

NO-SHOW EN BTW

De btw-behandeling van ‘vergoedingen’ bij het niet-nakomen van contracten.

Naam: W. (Wilco) Geelhoed
ANR: 562290
Studie : Bachelor Fiscale Economie
Universiteit: Tilburg University
Datum verdediging: 19 juni 2019
Examencommissie: Mr. dr. S.B. Cornielje
K.F.H. van Lierop LL.M MSc.

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Lijst van gebruikte afkortingen	3
1. Inleiding	4
1.1. Aanleiding en probleemstelling	4
1.2. Afbakening en verantwoording van de opzet	4
2. De belastingplichtige en het belastbare feit.....	6
2.1. Belastingplichtige in de Btw-richtlijn en ondernemer in de Wet op de omzetbelasting 1968.....	6
2.2. Uitoefening van een bedrijf of beroep versus economische activiteiten.....	6
2.3. Rechtskarakter: economische en formele realiteit en verbruiksbeginself.....	9
2.4. Samenvattende conclusie	10
3. De bezwarende titel en verdere invloed van de vergoeding.....	11
3.1. Bezwarende titel	11
3.2. Schadevergoeding en boete	11
3.3. Bedongen vergoeding	12
3.4. Rechtstreeks verband	13
3.5. Samenvattende conclusie	14
4. De toonaangevende arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie.....	16
4.1. Analyse Société thermale d'Eugénie-les-Bains	16
4.2. Analyse Air France - KLM	18
4.3. Analyse arrest-MEO	20
4.4. Samenvatting van de arresten.....	22
4.5. Conclusies door vergelijken arresten en toepassen rechtskader	23
5. Conclusies	26
Bijlagen.....	27
I. Prejudiciële vragen	27
II. Wetgeving.....	29
III. Jurisprudentieregister	29
IV. Literatuurlijst.....	30

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie (per 1 december 2009)
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
R.o.	Rechtsoverweging
V-N	Fiscaal Tijdschrift Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting

1. Inleiding

1.1. Aanleiding en probleemstelling

Deze thesis gaat in op de belastbaarheid van vergoedingen die betaald worden in het geval niet-nakoming van contracten. Dat is bijvoorbeeld het geval bij vliegtickets waar het ticket is gekocht en betaald, maar door de klant geen gebruik van de vlucht is gemaakt. Moet er over dat bedrag btw worden betaald? De vliegmaatschappij brengt naar voren: nee, de klant heeft niet plaatsgenomen in het vliegtuig. De belastingdienst stelt zich daarentegen op het standpunt dat het verkochte ticket wel belastbaar is omdat het ticket nu eenmaal aan de klant verkocht is. Deze thesis behandelt de belastbaarheid van de vergoedingen die voor dergelijke diensten betaald worden.

Hoofdvraag:

Onder welke omstandigheden zijn vergoedingen die worden betaald bij niet-nakoming van een overeenkomst een vergoeding voor een belastbare prestatie voor de omzetbelasting?

Voor de beantwoording gebruik ik de volgende deelvragen:

- Wat zijn de vereisten in de omzetbelasting voor een belastbare vergoeding, toegespitst op de situaties waarin de prestatie niet nagekomen wordt?
- Wat zijn de doorslaggevende verschillen en overeenkomsten tussen het arrest Société thermale d'Eugénie-les-Bains, het arrest Air France-KLM en het arrest MEO?

1.2. Afbakening en verantwoording van de opzet

Artikel 2 van de Btw-richtlijn somt de handelingen op die aan heffing van de btw onderworpen zijn, waaronder in lid c: “de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

Een aantal aspecten is hieruit te destilleren. Voor de heffing van btw is dus als eerste vereist dat de ontvanger van het geldbedrag handelt als belastingplichtige voor de btw. De voorwaarden voor dit eerste element werk ik als eerste uit. Dit beperk in verband met de beschikbare ruimte en relevantie tot de aspecten die voor dit onderwerp van belang zijn: namelijk de term ‘bedrijf’ en ‘economische activiteit’.

Als de ontvanger dan een belastingplichtige is voor de btw, dan is het niet zo dat over elk bedrag dat deze belastingplichtige ontvangt btw wordt geheven. De ontvanger van het bedrag moet namelijk een goed geleverd of dienst verricht hebben, waarvoor hij als tegenprestatie dat geldbedrag ontvangt. Dit onderzoek gaat over diensten. Als er dan sprake is van een dienst, dan is het niet zo dat elke dienst ook automatisch een *belastbare* dienst is; de dienst moet immers (zie art. 2, lid c Btw-richtlijn) onder bezwarende titel worden verricht. Diensten die niet onder bezwarende titel worden verricht, zijn dus

niet belastbaar voor de btw. Volgens de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) wordt een dienst onder bezwarende titel verricht wanneer tussen de verrichter en ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij wederzijds prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Deze vereisten van deze bezwarende titel en wat er verder bijkomt met betrekking tot de rol van de vergoeding, werk ik uit in hoofdstuk 3.

Deze juridische basis schept het kader dat ik ga toepassen op een drietal arresten van het HvJ EU die de hoofdmoot vormen van deze scriptie. Als eerste analyseer ik de arresten en leg ik de nadruk op de meest cruciale rechtsoverwegingen. Ten slotte vergelijk ik de arresten met elkaar, trek ik hier samenvattende conclusies uit, pas ik de eerder besproken juridische kaders toe, beantwoord ik de hoofdvraag en geef ik aan welke omstandigheden bij het niet nakomen van een overeenkomst van belang zijn voor de beoordeling of het bedrag dat betaald wordt belastbaar is.

2. De belastingplichtige en het belastbare feit

2.1. Belastingplichtige in de Btw-richtlijn en ondernemer in de Wet op de omzetbelasting 1968

Wie er belastingplichtig is voor de omzetbelasting, staat in artikel 9 van de Btw-richtlijn en in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Er is hierbij een verschil in terminologie. Waar de Btw-richtlijn spreekt over ‘belastingplichtige’, spreekt de Nederlandse wetgever over ‘ondernemer’. En naast het verschil in termen verschilt ook de gebruikte definitie. Op grond van artikel 9, eerste lid, Btw-richtlijn is een belastingplichtige “eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een *economische activiteit* verricht”. Om te kwalificeren als belastingplichtige moet dus worden voldaan aan de drie begrippen ‘een ieder’, ‘zelfstandig’ en ‘economische activiteit’. De Nederlandse wetgever spreekt in artikel 7, eerste lid Wet OB over ondernemerschap als volgt “ondernemer is ieder die een *bedrijf*¹ zelfstandig uitoefent”. Waarbij aan alle drie de termen ‘ieder’, ‘zelfstandig’ en ‘bedrijf’ voldaan moet worden eerdad er sprake is van ondernemerschap. Voor een uitwerking van de term ‘ieder’ verwijs ik naar de *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.6.B en voor ‘zelfstandig’ naar *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.6.C. Deze behandel ik hier niet verband met de ruimte en omdat ze niet dusdanig relevant voor mijn scriptie zijn.

Er is dus een verschil in terminologie en definitie tussen ‘belastingplichtige’ en ‘ondernemer’, maar als vaste opvatting wordt beschouwd dat de uitleg van het HvJ EU over de belastingplichtige ook van toepassing is op het Nederlandse ondernemer.² In deze zaak voerde de belanghebbende aan dat het mogelijk zou zijn om wel als ‘ondernemer’ aangemerkt te worden, maar niet als ‘belastingplichtige’. De Hoge Raad verwierp deze opvatting en dus worden beide begrippen geacht met elkaar in overeenstemming te zijn. Als de Wet OB niet volledig duidelijk is met betrekking tot het ondernemerschap, dan volgt uit dit arrest dat de rechter de Wet OB dient uit te leggen conform de Btw-richtlijn.³

2.2. Uitoefening van een bedrijf of beroep versus economische activiteiten

Het voornaamste verschil in de definitie bij belastingplichtige versus ondernemer is dus de term ‘economische activiteit’ in de Btw-richtlijn en ‘bedrijf’ in de Wet OB. De invulling van dit begrip is niet in de Wet OB opgenomen. Wel is het ontwikkeld in de Nederlandse jurisprudentie: het is een

¹ Ex art. 7 lid 2 Wet OB geldt daarnaast ook als ondernemer ieder die een *beroep* uitoefent of die een *vermogensbestanddeel exploiteert* om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

² De basis hiervoor is gelegd in HR 2 mei 1984, nr. 22153, *BNB* 1985/295 (met noot A.L.C. Simons): “*Er moet van worden uitgegaan dat de Nederlandse wetgever bij de totstandkoming van de wet en de aanpassing daarvan aan de Zesde Richtlijn aan de term “ondernemer” geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan de term “belastingplichtige” in art. 4 van de Tweede onderscheidenlijk Zesde Richtlijn (thans: art. 9 Btw-richtlijn)*”.

³ In geval dat de Wet OB en de Btw-richtlijn niet met elkaar in overeenstemming zijn (dat is wat anders dan dat ‘de Wet OB niet volledig duidelijk is’), dan mag de belastingplichtige zich beroepen op wat voor hem het meest gunstig is, de Wet OB of de Btw-richtlijn. Zie Van der Paardt & Sparidis 2013, p. 3-4.

organisatie van kapitaal en arbeid, die een duurzaam streven heeft om door deelname aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.⁴ Omdat voornamelijk de ‘deelname aan maatschappelijk verkeer’ frictie kan opleveren met de richtlijn - de richtlijn spreekt immers over economische activiteiten – leg ik in deze thesis hier meer nadruk op. Deze eis van deelname aan het maatschappelijk verkeer werd opgenomen om besloten kringen -denk aan gezinnen, vriendenkringen of andere kleine gemeenschappen- buiten de heffing te houden.

