemd aandoet en dit ongenueanceerd is geformuleerd, komen de conclusies van de arresten Morten-Henriksen en Tellmer hier mijns inziens wel op neer. De reden hiervoor ligt deels in het feit dat de schoonmaak van onbewoonde ruimten een doel op zich is en geen middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie volgens A-G Trstenjak.¹²⁷ Door mij wordt die visie niet gedragen, immers is het huren van een parkeerplaats onder omstandigheden ook een zelfstandig doel. In casu is het maar de vraag of de onbewoonde ruimten geen onderdeel van de hoofdprestatie vormt, immers worden die de facto betaald (geïncorporeerd in de huurprijs) en gebruikt door de afnemer om bij de bewoonde ruimte te komen. Als gesteld wordt dat het bewoonde ruimte is, zoals een parkeerplaats, dan dient deze situatie dus vergeleken te worden met het schoonmaken van parkeerplaatsen. Indien het op deze wijze geformuleerd wordt, alhoewel enigszins uit verband getrokken, is het mijns inziens duidelijk dat geen sprake kan zijn van een nauw verband. Daarmee wordt duidelijk hoezeer de kwalificatie een afweging van elementen is. Vandaar dat de beoordeling door de nationale rechter, van onder andere de contractuele invulling, cruciaal is.

Omdat kwalificaties gebaseerd zijn op de afweging van verschillende elementen, dient voorzichtig te worden omgesprongen met het vergelijken van arresten. Dit kan immers leiden tot de volgende

¹²² HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17

¹²³ HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17, r.o. 22

¹²⁴ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 38-39

¹²⁵ HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1, r.o. 51 en 52

¹²⁶ HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17, r.o. 20-24 en HvJ EG 13 juli 1989, C-173/88 (Morten Henriksen), r.o. 12-17

¹²⁷ HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 (Tellmer Property) conclusie A-G Trstenjak, V-N 2009/6.28

stelling: een modale consument is wel bereid, om enkel een parkeerplaats te huren, maar niet bereid om servicekosten te betalen voor een niet gehuurd onroerend goed. Voorgaande stelling is immers beperkt tot het element zelfstandig doel en gaat voor een deel voorbij aan de specifieke feiten en omstandigheden van het Tellmer Property-arrest. Desondanks is het mijns inziens vreemd, dat de servicekosten in casu als zelfstandig doel dienen te worden gekwalificeerd, ze maken immers een optimaal gebruik van de hoofdprestatie mogelijk. Dat een modale consument niet bereid is om een verzekering af te sluiten voor een niet geleasete auto en dit toch als twee onderscheiden diensten moet worden gezien doet hier niets aan af.¹²⁸ Aangezien het HvJ het standpunt inneemt dat de verzekering daadwerkelijk een doel op zich vormt en ook geen middel is om de dienst aantrekkelijker te maken. Daarnaast dient volgens het HvJ geen waarde te worden gehecht aan de samenhang die op het eerste gezicht aanwezig is, omdat het simpelweg in de aard van een verzekeringsprestatie ligt.¹²⁹ In tegenstelling tot schoonmaak waar dit mijns inziens veel minder voor de hand ligt. Ten tweede omdat het twee losstaande beslissingen zijn. De lessee beslist de facto al dan niet om de verzekering af te sluiten bij de afnemer of een derde, in casu is zoals in de volgende paragraaf aan bod zal komen hier geen sprake van.

A-G Trstenjak redeneert vervolgens dat geen sprake kan zijn van kunstmatige splitsing of één ondeelbare economische prestatie, aangezien de afnemers de vrijheid hebben om de schoonmaak bij een derde af te nemen.¹³⁰ Ondanks het bestaande oorzaak-gevolg verband tussen huren en schoonmaak oordeelde het HvJ dat sprake was van een aparte prestatie.¹³¹ Wat ook niet verwonderlijk is aangezien de schoonmaak, ondanks dat de hoofdprestatie aantrekkelijk wordt, niet vereist is voor het verrichten van de hoofdprestatie. Waarmee het voor A-G Trstenjak duidelijk is dat sprake is van twee te onderscheiden diensten en daarbij een voorbehoud maakt. In dit voorbehoud geeft de A-G aan dat de nationale rechter wel dient te onderzoeken of de contractuele overeenkomst tussen de partijen, de huisregels van het desbetreffende onroerend goed en de vaste jurisprudentie in de desbetreffende lidstaat wellicht leiden tot een uitzondering waardoor sprake is van een economische eenheid. Dit voorbehoud is mijns inziens van groot belang, indien immers geen voorbehoud gemaakt wordt kan dit een incomplete conclusie tot gevolg hebben.¹³² Door de feitelijke situatie, aan de hand van onder ander de contractuele invulling, te analyseren kan immers in casu worden vastgesteld; dat een huurder die een appartement gaat huren in een rijdende trein instapt. Daarmee heeft de huurder dus, de facto, eigenlijk geen keuze om een schoonmaakbedrijf te kiezen.¹³³ Het voorbehoud is echter niet terug te vinden in het arrest waardoor het mijns inziens incompleet is. In het uiteindelijke arrest wordt geen melding gemaakt van een voorbehoud en houdt het HvJ zich bij de criteria uit het CPP-arrest zonder daar overigens expliciet aan te toetsen.¹³⁴

De keuzemogelijkheid om een prestatie bij een derde te kunnen afnemen is net zoals de inhoud van de overeenkomst, aparte vergoedingen en prestaties verricht door verschillende ondernemers relevant. Daarmee is de keuzemogelijkheid dus niet van doorslaggevend belang zoals in casu sprake lijkt te zijn. Mede omdat een samengestelde prestatie in theorie door verschillende ondernemers kan worden verricht zoals later min of meer aangegeven in het FFW-arrest en mede omdat het een optelling is van

¹²⁸ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16, r.o. 44-47

¹²⁹ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16, r.o. 36

¹³⁰ HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 conclusie A-G Trstenjak, V-N 2009/6.28, r.o. 41

¹³¹ Ruyschaert 2014, p. 319-328

¹³² HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 conclusie A-G Trstenjak, H&I 2009/1.18 met annotatie Sanders

¹³³ HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17, r.o. 12 en 22 en HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 conclusie Trstenjak, V-N 2009/6.28

¹³⁴ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 1999/15.28, r.o. 29

alle genoemde kenmerkende elementen.¹³⁵ Indien dit echter niet wordt geëerbiedigd en een doorslaggevend belang aan de mogelijkheid om bij een derde af te nemen wordt gehecht kan dit als gevolg hebben dat samengestelde prestaties onterecht kunstmatig worden gesplitst. Op deze wijze wordt mijns inziens inbreuk gemaakt op de btw-systematiek aangezien de economische realiteit niet meer in acht wordt genomen.

Naast dat het arrest incompleet is en een gevaar voor inbreuk, zoals hiervoor aangegeven, maakt het HvJ nog een definitieve inbreuk op de btw-systematiek door eerst de vrijstelling te toetsen en daarmee voorbij te gaan aan het object. Immers overweegt het HvJ in het Tellmer Property-arrest eerst of de desbetreffende handeling onder het bereik van de vrijstelling valt.¹³⁶ Indien voor de schoonmaakdiensten een vrijstelling van toepassing zou zijn dan neemt de relevantie van het splitsingsvraagstuk overeenkomstig af, de prestaties zouden dan immers toch allebei vrijgesteld zijn. Dit neemt echter niet weg dat het kwalijk is om stappen uit het kwalificatieproces over te slaan. De reden voor de volgorde van het HvJ kan mijns inziens gevonden worden in het grote belang wat het HvJ in casu hecht aan de strikte vrijstelling voor verhuur van onroerend goed. Waarschijnlijk tracht het HvJ zo te voorkomen dat prestaties waar geen vrijstelling op van toepassing is toch vrijgesteld worden. Indien dit zich voordoet, is dit het gevolg van een economische ondeelbaar element van de vrijgestelde verhuur van onroerend goed.¹³⁷ Het HvJ had eerst het object van heffing moeten vaststellen en daarna pas mogen beoordelen of een vrijstelling van toepassing was in plaats van inbreuk te maken op de btw-systematiek.

5.4.5 Inhoud van de overeenkomst

Een voor de hand liggend, maar daarom niet minder belangrijk element, dat geanalyseerd dient te worden is de inhoud van een overeenkomst.

5.4.5.1 Inhoudelijk

In het Field Fisher Waterhouse-arrest ging het verhuren van een kantoor aan een juridisch bedrijf gepaard met het door de verhuurder verrichten van aanvullende diensten. Bij het kwalificeren van deze samengestelde prestatie kwam naar voren dat de inhoud van een overeenkomst en het economische doel ervan tevens belangrijke aanwijzingen kunnen vormen. Het HvJ constateerde namelijk in casu dat: *“de verhuurder op grond van de verhuurovereenkomst niet enkel kantoren verhuurde maar ook andere prestaties verrichtte voor de huurder, waarvoor de huurder huurlasten diende te betalen, indien de huurlasten niet werden betaald stond de overeenkomst toe dat de verhuurder deze kon ontbinden.”*¹³⁸ Dit laatste pleit voor de kwalificatie als één enkele prestatie, maar is niet doorslaggevend bij het kwalificeren als zodanig. Immers betekent het simpele feit dat een dienst is opgenomen in een huurovereenkomst nog niet dat sprake is van één enkele prestatie. Voor het HvJ waren het ook deze andere prestaties om: *“de verhuur van commerciële ruimten in de beste omstandigheden te benutten.”*, zoals het onderhoud van het pand en de liften, welke, *“een belangrijke aanwijzing vormen”* voor de kwalificatie als: *“één enkele tussen de verhuurder en de huurder overeengekomen dienst.”* Naast deze twee belangrijke aanwijzingen zijn voor de kwalificatie als één enkele prestatie, zoals in de voorgaande paragrafen besproken, tevens nog de zelfstandigheid van de diensten en de vraag of deze diensten *“slechts kunstmatig verband houden met de hoofddienst”* zeer

¹³⁵ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Warehouse), V-N 2012/52.22, r.o. 26 en HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, BNB2013/3 en A-G Van Hilten 6 september 2011, nr.10/03633 en nr.10/03634, V-N 2012/7.20, r.o. 5.19

¹³⁶ HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17, r.o. 14-21

¹³⁷ HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 conclusie A-G Trstenjak, H&I 2009/1.18 met annotatie Sanders, r.o. 55

