

29-5-2019

Schadevergoeding in de btw

De scheidslijn tussen een echte schadevergoeding en belastbare dienst verricht tegen betaling van een vergoeding.

Naam:	B.A. (Bauke) de Jong
Administratienummer:	208640
Studierichting:	Master Fiscaal Recht Accent Indirecte Belastingen
Datum:	29 mei 2019
Examencommissie:	K.F.H. van Lierop Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Voorwoord

Voor u ligt mijn masterthesis met als titel 'Schadevergoeding in de btw'. Met het schrijven van deze thesis komt een eind aan mijn studententijd in Tilburg. Een periode waarin ik veel heb geleerd en waardevolle contacten heb opgedaan.

Nadat ik mijn vwo-diploma had ontvangen wist ik dat ik Fiscaal Recht aan Tilburg University wilde studeren. De combinatie tussen recht en economie sprak mij erg aan. Na anderhalf jaar de algemene rechtenopleiding te hebben gevolgd, was ik dan ook verheugd om de fiscale weg in te kunnen slaan. Na het volgen van het vak omzetbelasting in het derde jaar van mijn bacheloropleiding wist ik dat ik hierin verder wilde specialiseren. De keuze voor het accent indirecte belastingen was dan ook snel gemaakt. Een keuze waar ik tot op heden geen spijt van heb.

Gedurende mijn bachelor- en masteropleiding heb ik bewust de keus gemaakt om de opgedane theorie in de praktijk toe te passen. Na een half jaar stage te hebben gelopen op de aangiftepraktijk bij Witlox van den Boomen, bevestigde mijn werkstudentschap in het btw-team van PwC dat ik de goede keus heb gemaakt. Ik heb beiden als zeer leerzaam ervaren, zowel op professioneel als op persoonlijk vlak. Ik wil dan ook graag van deze gelegenheid gebruik maken om zowel mijn collega's tijdens mijn stage bij Witlox van den Boomen, als mijn collega's tijdens mijn werkstudentschap bij PwC hiervoor te bedanken.

Daarnaast wil ik graag mijn begeleider vanuit Tilburg University, Kevin van Lierop bedanken voor zijn begeleiding en feedback. Ik heb hier veel aan gehad tijdens het schrijven van mijn masterthesis.

Tot slot wil ik graag mijn ouders en broer bedanken. Mede dankzij hun steun en vertrouwen heb ik mijn thesis tot een goed einde weten te brengen.

Ik wens ieder veel leesplezier.

Bauke de Jong

Abstract

In deze thesis is onderzocht in hoeverre de Nederlandse zienswijze en jurisprudentie op het gebied van schadevergoeding in de btw in lijn ligt met het Europees toetsingskader. Om antwoord te kunnen op deze vraag is allereerst aandacht besteed aan het begrip schadevergoeding waarbij tevens het rechtskarakter en de algemene aspecten van de btw in ogenschouw zijn genomen. Vervolgens is door middel van uitgebreid jurisprudentie- en literatuuronderzoek zowel op Europees niveau als op nationaal niveau ingegaan op de belastbaarheid van schadevergoeding in de btw.

Hieruit blijkt dat de Nederlandse zienswijze grotendeels overeenkomt met het door mij geschetste Europese toetsingskader. Op beide niveaus wordt voornamelijk ingaan op twee zaken. Enerzijds wordt onderzocht of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de betaalde schadevergoeding en een verrichte prestatie? Anderzijds wordt nagegaan of een partij daadwerkelijk schade lijdt door het toedoen van de wederpartij? Bij beide vragen worden verschillende elementen in acht genomen. Sommige elementen die van doorslaggevend belang waren bij de oude nationale jurisprudentie – zoals het feit dat de betaling van een eventuele schadevergoeding dient als prikkel tot nakoming van de overeengekomen dienst – worden, gelet op de inmiddels verschenen Europese zaken, niet langer expliciet door de nationale rechters aangehaald in de nieuwe nationale jurisprudentie.