Als economische activiteit wordt in artikel 9, eerste lid Btw-richtlijn aangemerkt “alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. In het bijzonder wordt ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen als economische activiteit beschouwd.” Volgens het HvJ EU dient te worden voldaan aan de volgende twee hoofdcriteria, namelijk dat het karakter van de werkzaamheid duurzaam is en dat voor de prestatie een vergoeding als tegenprestatie moet worden ontvangen.⁵ Het begrip ‘economische activiteiten’ dient ruim te worden geïnterpreteerd. Immers, ten grondslag aan die ruime interpretatie ligt een van doelstellingen van het gemeenschappelijk Btw-stelsel: namelijk dat het belangrijk is dat er neutraliteit is ten aanzien van mededinging, zodat binnen elk land op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust.⁶ Dit heeft uitwerking gevonden in de Notarissen-zaak⁷, waarmee het HvJ EU uitspreekt dat “het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer heeft, waar hiermee alle dienstverrichtingen van de vrije beroepen worden bedoeld, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit”. Een gevolg van die ruime werking is dus dat het om de handeling op zichzelf gaat, niet om het oogmerk of het resultaat daarvan. Btw-technisch gezegd: de economische activiteit heeft een objectief karakter.

Deze ‘deelname aan *maatschappelijk* verkeer’ lijkt een niet zo hard vereiste te zijn. Wat sterker lijkt is ‘deelname aan het *economische* verkeer’. Een voorbeeld hiervan is in HR 12 maart 1980, *BNB* 1980/128 met annotatie van Tuk: “bij de aanleg van straten, plantsoenen en dergelijke gemeenschapsvoorzieningen, staat tegenover de aanleg ervan geen vergoeding, zodat de gemeente ter zake niet deelneemt aan het economische verkeer en daarom niet optreedt als ondernemer”⁸. De overheid nam natuurlijk wel deel aan het *maatschappelijke* verkeer, maar door het ontbreken van de vergoeding niet aan het *economische* verkeer. Ook bij het welbekende Hong Kong Trade-arrest⁹ was er geen sprake van ondernemerschap omdat er alleen maar om niet werd gepresteerd; er werd geen

⁴ Zie voor nadere toelichting op ‘organisatie van kapitaal en arbeid’ en ‘duurzaam streven’ Van der Paardt & Sparidis 2013, paragrafen 4.2 en 4.3.

⁵ T.K.M. Rookmaaker-Penners, in *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.6.D.b (online, laatst bijgewerkt 18-02-2019)

⁶ Van Zadelhoff 2016, paragraaf 2.2.

⁷ HvJ EG 26 maart 1987, C-235/85, *FED* 1987/341 (*Commissie/Nederland*), r.o. 8.

⁸ HR 12 maart 1980, ECLI:NL:PHR:1980:AX0027, nr. 19239, *BNB* 1980/128 (noot C.P. Tuk).

⁹ HvJ EG 1 april 1982, C-89/81, *BNB* 1982/311 (*Hong Kong Trade Development Council*).

vergoeding¹⁰ bedongen. Hoewel de activiteiten wel in het maatschappelijk verkeer plaatsvonden, vonden ze niet plaats in het economisch verkeer. Daardoor kwalificeerde die organisatie niet als belastingplichtige voor de btw.

Deze gedachtegang is voortgezet in het leerlingenvervoer-arrest van de Gemeente Borsele¹¹ waarin het laten verrichten van leerlingenvervoer wél een vervoersdienst onder bezwarende titel¹² is, maar dit niet als economische activiteit kwalificeert. Vanwege dit niet aanwezig zijn van een economische activiteit is de gemeente met betrekking tot dit leerlingenvervoer geen belastingplichtige. Daarnaast zo oordeelt het HvJ EU - en datzelfde criterium komt ook naar voren in het SPO-arrest¹³ - biedt de gemeente geen prestaties aan op de algemene markt van personenvervoer, maar is zij de ontvanger en eindgebruiker van de vervoersdienst die zij zelf aankoopt. De gemeente stelt deze diensten dan beschikbaar aan de ouders in het kader van openbare dienstverlening. Maar de gemeente zelf is niet actief op algemene markt van personenvervoer.¹⁴

Wat maakt dat de gemeente wel deelnam aan het maatschappelijk verkeer - ze organiseerde immers het vervoer voor leerlingen en ontving er een vergoeding van de ouders voor - maar er kennelijk toch geen economische activiteit is? De omvang van de (betalende) klantenkring en de verhouding van de ontvangen vergoeding ten opzichte van wat de prestatie werkelijk kost, lijken hierbij op het eerste gezicht dus van belang. Ik denk dat voor toekomstige zaken niet per se deze twee criteria doorslaggevend gaan zijn, maar meer dat het HvJ EU duidelijk probeert te maken dat overige omstandigheden ook in ogenschouw moeten worden genomen.¹⁵ Dat het HvJ EU in dit arrest eerst toetst of de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht en daarna of er sprake is van een economische activiteit, laat volgens Swinkels zien dat de toets voor de bezwarende titel marginaal lijkt te zijn.¹⁶ Immers is volgens rechtsoverweging 26 enkel vereist dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de dienst en de tegenprestatie. Hoewel in casu maar een derde van de ouders een bijdrage betaalt, dit omdat het gedeeltelijk een inkomensafhankelijke bijdrage is, is toch sprake van de dienstverlening onder bezwarende titel. De Wit merkt in haar verhandeling op dat dit besluit van het HvJ EU opmerkelijk is omdat er in de Nederlandse btw-praktijk tot dan toe van uit wordt gegaan dat wanneer een prestatie onder bezwarende titel is, dit automatisch zorgt voor een economische activiteit.¹⁷ Zij concludeert echter in tegenstelling tot Swinkels niet dat de toets voor de bezwarende

¹⁰ De vergoeding hoeft niet per se in geld te zijn. De tegenprestatie is ook mogelijk in bijvoorbeeld natura. Zie *Cursus Belastingrecht* OB.2.2.1.A.e. Omdat deze scriptie draait om tegenprestaties in de vorm van een geldbedrag, gebruik ik soms de term geldbedrag als synoniem voor tegenprestatie.

¹¹ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, *BNB* 2016/186, *V-N* 2016/27.20 (*Borsele*).

¹² De bezwarende titel behandel ik in hoofdstuk 3.

¹³ HvJ EG 6 oktober 2009, 6 oktober 2009, C-267/08, *V-N* 2009/52.24 (*SPÖ*).

¹⁴ HvJ EU, 12 mei 2016, C-520/14, *BNB* 2016/186, *V-N* 2016/27.20 (*Borsele*), noot Redactie Vakstudie Nieuws. Het 'actief zijn op een markt' is van belang voor het arrest *Borsele*, maar verder niet voor deze thesis. Zie verder *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.6.D.d.

¹⁵ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, *BNB* 2016/186, *V-N* 2016/27.20 (*Borsele*), r.o. 29.

¹⁶ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, *BNB* 2016/186, (*Borsele*) m. nt. J.J.P. Swinkels, punt 3.

¹⁷ De Wit 2018, p. 6-9.

titel marginaal is, maar concludeert dat de term ‘vergoeding’ bij de toets van de bezwarende titel een andere vergoeding is dan bij de toets voor een economische activiteit.¹⁸

2.3. Rechtskarakter: economische en formele realiteit en verbruiksbegin­sel

Als er dan een contract wordt aangegaan om een dienst te verrichten, zijn de contracten dan doorslaggevend voor de heffing van Btw? En hoe moet er mee omgegaan worden als de contractuele bepalingen niet beantwoorden aan de economische realiteit? Het HvJ EG bepaalde in het DFDS-arrest¹⁹ dat de economische realiteit een ‘fundamenteel criterium is voor de toepassing van de het gemeenschappelijk stelsel van btw’. Advocaat-generaal (hierna: A-G) Fennelly heeft in de zaak Harnas & Helm²⁰ dit als volgt verwoord: “Het economische en commerciële wezen van de handelingen die beweerdelijk een economische activiteit opleveren, dient bij de beoordeling centraal te staan, en niet de formele financiële of commerciële classificatie(...)”.²¹ Over deze vragen schrijft ook Tromp naar aanleiding van het arrest-Newey van het HvJ EU.²² Hij vat het arrest samen en schrijft dat het HvJ EU overweegt dat bij de beoordeling van de leveringen of diensten omwille van de rechtszekerheid doorgaans de contractuele bepalingen de realiteit weergeven. Echter kan blijken dat contractuele, formele bepalingen niet de economische en commerciële realiteit weergeven. Dat is bijvoorbeeld zo wanneer de contractuele bepalingen een kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische realiteit. Daarom is het dus van belang dat de contractuele afspraken ook de economische werkelijkheid weergeven. De rechter neemt het contract als uitgangspunt, maar wanneer de omstandigheden het vergen, moet de rechter het contract soms anders uitleggen dan partijen dat zelf doen. Daar kan tegenin worden gebracht dat dit ten koste gaat van de rechtszekerheid, welke daar op gespannen voet staat met de rechtsgelijkheid. Maar ik ben het met hem eens als hij schrijft dat dit in principe te verantwoorden is. De mate van verantwoording is dan: hoe meer de rechter afwijkt van de uitleg van de partijen, hoe meer uitleg hij hierover dient te geven.²³

Verder wordt bij het heffen van btw niet gekeken of het goed of de dienst ook daadwerkelijk verbruikt wordt. In die zin is de aanduiding van de btw als een verbruiks- of consumptiebelasting dan ook niet geheel correct.²⁴ De btw wordt geheven op het moment dat de eindgebruiker het goed of dienst aanschaft. Niet op het moment dat het genuttigd wordt. Het klassieke voorbeeld hierbij is het pak melk in de supermarkt. Bij de aanschaf wordt de btw betaald en op het moment dat het pak melk na aanschaf stukvalt, verandert dat niets aan de btw-behandeling, ondanks dat de consument de melk niet

¹⁸ De Wit 2018, p. 9.

¹⁹ HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95, V-N 1997/1662, 17 (DFDS).

²⁰ HvJ EG 6 februari 1997, C-80/95, BNB 1997/386 (Harnas & Helm).

²¹ Het element ‘commerciële realiteit’ waar de A-G over spreekt, wordt verder uitgewerkt en aangehaald in de zaken Loyalty management en Baxi Group: HvJ EU 07 oktober 2010, C-53/09 (Loyalty Management UK en Baxi Group).

²² Tromp 2014.

²³ Tromp 2014, punt 9.