¹³⁸ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), V-N 2012/52.22, r.o. 21-25

relevant. Van belang is dus dat de aanvullende diensten tevens onlosmakelijk verbonden dienen te zijn of dat sprake is van bijkomende diensten om te kwalificeren als één enkele prestatie. Om dit laatste vast te stellen dient, zoals in dit hoofdstuk al eerder aan bod is gekomen, gekeken te worden naar het achterliggende economische doel van een modale consument. In casu diende daarom naar een gemiddelde huurder van kantoorruimten gekeken te worden. Hieruit volgde dat: “*de economische reden om de huurovereenkomst te sluiten blijktbaar niet enkel in de verkrijging van het recht om de betrokken gebouwen te gebruiken, maar ook in de verwerving van een geheel van diensten door de huurder.*”. Met dit laatste neigt de kwalificatie in casu richting één prestatie, immers volgt uit de inhoud van het contract dat de afnemende partij een totaalpakket aan diensten wenst af te nemen. Met de aanhoudende vraag naar full service kantoorruimten komt dit naar mijn mening dan ook goed overeen met de behoefte van een modale afnemer van kantoorruimten.¹³⁹ Deze gedachtegang is door het HvJ in het Wojskowa-arrest nogmaals bevestigd en verder uitgewerkt. Voorgaande neemt niet weg dat naast de intentie die blijkt uit een overeenkomst, ook de daadwerkelijke interpretatie van de contractuele bepalingen door de nationale rechter, zoals in de vorige paragraaf aangehaald, van invloed kan zijn op de kwalificatie. Daarnaast kunnen contractuele bepalingen enkel een ondersteuning bieden in de richting van de kwalificatie als één prestatie. Het blijft daarmee slechts een element welke in de overweging dien te worden meegenomen en kan zodoende “*geen breekijzer vormen*”.¹⁴⁰ Net zoals aan de andere kenmerkende elementen wordt ook aan de inhoud van de overeenkomst geen doorslaggevend belang gehangen. Hiermee wordt voorkomen dat partijen zoals in het arrest Part Service contracten structureren zodat deze kwalificeren als ofwel één dan wel meerdere prestaties.¹⁴¹

5.4.5.2 Nuttig en noodzakelijk

De hiervoor aangehaalde arresten FFW en Tellmer Property gaan over diensten “*die doorgaans nuttig en soms zelfs noodzakelijk zijn voor het gebruik van het gehuurde onroerend goed.*”.¹⁴² Zo ook de diensten die door een verhuurder, genaamd Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, geleverd werden. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa faciliteerde de nutsvoorzieningen en regelde de afvoer van afval voor de huurders die vervolgens een eindafrekening kregen met het werkelijke gebruik.

Het HvJ geeft in het Wojskowa-arrest aan, dat onder omstandigheden, de levering van nutsvoorzieningen en het ophalen van afval als losstaand van de verhuur dienen te worden gezien.¹⁴³ Maar dat indien de feiten en omstandigheden, zoals “*met name de inhoud van de overeenkomst*” (waarmee het belang daarvan nogmaals benadrukt wordt), het toelaten, de ondergeschikte en onlosmakelijke prestatie samen met de verhuur als één prestatie kunnen kwalificeren.¹⁴⁴ Daarnaast geeft het HvJ aan dat de kenmerkende elementen van de situatie, welke de belangen van de partijen incorporeren, helpen bij de beantwoording van de vraag of partijen in eerste instantie beogen onroerend goed te verhuren dan wel huren. Waarbij het van belang is dat de bijkomende prestaties slechts aan de zijlijn staan “*zelfs al zijn die noodzakelijk voor het gebruik van het goed.*”.¹⁴⁵ Deze herhaling van arresten biedt een duidelijke basis van waaruit verder geborduurd wordt in het Wojskowa-arrest en uiteindelijk resulteert in twee concrete scenario’s waarop in het volgende

¹³⁹ Wiegerinck, ‘*Steeds meer bedrijfsverzamelgebouwconcepten*’, Vastgoedmarkt juni-juli 2015

¹⁴⁰ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16, met annotatie van redactie

¹⁴¹ HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1

¹⁴² HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 36

¹⁴³ Zie ook: P. Tielemans en N. Oudkhoul, ‘*Vergoeding voor nutsvoorzieningen onderdeel van de huur van een onroerende zaak?*’, BtwBrief 2015/63. Bespreking van de gevolgen voor de praktijk van HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, V-N 2015/22.19.9.

¹⁴⁴ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 36

¹⁴⁵ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16, r.o. 44 en 45

hoofdstuk op in zal gaan. Tevens zal in het volgende hoofdstuk ingaan op de in eerste instantie afwijkende visie die in Nederland heerst.

5.5 Conclusie

Uit het voorgaande hoofdstuk is gebleken dat een absolute splitsingsregel ontbreekt. Vandaar dat het kwalificeren van samengestelde prestaties een zeer casuïstische aangelegenheid is welke feitelijk neerkomt op maatwerk. Het HvJ heeft door middel van arresten als het ware de grove lijnen geschetst van de kenmerkende elementen om zo het kwalificeren van samengestelde prestaties zo objectief mogelijk te laten verlopen. Doordat enkel grove lijnen geschetst zijn van de elementen zijn bepaalde lijnen eerder grijs dan zwart of wit. Mede omdat het gewicht wat aan de kenmerkende elementen gehangen wordt, ondanks dat geen enkel element doorslaggevend, per casus verschilt. Maar deels ook omdat getracht wordt de btw-systematiek te eerbiedigen en daarbij een tendens ontstaat met de praktische uitvoerbaarheid.

Dit hoofdstuk dient als basis voor het volgende hoofdstuk. Daarin zal dieper worden ingegaan op samengestelde verhuurprestaties die als één kwalificeren. Vandaar dat de kenmerkende elementen kort samengevat aan bod zijn gekomen. Dit zijn namelijk “handgrepen” om vast te stellen of één of meerdere prestaties worden verricht door de belastingplichtige aan een modale consument. In principe dienen alle prestaties in eerste instantie als afzonderlijk en zelfstandig bezien te worden. Twee uitzonderingen hierop zijn echter mogelijk. Ten eerste kan een prestatie als bijkomstig kwalificeren, waardoor de prestatie opgaat in de hoofdprestatie en daarmee het fiscale lot deelt. Het is namelijk een middel wat ervoor zorgt dat de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk wordt. Daarnaast beschikt deze prestatie niet over een op zichzelf staand doel.¹⁴⁶ Ten tweede kunnen de handelingen of elementen van een samengestelde prestatie zo nauw verbonden zijn dat splitsen tot een kunstmatige situatie zou leiden. Deze situatie kan zelfs schade aan het btw-stelsel opleveren.¹⁴⁷

De feiten en omstandigheden zoals locatie, tijd, marktomstandigheden, maar ook de fiscale wetgeving zijn zodoende van cruciaal belang. Daarnaast kunnen aparte vergoedingen, specifiekere aparte facturatie en tarifiering, een niet doorslaggevende aanwijzing vormen. Daarnaast kan de keuzemogelijkheid om de prestatie bij een derde af te nemen een aanwijzing vormen. De inhoud van een overeenkomst kan naast de feitelijke contractuele bepalingen de intentie van partijen verwoorden en op deze wijze een niet doorslaggevende aanwijzing vormen. Daarnaast is het niet van doorslaggevend belang of alle prestaties in een overeenkomst zijn vastgelegd. Ook dient gerealiseerd te worden dat bij een samengestelde prestatie zich de situatie kan voordoen dat een samengestelde prestatie als één kwalificeert, ondanks dat sprake is van meerdere ondernemers. Tevens dient gelet te worden op het feit dat het op kunstmatige wijze splitsen van één prestatie kan leiden tot misbruik van recht.

De vrij grove lijnen, zoals in dit hoofdstuk aan bod gekomen, bieden bewust ruimte om alle feiten en omstandigheden in acht te nemen. Op deze wijze kan een nationale rechter maatwerk leveren, specifiek gericht op de aanwezig zijnde elementen in een casus, zonder gelimiteerd te zijn door absolute regels. Door casuïstische rechtspraak kan echter wel de integriteit van de omzetbelasting in het gevaar komen.

¹⁴⁶ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 1999/15.28

¹⁴⁷ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04 (Levob Verzekeringen en OV Bank), V-N 2005/22.21

6 Hoofdstuk 6: Verhuur of een andere dienst?

6.1 Inleiding

Met de term “verhuur plus” wordt verwezen naar verhuur met daarbij samengaande handelingen, welke een toegevoegde waarde van betekenis hebben en niet van ondergeschikt belang zijn voor de huurder. In de woorden van de HR zijn het handelingen: “*waarvan is te onderkennen dat zij worden verricht om een specifiek gebruik van de onroerende zaak door de huurder te faciliteren.*”¹⁴⁸

De fiscale neutraliteit dient als uitleggingsbeginsel voor de bepalingen van de Btw-richtlijn en de nationale implementatiewetgeving. Het van groot belang zijnde fiscale neutraliteitsbeginsel speelt vandaar ook bij “verhuur plus”, een significante rol, aangezien het in feite gaat over de uitlegging van het bereik van de verhuurvrijstelling van artikel 135, lid 1, onder I, van de Btw-richtlijn. Het fiscale neutraliteitsbeginsel kan daarmee verklaren wat de verhouding is van de vrijstelling ten opzichte van belaste prestaties. Overigens kan de werkingssfeer van de vrijstelling nooit worden verruimd.¹⁴⁹ Waar in de praktijk wel een bepaalde ruimte te zien valt, is bij de interpretatie en implementatie van door het HvJ grof geschetste lijnen van het begrip “verhuur”.

Voorgaande hoofdstukken omtrent verhuur en samengestelde prestaties hebben het doel een kader te schetsen. Door middel van dit kader kunnen de uitspraken van de HR tegen het licht worden gehouden. Zo kan op een onderbouwde wijze worden beoordeeld of de HR afwijkt van de door het HvJ gehanteerde criteria. Indien sprake is van afwijkingen, kan naast het ontbreken van een fiscaal neutrale uitleg, tevens de doelstelling van de omzetbelasting onrecht worden aangedaan. Immers kan consumptie hierdoor ofwel de facto te zwaar belast worden, of simpelweg niet, indien een vrijstelling in het spel is. Aangezien de stelselneutraliteit al aangetast wordt door het überhaupt bestaan van de vrijstellingen, dienen verdere afwijkingen voorkomen worden. Daarnaast wordt mijns inziens de neutraliteit tussen lidstaten verstoord, indien sprake is van een verschil in interpretatie tussen de HR en het HvJ.

6.2 Twee uitgangspunten

In het in 2015 gewezen Wojskowa-arrest herhaalt het HvJ haar rechtspraak. Het HvJ geeft namelijk aan, dat noch de mogelijkheid van een huurder om zijn leverancier te kiezen, noch de inhoud van de verhuurovereenkomst van doorslaggevend belang zijn.¹⁵⁰ Daarnaast geeft het HvJ aan, dat aanvullende diensten in beginsel als afzonderlijk dienen te worden beschouwd als de huurder zelf de keuze heeft. Het HvJ geeft vervolgens twee scenario's aan om tot een onderscheid te kunnen komen, daarop zal dieper ingegaan worden in dit hoofdstuk.