Op basis van de besproken Europese en nationale jurisprudentie ziet men een tendens dat een betaalde schadevergoeding steeds vaker wordt aangemerkt als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst en derhalve aan btw is onderworpen. Het valt hierbij op dat op beide niveaus het dienstenbegrip anders wordt ingevuld. Zo heeft het Hof van Justitie meerdere keren aangegeven dat een dienst ook kan bestaan uit het recht om gebruik te mogen maken van de aangeboden dienstverlening. Daarentegen wordt op nationaal niveau meerdere malen geconcludeerd dat ook wanneer de overeengekomen dienst niet wordt verricht toch sprake kan zijn van een dienst in de vorm van het tegen vergoeding dulden van de nieuwe situatie dan wel het tegen vergoeding afzien van bepaalde rechten.

Daarnaast komt op beide niveaus bij de beoordeling inzake de belastbaarheid van schadevergoeding het aspect van de economische werkelijkheid naar voren. Uit de recent verschenen zaak MEO blijkt dat het Hof niet toetst aan alle formeel-juridische criteria wanneer sprake is van een dienst onder bezwarende titel maar voornamelijk stilstaat bij de materieel-economische realiteit van een transactie. Het is de vraag of het Hof met de zaak MEO een nieuw ‘substance-over-form’ concept hanteert? Mijns inziens blijft het uitgangspunt dat moet worden getoetst aan de cumulatieve formele criteria waarbij het aspect van de economische realiteit inzicht biedt maar niet dient ter vervanging. De toekomst zal echter uitwijzen hoe wordt omgegaan met dit aspect inzake de belastbaarheid bij schadevergoeding in de btw.

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Abstract	2
Gebruikte afkortingen	5
Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Opzet	6
Hoofdstuk 2: Het begrip schadevergoeding	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Het begrip schadevergoeding	8
2.2.1 Schadevergoeding naar civiel recht	8
2.2.1.1 Schadevergoeding door wanprestatie	8
2.2.1.2 Schadevergoeding door onrechtmatige daad	9
2.2.2 Schadevergoeding naar fiscaal recht	10
2.3 Tussenconclusie	10
Hoofdstuk 3: Algemene aspecten van de btw	12
3.1 Inleiding	12
3.2 Rechtskarakter van de btw	12
3.3 Plaatsing in de wet	13
3.3.1 Belastbaarheid in het algemeen	13
3.3.2 Ondernemer	13
3.3.3 Economische activiteit	14
3.3.4 Onder bezwarende titel en rechtstreeks verband	17
3.3.4.1 Aspect verbruik	20
3.4 Tussenconclusie	22
Hoofdstuk 4: Schadevergoeding in de btw op Europees niveau	23
4.1 Inleiding	23
4.2 Europees kader	23
4.3 Société thermale d'Eugénie-les-Bains	23
4.3.1 Feiten van het geding	23
4.3.2 Conclusie van de Advocaat-Generaal	24
4.3.3 Uitspraak van het Hof van Justitie	26
4.3.4 Eerste analyse	27
4.3.5 Visies in de literatuur	29

4.3.6	Tweede analyse	31
4.3.7	Samenvattend	33
4.4	Air France-KLM en Hop!-Brit Air SAS.....	33
4.4.1	Feiten van het geding	33
4.4.2	Uitspraak van het Hof van Justitie	34
4.4.3	Eerste analyse.....	36
4.4.4	Visies in de literatuur.....	37
4.4.5	Tweede analyse	38
4.4.6	Samenvattend	39
4.5	MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia.....	39
4.5.1	Feiten van het geding	39
4.5.2	Conclusie van de Advocaat-Generaal.....	40
4.5.3	Uitspraak van het Hof van Justitie	42
4.5.4	Eerste analyse.....	43
4.5.5	Visies in de literatuur.....	45
4.5.6	Tweede analyse	46
4.5.6.1	Vergelijking met Lubbock Fine & Co.....	47
4.5.6.2	Aspect economische realiteit	48
4.5.7	Samenvattend	49
4.6	Tussenconclusie.....	50
Hoofdstuk 5:	Schadevergoedingen in de btw op nationaal niveau	52
5.1	Inleiding	52
5.2	Oude nationale jurisprudentie	52
5.3	Nieuwe nationale jurisprudentie.....	57
5.4	Vergelijking met Europees kader	63
5.5	Tussenconclusie.....	68
Hoofdstuk 6:	Conclusies en toekomstvisie	69
Bronnenlijst		73
Literatuurlijst		73
Artikelen		73
Boeken.....		73
Jurisprudentielijst.....		74
Conclusie van Advocaat-Generaal.....		74
Hof van Justitie		74
Hoge Raad der Nederlanden		75
Gerechtshof.....		75

Gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	Belasting over de toegevoegde waarde (omzetbelasting)
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
BW	Burgerlijk Wetboek
diss.	Dissertatie
e.a.	En anderen
EG	Europese Gemeenschappen
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie
No./nr.	Nummer
p.	Pagina
par.	Paragraaf
NTFR(B)	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht (Beschouwingen)
red.	Redactie
r.o.	Rechtsoverweging
t/m	Tot en met
V-N	Vakstudie Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

'Btw, wat is daar nu moeilijk aan?' is iets wat ik in mijn omgeving geregeld hoor, wanneer ik vertel dat ik in mijn studie mij hierin heb gespecialiseerd. Hoewel ik vanuit de in mijn ogen heldere wetsstructuur dit standpunt kan begrijpen, komt er in de praktijk toch het nodige bij kijken. Zo ook vormt het begrip schadevergoeding voor de btw vaak een punt van discussie.

Is een schadevergoeding, ontvangen door een ondernemer, belastbaar voor de btw? Deze vraag is niet eenduidig te beantwoorden. De scheidslijn bij schadevergoeding tussen een betaling voor geleden schade en een betaalde vergoeding als tegenprestatie voor een onder bezwarende titel verrichte dienst is namelijk een lastig onderscheid waar in de rechtspraak en literatuur diverse malen aandacht aan is besteed. Zowel op nationaal als op Europees niveau zijn diverse zaken over schadevergoeding in de btw verschenen. Wat hierbij opvalt zijn de verschillende uitkomsten. Het feit dat de nationale wetgeving en Europese Btw-richtlijn geen concrete regelgeving over schadevergoeding heeft opgenomen, maakt de beoordeling of sprake is van een belastbare handeling voor de btw er ook niet makkelijker op.

In deze thesis wil ik nader onderzoek doen naar bovenstaande problematiek. Ik wil in mijn thesis de nationale jurisprudentie op het gebied van schadevergoeding afzetten tegen het Europese kader om zo meer duidelijkheid te scheppen over dit onderwerp. Hierbij zal ik tevens een oordeel vellen over wat mijns inziens de juiste benadering is.

1.2 Probleemstelling

Om dit onderzoek mogelijk te maken heb ik de volgende probleemstelling geformuleerd:

In hoeverre is de Nederlandse zienswijze en jurisprudentie – op het gebied van schadevergoeding in de btw – in lijn met het Europees toetsingskader en wat is in mijn optiek de juiste benadering?

De probleemstelling wordt getoetst aan de hand van de huidige nationale en Europese jurisprudentie van het Hof van Justitie op dit gebied, alsmede aan het rechtskarakter van de btw. De focus van mijn thesis ligt hierbij op jurisprudentie-onderzoek. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan verschillende visies in de literatuur over de verschenen jurisprudentie. Jurisprudentie van de Europese lidstaten zelf, wordt niet behandeld.

1.3 Opzet

Om antwoord te kunnen geven op mijn probleemstelling zal ik in hoofdstuk 2 eerst aandacht besteden aan het begrip schadevergoeding. Een juiste definiëring en afbakening van het begrip schadevergoeding naar nationaal recht draagt namelijk bij aan het kader van mijn onderzoek.