²⁴ S.B. Cornielje, in *Cursus Belastingrecht*, OB.0.0.5.C (online, laatst bijgewerkt 25-02-2019).

gedronken heeft. Wat bij deze denkwijze aansluit is het arrest van de Kennemer Golf & Country Club.²⁵ Het HvJ EG oordeelde dat het voor de btw-behandeling van contributie voor leden van de sportvereniging niet uitmaakt of ze veel of weinig gebruikmaken van de sportfaciliteiten. De contributie is de tegenprestatie voor de diensten die de vereniging verricht. Hieruit valt te herleiden dat als van de dienst geen gebruik wordt gemaakt, dit dienstverlening niet in de weg staat.

2.4. Samenvattende conclusie

Voor de heffing van de btw is dus vereist dat de ontvanger van de tegenprestatie kwalificeert als belastingplichtige (Btw-richtlijn) / ondernemer (Wet OB). Hiervan is sprake als de ontvanger kwalificeert als een ieder, zelfstandigheid heeft en een economische activiteit verricht (Btw-richtlijn) of een beroep of bedrijf uitoefent (Wet OB). De Btw-richtlijn spreekt in dit verband dan over economische activiteiten, wat een ruime interpretatie kent. Vereist hiervoor is dat het karakter - de aard - van de werkzaamheid duurzaam is en dat voor de prestatie een vergoeding als tegenprestatie moet worden ontvangen. Voor een economische activiteit is daarnaast ook een bezwarende titel²⁶ vereist, maar alleen deze bezwarende titel is niet toereikend (arrest Borsele). Ook overige omstandigheden zijn volgens het HvJ EU van belang. Doorgaans zijn de contractuele bepalingen leidend. Het kan ook zo zijn dat de contractuele bepalingen niet de economische werkelijkheid weergeven. De rechter kan dan tegen de rechtszekerheid ingaan en kiezen voor een uitleg die gebaseerd is op de economische werkelijkheid. Ten slotte hoeft de dienst niet daadwerkelijk verbruikt te zijn, de aanschaf van deze dienst als beoogd eindgebruiker is voldoende voor de heffing (Kennemer Golf & Country Club).

²⁵ HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00, *BNB* 2003/30 (*Kennemer Golf en Country Club*).

²⁶ De bezwarende titel behandel ik in het volgende hoofdstuk.

3. De bezwarende titel en verdere invloed van de vergoeding

3.1. Bezwarende titel

Als er dan sprake is van een dienst, dan is het niet zo dat elke dienst ook automatisch een *belastbare* dienst is; de dienst moet immers (zie art. 2, lid c Btw-richtlijn en art. 1, onderdeel a Wet OB) onder bezwarende titel worden verricht. Diensten die niet onder bezwarende titel worden verricht, zijn dus niet belastbaar voor de btw. Wanneer is er sprake van een dienst onder bezwarende titel? Dat is zo wanneer er een vergoeding tegenover staat; het moet kort gezegd niet gratis zijn. En dat is in de omzetbelasting complexer dan het in eerste instantie klinkt. Daar zijn een aantal vereisten voor ontwikkeld.²⁷

1) Tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst bestaat een rechtsbetrekking, 2) waarbij over en weer prestaties plaatsvinden (zonder tegenprestatie immers geen economische activiteit) en 3) de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding vormt de werkelijke tegenwaarde voor de aan de ontvanger verleende dienst.

Dat er een rechtsbetrekking moet zijn, betekent dat het niet een transactie moet zijn die van één kant komt; beter gezegd: eenzijdig van aard is. Dat is in deze thesis niet een sleutelpunt dus werk ik dit vereiste niet verder uit.²⁸

Wat vereist is voor deze vergoeding: er moet een duurzaam streven naar *opbrengst* zijn. Een prestatie om niet is onbelast, er moet een tegenprestatie zijn (zie het eerder genoemde Hong Kong Trade-arrest). Het streven naar opbrengst moet ook duurzaam zijn: enige regelmaat is van belang; dit is op grond van de Wet OB vereist.²⁹ Wat niet noodzakelijk is, is *winststreven*, naar *opbrengst* streven is voldoende.³⁰ De prestatie moet ook individualiseerbaar zijn: bij individuele telers die een bedrag betalen voor collectieve belangenbehartiging is dat niet het geval.³¹

En verder is ook het volgende van belang: ik stip ze nu aan en in de hierop volgende hoofdstukken zal ik ze uitwerken: De vergoeding moet vooraf bedongen zijn³² en er moet een reëel/direct verband aanwezig zijn tussen de prestatie en de betaalde tegenprestatie.³³

3.2. Schadevergoeding en boete

Omdat bij de jurisprudentie in deze thesis de betaalde bedragen soms schadevergoedingen of boetes

²⁷ T.K.M. Rookmaaker-Penners, in *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.3.B.a (online, laatst bijgewerkt 19-02-2019).

²⁸ Voor een ontbrekende rechtsbetrekking zie HvJ EU 11 mei 2017, C-36/16 (*Posnania*), V-N 2017/26.13.

²⁹ De richtlijn biedt in artikel 12 mogelijkheden voor lidstaten om incidentele prestaties ook belastbaar te kwalificeren, maar hier heeft de wetgever geen gebruik van gemaakt.

³⁰ Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

³¹ HvJ EG 8 maart 1988, C-102/86, (*Apple & Pear Development Council*).

³² HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, *BNB* 1994/271 (*Tolsma*).

³³ HvJ EU 12 mei 2016, C-520/14, *BNB* 2016/186, V-N 2016/27.20 (*Borsele*).

zijn, ga ik eerst in op dit thema. De behandeling van de schadevergoeding in de omzetbelasting is in de praktijk een grijs gebied. Dat komt door zowel de verschillende termen die gebruikt worden als door de achterliggende inhoud. Qua terminologie komen er naast ‘schadevergoeding’ verschillende termen voor, denk aan: prijsvermindering, afkoopsom, schadeloosstelling, compensatiebedrag, boete en administratiekosten. Het gaat bij de beoordeling hiervan echter níet om de naam die op de betaling wordt geplakt, maar om de achterliggende inhoud. Vandaar de aanhalingstekens om ‘vergoeding’ in de subtitel van deze thesis.

Wat dus wél een doorslaggevend criterium is, is in hoeverre die betaling een vergoeding vormt voor een prestatie. Een ‘schadevergoeding’ die zoals het in het spraakgebruik een vergoeding voor de geleden schade is, dus bij wanprestatie, is voor de omzetbelasting meestal niet een vergoeding voor een prestatie. De vuistregel is: onvrijwillig betaald is onbelast, er staat dan immers geen levering van een goed of dienst tegenover. Vrijwillig betaald is belast. De ratio hiervan is dat het vrijwillig nalaten van iets een belastbare dienst is.³⁴

Een voorbeeld waar dat verband aanwezig is, is het in paragraaf 3.4 te bespreken videotheekarrest, waarbij het bedrag dat moest worden betaald, rechtstreeks gekoppeld was aan de duur van de verhuurdienst. Waar geen prestatie tegen vergoeding is, is bij het in paragraaf 3.4 te bespreken bibliotheekarrest.

3.3. Bedongen vergoeding

Vereist is dat de vergoeding (de tegenprestatie) ook daadwerkelijk bedongen moet zijn. Dit was niet het geval bij het Tolsma-arrest waarbij een draaiorgelmuzikant muziek maakte op de openbare weg (prestatie) en passanten geld in een centenbakje konden doen (tegenprestatie). De passanten, winkeliers en bewoners konden zelf bepalen of ze wilden doneren en zo ja hoeveel ze wilden doneren. In deze zaak zijn een aantal rechtsoverwegingen mijns inziens van belang. Als eerste het uitgangspunt dat voor uitlegging van de term ‘diensten onder bezwarende titel’ moet worden gezien dat de Zesde Richtlijn dezelfde strekking had als de Tweede Richtlijn en de beslissing moet worden gezien in de context van beide richtlijnen en de daaruit volgende jurisprudentie. Wat hieruit volgt is dat nieuwe jurisprudentie van het HvJ EU dus bouwt op eerdere jurisprudentie en eerdere richtlijnen. De beoordeling van een zaak zal dus ook niet op zich staan, maar altijd in de context van eerdere zaken.³⁵ In rechtsoverweging 12 verwijst het HvJ EU naar het Hong Kong Trade-arrest en zegt dat belastbare handelingen “het bestaan onderstellen van een transactie tussen partijen waarbij een prijs of tegenwaarde is bedongen”. Verder haalt het HvJ EU het arrest aan van de Coöperatieve

³⁴ T.K.M. Rookmaaker-Penners, in *Cursus Belastingrecht* OB.2.1.3.E (laatst bijgewerkt 19-02-2019).

³⁵ Zie in dit verband ook Cornielje 2018. Hierin gaat de auteur in op hoe arresten voortbouwen op de fundering die door eerdere arresten gelegd is.

Aardappelbewaarpplaats (in paragraaf 3.4 uitgewerkt) waarin beslist is dat een dienst enkel belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat (r.o. 13).

Bij de orgeldraaier is er dus geen dienst ‘onder bezwarende titel’. Ten eerste omdat er geen sprake is van een gesloten overeenkomst, de bijdrage is immers vrijwillig. Daarnaast is er geen noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling, aangezien de voorbijgangers niet gevraagd hebben om muziek te maken en hangt hun betaling niet af van de muzikale prestatie maar ook van persoonlijke motieven. Ook al is het doel van de draaiorgelman het ophalen van geld, en ontvangt hij daadwerkelijk ook bedragen, toch is dat blijkens het HvJ EU niet van belang voor de beoordeling of het een dienst ‘onder bezwarende titel is (r.o. 17).

3.4. Rechtstreeks verband

Naast dat de tegenprestatie bedongen moet zijn, moet er ook een direct verband zijn tussen de prestatie enerzijds en de tegenprestatie anderzijds. Een direct verband betekent dat de prestatie en tegenprestatie echt met elkaar verbonden zijn en het een uit de ander volgt. Dat lijkt logisch maar ligt genuanceerder dan het in eerste instantie lijkt.