6.2.1 Eerste scenario

Het eerste scenario stelt dat de bijkomende prestaties “*in beginsel*” als onderscheiden dienen te worden aangemerkt, indien de huurder de vrije keuze heeft uit leveranciers of indien de huurder afrekent naar gelang gebruik van bijvoorbeeld de nutsvoorzieningen.¹⁵¹ Dit laatste valt te verifiëren aan de hand van individuele meters welke het specifieke gebruik van een huurder vast leggen en dit verbruik als zodanig ook wordt gefactureerd. Tevens valt hier de situatie onder, waarbij het verbruik naar

¹⁴⁸ HR 7 december 2012, 10/02532, NTFR 2013, 136 met annotatie van Vroon, r.o. 5.2.3.

¹⁴⁹ HvJ EU 19 juni 2012, C-44/11 (Deutsche Bank), V-N 2012/42.15, r.o. 45

¹⁵⁰ O.a. HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), V-N 2012/52.22, r.o. 26

¹⁵¹ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 37-40

evenredigheid van de meters wordt toegerekend.¹⁵² Het is overigens zoals al eerder aangegeven niet een doorslaggevende handgreep bij het kwalificeren; “aangezien de mogelijkheid dat de elementen van een enkele prestatie in andere omstandigheden afzonderlijk worden verricht, inherent is aan het begrip één samengestelde dienst.”¹⁵³ Dat een huurder ondanks de vrije keuze toch diensten afneemt van de verhuurder doet overigens niets af aan de kwalificatie als gescheiden prestaties.¹⁵⁴

In de situatie dat huurders de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen al dan niet gezamenlijk, zelf kunnen organiseren, dient de schoonmaak te worden aangemerkt als zelfstandige prestatie. Voor dit laatste is het van groot belang dat de facturen aan de huurders zelf zijn gericht. Dit alles betekent overigens niet, dat de mogelijkheid van de huurder om vrij te kunnen kiezen, op zichzelf staand, bepalend is voor de vraag of sprake is van scenario een dan wel twee.

Indien prestaties kwalificeren als zelfstandig, verandert het niet betalen van de huurlasten en de gepaard gaande mogelijkheid van de verhuurder om de overeenkomst te beëindigen, overigens ook niets aan het feit dat de prestaties als onderscheiden dienen te worden gezien. Waarmee het HvJ duidelijk maakt dat het geen standaard gegeven is wat pleit voor één prestatie, zoals uit het reeds aangehaalde FFW-arrest naar voren kwam.¹⁵⁵ Het HvJ reikt hiermee dus “concrete” scenario’s aan maar geen vaste vuistregels, wat maar weer eens de relevantie van de casuïstische optelsom van de hiervoor besproken “handgrepen” aantoont.

6.2.2 Tweede scenario

In tegenstelling tot het eerste scenario is het tweede scenario op één enkele samengestelde prestatiegericht. Zoals al eerder aangegeven, wordt door het HvJ een groot aantal arresten aangehaald waaruit mijns inziens een beargumenteerd en hedendaags begrip kan worden afgeleid. Zo herhaalt het HvJ in het tweede scenario dat diensten die verband houden met verhuur van onroerend goed geacht worden één samengestelde prestatie te vormen, “indien het goed in kwestie - economisch gezien - objectief één geheel vormt met de eerstbedoelde prestaties”.¹⁵⁶ Het HvJ noemt daarbij zelf als voorbeeld het verhuren van sleutelklare kantoren. Tevens vallen verhuur van vakantiewoningen hiwaarbij tevens nutsvoorzieningen, afval ophalen en schoonmaak worden gefaciliteerd hieronder.

Het Wojskowa-arrest en tevens het BGZ-leasing-arrest kunnen mijns inziens gezien worden als een nuancering van het Tellmer Property-arrest. Deze nuancering behelst onder andere de scheiding tussen de verhuurder en huurder en dan met name de positie ten opzichte van de bijkomende prestaties. Waarbij door het HvJ vooral belang wordt gehecht aan de positie van de huurder, zoals te zien viel in het eerste scenario.

Het is ook mogelijk dat een verhuurder niet de eigenaar is van een hele onroerende zaak. Zoals bij appartementencomplexen waar een verhuurder een aantal appartementen verhuurt. In veel van deze situaties van gedeelde eigendom is sprake van één samengestelde prestatie. De verhuurder kan immers vaak niet vrijelijk en onafhankelijke zijn leveranciers kiezen. Daarnaast kan de eigenaar in deze situaties dikwijls niet bepalen hoe de bijkomende prestaties worden verbruikt of ingezet. Immers indien een vereniging van eigenaren unaniem in zee gaat met een schoonmaakbedrijf, dan dient een verhuurder naar rato mee te dragen in deze kosten. Daardoor kan een verhuurder dus de facto niet

¹⁵² M.W.C. Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad (nog op de juiste lijn?)’, WFR 2015/824

¹⁵³ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), V-N 2012/52.22, r.o. 26 en zie ook HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11 (Purple Parking en Airparks Services), NTFR 2012/703, r.o. 31.

¹⁵⁴ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 46

¹⁵⁵ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), V-N 2012/52.22, r.o. 21

¹⁵⁶ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 42

onafhankelijk een schoonmaakbedrijf uitkiezen. De kosten die een verhuurder draagt zullen vervolgens worden doorberekend aan een huurder welke daardoor geen keuze in leverancier heeft. Dat heeft als gevolg dat de huurder één samengestelde dienst afneemt die niet gesplitst dient te worden.¹⁵⁷ De schoonmaakdiensten zijn hier namelijk wel degelijk nodig om het onroerend goed te kunnen exploiteren. In tegenstelling tot het achteraf leveren van een t-shirt bij een obstacle run wat niets eens gedragen hoeft te worden.¹⁵⁸ Het schoonmaken van algemene ruimtes heeft immers geen nuttige functie voor een modale consument als geen product wordt afgenomen waarin kan worden schoongemaakt.¹⁵⁹

Langzaam zijn daarmee steeds meer twee types “samengestelde” prestaties te definiëren. Aan de ene kant staat de zelfstandige prestatie waar de huurder vrijwillig en onafhankelijk een keuze kan maken uit de diensten. Diensten welke niet verplicht afgenomen dienen te worden bij de verhuurder wel verstaan. Daarbij speelt de bedoeling van de contracterende partijen, een belangrijke, maar niet doorslaggevende rol. Deze bedoeling is in de overeenkomst weerspiegelt en kan achterhaald worden door de facturering te analyseren. Anderzijds pleiten een aparte facturering, aparte tarifiering en het in rekening brengen van het daadwerkelijk verbruik wel voor gescheiden prestaties. Wat vanzelfsprekend overeenkomt met het uitgangspunt bij de beantwoording van de vraag of samengestelde prestaties als één enkele prestatie beschouwd dienen te worden. Een verhuurder kan de mogelijkheid hebben om de overeenkomst te beëindigen, indien niet alle huurlasten, waaronder de gescheiden prestaties, worden betaald. Ook dit verandert volgens het HvJ niets aan de kwalificatie.

6.3 Verhuren met een plus

6.3.1 De vraag

In het vorige hoofdstuk is aan bod gekomen op welke wijze samengestelde prestaties dienen te worden gekwalificeerd. Na de kwalificatie vallen in principe drie prestaties te onderscheiden. Indien sprake is van meerdere zelfstandige prestaties dan dienen deze op hun eigen merites te worden beoordeeld. Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat de verhuur als één prestatie kwalificeert. Indien dit het geval is, dient nagegaan te worden of het element verhuur nog het overheersende element is. Indien dit niet het geval is, omdat de diensten de overhand nemen, is echter sprake van een andere prestatie die ook weer op zijn eigen merites dient te worden beoordeeld. Op deze laatste prestatie, welke ook wel “verhuur plus” wordt genoemd, zal in dit hoofdstuk dieper worden ingegaan. Daarbij wordt de Nederlandse jurisprudentie afgezet tegen de arresten van het HvJ om zo de probleemstelling te kunnen beantwoorden; *In hoeverre leidt de nationale interpretatie van het communautaire begrip “verhuur” door de HR tot overeenstemming met de uitgangspunten van het HvJ?*

Zoals in hoofdstuk 4 aangegeven betekent een beperkte uitleg niet “*dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.*”¹⁶⁰ De relevantie? De HR lijkt dit, in enkele door haar gewezen arresten omtrent “verhuur plus”, meerdere malen te doen zoals uit dit hoofdstuk zal blijken.

¹⁵⁷ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 43-44. Zie ook HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1, r.o. 51 en 52.

¹⁵⁸ Rechtbank Gelderland 28 februari 2017, nr. AWB 16/209, r.o. 14-18

¹⁵⁹ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, BNB 2013/3, met annotatie Van Zadelhoff, r.o. 3.3.3. Zie ook HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, BNB 2013/3, met annotatie van Hilten, r.o. 5.27

¹⁶⁰ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), V-N 2005/22.21, r.o. 17

6.3.2 Waar dient op gelet te worden?

Alhoewel uit het Wojskowa-arrest niet expliciet naar voren komt dat sprake is van verhuur van onroerend goed, lijkt het erop dat het HvJ dit als een voldongen feit ziet.¹⁶¹ Een vraag die daarentegen wel beantwoord wordt in dit arrest, komt ongenueanceerd neer op het wel of niet splitsen van de prestaties. Hierdoor is het niet volstrekt duidelijk of bij een conglomeraat aan handelingen verhuur van onroerend goed vaststaat en het enkel nog de vraag is of het te kwalificeren is als één prestatie. Wat mijns inziens overigens wel vaststaat, is dat de terbeschikkingstelling van onroerend goed telkens een wezenlijk onderdeel vormt. Dit wezenlijk onderdeel dient dan ook niet aan de kant geschoven te worden.¹⁶² Om dit wezenlijke onderdeel is het de modale consument die opzoek is naar een “ruimte” immers te doen. Indien dit onderdeel afwezig is, kan per slot van rekening, ook geen sprake zijn van met dit wezenlijke onderdeel samenlopende handelingen. In de paragraaf aangaande prostituees komt dan ook naar voren, dat indien een gelegenheidsgever geen kamer ter beschikking stelt aan de prostituees ook geen gebruik kan worden gemaakt van eventueel aanwezige, in de verhuur opgaande, voorzieningen. Daarmee wordt het mijns inziens duidelijk dat in situaties, zoals in casu aan de orde waren, de terbeschikkingstelling van onroerend goed steeds het wezenlijke onderdeel vormt en daarmee bepalend is voor de aard van de prestatie. De voorgenoemde verhuurprestaties dienen echter wel te worden onderscheiden van de situatie waarbij klanten een dienst van prostituees afnemen of naar de bioscoop gaan. Daarbij is mijns inziens immers niet het wezenlijke “doel” toegang verschaffen tot onroerend goed, maar seksuele handelingen verrichten of de mogelijkheid om de nieuwste film te kijken. In laatstgenoemde gevallen is mijns inziens de terbeschikkingstelling van onroerend goed dienovereenkomstig geen wezenlijk onderdeel.