Na de algemene inleiding van het begrip schadevergoeding besteed ik in hoofdstuk 3 aandacht aan de algemene aspecten van de btw. Ik zal hierbij ingaan op enkele relevante kernbegrippen die een rol spelen bij de beoordeling of een schadevergoeding feitelijk aan btw is onderworpen. In mijn ogen leidt dit namelijk tot een beter begrip hoe schadevergoeding zich verhoudt tot het systeem van de btw. Ik ga om deze reden ook in op het rechtskarakter van de btw.

Hierdoor kan ik vervolgens ingaan op de belastbaarheid van schadevergoedingen in de btw. In hoofdstuk 4 zal ik hier aandacht aan besteden door op Europees niveau te kijken naar schadevergoeding in de btw. Ik zal hierbij voornamelijk de gewezen jurisprudentie van het HvJ over

dit onderwerp behandelen. Door onderzoek te doen naar de verschenen Europese jurisprudentie kan uiteindelijk het toetsingskader rondom schadevergoedingen in beeld worden gebracht.

Na de behandeling van schadevergoeding op Europees niveau, wordt in hoofdstuk 5 ingegaan op schadevergoeding op nationaal niveau waarbij onder meer de Nederlandse jurisprudentie en zienswijze wordt besproken. Uiteindelijk kan hierdoor de vergelijking worden opgemaakt tussen het Europees toetsingskader en de Nederlandse zienswijze.

In hoofdstuk 6 sluit ik de thesis af met mijn conclusie. Tevens geef ik een antwoord op de probleemstelling waarbij ik mijn visie geef over de gewenste behandeling van schadevergoeding in de btw.

Het onderwerp voor mijn masterthesis heb ik in september 2018 ingediend. Het onderzoek is afgesloten op 11 april 2019.

Hoofdstuk 2: Het begrip schadevergoeding

2.1 Inleiding

Om te kunnen beoordelen hoe de Nederlandse jurisprudentie en zienswijze op het gebied van schadevergoeding in de btw zich verhoudt tot het Europees kader, dient eerst aandacht te worden besteed aan het begrip schadevergoeding. Hierbij zal ik zowel het civiele als het fiscale begrip in ogenschouw nemen. Ik sluit dit korte hoofdstuk af met een tussenconclusie.

2.2 Het begrip schadevergoeding

Schadevergoeding is een veelomvattend begrip in die zin dat aan het betalen van een schadevergoeding diverse oorzaken ten grondslag kunnen liggen. Alvorens ik inhoudelijk in ga op de btw-aspecten van een schadevergoeding, schets ik eerst de civiele achtergrond.

2.2.1 Schadevergoeding naar civiel recht

Hoewel het Burgerlijk Wetboek geen definitie bevat van het begrip schadevergoeding blijkt uit het Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse taal dat onder schadevergoeding wordt verstaan het vergoeden van door iemand geleden nadeel of schade. Bij schade moet het gaan om een geleden vermindering of nadeel in een object, zijnde vermogen of iets anders. Met het betalen van een schadevergoeding wordt beoogd degene die door de schuld van een ander schade heeft opgelopen, te brengen naar een toestand waarin hij zou verkeren zonder het schadeveroorzakende feit.¹ Feitelijk wordt diegene die schade heeft geleden door het toedoen van een ander gecompenseerd.

Met betrekking tot het begrip schadevergoeding beperk ik mij in mijn thesis tot de schade die op grond van een wettelijke verplichting moet worden vergoed, zoals is neergelegd in artikel 6:95 BW. Het betreft hier vermogensschade of ander nadeel, mits de wet hiervan recht op vergoeding geeft. Aan het betalen van een schadevergoeding kunnen de volgende gevallen ten grondslag liggen:

- a) er is sprake van wanprestatie;
- b) er is sprake van een onrechtmatige daad;
- c) de rechter stelt op billijkheidsgronden de schadevergoedingsplicht vast; of
- d) de overeenkomst wordt vernietigd wegens dwang, dwaling of bedrog.²

Het gaat te ver om alle gevallen hier te bespreken. Daarom beperk ik mij tot de voornaamste schadevergoedingen, zijnde schadevergoeding door wanprestatie en schadevergoeding door onrechtmatige daad. Hieronder zal ik kort het onderscheid tussen beiden uiteenzetten.