HvJ EU Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats³⁶

Een standaardvoorbeeld is het arrest van de Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats. Dit was een opslagplaats waar in de jaren ‘70 boeren hun aardappelen konden opslaan. Gebruikelijk was dat zij een bepaalde hoeveelheid aardappelen daar konden stallen (de prestatie). Aan het eind van het jaar werd het bewaarloon (de tegenprestatie) vastgesteld en werd er dus afgerekend. Echter, in 1975 en 1976 koos de Coöperatie ervoor om geen bewaarloon in rekening te brengen. De Coöperatie wilde het koelhuis gaan verkopen en om dan geen bewaarloon te rekenen was financieel gunstiger.³⁷ Wat echter wel gebeurde was dat de waarde per aandeel daalde, omdat er minder inkomsten waren door het niet in rekening brengen van het bewaarloon. Volgens de inspecteur was deze waardedaling de tegenprestatie. De boeren gingen er immers mee akkoord dat hun aandeel minder waard zou worden als gevolg van het ‘gratis’ laten opslaan van hun aardappelen. Het HvJ EU was het niet met de inspecteur eens en oordeelde dat er geen tegenwaarde tegenover de dienst aanwezig is. Daarbij als belangrijkste punt in haar redenering dat van diensten onder bezwarende titel slechts sprake kan zijn indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de dienst en de ontvangst van de tegenwaarde. De tegenwaarde moet ook in een bij de concrete situatie behorend geldbedrag worden uitgedrukt. Nu was de tegenwaarde te veel afhankelijk van andere factoren en ontbreekt het rechtstreeks verband.

BNB 1992/37 (Bibliotheekarrest): geen direct verband bij bibliotheekboete

Een verdere uitwerking van het directe verband kwam naar voren bij een casus over een

³⁶ HvJ EG 5 februari 1981, C-154/80, *BNB 1981/232 (Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats)*.

³⁷ Dit met het oog op de te verwachten boekwinst, zie Conclusie A-G Van Soest, bij HR 26 juni 1980, *BNB 1980/224*, onderdeel A.

bibliotheekboete. Er werden administratiekosten in rekening gebracht als een boek niet op tijd werd teruggebracht. In geschil was of er over die kosten omzetbelasting geheven diende te worden. De lener van het boek mag de uitleentermijn tweemaal zonder extra vergoeding verlengen. Pas als daarna het boek nog niet is ingeleverd, of er geen verlenging is aangevraagd, komen de administratiekosten in beeld. Als die administratiekosten dan na verloop van tijd daadwerkelijk berekend worden omdat de uitleentermijn verstreken is, krijgt de lener daardoor *niet* het recht om het boek langer te houden. Daardoor is er geen direct verband tussen het lenen van boeken (de prestatie) en de administratiekosten (de tegenprestatie). De vraag die de Hoge Raad dus naar mijn mening als doorslaggevend voor het directe verband lijkt te zien, is: “geeft het betalen van de tegenprestatie recht op de prestatie?” In casu was dat dus niet het geval. Er kan ook worden ingebracht dat het bedrag kennelijk als prikkel bedoeld is om het boek op tijd terug te brengen of om tijdig verlenging aan te vragen. Echter is de economische activiteit een objectief begrip en is het oogmerk van een handeling dus niet doorslaggevend. Daarom acht ik dit ‘prikkel’-element niet cruciaal.

BNB 1995/181 (Videotheekarrest): direct verband bij videotheekboete

Een op het eerste gezicht ander oordeel met betrekking tot het directe verband kwam in deze zaak aan de orde. De bedragen die door een videotheek in rekening worden gebracht aan de huurders van videobanden indien zij de banden te laat terugbrengen zijn *wel* belast. Dit omdat in casu de Hoge Raad *wel* een direct verband aanwezig acht. Wat deze casus onderscheidt van de bibliotheekcasus is de opbouw van het bedrag. Het bedrag dat in rekening werd gebracht is namelijk de dagverhuurprijs maal het aantal dagen dat de videoband te laat wordt teruggebracht. Het bedrag is dus evenredig aan het aantal dagen dat de oorspronkelijke termijn wordt overschreden. Vanwege die evenredigheid kan de huurder zelf van dag tot dag bepalen of hij de videoband wilt behouden voor de dagprijs. Het bedrag is dus in tegenstelling tot bij de bibliotheek niet een prikkel om op tijd te retourneren. De vraag die de Hoge Raad en in eerdere instantie ook het Gerechtshof doorslaggevend lijkt te zien is: “is het bedrag dat verschuldigd is gelijk aan de dagverhuurprijs die zou gelden indien de verhuurovereenkomst nog van kracht zou zijn?” Dat is het geval, dus daarom is er een direct verband aanwezig.

3.5. Samenvattende conclusie

Diensten die niet onder bezwarende titel worden verricht, zijn niet belastbaar voor de btw. Voor deze bezwarende titel is vereist dat er een rechtsbetrekking tussen beide partijen moet zijn (Posnania). Dat betekent dat de transactie van twee kanten, vanuit beide partijen, moet komen. Hierbij moeten over en weer prestaties worden uitgewisseld. Dus de dienstverlener verleent een dienst en de dienstontvanger geeft een tegenprestatie, een vergoeding; zonder vergoeding is er geen belastbaar presteren (Hong Kong Trade). Deze vergoeding moet ook de werkelijke tegenwaarde voor de verleende dienst vormen, dus geen symbolisch bedrag. Daarnaast moet deze vergoeding vooraf bedongen zijn (Tolsma) en

tussen de prestatie en vergoeding moet een rechtstreeks verband aanwezig zijn. Een aspect van dat rechtstreeks verband is dat de tegenwaarde in een geldbedrag kan worden uitgedrukt, en dat de hoogte van dat geldbedrag ook bij de betreffende concrete situatie hoort (Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats). Daarnaast is er geen direct verband als het bedrag als een ‘prikkel’ dient en als het betalen van de tegenprestatie geen recht geeft op de prestatie (bibliotheekarrest). Ten slotte kan het rechtstreeks verband aanwezig zijn indien de opbouw van de hoogte van de vergoeding evenredig is aan de duur van de prestatie (videotheekarrest).

4. De toonaangevende arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie

4.1. Analyse Société thermale d'Eugénie-les-Bains

Het Franse Société thermale d'Eugénie-les-Bains (SEB)³⁸ exploiteert kuuroorden met hotel- en restauratiefaciliteiten. Als gasten een reservering voor een verblijf maken dan betalen ze een bepaald bedrag vooruit. Deze aanbetaling wordt wanneer de gast later daadwerkelijk in het kuuroord verblijft, verrekend met het totale bedrag dat het verblijf voor de gast kost. Indien echter de gast zijn verblijf annuleert dan behoudt SEB de aanbetaling. De vraag is of btw moet worden betaald over de aanbetaling die SEB behoudt indien de gast zijn verblijf annuleert. De Franse belastingdienst vindt van wel, SEB is het daarmee oneens omdat zij het een vergoeding voor de schade vindt die ze heeft geleden als gevolg van het annuleren van het verblijf.

Zowel de administratieve rechtbank als het hogere administratief hof van beroep heeft beslist dat de betreffende bedragen de rechtstreekse vergoeding vormen voor een individualiseerbare dienst die bestaat uit het ontvangen van de klant, het aanleggen van een klantdossier en de verbintenis om zijn verblijf te reserveren (r.o. 12 en 13). De A-G beargumenteert dat het rechtstreeks verband aanwezig is, vindt dat de reservering een individualiseerbare dienst is, weerlegt dat het bedrag een schadeloosstelling zou zijn en neemt tot slot de conclusie dat het bedrag moet worden beschouwd als vergoeding voor de reserveringsdienst.³⁹

Het HvJ EU zegt dat de Franse rechter in wezen wenst te vernemen “of het bedrag dat een klant als voorschot aan een hotelexploitant heeft betaald, wanneer de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering en de exploitant dit bedrag behoudt, dient te worden beschouwd als aan de btw onderworpen tegenprestatie voor de reservering dan wel als een niet aan deze belasting onderworpen forfaitaire ontbindingsvergoeding” (r.o. 16).⁴⁰ Het HvJ EU ziet de casus echter anders dan de A-G en oordeelt in rechtsoverweging 37 dat “de bedragen (...) dienen te worden beschouwd als forfaitaire schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die geleden is (...) zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht”. Het HvJ EU wijdt echter geen enkele rechtsoverweging aan het afwijken van haar oordeel. Het HvJ EU onderbouwt haar oordeel op de volgende wijze. Het HvJ EU stelt dat vereist is dat er een rechtstreeks verband aanwezig moet zijn tussen de verrichte dienst en ontvangen tegenprestatie. Daarnaast moeten de bedragen ook de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst. Dit is

³⁸ HvJ EG 18 juli 2007, ECLI: EU:C:2007:440, C-277/05, V-N 2007/34.25 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*).

³⁹ Conclusie A-G Poiares Maduro van 13 september 2006 bij C-277/05, punt 35.

⁴⁰ Zie voor de prejudiciële vraag de bijlage. Op de formulering van het HvJ EG van wat de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen komt o.a. kritiek door de Redactie Vakstudie Nieuws. Zij vinden dat het HvJ EG op deze manier de rol van feitenrechter inneemt. Zie V-N 2007/34.25

vaste jurisprudentie en naar mijn mening geen opmerkelijke overweging. Het HvJ EU verwijst nog naar onder andere het Tolsma- en Apple & Pear-arrest (r.o. 19). Dit vereiste lijkt mij vanzelfsprekend.

Uit rechtsoverweging 8 blijkt dat in het Franse consumentenrecht is bepaald dat vooruitbetaalde bedragen, voorschotten zijn. Dat heeft tot gevolg dat - tenzij in de overeenkomst anders is bepaald - elk van de partijen haar verbintenis kan opzeggen. Als de consument dat doet, verliest zij haar voorschot; als de ondernemer dat doet, dient deze het dubbele bedrag aan de consument terug te betalen.

Het HvJ EU beargumenteert in rechtsoverwegingen 21 tot en met 26 dat een rechtstreeks verband ontbreekt. Daarbij is het belangrijkste argument dat alle diensten die SEB verleent en het ontstaan van de rechtsverhouding niet voortvloeit uit de betaling van het voorschot maar puur uit het sluiten van de overeenkomst (r.o. 21). De exploitant kan een reserveringsverzoek schriftelijk of mondeling aanvaarden zonder een voorschot te vragen. Het vragen van een voorschot is een aspect wat onder de contractvrijheid van de partijen valt, maar is niet vereist. De rechtsverhouding komt dus tot stand door wat schriftelijk of mondeling is vastgelegd, maar niet door de betaling (r.o. 22). Dit geldt tevens voor de afspraak dat de exploitant de kamer reserveert voor de klant en niet aan anderen beschikbaar stelt en voor de verplichting van SEB om de overeenkomst daadwerkelijk uit te voeren (r.o. 24). Wanneer na de reservering de klant dan daadwerkelijk komt en SEB dan ook de hoteldienst verricht, komt dit niet voort uit het betaalde voorschot maar uit de gesloten overeenkomst. Kortom: het voorschot is niet de tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst.