6.3.3 Inzicht

Verhuur is een activiteit die weinig waarde van betekenis toevoegt. “Verhuur plus” daarentegen is een activiteit die tenminste enige waarde van betekenis toevoegt.¹⁶³ Volgens de HR is sprake van toevoeging van meer waarde, als het deel wat betrekking heeft op het tijdsverloop van de verhuur niet meer de overhand heeft. Hierop kunnen meerdere oorzaken aan ten grondslag liggen. De samengestelde prestatie die, kwalificeert als één prestatie, kan een commercieel of zakelijk-industrieel karakter hebben gekregen. Daarnaast kan *“een voorwerp beter gekarakteriseerd worden door het leveren van een andere prestatie dan door het ter beschikking stellen van onroerend goed.”* Het Stockholm Lindöpark-arrest waarin het recht om een golfterrein inclusief alle faciliteiten te gebruiken centraal stond is hier een mooi voorbeeld van.¹⁶⁴ Ook kan gedacht worden aan het recht om over een brug te rijden tegen betaling van tolgeld.¹⁶⁵ De HR geeft ook aan, dat sprake kan zijn van “verhuur plus”, indien de verhuurder het mogelijk maakt dat het verhuurde voorwerp geschikt is voor het specifieke gebruik van de huurder.¹⁶⁶ Het faciliteren van een specifiek gebruik door de verhuurder dient als een andere prestatie dan verhuur gekwalificeerd te worden, tenzij deze van ondergeschikt belang is.¹⁶⁷ De HR neemt als uitgangspunt, dat sprake is van waarde toevoeging van betekenis, indien het tijdsverloop niet meer de overhand heeft in de prestatie. De HR redeneert van daaruit verder, dat sprake is van een andere prestatie, indien de enkele prestatie waarin de verhuur besloten ligt hierdoor

¹⁶¹ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), NTFR 2015/1489, r.o. 29

¹⁶² HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), NTFR 2015/1489

¹⁶³ Zie o.a. HR 23 november 2012, nr. 11/03325, NTFR 2013, 39 met annotatie van Zijlstra, BNB 2013/43, en 30 november 2012, nr. 11/02842, BNB 2013/45 met annotatie van B.G. van Zadelhoff

¹⁶⁴ HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Svenska staten tegen Stockholm Lindöpark AB), V-N 2001/11.21, r.o. 25 en zie o.a. HR 30 november 2012, C-11/02842, BNB 2013/45 met annotatie van B.G. van Zadelhoff r.o. 3.4

¹⁶⁵ HvJ EG 21 juni 1988, C-415/85 (Commissie/Ierland), Jur. 1988 blz. 3097

¹⁶⁶ HR 25 april 2014, 08/00864, V-N 2014/24.18, r.o. 3.4.1

¹⁶⁷ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), V-N 2005/22.21, r.o. 20 en 23

beter gekarakteriseerd wordt. In de volgende paragrafen wordt getracht dit uitgangspunt te betwijfelen. Daarbij zal onder andere aandacht besteed worden aan de invloed van het tijdsbestek in combinatie met de frequentie. Daarnaast zal de vraag, of niet te snel geconcludeerd wordt dat sprake is van één prestatie, aan bod komen. Mijns inziens wordt hierbij het aanzienlijke belang wat het HvJ aan het uitgangspunt van de huurder bij het kwalificeren van bijkomende prestaties hecht, door de HR in mindere mate geëerbiedigd.

Daarnaast komt het voor dat bij het kwalificeren van verhuur aan de hand van de "handgrepen", de passiviteit tot een meewegend element wordt beschouwd.¹⁶⁸ Dit is het gevolg van een verkeerde opvatting van de passieve terbeschikkingstelling, wat feitelijk een samensmelting is van de Goed Wonen-criteria (onder andere bepaalde vergoeding en bepaalde tijdsduur), door de HR.¹⁶⁹ De passieve terbeschikkingstelling dient namelijk enkel en alleen, om aan te geven dat de aard en inhoud van de overeenkomst ertoe leiden dat niet wordt voldaan aan de verschillende criteria.¹⁷⁰ Zoals bij de situatie dat een overeenkomst eenzijdig door de "verhuurder" op elk willekeurig moment kan worden opgezegd. Mijns inziens is het dan ook duidelijk dat passiviteit in de context van de wezenlijke elementen tijdsduur en exclusiviteit dient te worden gezien. Indien deze elementen niet aanwezig zijn, kan immers überhaupt geen sprake zijn van verhuur. Sanders heeft dit alles tot een concrete zin teruggebracht: *“Hoewel de wederprestatie voor de verhuurder, die strikt verband houdt met de duur van het gebruik van het goed door de huurder, het passieve karakter van de verhuur het beste lijkt weer te geven, kan daaruit overigens niet worden afgeleid dat een wederprestatie waarbij ook met andere elementen rekening wordt gehouden de kwalificatie als “verhuur van onroerende goederen”, noodzakelijkerwijze uitsluit, met name niet wanneer de andere elementen waarmee rekening wordt gehouden een kennelijk bijkomstig karakter hebben ten opzichte van het deel van de wederprestatie dat met het tijdsverloop verband houdt of geen vergoeding vormen voor een andere prestatie dan enkel de terbeschikkingstelling van een goed.”*¹⁷¹

6.4 Een andere visie?

Tot nu toe is vooral aan bod gekomen hoe artikel 135, van de Btw-richtlijn volgens het HvJ dient te worden uitgelegd. Vervolgens is het aan de HR om deze uitleg te implementeren in haar rechtspraak. De HR dient daarbij de feiten en omstandigheden te analyseren en deze vervolgens uit te leggen aan de hand van de Europese jurisprudentie. Rechtspraak van het HvJ omtrent het ter beschikking stellen van onroerend goed en samengaande diensten is casuïstisch van aard en daarmee lastig te analyseren. Wat niet wegneemt dat een aantal wel te destilleren uitgangspunten van het HvJ afwijken van de uitgangspunten van de HR.

6.4.1 Eigen passieve aard?

6.4.1.1 Het vermelden waard

Een arrest van de HR wat het vermelden waard is het Kunstencentrum-arrest.¹⁷² In het Kunstencentrum-arrest werd door een gemeente tegen vergoeding onroerend goed ter beschikking gesteld in de vorm van theaterzalen (inclusief kleedkamers). Samengaand werden daarnaast diensten

¹⁶⁸ In HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), V-N 2005/22.21 worden de elementen aangaande de duur en de exclusiviteit duidelijk genuanceerd. Uit dit laatste val tevens op te maken dat passiviteit geen dragend element is bij verhuur.

¹⁶⁹ HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

¹⁷⁰ HvJ EG 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15

¹⁷¹ Sanders, ‘Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?’, WFR 2014/129

¹⁷² HR 7 december 2012, nr. 10/02532, BNB 2013/46, conclusie van Hilten, met annotatie van B.G. van Zadelhoff

verricht aan organisaties en instellingen die daar muziekkuitvoeringen en toneelvoorstellingen hielden. Deze diensten bestonden onder andere uit het verlenen van toegang tot de theaterzalen en het begeleiden van het publiek. Maar ook het leveren van theatertechnici door de gemeente, het in gebruik geven van een foyer en het gebruik van de geluid- en licht installaties van de theaterzaal behoorde tot de diensten. Tevens werd door de gemeente de gangbare schoonmaak gefaciliteerd. De HR haalt onder andere het arrest van Field Fisher Waterhouse aan, om aan te geven dat sprake is van één dienst indien de aanvullende diensten de hoofddienst aantrekkelijker maken.¹⁷³ Tevens geeft de HR expliciet aan dat sprake is van één prestatie indien het een niet te splitsen economische handeling betreft. Waarna de HR mijns inziens een belangrijk element aangeeft, namelijk dat vastgesteld dient te worden welke dienst wordt verricht indien sprake is van een niet te splitsen economische handeling. Daarmee is het feitelijk de vraag, wat is de aard van de prestatie?

6.4.1.2 *Eigen aard*

Deze samengestelde dienst, uit het Kunstencentrum-arrest, welke volgens de HR niet te kwalificeren is als verhuur, dient te worden beschouwd als één prestatie met een eigen aard.¹⁷⁴ De prestatie heeft namelijk als doel, wat van groot belang is bij de kwalificatie, het scheppen van een omgeving waarin toneel- en muziekgezelschappen voorstellingen kunnen verschaffen. In dit arrest valt volgens de HR een verscheidenheid aan diensten te zien welke de passiviteit van verhuur wegnemen. Waarmee duidelijk wordt dat de HR passiviteit als een element beschouwt en daarmee uit zijn verband heeft getrokken. De opvatting van de HR is mijns inziens, zoals in paragraaf 6.3 al aangehaald, een onjuiste opvatting, aangezien de passieve terbeschikkingstelling slechts ter uitleg dient om aan te geven dat de aard en inhoud van de overeenkomst ertoe leiden dat niet wordt voldaan aan de verschillende criteria.¹⁷⁵ Mijns inziens dient de passiviteit dan ook in de context van de wezenlijke elementen exclusiviteit en tijdsduur te worden gezien. Ondanks dat de HR het niet expliciet aangeeft, kan uit het kunstencentrum-arrest worden afgeleid, dat de korte tijdsduur ook een zwaarwegende aanwijzing vormde om het als één prestatie te kwalificeren.¹⁷⁶ De optie van afzonderlijke prestaties komt in dit arrest van de HR niet aan bod, enkel de conclusie dat sprake is van één dienst. Dit is naar mijn mening te ongenueanceerd, in de volgende paragraaf zal dit nader worden toegelicht aan de hand van ter beschikking stellen van kamers aan prostitutees. Als eerst zal echter dieper ingaan worden op de voorgenoemde tijdsduur.