2.2.1.1 Schadevergoeding door wanprestatie

Het (gedeeltelijk) niet of niet correct nakomen van een verbintenis kwalificeert als wanprestatie – in de zin van art. 6:74 BW – waartoe de schuldenaar wordt verplicht de door de schuldeiser geleden schade te vergoeden, mits de schade is ontstaan door het toedoen van de schuldenaar. De aan de schuldenaar toerekenbare tekortkoming is essentieel om te spreken van wanprestatie. In artikel 6:98 BW komt dit naar voren in de conditio sine qua non eis. De plicht tot het betalen van een schadevergoeding ontstaat voor zover sprake is van een causaal verband tussen de ontstane schade en tekortkoming welke kan worden toegerekend aan het handelen van de schuldenaar.³

¹ J. Spier e.a., *Verbintenissen uit de wet en Schadevergoeding*, Deventer: Kluwer 2012, nr. 199-200.

² J.L.M.J. Vervloed, 'Schadevergoeding en omzetbelasting', *WFR* 1981/601, p. 1.

³ G.T. de Jong, *Niet-nakoming van verbintenissen*, Monografieën BW B33, Deventer: Kluwer 2006, p. 2-3.

Een wanprestatie hoeft niet meteen het einde te zijn van een overeengekomen overeenkomst. Na het betalen van een schadevergoeding kan soms de in de overeenkomst overeengekomen prestatie nog worden nagekomen. Echter, op grond van artikel 6:265 BW, geeft iedere tekortkoming bij een wederkerige overeenkomst onder bepaalde voorwaarden aan de schuldeiser ook het recht de overeenkomst te ontbinden. Een wederkerige overeenkomst heeft als kenmerk dat beide partijen verplicht zijn te presteren. Evenals bij wanprestatie kan bij ontbinding van een overeenkomst een schadevergoedingsplicht ontstaan conform artikel 6:277 BW.

2.2.1.2 Schadevergoeding door onrechtmatige daad

Ook in het geval de dader een onrechtmatige daad pleegt jegens de benadeelde is hij in beginsel – op grond van artikel 6:162 BW – verplicht de schade te vergoeden. Het moet hierbij gaan om een bepaalde schadeveroorzakende gedraging die enerzijds als onrechtmatig kan worden aangemerkt en anderzijds kan worden toegerekend aan de schadeveroorzaker. Zoals tevens blijkt uit lid 2 bestaan er drie gronden waarbij de gedraging als een onrechtmatige gedraging kan kwalificeren:

- 1) de gedraging leidt tot een inbreuk op een recht;
- 2) er is sprake van een doen of nalaten in strijd met een wettelijke plicht; of
- 3) er is sprake van een doen of nalaten in strijd met hetgeen volgens ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt.⁴

Met dit laatste wordt bedoeld op maatschappelijk aanvaarde normen over behoorlijk en zorgvuldig gedrag. Uit het voorgaande blijkt dat door met name de derde grond, de reikwijdte van de onrechtmatige daad behoorlijk ver strekt.

De onrechtmatige gedraging moet voorts aan de veroorzaker kunnen worden toegerekend. De schadeveroorzaker moet met andere woorden verantwoordelijk kunnen worden gesteld voor zijn onrechtmatige gedrag. Hierbij kan sprake zijn van een schuld of een oorzaak welke krachtens de wet of de in het verkeer geldende opvattingen voor rekening van de veroorzaker komt.⁵ Afgezien van het feit dat er schade moet zijn, dient ook bij een onrechtmatige daad sprake te zijn van een causaal verband tussen de onrechtmatige gedraging en de ontstane schade.