Nadat het HvJ EU heeft weerlegd dat er een rechtstreeks verband is, redeneert zij dat er sprake is van een schadevergoeding. Daarbij gaat zij in de rechtsoverwegingen 28 tot en met 31 in op de toepassing en het waarom van voorschotten: “zij vormen dus een aanwijzing dat de overeenkomst is gesloten, sporen aan tot uitvoering van deze overeenkomst, en vormen in voorkomend geval de forfaitaire schadevergoeding” (r.o. 31). Het is een forfaitaire schadevergoeding omdat “de betaling ervan een van de partijen ontslaat van de bewijslast ter zake van het bedrag van het geleden nadeel wanneer de andere partij (...) niet nakomt”. Normalerweise wordt het voorschot afgetrokken van de prijs en is dus aan btw onderworpen, maar in casu worden ze behouden omdat de klant gebruik maakt van zijn recht op annulering en dienen zij tot vergoeding van de schade die ontstaat als gevolg van de annulering (r.o. 32). Dat het schadebedrag niet overeenkomt met de behouden voorschotten, noch dat de vrijgekomen kamers door andere klanten kunnen worden gebruikt, doet volgens het HvJ EU af aan deze vaststelling. Het bedrag is immers forfaitair dus is het normaal dat de werkelijke schade hoger of lager kan zijn dan het voorschotbedrag (r.o. 33). Ten slotte ontvangt de klant het voorschot dubbel terug als SEB zou de reservering zou annuleren; de klant verricht dan geen dienst maar ontvangt wel het bedrag. Het voorschot functioneert dus niet als vergoeding voor een dienst (r.o. 34).

Op deze manier komt het HvJ EU tot de conclusie dat er geen direct verband is tussen het voorschot (de tegenprestatie) en hoteldiensten en dat de bedragen dienen te worden beschouwd als een forfaitaire schadeloosstelling wegens ontbinding door niet-nakoming van de klant.

4.2. Analyse Air France - KLM

De zaken Air France-KLM en Hop!-Brit Air SAS (resp. C-250/14 en C-289/14; hierna Air France-KLM)⁴¹ zijn twee gevoegde zaken waarin geen btw is voldaan over de verkoop van vliegtickets die door passagiers niet zijn gebruikt.

Bij de C-250/14 betrof het de btw op tickets bij vluchten binnen Frankrijk over zowel de tickets die niet-omwisselbaar waren en waarbij de passagiers bij het instappen niet zijn komen opdagen, als omwisselbare biljetten die vervallen waren omdat ze niet gebruikt werden vóór de vervaldatum. Bij C-289/14 betrof het tickets die Air France-KLM had verkocht voor vluchten die Brit Air uitvoerde waarbij met betrekking tot passagiers die geen gebruik maakten van hun ticket Air France-KLM aan Brit Air niet het volledige bedrag betaalde dat zij met de verkoop van de tickets had ontvangen, maar eenmaal per jaar een forfaitair bedrag (2%) van de totale omzet van de alle in franchise geëxploiteerde vluchten. Hierover droeg Brit Air geen btw af (r.o. 15). Ook in deze zaak is de vraag of over dit bedrag btw verschuldigd is. Er is geen conclusie van de A-G.

Bij C-250/14 worden er twee prejudiciële vragen gesteld en bij C-289/14 worden er drie gesteld. Het HvJ EU pakt de vragen samen en beantwoordt ze in drie delen.⁴² Het HvJ EU vat in rechtsoverweging 20 de eerste vraag van C-250/14 en tweede vraag van C-289/14 samen en stelt dat de verwijzende rechter wenst te vernemen of de afgifte van biljetten ook onderworpen is aan de btw indien de betrokken passagiers deze biljetten niet hebben gebruikt en geen terugbetaling ervan kunnen krijgen. Het HvJ EU zet uiteen dat vereist is dat het bedrag dat een passagier betaalt in het kader van een rechtsbetrekking (i.c. de vervoersovereenkomst) rechtstreeks verband houdt met en de vergoeding vormt voor een individualiseerbare dienst en dat deze dienst is verricht (r.o. 21-25). In de rechtsoverwegingen 27 en 28 komt de kern aan de orde. Daar wordt namelijk beschreven wat de passagier als tegenwaarde krijgt voor de betaling van het ticket: *het recht om gebruik te maken van de verplichtingen die uit de vervoersovereenkomst voortvloeien, ongeacht of hij dit ook effectief doet*. Kortom, de luchtvaartmaatschappij verricht haar prestatie door de passagier de mogelijkheid te geven van de diensten gebruik te maken. Het gebruiksrecht van de diensten van de luchtvaartmaatschappij is de prestatie waar de passagier voor betaalt.

In de rechtsoverwegingen 29 tot en met 34 weerlegt het HvJ EU dat er sprake zou zijn van een schadevergoeding. Ten eerste zou de aard van de tegenprestatie wijzigen. Het gebruiksrecht is immers

⁴¹ HvJ EU 23 december 2015, C-250/14, C-289/14 (*Air France-KLM*).

⁴² Zie de bijlagen voor de prejudiciële vragen.

wat de passagier ontvangt; de prestatie is dus verricht op het moment dat de luchtvaartmaatschappij de passagier in staat stelt om van haar diensten gebruik te maken. Als de klant dat niet doet, dan heeft de luchtvaartmaatschappij nog steeds gepresteerd, maar zou het bedrag ineens kwalificeren als schadevergoeding. Dat terwijl aan de prestatie van de luchtvaartmaatschappij niets veranderd is. Ten tweede zou dan een verschil ontstaan tussen het ‘schadebedrag’ als er niet gevlogen wordt en ‘aankoopbedrag’ als er wel gevlogen wordt. Immers: (wel vliegen: bedrag zonder btw = tegenprestatie. Niet vliegen: bedrag + btw = schadevergoeding). De toekenning van een schadevergoeding zou dan dus voor een hoger bedrag zijn dan de prijs die de passagier zelf heeft betaald.

En ten derde komt de prijs die de niet-opgedaagde passagier heeft betaald overeen met de volledig te betalen prijs. Het HvJ EU benoemt ook nog dat de verkoop bindend en definitief is op het moment zodra de passagier betaalt en krijgt bevestigd dat er een plaats voor hem is voorbehouden. Daarnaast mag de luchtvaartmaatschappij de niet-benutte dienst aan een andere passagier doorverkopen zonder dat de oorspronkelijke passagier het aankoopbedrag terugkrijgt. Ten slotte hoeft de luchtvaartmaatschappij niets van de betaalde vergoeding voor de tickets terug te betalen aan de kopers. Het HvJ EU oordeelt dus dat schade ontbreekt.

De volgende twee prejudiciële vragen die het HvJ EU beantwoordt, zijn de tweede vraag van C-250/14 en de derde van C-289/14. De kern van deze vragen ligt bij de verschuldigheid; moeten de luchtvaartmaatschappijen de geïnde belasting gelijk afdragen als ze de betaling van de passagier ontvangen? Het HvJ EU begint bij de Richtlijn en ontstane jurisprudentie. De hoofdregel is dat de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de diensten worden verricht (art. 63 Btw-richtlijn; r.o. 37). Echter als uitzondering hierop - in het geval van vooruitbetalingen voordat de dienst is verricht - is de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen (art. 66 Btw-richtlijn; r.o. 38). In twee arresten⁴³ is de voorwaarde beschreven wanneer dit het geval is, namelijk dat alle relevante bestanddelen van de toekomstige prestatie bekend zijn en nauwkeurig zijn omschreven op het moment van aankoop van het ticket (r.o. 39 en 40). In het achterhoofd houdende dat de prestatie van de luchtvaartmaatschappij naar de passagier níet het daadwerkelijke vliegen is, maar juist de passagier in staat stellen van de vliegdiens ten (het gebruiksrecht) gebruik te maken, is het vanzelfsprekend dat op het moment dat de passagier een niet-inwisselbaar ticket koopt –dus met de datum, tijdstip en vlucht al vastgelegd-, de bestanddelen van deze prestatie bekend zijn en zijn beschreven. Kortom, de btw is dan verschuldigd op het ogenblik waarop de prijs van het biljet wordt ontvangen door de luchtvaartmaatschappij (r.o. 43). Voor de wél inwisselbare tickets (vouchers) lijkt het niet direct duidelijk of de toekomstige prestatie bekend is. Het HvJ EU besteedt echter geen rechtsoverweging hieraan. Mijns inziens volgt uit de beslissing van het HvJ EU dat het gebruiksrecht

⁴³ HvJ EU 19 december 2012, C-549/11 (*Orfey Balgaria*) en HvJ EU 12 december 2013, C-153/12 (*Sani treyd*).

van de diensten van de luchtvaartmaatschappij de prestatie is - en niet de vlucht zelf - dat ook bij een voucher de toekomstige prestatie bekend is en beschreven is. Echter is dit een bediscussieerbaar standpunt. Men kan ook aanbrengen dat er pas zekerheden ontstaan na het omwisselen van de voucher omdat dan een concrete vlucht bekend is.

De laatste vraag die aan het HvJ EU wordt gesteld, is de eerste vraag in C-289/14. Hier is aan de orde of het forfaitaire bedrag dat Brit Air ontving, onderworpen is aan de btw. Het HvJ EU bouwt in rechtsoverwegingen 46 tot en met 51 voort op wat zij eerder onderbouwd heeft. Zo is de prijs die de passagier betaalt, de tegenprestatie en is dit bedrag dus onderworpen aan de btw; ook is de belasting verschuldigd op het ogenblik van betaling van de prijs, zelfs als de passagier niet komt vliegen. Ook leidt de luchtvaartmaatschappij geen schade en is het bedrag de betaling voor de vervoersdienst ook al neemt de passagier niet daadwerkelijk een vlucht. Het bedrag is ook contractueel bepaald, dus blijkt het overeen te stemmen met de waarde die beide partijen toekennen aan biljetten die niet worden gebruikt. Kortom, ook het forfaitaire bedrag vormt een betaling als tegenprestatie voor de tickets die zijn uitgegeven maar niet door de kopers zijn gebruikt.