6.4.1.3 *Vrijgesteld sporten met een klok?*

Een gemeente verrichtte, naast het ter beschikking stellen van een stadion, verscheidende diensten tegen geringe vergoeding. De gemeente was van mening dat deze handelingen niet kwalificeerden als verhuurprestaties, in tegenstelling tot de belastingdienst welke van mening was dat sprake was van vrijgestelde verhuur. Daarbij rijst de vraag, welke mate van beheer leidt tot een andere prestatie dan verhuur. In het Régie communale autonome du stade Luc Varenne-arrest heeft het HvJ hier antwoord op gegeven.¹⁷⁷ Het HvJ oordeelde in dit arrest dat indien de overeengekomen tijdsduur van het gebruik van het stadion als tijdelijk én incidenteel is te beschouwen, naar gelang de feiten en omstandigheden, sprake is van een andere met btw belaste prestatie. Daarvoor dient volgens het HvJ tevens sprake te zijn van een actievare houding door een exploitant in vergelijking met een verhuurder. In casu

¹⁷³ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Waterhouse LLP), V-N 2012/52.22

¹⁷⁴ HR 7 december 2012, nr. 10/02532, BNB 2013/46, conclusie van Hilten, met annotatie van B.G. van Zadelhoff

¹⁷⁵ HvJ EG 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15

¹⁷⁶ M.W.C. Soltysik, 'Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad nog op de juiste lijn?', WFR 2015/824

¹⁷⁷ HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met annotatie van J.Th. Sanders

faciliteerde de gemeente praktisch alles. De gemeente verrichtte het beheer en toezicht van de sportinstallaties, liet de sportinstallaties schoonmaken en onderhield de velden en het stadion. Volgens het HvJ waren deze diensten noodzakelijk voor het beoogde gebruik, namelijk voetbalwedstrijden spelen. Het HvJ hecht hier dus duidelijk een belang aan het incidentele karakter.¹⁷⁸ Bij het beoordelen van het voorgenoemde incidentele en tijdelijke gebruik speelt de tijdsduur logischerwijs een grote rol. Een belangrijke punt wat het HvJ in Luc Varenne-arrest naar voren brengt, is dat de tijdsduur in casu niet als verwaarloosbaar mag worden aangemerkt. De nationale rechter dient dan ook na te gaan of de daadwerkelijke terbeschikking stelling “*minder gelinkt is aan welbepaalde tijdstippen dan wel, zoals de regie stelt, of het daadwerkelijke genot uitsluitend tot de voetbalwedstrijden beperkt is.*”¹⁷⁹

Overigens is het relevant dat in dit arrest het woord: “passief”, op een korte verwijzing naar het Stockholm Lindöpark-arrest na, niet vernoemd wordt. Wel wordt verwezen naar de tijdsduur, het gebruiksrecht en de exclusiviteit. De verwijzing naar het Stockholm Lindöpark-arrest is overigens goed te verklaren, aangezien het arrest relevant kan zijn bij het kwalificeren als één prestatie. Laat daarbij overigens duidelijk zijn, dat het HvJ in de eerste overwegingen in het Stockholm Lindöpark-arrest, een omschrijving van het begrip “verhuur” geeft waaruit niet naar voren komt dat het dient te gaan om een passieve handeling. Dit speelt namelijk enkel bij de vraag of sprake is van een andere prestatie, omdat het ter beschikking stellen van sportaccommodaties, zoals in het Luc Varenne-arrest, als één geheel dient te worden gezien. Hiermee komt dus duidelijk naar voren dat passiviteit geen element is van verhuur. Passiviteit dient dan ook niet als zodanig te worden beschouwd.¹⁸⁰

Daarnaast dient opgemerkt te worden dat de strikte toepassing van verhuurvrijstelling met zich meebrengt dat niet zomaar naar analogie iets als verhuur bestempeld mag worden wat op verhuur lijkt.¹⁸¹ Om deze reden kan het geven van gelegenheid tot de beoefening van golf dan ook niets als verhuur gekwalificeerd worden. De exclusiviteit, een van de wezenlijke elementen van verhuur, komt namelijk niet ten volle tot uitdrukking.¹⁸²

Kortom in het Luc Varenne-arrest nuanceert het HvJ haar standpunt omtrent het ter beschikking stellen van sportinstallaties in combinatie met aanvullende diensten. Immers verschilt het arrest Stockholm Lindöpark, waarin het HvJ haar standpunt omtrent het mogelijk maken van sportbeoefening en “verhuur plus” eerder heeft toegelicht, op een aantal wezenlijke punten. Zoals het sprake zijn van het gebruik door een club versus individueel gebruik en het herhaaldelijke en exclusieve gebruik voor langere duur op de overeengekomen dagen.¹⁸³

6.4.2 Gelegenheid geven?

Naast de aard en tijdsduur van prestaties brengt het ter beschikking stellen van kamers aan prostituees interessante btw kwalificaties met zich mee.¹⁸⁴ In beginsel gaat het daarbij om de vraag of sprake is

¹⁷⁸ HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met annotatie van J.Th. Sanders, r.o. 34

¹⁷⁹ HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met annotatie van J.Th. Sanders, r.o. 38

¹⁸⁰ zie ook M.W.C. Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad (nog op de juiste lijn?)’, WFR 2015/824 en J.J.P. Swinkels, ‘BTW-actualiteiten betreffende verhuur van onroerende zaken’, WFR 2009/1344

¹⁸¹ HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met annotatie van J.Th. Sanders, r.o. 23

¹⁸² Van Zadelhoff, ‘Verhuur van onroerend goed en BTW’, WFR 2002/6471, p. 333-340

¹⁸³ HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met annotatie van J.Th. Sanders, r.o. 27

¹⁸⁴ HR 23 november 2012, nr. 11/03325, V-N 2012/62.11, HR 30 november 2012, C-11/02842, BNB 2013/45 met annotatie van B.G. van Zadelhoff en HR 6 december 2012, nr. 11/02842, V-N 2013/2.23

van verhuur, al dan niet met afzonderlijke als wel bijkomende prestaties of is sprake van het door de exploitant gelegenheid geven tot prostitutie?

De feiten en omstandigheden, welke als uitgangspunt dienen om de cruciale kenmerkende elementen, vast te stellen luiden als volgt. De werkkamers welke de verhuurder ter beschikking stelde aan de prostituees waren voorzien van een wastafel en beschikten over een televisie, één eenpersoons- of tweepersoonsbed en schone hoelakens en handdoeken, maar geen beddengoed. Tevens vond toezicht, klein onderhoud en eindschoonmaak plaats en stonden plaatsen achter het raam ter beschikking. Ook hadden de prostituees beschikking over douche- en toiletvoorzieningen, een recreatieruimte en een keuken met wasmachines. Deze diensten werden door de exploitant gefaciliteerd en apart in rekening gebracht aan de prostituees, dit is een indicatie in de richting van verhuur. Een andere indicatie in de richting van verhuur is het feit dat de prostituees de kamers zelf schoon diende te houden. Daaronder viel onder andere het verschonen van de hoelakens. Met dit laatste is de kwalificatie als bijvoorbeeld een btw-belaste hotelkamer niet aan de orde. Het komt meer overeen met de kenmerken van een vakantieverblijf waarvan het HvJ heeft aangegeven dat het verhuur betrof.¹⁸⁵ Ook daar is het gebruikelijk dat een consument het beddengoed zelf meebrengt en de bedden zelf opmaakt. De prostituees stelden eveneens zelf de prijzen voor hun diensten vast. Daarnaast betaalden de klanten rechtstreeks aan de prostituees. Dit vormt weer een indicatie in de richting van verhuur zelfs indien geen overeenkomst aanwezig is.¹⁸⁶ Het is overigens verwonderlijk dat de HR aangeeft dat het niet uitmaakt of de door exploitant geleverde diensten apart in rekening worden gebracht, althans zo valt mijns inziens hetgeen in rechtsoverweging 3.5 te interpreteren, waarin door de HR de woorden “*al dan niet*” worden gebruikt. Het HvJ stelt namelijk dat indien diensten apart in rekening zijn gebracht dit een aanwijzing vormt om niet van het uitgangspunt afzonderlijke prestaties af te wijken.¹⁸⁷ Tevens gaat de HR voorbij aan het feit, zoals Hof Leeuwarden mijns inziens correct opmerkt, dat indien een gedeelte van het overeengekomen aanvullend dienstbetoon niet daadwerkelijk wordt verricht, dit gedeelte buiten beschouwing moeten blijven.¹⁸⁸ Zo wordt het *bestaande vermoeden* van prestaties, in het geval een vergunning door de gemeente is verstrekt, teniet gedaan, indien deze prestaties in werkelijkheid niet worden verricht.¹⁸⁹ Wat overigens losstaat van de situatie waarin wel het recht wordt verleend, maar daar geen gebruik van wordt gemaakt. Indien de buiten beschouwing gelaten prestaties als afzonderlijk zijn aan te merken, zullen deze vanzelfsprekend niet meegenomen worden in de beoordeling of sprake is van een andere prestatie indien de overige prestaties wel één prestatie vormen. Dit geeft wederom aan hoe cruciaal de beoordeling van samengestelde prestaties is en welke vergaande gevolgen het kan hebben.

Net als in de vorige paragraaf omtrent het gebruik van theaterzalen, neemt de HR ook in de prostitutie-arresten de tijdsduur in overweging. Zoals hiervoor al kort aangestipt, betekent een korte duur nog niet per definitie, dat geen sprake kan zijn van afzonderlijke prestaties, welke naast de verhuur worden verricht. Het HvJ geeft immers aan, dat bij de beoordeling van de terbeschikkingstelling van onroerend goed de tijdelijke en incidentele aard, wat moet blijken uit de feiten en omstandigheden, van groot belang is en niet zozeer een specifieke tijdsduur.¹⁹⁰ In een later arrest van de HR wordt het

¹⁸⁵ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 42

¹⁸⁶ Hof Arnhem 3 juli 1998, nr. 97/0419, V-N 1998/60.13

¹⁸⁷ HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1, r.o. 51 en 52

¹⁸⁸ Hof Leeuwarden 7 augustus 2012, nr. 11/00041, NTFR 2012/2251 met annotatie van J. van der Laan en J.P.W.H.T. Becks

¹⁸⁹ HR 6 december 2013, nr. 12/04443, BNB 2014/23 met annotatie van B.G. van Zadelhoff

¹⁹⁰ HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met annotatie van J.Th. Sanders

tijdselement echter niet meegenomen in de kwalificatie. Hiermee wordt wederom duidelijk dat vele elementen de kwalificatie beïnvloeden en dat het tijdselement een van deze elementen is.¹⁹¹ Wat mijns inziens niet wegneemt dat de passiviteit, zoals in paragraaf 6.3 en 6.4.1. behandeld, niet onder dit “rijtje” geschaard dient te worden omdat het ook afwezig kan zijn.

Ook Markink geeft aan dat de tijdsduur een element is, maar niet dat het tijdselement een onderscheidend criterium vormt.¹⁹² Bouwhuis en Van Loon geven echter wel aan, dat om sprake te laten zijn van verhuur, in de overwegingen van partijen om een overeenkomst aan te gaan de tijdsduur van het gebruik van het onroerend goed een voorkomend element dient te zijn.¹⁹³ Mijns inziens heeft van der Wulp ook een interessant standpunt, door te stellen dat de tijdsduur een manier is om een scheiding te maken tussen quasi en echte belastingplichtigen. Immers is bij de eerste groep sprake van een eindproduct waarbij de prijs bepaald wordt aan de hand van de tijdsduur en tevens geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert. Bij de tweede groep betreft het daarentegen een productiemiddel welke wordt verrekend in de prijzen. Daarbij merkt van Wulp mijns inziens terecht op dat: *“Het enkele feit dat de verhuurder niet alleen het onroerend goed verhuurt, maar ook andere werkzaamheden verricht het niet “actief” maakt zolang die werkzaamheden een kennelijk bijkomstig karakter hebben.”*¹⁹⁴

Alhoewel de terbeschikkingstelling van de kamers aan prostituees al dan niet tijdelijk is, valt te betwijfelen of deze ook incidenteel is. De prostituees nemen namelijk veelvuldig en regulier kamers af van de exploitant valt te herleiden uit de prostitutie-arresten. Daarmee is het incidentele indien sprake is van een doorlopende rechtsbetrekking, mijns inziens niet aan de orde. Daarnaast gebruikt de HR ook nog het woord “gelegenheidsgever”.¹⁹⁵ Dit is vrij ironisch aangezien, zoals Sanders benadrukt, volgens *“een gezaghebbend en veel gebruikt woordenboek der Nederlandse taal voor de betekenis van “gelegenheidsgever” het woord “kamerverhuurder” geeft.”*¹⁹⁶ Indien even stilstaan gestaan wordt bij het feit dat een modale consument zulke heel modale woordenboeken, zoals de Van Dale, gebruikt, komt de ironie helemaal naar voren.