Behoudens bovenstaande eisen, bestaat de verplichting tot het betalen van een schadevergoeding door het plegen van een onrechtmatige daad enkel wanneer tevens wordt voldaan aan het relativiteitsbeginsel van artikel 6:163 BW. Dit beginsel ziet erop toe dat er een verband bestaat tussen de geschonden norm en het geschonden belang. Het relativiteitsbeginsel heeft als doel het voorkomen van een te vergaande aansprakelijkheid. Op grond van dit beginsel dient sprake te zijn van een onrechtmatige gedraging richting de benadeelde, waarbij enerzijds de door de benadeelde geleden schade onder het bereik van een norm valt en anderzijds de wijze waarop de schade is ontstaan onder de strekking van een norm valt.⁶ Als bijvoorbeeld regel X die erop toeziet het belang X te beschermen wordt overtreden, kan iemand waarbij belang Y is geschonden zich niet beroepen op regel X.

Uit het voorgaande blijkt dat de verplichting tot het betalen van een schadevergoeding op grond van wanprestatie of vanwege een onrechtmatige daad niet veel verschilt. Enerzijds dient sprake te zijn van wanprestatie dan wel van een onrechtmatige gedraging. Anderzijds moet de bij de schuldeiser dan wel benadeelde, ontstane schade kunnen worden toegerekend aan de schuldenaar dan wel aan de dader. In beide gevallen moet tevens sprake zijn van een causaal verband. Er bestaan wel enkele

⁴ J. Spier e.a., *Verbintenissen uit de wet en Schadevergoeding*, Deventer: Kluwer 2012, nr. 14.

⁵ J. Spier e.a., *Verbintenissen uit de wet en Schadevergoeding*, Deventer: Kluwer 2012, nr. 16.

⁶ J. Spier e.a., *Verbintenissen uit de wet en Schadevergoeding*, Deventer: Kluwer 2012, nr. 60 en 65.

verschillen. Zo dient in het geval van onrechtmatige daad tevens aan het relativiteitsvereiste te worden voldaan. Daarnaast ziet wanprestatie op iedere tekortkoming als gevolg van het niet nakomen van een verbintenis uit een overeenkomst. In het geval van een onrechtmatige daad is geen sprake van schending van een overeenkomst maar van een wettelijke bepaling of zorgvuldigheidsnorm.

2.2.2 Schadevergoeding naar fiscaal recht

Nu de civiele aspecten van het begrip schadevergoeding aan bod zijn gekomen, richt ik mij tot het fiscale kader waarbij ik mij beperk tot de omzetbelasting.

In beginsel kan worden gesteld dat een betaalde schadevergoedingen voor de heffing van omzetbelasting niet de vergoeding vormt voor een verrichte prestatie.⁷ In het geval dat sprake is van wanprestatie – waarbij een partij niet (geheel) of niet tijdig voldoet aan zijn verplichtingen uit een overeenkomst en de wederpartij hiertoe schade lijdt – is de betaalde schadevergoeding niet belastbaar voor de btw.⁸ Tegenover de betaalde schadevergoeding staat immers geen prestatie, zijnde de levering van een goed of dienst. Ook in de situatie dat een schadevergoeding dient te worden betaald uit hoofde van een onrechtmatige daad zal deze betaling niet aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen aangezien, net als bij wanprestatie, geen prestatie tegenover de betaling staat.⁹

Dergelijke schadevergoedingen worden voor de btw ook wel aangeduid als onbelastbare of zuivere schadevergoedingen. In de praktijk is het vaak lastig om vast te stellen of het in een concreet geval gaat om een zuivere schadevergoeding dan wel om een vergoeding voor een verrichte prestatie. In de komende hoofdstukken zal hier nader aandacht aan worden besteed.

2.3 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk ben ik in het kort ingegaan op het begrip schadevergoeding. Uit het voorgaande komt naar voren dat het begrip schadevergoeding naar fiscaal recht gelijkenissen vertoont met het civiele recht. Ook in het fiscale recht wordt een onderscheid gemaakt tussen schadevergoeding bij wanprestatie en schadevergoeding bij onrechtmatige daad.