Het HvJ EU oordeelt dus dat de luchtvaartmaatschappijen een dienst verlenen die belast is met btw. Deze dienst is dat de koper van het ticket in gelegenheid wordt gesteld om van een luchtvervoersdienst gebruik te maken, het zogenoemde gebruiksrecht. Omdat sprake is van een vooruitbetaling is het luchtvaartmaatschappij de btw verschuldigd op het moment dat het ticket betaald wordt. Als de koper niet daadwerkelijk komt vliegen, dan heeft alsnog de prestatie van het in gelegenheid stellen om gebruik te maken van de luchtvervoersdienst plaatsgevonden. Het bedrag is geen schadeloosstelling. De maatschappijen lijden volgens het HvJ EU überhaupt geen schade op de betreffende tickets.

4.3. Analyse arrest-MEO⁴⁴

Het Portugese MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (hierna: MEO) levert telecommunicatiediensten. Zij zorgt bijvoorbeeld voor toegang tot internet, televisie en multimedia. MEO sluit overeenkomsten met klanten en in een aantal contracten wordt een minimumcontractduur afgesproken waardoor klanten gunstigere voorwaarden krijgen door bijvoorbeeld lagere abonnementsgelden. Bij het sluiten van de overeenkomst is in het contract vastgelegd dat als het contract door een aan de klant toe te rekenen oorzaak⁴⁵ wordt ontbonden vóór het einde van de minimumlooptijd, MEO de resterende maanden de telecommunicatiediensten niet hoeft te leveren en recht heeft op een compensatiebedrag. Dit compensatiebedrag is ter grootte van het maandbedrag

⁴⁴HvJ EU 22 november 2018, C-295/17, V-N 2019/2.11 (MEO).

⁴⁵Bijvoorbeeld op verzoek van de klant, of als de klant de reguliere maandtermijnen niet betaalt.

vermenigvuldigd met het aantal resterende maanden. MEO heeft over dit bedrag geen btw berekend. Ook hier is de kernvraag of dit bedrag belastbaar is voor de omzetbelasting.

In rechtsoverweging 38 schrijft het HvJ EU dat de verwijzende rechter bij de eerste vraag in wezen wenst te vernemen of de betaling van het compensatiebedrag moet worden beschouwd als tegenprestatie voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Wordt deze vraag positief beantwoord, dan is er sprake van een belastbare prestatie en moet er dus btw over het compensatiebedrag berekend worden. Het HvJ EU werkt in het vonnis het gebruikelijke juridisch kader uit. Het onder bezwarende titel verrichten en het vereiste rechtstreeks verband komen aan bod (r.o. 39 en 40). Daarbij haalt het HvJ EU in het bijzonder bij rechtsoverweging 40 Air France-KLM aan, waarbij het vaststelt dat de tegenwaarde van de prijs is dat de klant het recht krijgt om van de uit de overeenkomst voortvloeiende diensten gebruik te maken, ongeacht of de klant dat effectief ook doet. Dus het feit dat de klant geen gebruik van het afgesproken recht maakt, is niet van invloed op het aanwezig zijn van het rechtstreeks verband. Dit in combinatie met de situatie dat het de klant is die het maandbedrag niet meer wil of kan betalen, maakt dat de stopzetting van de dienstverlening niet aan MEO toerekenbaar is (r.o. 45). Daarnaast zegt HvJ EU in rechtsoverweging 41 en 42 dat wél van belang is voor het rechtstreekse verband dat het bedrag dat verschuldigd is wegens niet naleving van de minimumcontractduur, overeenkomt met de vergoeding voor een dienst. Dat is het geval omdat het compensatiebedrag gelijk is aan de resterende maandtermijnen maal het maandbedrag. Hierin komt zowel de voorwaarde van de Coöperatieve Aardappelbewaarplaats als die van het videotheekarrest naar voren. De redeneringen in rechtsoverwegingen 46 tot en 47 zijn ook vindbaar in het arrest Air France-KLM: als het bedrag wordt gekwalificeerd als compensatie voor de schade, dan wijzigt de aard van de tegenprestatie en daarnaast zou een klant die het contract afmaakt en een klant die voortijdig beëindigt, geen gelijke btw-behandeling krijgen. En zo trekt het HvJ EU de conclusie dat het verschuldigde compensatiebedrag “een vergoeding vormt voor de door MEO verrichte diensten, ongeacht of de klant het recht uitoefent om tot aan het einde van de minimumcontractduur gebruik van de dienstverlening te maken” (r.o. 48). Het HvJ EU gaat verder en constateert in rechtsoverwegingen 49 en 50 dat bij de ondertekening van het contract al wordt bepaald wat de te verrichten dienst is en dat in geval van voortijdige beëindiging de klant een bedrag in rekening krijgt gebracht. Dat bedrag moet dus worden beschouwd als een onderdeel van de totale prijs die wordt betaald - gebruikelijk is in de vorm van maandelijkse termijnen - zij het dat het bij beëindiging in een keer verschuldigd wordt. Daarom vormt het een tegenprestatie voor een individualiseerbare dienst (r.o. 52). De beantwoording op de eerste prejudiciële vraag is dan ook dat het bedrag “moet worden beschouwd als de vergoeding voor een dienst verricht onder bezwarende titel en als zodanig onderworpen aan de btw”.

In de tweede prejudiciële vraag wordt gevraagd of een drietal omstandigheden van doorslaggevend belang zijn voor de kwalificatie van het compensatiebedrag (r.o. 58). Als eerste of het van belang is

dat met het bedrag wordt beoogd klanten ervan te weerhouden hun contract vroegtijdig te beëindigen. Dus als prikkel om het contract volgens afspraak uit te zitten. Kort gezegd is dit niet relevant; immers is de dienst in de btw een objectief begrip, dus voor de kwalificatie van de economische activiteit is het oogmerk of resultaat niet doorslaggevend voor de kwalificatie van de vergoeding (r.o. 60). Daarnaast volgt volgens het HvJ EU uit de economische realiteit dat “het verschuldigde bedrag uit economisch oogpunt een vaste bron van inkomen is in de vorm van een contractueel vastgelegde minimumvergoeding” (r.o. 61). Als tweede omstandigheid is het verschil bij beloning voor de tussenhandelaar (r.o. 63 - 65). Deze vraag is niet relevant voor mijn scriptie. Als derde omstandigheid vraagt de verwijzende rechter of het van belang is dat het compensatiebedrag nationaalrechtelijk wordt gekwalificeerd als boete. Het antwoord hierop is dat dit unierechtelijk niet van belang is (r.o. 66-69). Hier kan ik mij in vinden, de beoordeling van de betaling is een unierechtelijke kwestie die los van het nationale recht moet worden gezien. Dit wringt mijns inziens echter wel met het feit dat bij SEB de nationaalrechtelijke kwalificatie van de betaling (immers: voorschot) wel van belang was.

Nadat het HvJ EU dit heeft vastgesteld, haalt ze de economische en commerciële realiteit aan (r.o. 43) en komt zij tot het standpunt dat de economische realiteit tot gevolg heeft dat de klant het compensatiebedrag betaalt voor de dienstverlening van MEO. Immers ontvangt MEO hetzelfde bedrag van klanten die hun overeenkomst niet beëindigen als van klanten die wél voor de minimumcontractduur stoppen. De vervroegde beëindiging door een klant wijzigt volgens het HvJ EU niets aan de economische realiteit van de rechtsbetrekking tussen MEO en de klant (r.o. 44).

4.4. Samenvatting van de arresten

In SEB concludeert het HvJ EU dus dat het directe verband tussen de prestatie en tegenprestatie ontbreekt. Dat komt omdat de prestatie waar de klant recht op heeft niet voortvloeit uit de aanbataling (tegenprestatie) die de klant doet, maar puur uit het sluiten van de overeenkomst. Het voorschot vormt slechts een aanwijzing dat de overeenkomst is gesloten en spoort aan tot uitvoering van de overeenkomst. Het is deze overeenkomst die zorgt voor de rechtsverhouding; het is niet de tegenprestatie die deze rechtsverhouding tot stand brengt. De afspraak dat SEB de kamer reserveert en niet aan anderen belooft, vloeit voort uit de overeenkomst. Net als de verplichting van SEB om de overeenkomst uit te voeren. In het geval dat SEB de kamer dan daadwerkelijk verhuurt, volgt dat niet uit de betaling van het voorschot maar uit de gesloten overeenkomst. Dit voorschot is dus niet de tegenprestatie voor een individualiseerbare dienst en een rechtstreeks verband ontbreekt dus. Daarnaast is er sprake van een schadevergoeding omdat door dit voorschot SEB geen bewijslast hoeft aan te dragen welk bedrag ze aan schade hebben geleden. Dat het voorschot forfaitair is, maakt het verklaarbaar is dat de werkelijke schade van een andere grootte is. Ten slotte: indien SEB de reservering zou annuleren, dan ontvangt de klant het bedrag dubbel terug terwijl hij geen dienst

verricht. Een direct verband ontbreekt. Ten slotte leren we uit dit arrest dat de overeenkomst dient als totstandkoming van de rechtsbetrekking en kan dit zowel mondeling als schriftelijk gebeuren.