Volgens de HR is het beschouwen van de geleverde diensten door het Hof als afzonderlijk dan wel bijkomstig bij de hoofddienst onbegrijpelijk.¹⁹⁷ Hof ’s-Gravenhage oordeelde dat de terbeschikkingstelling van onroerend goed en de geleverde diensten in casu afzonderlijke diensten zijn.¹⁹⁸ Het standpunt van het Hof is mijns inziens begrijpelijk en een logische kwalificatie in het licht van de Europese Jurisprudentie, mede omdat de HR bepaalde aspecten van de prestaties volledig buiten beschouwing heeft gelaten.

Na het arrest Wojskowa is duidelijk geworden, dat de mogelijkheid om diensten al dan niet af te nemen, een zeer relevante aanwijzing richting afzonderlijke prestaties kan vormen.¹⁹⁹ Mijns inziens is van een kunstmatige splitsing dan ook geen sprake.²⁰⁰ Immers is een gedeelte van de diensten die worden verricht als bijkomstig bij de verhuur te beschouwen, gezien ze van ondergeschikt belang zijn.

¹⁹¹ HR 6 december 2013, nr. 12/04443, BNB 2014/23 met annotatie van B.G. van Zadelhoff

¹⁹² Markink, ‘BTW aspecten van verhuur’, TvHB 2014, 1, p. 4-11

¹⁹³ Bouwhuis en van Loon 2014, p.131

¹⁹⁴ Van der Wulp, ‘Btw-vrijstelling verhuur onroerend goed in corrigerend licht’, BtwBrief 2014/57

¹⁹⁵ HR 30 november 2012, nr. 11/02842, BNB 2013/45 met annotatie van B.G. van Zadelhoff, r.o. 3.3

¹⁹⁶ Sanders, ‘Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?’, WFR 2014/129

¹⁹⁷ HR 23 november 2012, nr. 11/03325, NTFR 2013, 39 met annotatie van Zijlstra, r.o. 3.5

¹⁹⁸ Gerechtshof ’s-Gravenhage 24 juni 2011, nr. 10/00158, NTFR 2012, 1724

¹⁹⁹ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9

²⁰⁰ HR 07 juni 2013, nr. 10/02888, BNB 2012/143

Zoals bijvoorbeeld schoonmaak en nutsvoorzieningen. Dit zijn immers zaak gerelateerde diensten die de hoofddienst aantrekkelijker maken en niet zozeer gelijkwaardig qua aard zijn.²⁰¹ Overigens worden door het HvJ de termen zaakgerelateerd en faciliteren door elkaar gebruikt en maakt het HvJ, volgens Sanders, geen onderscheid qua betekenis ertussen.²⁰² Daarmee is het begrip ruim te noemen. Mijns inziens vallen dan ook diensten als de recreatieruimte en de wasmachines onder het begrip. Naar mijn mening gaan de diensten die dan overblijven zoals beveiliging, schoon linnengoed en handdoeken op in de verhuur, aangezien ze niet door een modale consument als een doel op zich te beschouwen zijn. Enkel een manier om de verhuur optimaal te benutten. Naar mijn mening zou voor een sleutelklaar kantoor afhankelijk van de feiten en omstandigheden dan ook de vrijstelling voor verhuur van toepassing kunnen zijn ondanks dat enkele prestaties niet onder het begrip “verhuur” vallen.

Concluderend dient het ter beschikking stellen van kamers losstaand beoordeeld te worden, indien prostituees de keuzes hebben om de overblijvende prestaties wel of niet af te nemen. Bij deze beoordeling dienen de zaak gerelateerde prestaties niet meer dan een bijkomstig karakter te vertonen ten op zichte van de tijdsduur.²⁰³ Voorgaande heeft als gevolg dat bij het kwalificeren van de terbeschikkingstelling van de kamers, deze afzonderlijke prestaties, niet worden meegenomen bij de beantwoording van de vraag of sprake is van “verhuur plus”.²⁰⁴ Wat vervolgens overblijft, is een samengestelde dienst waarbij verhuur het overheersende element is en de bijkomende prestaties hier niets aan af doen.

6.4.3 Verhuur van multifunctionele kamers waar in geslapen kan worden

In de vorige paragraaf zijn de prostitutie-arresten uitgebreid aan bod gekomen. Daarbij is ook naar voren gekomen dat het HvJ de term verhuur voor onder andere de terbeschikkingstelling van sleutelklare kantoren gebruikt.²⁰⁵ Eveneens dient de terbeschikkingstelling van accommodaties vrijgesteld te worden, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.

Het concept verstrekken van accommodaties dient dus aan bepaalde voorwaarden te voldoen wil het vrijgesteld zijn. De verhuur van onroerende zaken is namelijk vrijgesteld op basis van artikel 135, lid 1, onder l, van de Btw-richtlijn aan de ene kant. Aan de andere kant geeft artikel 135, lid 2, onder a, van de Btw-richtlijn echter aan dat het “verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie” uitgesloten is van de vrijstelling.

Het begrip accommodatie dient gedefinieerd te worden om een onderscheid te kunnen maken tussen ofwel een vrijgestelde prestatie leveren, dan wel een belaste prestatie leveren. Deze definitie, zo blijkt uit de richtlijn als wel uit jurisprudentie van het HvJ, is maar tot op een zekere hoogte een communautair begrip. Zo volgt uit de artikel 135, lid 2, onder a, van de Btw-richtlijn dat het verstrekken van accommodatie gebaseerd dient te worden op de nationale wetgeving van lidstaten. Eveneens heeft het HvJ in het arrest E. Blasi het volgende aangegeven: “*De lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge om te bepalen, welke accommodatieverstrekkingen in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen ... moeten worden belast. Deze beoordelingsmarge wordt begrensd door het doel van deze bepaling, die, wat het ter beschikking stellen van woonruimten betreft, ertoe strekt de - belastbare - verstrekkingen van accommodatie in het*

²⁰¹ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 1999/15.28

²⁰² Sanders, ‘Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?’, WFR 2014/129

²⁰³ HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Svenska staten tegen Stockholm Lindöpark AB), V-N 2001/11.21, r.o. 26 en 27

²⁰⁴ Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad (nog op de juiste lijn?)’, WFR 2015/824

²⁰⁵ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 42

hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies te onderscheiden van vrijgestelde handelingen, met name de verpachting en verhuur van onroerende goederen.”²⁰⁶ De lidstaten mogen dus in bepaalde mate zelf de scheidingslijn vaststellen.

Het enkel overnachten valt, althans in Nederland, als verhuur aan te merken indien sprake is van logies.²⁰⁷ Naar mijn mening is het begrip logies vrij ruim te noemen. Met het overnachten gepaard gaande diensten zoals het ter beschikking stellen van een bed, kast en toiletartikelen vallen immers onder het begrip logies.

Het meest noemenswaardige punt is echter het feit dat het verstrekken van accommodatie kwalificeert als verhuur en niet als een andere prestatie in de trend van “verhuur plus”. Dat deze handeling uitgezonderd is van de vrijstelling doet daaraan geen afbreuk. Immers waarom zou het verstrekken van accommodatie anders uitgezonderd moeten worden van de vrijstelling als het geen verhuur is?²⁰⁸ Naast bijvoorbeeld het MDR-arrest, waarin timesharing centraal staat, komt ook uit andere jurisprudentie van het HvJ, zoals bijvoorbeeld Commissie versus Verenigd Koninkrijk, naar voren dat de uitzonderingen op de vrijstelling zijn aan te merken als verhuur.²⁰⁹ Daarnaast staat volgens Soltysik de Europese wetgever nog steeds achter haar besluit om het verstrekken van accommodatie aan te merken als verhuur.²¹⁰ Zo redeneert Soltysik, dat als de Europese wetgever in het licht van Europese Jurisprudentie de nood had dit aan te passen, dit had gedaan bij de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn op 1 januari 2007. Mijns inziens biedt Soltysik daar een valide punt waarop in paragraaf 6.5.3 dieper op zal worden ingaan. Te meer omdat het Temco Europe-arrest, waarin het verstrekken van accommodatie als een andere activiteit werd aangeduid, naar mijn mening de bedoeling had het commerciële karakter te benadrukken om zo het verschil aan te duiden met verhuur van onroerende zaken welke vrijgesteld zijn, waarmee het hiervoor vermelde onderscheid tussen quasi en echte belastingplichtigen nogmaals naar voren komt.²¹¹

Ook het ter beschikking stellen van multifunctionele ruimtes waar cursussen en vergaderingen kunnen worden gegeven, kan afhankelijk van de omstandigheden, resulteren in de kwalificatie: “verhuur plus”. Vaak gaat het exclusief ter beschikking stellen van dergelijke ruimtes gepaard met andere diensten. Deze diensten behelzen onder andere EHBO-voorzieningen, een beamer, koffie, beveiliging, schoonmaak, geluidsinstallatie. Deze diensten gaan dan ook op in de hoofddienst verhuur. Ook deze samengestelde dienst valt onder de vrijstelling en is in tegenstelling tot een hotelkamer niet uitgezonderd. Dat een hotelkamer waar veel overeenkomstige voorzieningen worden verstrekt als verhuur kwalificeert en dat kennelijk vanuit de ogen van de modale consument bezien een multifunctionele ruimte als een andere prestatie kwalificeert, is mijns inziens onbegrijpelijk.²¹² Het begrip “verhuur plus” wordt hiermee wel heel ruim gesteld. Mijns inziens zit de Rechtbank, welke de diensten als ondergeschikt kwalificeert, dan ook op een betere “lijn”.²¹³ Kroesen en Van der Eijnde

²⁰⁶ HvJ EG 12 februari 1998, C-346/95 (E. Blasi), V-N 1998/28.24, r.o. 21

²⁰⁷ Post b11 van tabel 1 van de Wet op de omzetbelasting 1968

²⁰⁸ Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad nog op de juiste lijn?’, WFR 2015/824