Binnen de omzetbelasting zal vaker sprake zijn van een schadevergoeding door wanprestatie dan door onrechtmatige daad aangezien wanprestatie ontstaat doordat één van de partijen zijn in de overeenkomst overeengekomen verplichtingen niet of niet correct nakomt waardoor de andere partij schade lijdt. In geval van onrechtmatige daad gaat het feitelijk niet om het schenden van de verplichtingen uit een (wederkerige) overeenkomst maar om iets groters, namelijk het schenden van de wet of inbreuk maken op iemands rechten. In die zin is het niet nakomen van een overeenkomst iets wat zich makkelijker voordoet.

Zowel bij wanprestatie als bij onrechtmatige daad lijdt de wederpartij dan wel benadeelde, schade door het handelen (of nalaten) van een ander. Dit wordt bij beiden vormgegeven door het causaliteitsvereiste. In tegenstelling tot wanprestatie is slechts sprake van een onrechtmatige daad indien tevens wordt voldaan aan het relativiteitsvereiste wat inhoudt dat er een relatie moet bestaan tussen de veroorzaakte schade en het beschermde belang.

⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.6.3.

⁸ Ik merk op dat ik in mijn thesis met de begrippen 'omzetbelasting' en 'btw' hetzelfde bedoel.

⁹ K.M. Braun & O.L. Mobach (red.), *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting* (studenteneditie 2018-2019), Deventer: Kluwer 2018, par. 2.1.3.E.

Zowel schadevergoeding door wanprestatie als schadevergoeding door onrechtmatige daad vormt voor de heffing van omzetbelasting in beginsel geen vergoeding voor een prestatie. Tegenover de betaling van de schadevergoeding staat namelijk geen prestatie. Beide vormen worden om deze reden ook wel aangeduid als een onbelastbare schadevergoeding.

Alvorens nader in te gaan op schadevergoeding in de btw zal in het volgende hoofdstuk eerst aandacht worden besteed aan de algemene aspecten van de btw.

Hoofdstuk 3: Algemene aspecten van de btw

3.1 Inleiding

Om uiteindelijk te kunnen onderzoeken hoe het Europese kader van schadevergoeding in de btw zich verhoudt tot het nationale niveau dienen eerst de algemene aspecten van de btw in ogenschouw te worden genomen. Mijns inziens leidt dit namelijk tot een beter begrip hoe schadevergoeding zich verhoudt tot het systeem van de btw. Enerzijds bespreek ik hiervoor het rechtskarakter van de btw. Anderzijds ga ik in op enkele relevante kernbegrippen die een rol spelen bij de beoordeling of een schadevergoeding feitelijk aan btw is onderworpen. Dit zal onder meer leiden tot een beter begrip waarom bepaalde zaken zowel op Europees vlak als op nationaal niveau verschillende uitkomsten kunnen bevatten. Ik sluit dit hoofdstuk af met een tussenconclusie.

3.2 Rechtskarakter van de btw

Zoals bij elke belasting, luidt de vraag bij wie moet worden belast (het subject van heffing) en waarover dient te worden geheven (het object van heffing)? Beide aspecten vormen het rechtskarakter van een belasting.¹⁰ Blijkens artikel 1, lid 2 Btw-richtlijn berust het Europese btw-stelsel 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. Beter gezegd, typeert de Nederlandse omzetbelasting als een indirecte, algemene verbruiksbelasting.¹¹ Dit zal ik hieronder nader toelichten.

Onder verbruik wordt verstaan het consumptieve verbruik van goederen en diensten door de consument waarbij als aanknopingspunt geldt het moment van besteding en niet het daadwerkelijke moment van consumptie. Hierbij wordt de verbruiksbelasting geheven conform het bestemmingslandbeginsel, wat inhoudt dat het verbruik wordt belast in het land waar het verbruik plaatsvindt.