Bij het Air France-KLM arrest concludeert het HvJ EU dat er juist wel een direct verband aanwezig is. Het HvJ EU specificeert namelijk wat de passagier als prestatie ontvangt van de luchtvaartmaatschappij: namelijk het gebruiksrecht om van de diensten van de luchtvaartmaatschappij gebruik te maken. De dienst is dus niet het daadwerkelijke vliegen, maar het recht hebben om het te kunnen doen. Met de woorden van het HvJ EU: ongeacht of de passagier dit (gebruikmaken van het gebruiksrecht) ook effectief doet. De passagier betaalt het volledige bedrag en krijgt daardoor direct recht tot het gebruiksrecht; volgens het HvJ EU is de verkoop bindend en definitief op het moment van betalen. Daarnaast is het geen schadevergoeding omdat dan de aard van de prestatie zou veranderen. De prestatie zelf blijft dan gelijk (het gebruiksrecht verandert immers niet) maar het bedrag zou dan ineens gelden als een schadevergoeding. Ook zou de toekenning van een schadevergoeding voor een hoger bedrag zijn (verkoopprijs + btw) dan de tegenwaarde die de passagier voor dienst betaalt (verkoopprijs). De dienst die Air France-KLM verleent is belast met btw, verschuldigd op het moment van betalen van het ticket en er is een rechtstreeks verband tussen de betaling en de dienst. De maatschappijen lijden volgens het HvJ EU überhaupt geen schade op de betreffende tickets.

Ook bij het arrest MEO oordeelt het HvJ EU dat er een direct verband aanwezig is. Ook hierbij specificeert het HvJ EU wat de dienst is die de klant ontvangt: namelijk het recht om gebruik te maken van wat is afgesproken in de overeenkomst, ongeacht of de klant dit effectief doet. Daarnaast is het bedrag dat verschuldigd is wegens niet nakomen overeenkomend met de vergoeding voor de dienst als gevolg van hoe het bedrag is opgebouwd. Bij het aangaan van het contract wordt vastgesteld wat de dienst is en wordt ook het bedrag afgesproken dat de klant dient te betalen als hij voortijdig de verbintenis opzegt. Het minimumbedrag is dus de tegenprestatie voor de dienst welke in maandelijkse termijn wordt betaald en bij voortijdige opzegging in één keer verschuldigd is. Dat maakt dat er een direct verband is en tevens een individualiseerbare dienst.

4.5. Conclusies door vergelijken arresten en toepassen rechtskader

Er is een aantal lijnen te trekken waarin de arresten onderling vergelijkbare aspecten kennen en waarin ze verschillen. Hierin ligt de sleutel tot de conclusies over dit onderwerp.

Wat SEB kenmerkt is dat uit het Franse consumentenrecht volgt dat het sluiten van de overeenkomst met zich meebrengt dat de consument haar verbintenis mag opzeggen met als gevolg dat zij haar voorschot kwijtraakt. De klant heeft dus naar Frans nationaal recht gebruik gemaakt van haar annuleringsrecht. Bij Air France-KLM en MEO is er contractueel geen annuleringsrecht noch is

contractueel vastgelegd dat de klant het geld terugkrijgt als deze geen gebruik (meer) wilt maken van de diensten. Dit annuleringsrecht is het eerste grote verschil.

Een tweede verschil is de hoogte van het bedrag dat bekend is dat betaald moet worden bij het aangaan van het contract. Bij SEB werd alleen het voorschot betaald en wist de klant dat hij de rest niet hoefde te betalen als hij niet naar het kuuroord zou komen. Bij Air France-KLM wist de klant op moment van aanschaf dat hij het hele bedrag zou moeten betalen en doet dat ook en bij MEO wist de klant op het moment van aanschaf ook dat hij het gehele bedrag verschuldigd zou zijn en betaalt dit in termijnen. Wat dus een tweede onderscheidend criterium lijkt is of de klant bij aangaan van het contract de verplichting aangaat tot het betalen van het gehele bedrag.

Wat ook een verschil is, is de kwestie of er wel of geen dienst is geweest. Bij SEB er dus geoordeeld dat er helemaal geen prestatie werd verricht; noch een reserveringsdienst noch het gebruiksrecht om van de diensten gebruik te maken. Bij MEO is dit anders omdat ten eerste de dienst is dat de klant gebruik mag maken van de diensten die MEO levert, en ten tweede betreft het een situatie waar de klant al wel een aantal maanden gebruik van de diensten maakt en voortijdig stopt. Bij Air France-KLM is net als bij MEO de dienst dat er gebruiksrecht is, dus ook daar is wél een dienst verricht.

Bij SEB wordt het feit dat het bedrag forfaitair is, gezien als een aanwijzing van het kwalificeren als schadevergoeding. Het is immers zo dat, om met de woorden van het HvJ EU te spreken, een forfaitair bedrag met zich meebrengt dat één der partijen zo van de bewijslast wordt ontslagen om de werkelijke schade aan te tonen. Echter is in de tweede gevoegde zaak (C-289/14) het bedrag dat Air France-KLM betaalt aan Brit Air voor de niet opgedaagde passagiers, ook forfaitair. En daar oordeelt het HvJ EU dat er geen schadevergoeding is omdat er überhaupt geen is schade geleden. Dit omdat de bedragen niet aan de klanten worden terugbetaald. Swinkels merkt in zijn annotatie op dat afhankelijk van het aantal no shows de forfaitaire vergoeding voor Brit Air winst of verlies kan opleveren en plaatst dus een kanttekening bij het oordeel van het HvJ EU dat er geen schade zou zijn.⁴⁶ Waar het dus op lijkt is dat het een aanwijzing voor schadevergoeding kan zijn indien een forfaitair bedrag vooraf betaald wordt. De tegenovergestelde conclusie dat indien het forfaitaire bedrag achteraf betaald wordt er dan geen schadevergoeding zou zijn, durf ik niet te trekken. Ik denk dat niet dat bij Air France-KLM het forfaitaire bedrag de doorslaggevende factor is geweest.

Wat een duidelijke rode draad door alle drie de arresten is, is de waarde die wordt gehecht aan het sluiten van de overeenkomst. Deze overeenkomst zorgt voor de rechtsbetrekking en kan zowel mondeling als schriftelijk tot stand komen. Bij SEB is die waarde dat alle diensten die SEB verleent niet voortvloeien uit de betaling, maar uit de overeenkomst die er gesloten is. Het is de overeenkomst,

⁴⁶ HvJ EU 23 december 2015, C-250/14, C-289/14, BNB 2016/138 (*Air France-KLM*), m. nt. J.J.P. Swinkels, onderdeel 3.

niet de betaling, die zorgt voor de rechtsverhouding. Ook bij Air France-KLM en MEO is het de overeenkomst die zorgt voor de rechtsbetrekking.

Een verdere overeenkomst is dat zowel de luchtvaartmaatschappij als het kuuroord het ticket mag doorverkopen aan een andere klant in geval van annulering. Bij beide ook zonder dat de klant het bedrag terugkrijgt. Toch is het eindoordeel van het HvJ EU over beide zaken anders. Daarom acht ik dit criterium niet van doorslaggevende invloed.

Uit het bibliotheekarrest lijkt te volgen dat het relevant is of het bedrag als prikkel kan dienen om een contract uit te zitten. Uit dit arrest volgt ook dat het van belang is dat het betalen van de tegenprestatie recht geeft op de prestatie. Echter volgt uit het arrest MEO dat de prikkel om contract uit te zitten niet relevant is. Immers is het oogmerk of resultaat niet doorslaggevend omdat de economische activiteit een objectief begrip is. Daarbij volgt uit SEB dat het niet de tegenprestatie is die recht geeft op de prestatie, maar vloeit de prestatie voort uit de overeenkomst die gesloten wordt. Beide aspecten die in het bibliotheekarrest naar voren komen, lijken dus ingehaald door het arrest SEB en MEO.

Uit het videotheekarrest volgt dat als aanwijzing voor het rechtstreeks verband dient dat de hoogte van de vergoeding evenredig is aan de duur van de prestatie. Bij SEB en Air France-KLM was dit aspect niet aanwezig, maar bij MEO wel. Het te betalen bedrag hing immers af van het aantal resterende maanden. Dit criterium lijkt dus in stand te zijn gehouden.

Waar het HvJ EU aandacht aan had kunnen schenken is het gevolg van het kwalificeren als schadeloosstelling bij SEB. Het HvJ EU trekt als gevolg daarvan de conclusie dat er dus geen belaste prestatie is. Is er niet de mogelijkheid dat de schadeloosstelling juist als vergoeding voor een prestatie kwalificeert? Van Hilten en van Kesteren⁴⁷ menen dat een schadeloosstelling kan kwalificeren als een vergoeding voor een prestatie, aangezien het afzien van een daad of het dulden daarvan een dienst kan zijn en ook de Redactie van Vakstudie nieuws vraagt zich dat af.⁴⁸ Ik sluit me bij hen aan. Over het geheel bezien kan ik mij vinden in het oordeel van het HvJ EU, maar op dit punt zou in de toekomst verduidelijking nodig kunnen zijn.

Verder is het net zoals in het Kennemer Golf-arrest en met betrekking tot de ‘verbruiksbeginseldiscussie’ ook bij Air France-KLM en MEO niet van belang in welke mate er daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt van de faciliteiten waar de klant recht op heeft. Er wordt een bedrag betaald voor een dienst, de klant krijgt recht op de dienst en het werkelijk gebruik is niet doorslaggevend. Daarom lijken deze arresten een logisch vervolg op elkaar. Ook Peijpers meent⁴⁹ dat het oordeel bij Air France-KLM tegenstrijdig met SEB lijkt, maar hierdoor te rechtvaardigen is.

⁴⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 147.

⁴⁸ HvJ EG 18 juli 2007, C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25 m. nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

⁴⁹ Peijpers 2016.

5. Conclusies

De hoofdvraag die ik wilde beantwoorden voor dat ik aan dit onderzoek begon is onder welke omstandigheden bedragen die worden betaald bij niet-nakoming van een overeenkomst een vergoeding zijn voor een belastbare prestatie voor de omzetbelasting? Dit heb ik onderzocht door het op te bouwen uit een deelvraag over het juridisch kader (hoofdstuk 2 en 3) en een deelvraag over drie relevante arresten (hoofdstuk 4). Een definitief antwoord op de hoofdvraag dat een alle onzekerheden uitsluit heb ik niet gevonden. Wel denk ik dat er naar aanleiding van de drie arresten die ik heb behandeld een aantal uitgangspunten zijn te formuleren die bovenop de bestaande jurisprudentie komen en als richtsnoer kunnen dienen voor vergelijkbare toekomstige fiscale casussen.

De doorslaggevende vraag die mijns inziens gesteld lijkt te moeten worden is of de verkoop bindend en definitief op het moment van betalen. Op het moment dat de verkoop bindend en definitief is op het moment van betalen, dan is er sprake van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding en is het bedrag belastbaar voor de omzetbelasting.