²⁰⁹ HvJ EU 16 december 2010, C-270/09 (MacDonald Resorts), NTFR 2011/31, r.o. 54 en HvJ EG 12 september 2000, C-359/97, (Commissie/Verenigd Koninkrijk), BNB 2000/378, r.o. 67

²¹⁰ Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad nog op de juiste lijn?’, WFR 2015/824

²¹¹ HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), V-N 2005/22.21

²¹² Hof Den Bosch 28 juli 2011, nr. 08/00708, V-N 2011/52.1.4 en Hof ’s-Hertogenbosch, 28 juli 2011, nr. 08/00708, V-N 2011/52.1.4 (HR 30 november 2012, nr. 11/04064 (81 RO uitspraak)) en zie ook Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad nog op de juiste lijn?’, WFR 2015/824

²¹³ Wolf, ‘Niets is zeker en zelfs dat niet – Het jaar 2011 voor btw en overdrachtsbelasting’, *Vastgoed fiscaal & civiel* 2012, nr. 1

hebben een zeer valide punt door te stellen dat toepassing van de toets uit het CPP-arrest had geleid tot één hoofddienst en meerdere bijkomende diensten.²¹⁴ De HR en het Hof geven in dit arrest wederom aan dat geen sprake is van de passieve terbeschikkingstelling van de ruimtes om de kwalificatie als verhuur te ontcrachten. Dat in dit arrest voorbij wordt gegaan aan de regelmaat en de vraag of sprake is van vaste gebruikers is mijns inziens niet verwonderlijk. Aangezien enkel naar de aard van de prestatie wordt gekeken. Vrij ironisch is het feit, dat de aard van de prestaties, indien de toets correct wordt uitgevoerd, niet wordt beïnvloed aangezien ze als bijkomende prestaties zouden kwalificeren. Nu het verhuren van hotelkamers niet vrijgesteld is, zal de vraag of hierbij ook sprake kan zijn van één prestatie met een andere aard, jammer genoeg niet snel beantwoord worden door de HR.

Overigens geeft de staatssecretaris in paragraaf 7.1 van het Vastgoedbesluit aan dat een multifunctionele ruimte als verhuur dient te worden gekwalificeerd.²¹⁵ De Staatssecretaris geeft namelijk aan dat prestaties die niet opgaan in de verhuur zoals luxe catering, in tegenstelling tot koffie en thee, op basis van jurisprudentie van het HvJ als afzonderlijk dienst dienen te worden beschouwd. Daarbij maakt de Staatssecretaris wel een onderscheid tussen de zakelijke vastgoedbranche en de verhuur van woningen. Volgens de Staatssecretaris zien de servicekosten in de zakelijke vastgoedbranche in veel gevallen op afzonderlijke prestaties die naast de verhuur verricht worden. In tegenstelling tot de verhuur van woningen waarbij de in rekening te brengen servicekosten volgens de Staatssecretaris in veel gevallen bestaan uit prestaties die opgaan in het begrip “verhuur”.²¹⁶ De Staatssecretaris verwijst hierbij naar het Tellmer Property-arrest, waarbij de diensten schoonmaak en bewaking niet als bijkomstige handelingen kwalificeren en als zelfstandige prestaties dienen te worden beschouwd.²¹⁷ Dit lijkt mij enigszins zwart-wit en verdient enige nuancering zeker na het Wojskowa-arrest.²¹⁸ Immers dienen de diensten schoonmaak en bewaking, zoals al meermaals door mij is beargumenteerd, op te gaan in het ter beschikking stellen van onroerend goed en de vergoeding die voor deze ene prestatie gevraagd wordt. Daarbij speelt onder andere het contractueel verplicht moeten afnemen van diensten van de verhuurder, zodat geen sprake is van een keuze. Tevens speelt het feit dat de door verhuurder in rekening gebrachte vergoeding niet gespecificeerd is.

Voorgaande leidt ertoe dat de interpretatie van de Staatssecretaris welke destijds is vastgelegd in het Vastgoedbesluit na het Wojskowa-arrest wellicht anders zou luiden.²¹⁹ Vanzelfsprekend spelen naast fiscale overwegingen tevens ook administratieve en juridische overwegingen een rol. Dit neemt echter niet weg dat de interpretaties van de lidstaten in lijn dienen te blijven met de Europese jurisprudentie.²²⁰ Vandaar zou mijns inziens een herziene interpretatie van verhuur en samengaande handelingen door de Staatssecretaris een goede ontwikkeling zijn.

6.4.4 Conclusie

Diensten die verband houden met verhuur van onroerend goed worden geacht één samengestelde prestatie te vormen “indien het goed in kwestie - economisch gezien -objectief één geheel vormt met de eerstbedoelde prestaties”.²²¹ Indien dit het geval is, dient nagegaan te worden of het element verhuur nog het overheersende element is. Indien dit niet het geval is en de diensten dus de overhand nemen, dan is sprake van een andere prestatie welke “beter gekarakteriseerd wordt door het leveren van een

²¹⁴ Kroesen en Van der Eijnde, ‘Verhuur of verhuurde plus – the devil is in the details?’, BtwBrief 2012/110

²¹⁵ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26581), V-N 2013/54.15

²¹⁶ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26581), V-N 2013/54.15

²¹⁷ HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17

²¹⁸ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9

²¹⁹ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26581), V-N 2013/54.15 en HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9

²²⁰ Soltysik, ‘Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad (nog op de juiste lijn?)’, WFR 2015/824

²²¹ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9, r.o. 42

andere prestatie dan door het ter beschikking stellen van onroerend goed” en op zijn eigen merites dient te worden beoordeeld. Indien immers sprake is van een samengestelde dienst, waarbij de bijkomende prestaties opgaan in de hoofddienst, dan kan van “verhuur plus” geen sprake zijn. De aard van de prestatie wordt in dergelijke situaties namelijk niet aangetast.

Uit het in hoofdstuk 4 en 5 geschetste kader kan een aanpak worden geconstrueerd om “verhuur plus” situaties op een “juiste” wijze te kwalificeren. De aanpak welke de HR hanteert, is mijns inziens echter een onjuiste. Dit is redelijk stellig geformuleerd, maar indien de arresten van het HvJ omtrent terbeschikkingstelling van onroerend goed in samenhang met andere prestaties worden geanalyseerd valt wel tot deze conclusie te komen. De HR beschouwd passiviteit namelijk als een element en heeft het begrip daarmee uit zijn verband gerukt. De passieve terbeschikkingstelling dient namelijk slechts, om aan te geven dat de aard en inhoud van de overeenkomst ertoe leiden dat niet wordt voldaan aan de verschillende criteria. Mijns inziens is het dan ook duidelijk dat passiviteit in de context van de wezenlijke elementen exclusiviteit en de tijdsduur dient te worden gezien.

Doordat de HR een andere interpretatie en toepassing hanteert van de “handgrepen” ten opzichte van arresten van het HvJ zijn een aantal onbegrijpelijke beslissingen geweest. Door de casuïstische aard van deze problematiek worden deze mijns inziens enigszins verbloemd. Indien echter tot de kern wordt teruggekomen, zoals bijvoorbeeld het beeld van de modale consument, valt op dat de HR in de besproken arresten toch echt een andere weg en interpretatie aan elementen en het begrip passiviteit geeft dan het HvJ. Zo lijkt mij dat een van de meest gebruikte en gerespecteerde Nederlandse woordenboeken, het beeld van een modale consument toch wel op een juiste wijze kan objectiveren. Daarnaast wordt de afwijking ook duidelijk indien het als verhuur kwalificerende, maar uitgezonderde, ter beschikking stellen van een hotelkamer met samengaande diensten wordt afgezet tegen de als een andere prestatie kwalificerende terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte.

7 Conclusie

In deze scriptie is een betoog gehouden voor het als verhuur kwalificeren van de samengestelde prestatie die als één prestatie kwalificeert waarvan het ter beschikking stellen van onroerend goed een onderdeel is. Eerst is een toetsingskader uiteengezet om de lezer een beter inzicht te verschaffen in de basis en het rechtskarakter van de btw-systematiek. Daarbij is naar voren gekomen dat de doelstelling van de omzetbelasting het in de heffing betrekken van het consumptieve gebruik van goederen en diensten door particulieren en daarmee gelijkgestelden is. Om dit juridisch hanteerbaar te houden worden de bestedingen van particulieren en daarmee gelijkgestelden als maatstaf genomen. Deze bestedingen welke de maatstaf van de consumptie vormen worden in het btw-systeem belast op een wijze die het zowel in theorie minder fraudegevoelig maakt, door controle bij alle schakels in het proces, als wel op een neutrale wijze heft. Het beginsel van fiscale neutraliteit is immers een groot goed in de omzetbelasting en biedt een leidraad om het stelsel van btw in lijn te brengen met het doel en de opzet van de belasting, waardoor op een neutrale wijze geheven kan worden. Daarnaast kan met dit beginsel uniformiteit in het geheel bewerkstelligd worden en tevens een eerlijke concurrentie afgedwongen worden. Het blok van uniformiteit in het stelsel van btw vertoont echter soms ook scheuren en brengt daarbij inconsistenties aan het licht op het gebied van verhuur.

Aan de hand van het voorgenoemde kader is het mogelijk om de uitspraken van de HR op een academische wijze nader te analyseren. Waarna met deze analyse vervolgens een antwoord geformuleerd kan worden op de probleemstelling: *In hoeverre is de nationale interpretatie van het communautaire begrip “verhuur” door de HR in overeenstemming met de uitgangspunten die het HvJ hanteert bij de interpretatie van dat begrip?* Indien sprake is van afwijkingen, kan naast het ontbreken van een fiscaal neutrale uitleg van het begrip “verhuur”, tevens de doelstelling van de omzetbelasting geen recht worden aangedaan. Immers kan consumptie hierdoor ofwel de facto te zwaar belast worden, of simpelweg niet, indien een vrijstelling in het spel is.

Bij de uitlegging van de vrijstelling met betrekking tot verhuur en verpachting van onroerende goederen kan men niet terugvallen op een in de Btw-richtlijn gedefinieerd begrip. Een te ruime interpretatie van vrijstellingen door lidstaten kan dan ook afwijkingen veroorzaken. Vandaar dat de vrijstellingen van de Btw-richtlijn strikt geïnterpreteerd dienen te worden. Het is echter ook niet de bedoeling dat bij het kwalificeren van prestaties vrijstellingen worden beperkt tot enkel letters. Gelukkig heeft het HvJ door middel van rechtspraak het begrip “verhuur” toch enige invulling kunnen geven. Na deze rechtspraak is het duidelijke geworden, op welke wijze de verhuur van onroerende goederen en samengaande prestaties gekwalificeerd dient te worden. Zo valt uit rechtspraak van het HvJ op te maken, dat indien prestaties afzonderlijk op de factuur worden uitgewerkt of als aparte vergoedingen worden gefactureerd aan een afnemer dat dit de bedoeling van partijen weer geeft. Indien de oorzaak van het apart in rekening brengen van de prestaties, het gevolg is, van het feit dat de afnemer een keuze heeft om deze prestaties al dan niet af te nemen, moeten deze prestaties als afzonderlijk worden beschouwd. Met de prostitutie-arresten lijkt de HR hier, mijns inziens, van af te wijken. Na een analyse van de visie van de HR over het ter beschikking stellen van multifunctionele ruimtes, wordt dit naar mijn mening bevestigd.

Concluderend kan mijns inziens gesteld worden dat de HR met onder andere de prostitutie- arresten en het Gemeente Moerdijk-arrest, aan de kenmerkende elementen bij het kwalificeren van samengestelde prestaties, geen evenwichtige waarde heeft toegekend. De HR lijkt in vergelijking met het HvJ mijns inziens eerder van mening te zijn dat bij een samengestelde prestatie sprake is van één prestatie sui generis. Het HvJ heeft aangegeven dat het in de Zesde Richtlijn gehanteerde begrip “verhuur” tot het Unierecht behoort en vandaar niet per se overeenkomt met het nationaalrechtelijke begrip uit de

desbetreffende lidstaat. Ondanks dit laatste is deze afwijking van het HvJ nog steeds kwalijk te noemen in het licht van een fiscaal neutrale uitleg.

8 Literatuurlijst

8.1 Artikelen

- H. van Brenk en T. Braakman, 'Reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting in strijd met Zesde richtlijn?', WFR 1995/6161, p. 1115
- S. Cnossen, 'BTW en onroerend goed', WFR 1995/6142
- E.W.E.M. Cox, 'Btw op een likje verf? De advocaat-generaal heeft er lak aan!', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2015/5, p. 5-8
- A. van Dongen, 'Recente jurisprudentie HvJ betreffende de BTW', Belastingbrief 2005/01
- M.E. van Hilten, 'Vrijstellingen: hoe eng is strikt?', WFR 2009/1328
- D. Kroesen en L. van der Eijnde, 'Verhuur of verhuurde plus – the devil is in the details?', BtwBrief 2012/110
- G.B. Markink, 'BTW aspecten van verhuur', TvHB 2014/1, p. 4-11
- L.F. Ploeger, 'Het verbruik in de omzetbelasting', WFR 1972/5109
- J. Reugebrink, 'Omzetbelasting', FED, Deventer, 1973, blz. 175
- W.A. Rouwenhorst & R. Brouwer, 'Reparatiewetgeving en beperkte rechten', WFR 1995/6157, p. 945
- J.T. Sanders, 'Verdwijnt vrijstelling voor verhuur van vastgoed volledig?', WFR 2014/129
- E. Wiegerinck, 'Steeds meer bedrijfsverzamelgebouwconcepten', Vastgoedmarkt juni-juli 2015
- R.A. Wolf, 'Carrouselfraude; lekkende leidingen of dreigende dijkdoorbraak?', Forfaitair 2012/227
- R.A. Wolf, 'Niets is zeker en zelfs dat niet – Het jaar 2011 voor btw en overdrachtsbelasting', Vastgoed fiscaal & civiel 2012, nr. 1
- M.D.J. van der Wulp, 'Btw-vrijstelling verhuur onroerend goed in corrigerend licht', BtwBrief 2014/57
- B.G. van Zadelhoff, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', WFR 2002/6471, p. 333-340
- Onbekend, 'Lage inkomens betalen relatief veel indirecte belasting', Centraal Bureau voor de Statistiek, Den Haag/Heerlen 29 juni 2016

8.2 Besluiten en kamerstukken

- Kamerstukken II 1994/95, Kamerstuknummer 24 172, nr. 3
- Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting. Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, Bulletin van de Europese gemeenschappen, Supplement 11/73, PB EG 5 oktober 1973, nr. C 80, V-N 1973, p. 16-17
- Besluit van 27 oktober 2011, BLKB 2011/26M (Stcrt. 2011, 19798)
- Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26581), V-N 2013/54.15

8.3 Boeken

- K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW FM nr. 99*, Deventer: Kluwer 2002
- P.A. Bouwhuis en M.H.G. van Loon, *Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*, Deventer: Fed 2014
- C. Deckx & S. Ruyschaert, *Van tiende penning tot btw. Invoering en ontwikkeling van de omzetbelasting in de lage landen*, Antwerpen-Apeldoorn: Maklu 2009
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009
- A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting (diss.)*, Deventer: Kluwer 1987
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014
- H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem: Gouda Quint 1994
- M.M.W.D. Merckx, *De woon- en vestigingsplaats in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2011
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss. Tilburg)*, Deventer: Kluwer 2007
- W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007
- S. Ruyschaert, *Handboek doorfacturering*, Antwerpen: Maklu-Uitgevers 2014
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW*, Amsterdam: Centrale Drukkerij Universiteit van Amsterdam 2000
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001

9 Jurisprudentielijst

9.1 Rapporten

Algemeen Rapport ingesteld door de subgroepen a, b, en c ter bestudering van de verschillende mogelijkheden van harmonisatie van de omzetbelastingen (ABC Rapport), Europese Commissie, januari 1962

Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité (Neumark Rapport), Europese Commissie, 1962.

PriceWaterhouseCoopers, *How the EU VAT exemptions impact the Banking Sector, Study to assess whether banks enjoy a tax advantage as a result of the EU VAT exemption system*, PWC 2011

9.2 Hof van Justitie

HvJ EG 21 juni 1988, C-415/85 (Commissie/Ierland), Jur. 1988, I, 3097

HvJ EG 21 juni 1988, C-416/85 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), Jur. 1988, I, 3127

HvJ EG 13 juli 1989, C-173/88 (Morten Henriksen), FED 1990/72

HvJ EG 14 februari 1985 C-268/83, (Rompelman), BNB 1985/315

HvJ EG 15 juni 1989, C-348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA)), Jur. 1989, blz. 1737

HvJ EG 24 oktober 1996, C-317/94 (Elida Gibbs), NTFR 2011/1494 met noot van Zijlstra

HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20

HvJ EG 12 februari 1998, C-346/95 (E. Blasi), V-N 1998/28.24

HvJ EG 11 juni 1998, C-283/95, (Fisher), V-N 1998/39.43

HvJ EG 22 oktober 1998, C-94/97 (Madgett en Baldwin), V-N 1998/59.20

HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), V-N 1999/15.28

HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, met noot van van Hilten.

HvJ EG 12 september 2000, C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25

HvJ EG 12 september 2000, C-359/97 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), BNB 2000/378

HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Svenska staten tegen Stockholm Lindöpark AB), V-N 2001/11.21

HvJ EG 4 oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen), BNB 2002/396

HvJ EG 9 oktober 2001, C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20

HvJ EG 9 oktober 2001, C-409/98 (Mirror Group plc), V-N 2001/57.20

HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00 (Maierhofer), BNB 2003/123

HvJ EG 12 juni 2003, C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15

HvJ EG 6 november 2003, C-45/01 (Dornier), V-N 2003/58.18

HvJ EG 18 november 2004, C-284/03 (Temco Europe), V-N 2005/22.21

HvJ EG 12 mei 2005, C-41/04 (Levob Verzekeringen) conclusie A-G Kokott, BNB 2006/115

HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04 (Levob Verzekeringen en OV Bank), V-N 2005/22.21

HvJ EG 26 mei 2005, C 498/03 Kingscrest Associates en Montecello, V-N 2005/29.19

HvJ EG 14 juni 2007, C-445/05 Haderer, Jurispr. blz. I-4841

HvJ EG 7 september 2006, C-166/05 (Heger), VN 2006/47.14

HvJ EG 29 maart 2007, C-111/05 (Aktiebolaget NN), V-N 2007/18.22

HvJ EG 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, NTFR 2007/1087, met noot van Sanders

HvJ EG 21 februari 2008, C425/06 (Part Services Srl), BNB 2009/1

HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 (Conclusie Trstenjak), H&I 2009/1.18 met noot Sanders

HvJ EG 9 december 2008, C-572/07 conclusie A-G Trstenjak, V-N 2009/6.28

HvJ EU 4 juni 2009, C-102/08 (Finanzamt Düsseldorf t. SALIX), V-N 2009/28.13

HvJ EG 11 juni 2009, C-572/07 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17

HvJ EU 3 september 2009, C-37/08 (RCI Europe), BNB 2010/44

HvJ EU 28 oktober 2010, C-175/09 (Axa UK plc), V-N 2010/57.17

HvJ EU 18 november 2010, C-156/09 (Verigen), V-N 2010/59.22

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

HvJ EU 16 december 2010, C-270/09 (MacDonald Resorts), NTFR 2011/31

HvJ EU 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG e.a.), V-N 2011/18.17
HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11 (Purple Parking en Airparks Services), NTFR 2012/703
HvJ EU 19 juni 2012, C-44/11 (Deutsche Bank), V-N 2012/42.15
HvJ EU 27 september 2012, C-392/11 (Field Fisher Warehouse), V-N 2012/52.22
HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), V-N 2012/61.12
HvJ EU, 17 januari 2013, C-224/1 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16
HvJ EU 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne v État Belge CJEU), NTFR 2015/704 met noot van J.Th. Sanders
HvJ EU 16 april 2015, C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), V-N 2015/22.19.9
HvJ EU 16 juli 2015, C-584/13 (Mapfre asistencia en Mapfre warranty), V-N 2015/42.15
HvJ EU 26 mei 2016, C-607/14 (Bookit), V-N 2016/32.17

9.3 Hoge Raad

HR 24 september 2004, nr. 37 898, BNB 2005/72
HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, BNB 2013/3 met noot van B.G. van Zadelhoff
HR 23 november 2012, nr.11/03325, NTFR 2013, 39 met annotatie van Zijlstra
HR 30 november 2012, nr.11/02842, BNB 2013/45 met annotatie van B.G. van Zadelhoff
HR 30 november 2012, nr. 11/04064
HR 6 december 2012, nr. 11/02842, V-N 2013/2.23
HR 7 december 2012, nr. 10/02532, NTFR 2013, 136 met annotatie van Vroon
HR 7 juni 2013, nr. 10/02888, BNB 2012/143
HR 6 december 2013, nr. 12/04443, BNB 2014/23 met annotatie van B.G. van Zadelhoff
HR 25 april 2014, nr. 08/00864, E, V-N 2014/24.18

9.4 Gerechtshof

Hof Arnhem 3 juli 1998, nr. 97/0419, V-N 1998/60.13
Hof 's-Gravenhage 24 juni 2011, nr. 10/00158, NTFR 2012/1724
Hof Den Bosch 28 juli 2011, nr. 08/00708, V-N 2011/52.1.4
Hof Leeuwarden 7 augustus 2012, nr. 11/00041, NTFR 2012/2251 met annotatie van J. van der Laan en J.P.W.H.T. Becks

9.5 Rechtbank

Rechtbank Gelderland 28 februari 2017, nr. AWB 16/209