Ten tweede concludeer ik dat de dienst voor de btw niet per se de activiteit is waar het op het eerste gezicht over lijkt te gaan. De dienst is in de betreffende cases niet het daadwerkelijke vliegen en ook niet het daadwerkelijk gebruiken van de telecommunicatiediensten, maar de dienst is het *gebruiksrecht* om van die diensten gebruik te maken.

Hiermee hangt ook samen dat het voor de btw niet doorslaggevend is of een goed of dienst na aanschaf ook daadwerkelijk verbruikt wordt. Bij met name France-KLM en MEO is de daadwerkelijke vliegdienst niet gebruikt maar zijn de bedragen toch belast, de tickets zijn immers verkocht.

Wat niet van belang is, is of de dienstverrichter de dienst mag doorverkopen aan een andere klant. Wat daarentegen wel een aanwijzing voor een direct verband is, is of de hoogte van het bedrag evenredig is aan de duur van de prestatie.

Ten slotte rest de vraag of het HvJ EU terugkomt op het arrest SEB. Dit zou zo kunnen zijn omdat de uitkomst van Air France-KLM en MEO anders is dan SEB, terwijl de casussen overeenkomsten hebben. Ik denk dat dit niet aan de orde is. Immers heeft het HvJ EU noch bij MEO, noch bij Air France-KLM een rechtsoverweging eraan gewijd dat ze haar toenmalige oordeel nu anders zou zien. Maar bovenal ben ik de mening toegedaan dat de casussen dermate verschillen dat een ander oordeel goed te verklaren is.

Bijlagen

I. Prejudiciële vragen

HvJ EU 18 juli 2007, C-77/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*)

‘[D]ienen bedragen die als voorschot zijn betaald in het kader van verkoopovereenkomsten inzake aan [btw] onderworpen diensten, in gevallen waarin de koper gebruik maakt van zijn recht van annulering en de verkoper de bedragen behoudt, te worden beschouwd als vergoeding voor de reservering en als bedragen die als zodanig aan [btw] zijn onderworpen, dan wel als schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die is geleden als gevolg van de niet-nakoming door de klant, zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht, en als bedragen die als zodanig niet aan deze belasting zijn onderworpen [?]’

HvJ EU 23 december 2015, C-250/14, C-289/14 (*Air France-KLM / Hop!-Brit Air SAS*)

C-250/14

‘1) Moeten de artikelen 2, punt 1, en 10, lid 2, van [de Zesde richtlijn en de gewijzigde Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de afgifte van een biljet kan worden gelijkgesteld met de daadwerkelijke verrichting van de vervoersdienst en er btw verschuldigd is over de bedragen die een luchtvaartmaatschappij voor zichzelf houdt ingeval de houder van een vliegbiljet dit biljet niet heeft gebruikt en het is vervallen?’

2) Zo ja, moet de geïnde belasting dan aan de staatskas worden doorgestort zodra de prijs wordt ontvangen, ook al vindt de reis door toedoen van de klant mogelijk niet plaats?’

C-289/14

‘1) Moeten de artikelen 2, punt 1, en 10, lid 2, van [de Zesde richtlijn en de gewijzigde Zesde richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een forfaitair bedrag dat overeenstemt met een bepaald percentage van de jaaromzet die is behaald met in franchise geëxploiteerde lijnen en dat is uitgekeerd door een luchtvaartmaatschappij die voor rekening van een andere luchtvaartmaatschappij biljetten heeft uitgegeven die de klant vervolgens heeft laten vervallen, een niet-belastbare vergoeding ten gunste van die laatste maatschappij vormt, die ertoe strekt de schade te vergoeden die zij door de vergeefse inzet van haar transportmiddelen heeft geleden, of vormt het een bedrag dat overeenkomt met de prijs van de uitgegeven maar vervallen biljetten?’

2) Indien dit bedrag wordt geacht overeen te komen met de prijs van de uitgegeven maar vervallen biljetten, moeten die bepalingen dan aldus worden uitgelegd dat de afgifte van een biljet kan worden gelijkgesteld met de daadwerkelijke verrichting van de vervoersdienst en er btw verschuldigd is over

de bedragen die een luchtvaartmaatschappij voor zichzelf houdt ingeval de houder van een vliegbiljet dit biljet niet heeft gebruikt en het is vervallen?

3) Zo ja, moet Air France of Brit Air de geïnde belasting dan aan de staatskas doorstorten zodra zij de prijs ontvangt, ook al vindt de reis door toedoen van de klant mogelijk niet plaats?’

HvJ EU 22 november 2018, C-295/17 (MEO)

‘1) Moeten artikel 2, lid 1, onder c), artikel 64, lid 1, artikel 66, eerste alinea, onder a), en artikel 73 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een aanbieder van telecommunicatie (televisie, internet, mobiele telefonie en vaste telefonie) btw verschuldigd is over het vooraf bepaalde bedrag dat hij zijn klant in het geval van een overeenkomst met een minimumcontractduur in rekening brengt wanneer die klant om een aan hem toe te rekenen reden die minimumduur niet naleeft, waarbij dat bedrag overeenkomt met het volgens de overeenkomst door de klant verschuldigde maandelijkse basisbedrag vermenigvuldigd met het aantal maanden waarvoor de minimumcontractduur niet nageleefd is, en het zo is dat wanneer bedoeld bedrag in rekening wordt gebracht de aanbieder zijn diensten reeds heeft stopgezet ongeacht of het bedrag zal worden geïnd, wanneer

a) het in rekening gebrachte bedrag in het kader van de overeenkomst tot doel heeft, de klant ervan te weerhouden de minimumcontractduur waartoe hij zich verbonden heeft niet na te leven en de aanbieder te vergoeden voor de schade die deze lijdt wanneer de minimumcontractduur niet is nageleefd, meer in het bijzonder doordat hij de winst die hij tot het einde van die minimumperiode zou hebben gemaakt moet derven en doordat lagere tarieven zijn overeengekomen, gratis of goedkoper materiaal is geleverd en uitgaven zijn gedaan voor reclame en het werven van klanten;

b) de tot stand gekomen overeenkomsten met een minimumcontractduur voor tussenpersonen die de klant hebben geworven een hogere beloning meebrachten dan overeenkomsten zonder minimumcontractduur, waarbij het bedrag van de beloning voor het sluiten van een overeenkomst in beide gevallen (dus in overeenkomsten met of zonder minimumcontractduur) was berekend op basis van de in de gesloten overeenkomsten vastgestelde maandelijkse termijnen;

c) het in rekening gebrachte bedrag naar nationaal recht moet worden beschouwd als een boete?’

2) Kan het antwoord op de eerste vraag anders luiden wanneer een of meerdere erin genoemde omstandigheden zich niet voordoen?’

II. Wetgeving

Btw-richtlijn

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, L 347, zoals laatstelijk gewijzigd op 18 februari 2019, PbEU 2019, nr. L 83.

Wet op de omzetbelasting 1968

Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde.

Zesde Richtlijn

Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG 1977, nr. L 145.

III. Jurisprudentieregister

Europese jurisprudentie

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

Hof van Justitie EG, 1 april 1982, C-89/81, *BNB* 1982/311 (*Hong Kong Trade Development Council*).

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

Hof van Justitie EG, 26 maart 1987, C-235/85, *FED* 1987/341 (*Commissie/Nederland*).

Hof van Justitie EG, 3 maart 1994, C-16/93, *BNB* 1994/271 (*Tolsma*).

Hof van Justitie EG, 6 februari 1997, C-80/95, *BNB* 1997/386 (*Harnas & Helm*).

Hof van Justitie EG, 20 februari 1997, C-260/95, *V-N* 1997/1662, 17, (*DFDS*).

Hof van Justitie EG, 21 maart 2002, C-174/00, *BNB* 2003/30 (*Kennemer Golf en Country Club*).

Hof van Justitie EG, 18 juli 2007, C-277/05, *V-N* 2007/34.25 (*Société thermale d'Eugenie-les-Bains*).

Hof van Justitie EG, 6 oktober 2009, C-267/08, *V-N* 2009/52.24 (*SPÖ*).

Hof van Justitie EU, 07 oktober 2010, C-53/09 (*Loyalty Management UK en Baxi Group*).

Hof van Justitie EU, 19 december 2012, C-549/11 (*Orfey Bulgaria*).

Hof van Justitie EU, 12 december 2013, C-153/12 (*Sani treyd*).

Hof van Justitie EU, 23 december 2015, C-250/14, C-289/14, *BNB* 2016/138; *V-N* 2016/2.12 (*Air France-KLM*).

Hof van Justitie EU, 12 mei 2016, C-520/14, *BNB* 2016/186, *V-N* 2016/27.20 (*Borsele*).

Hof van Justitie EU, 22 november 2018, C-295/17, *V-N* 2019/2.11 (*MEO*).

Nationale jurisprudentie

Hoge Raad, 12 maart 1980, ECLI:NL:PHR:1980:AX0027, nr. 19239, *BNB* 1980/128.

Hoge Raad, 26 juni 1980, ECLI:NL:PHR:1980:AW9941, nr. 19537, *BNB* 1980/224.

Hoge Raad, 2 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, nr. 22153, *BNB* 1985/295.

Hoge Raad, 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2600, *V-N* 2016/27.20.

IV. Literatuurlijst

Cornielje 2018

S.B. Cornielje, 'De stap-voor-staprechtspraak van het Hof van Justitie', *WFR* 2018/127.

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2017, p. 147.

Van der Paardt & Sparidis 2013

R.N.G. van der Paardt & E. Sparidis, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2013

Peijpers 2016

S. Peijpers, 'Europees Hof van Justitie: vergoedingen voor no shows btw-belast', *BtwBrief* 2016/9.

Tromp 2014

F. Tromp, 'Paul Newey en de rechtsvinding', *WFR* 2014/316

De Wit 2018

A.M. de Wit, *De impact van het arrest gemeente Borsele op de Nederlandse praktijk: het einde van de scholenconstructie?* (scriptie Post Master Indirecte belastingen), Europese Fiscale Studies 2017-2018, europesefiscalestudies.nl/papers/theses.

Van Zadelhoff 2016

Van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: Kluwer 2016.