Een verbruiksbelasting tracht dus de consumptie, zijnde het verbruik van goederen en diensten door de consument te belasten. Het beoogde subject van heffing is dan ook de consument. Op hen moet de btw drukken. Het indirecte aspect van de verbruiksbelasting komt terug doordat niet direct wordt geheven bij de consument die de besteding doet maar bij de ondernemer waar de consument zijn bestedingen doet. Dit komt ook terug in artikel 1, sub a Wet OB: 'Omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht'. De ondernemer kwalificeert dus als belastingplichtige voor de heffing van omzetbelasting en daarmee als het daadwerkelijke subject van heffing. De ondernemer neemt vervolgens de btw op in de prijs van zijn goederen en diensten. Dit verhoogd zijn kostprijs en leidt tot afwenteling op de consument. Het voordeel van indirect heffen is dat omzetbelasting niet bij iedere consument die verbruikt hoeft te worden geheven maar 'slechts' bij een kleinere groep: de ondernemers.¹²

Het derde kenmerk van de Nederlandse omzetbelasting ziet op het object van heffing. Het gaat om een algemene verbruiksbelasting waarbij in beginsel alle bestedingen van de consument in de heffing

¹⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, par. 1.3.

¹¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, par. 1.6.

¹² K.M. Braun & O.L. Mobach (red.), *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting* (studenteneditie 2018-2019), Deventer: Kluwer 2018, p. 7.

worden betrokken en niet slechts bepaalde goederen of diensten. Wel gelden hier bepaalde uitzonderingen op zoals in de vorm van vrijgestelde goederen en diensten.¹³

Nu in het kort het rechtskarakter van de btw is behandeld, zal ik in onderstaande paragraaf nader ingaan op enkele relevante kernbegrippen die een rol spelen bij schadevergoeding in de btw.

3.3 Plaatsing in de wet

3.3.1 *Belastbaarheid in het algemeen*

Niet alle transacties zijn onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Krachtens artikel 1 Wet OB wordt omzetbelasting geheven ter zake van de in sub a t/m sub d genoemde belastbare handelingen. Het gaat hier onder meer om leveringen van goederen en diensten in Nederland, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen. Ik beperk mij hier tot de onder sub a genoemde belastbare handelingen te weten de leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.¹⁴

Ook bij schadevergoeding speelt de vraag of tegenover de betaling voor geleden schade een belastbare prestatie onder bezwarende titel wordt verricht door een in Nederland als zodanig handelende ondernemer. Vanwege het sterk casuïstische karakter van de rechtspraak is hier geen eenduidig antwoord op te geven. Betreffende de belastbaarheid van een schadevergoeding dient de rechter verschillende elementen na te lopen. Wordt er een dienst 'onder bezwarende titel' verricht door een 'als zodanig handelende ondernemer'? Staat de verrichte prestatie daarbij in een 'rechtstreeks verband' met de ontvangen vergoeding? Wordt met de betreffende handeling/transactie überhaupt een economische activiteit verricht? Een juist begrip van de onderlinge relatie tussen de genoemde elementen is nodig om onderzoek te kunnen doen naar schadevergoeding in de btw. Om deze reden ga ik hier nader op in.

3.3.2 *Ondernemer*

Zoals uit paragraaf 3.2. naar voren kwam, kwalificeert de ondernemer als belastingplichtige voor de heffing van omzetbelasting. Het belang om als ondernemer te worden aangemerkt hangt samen met het uitgangspunt om aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting als voorbelasting volledig in aftrek te kunnen brengen.

Een ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent waarbij onder bedrijf mede wordt verstaan beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om hier duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹⁵ Deze definitie is nagenoeg hetzelfde als die van artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn waar alleen niet wordt gesproken van 'ondernemer' maar van 'belastingplichtige'. Volgens de richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die (ongeacht op welke plaats), zelfstandig een economische activiteit verricht ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit. Ook al wordt het oogmerk of resultaat (in beginsel) niet relevant geacht voor de vraag of sprake is van een belastingplichtige, kan het (louter) verrichten van activiteiten zonder vergoeding of tegen symbolische vergoeding wel degelijk gevolgen hebben voor het ondernemerschap. In een dergelijk

¹³ Artikel 11 Wet OB.

¹⁴ In het vervolg van mijn thesis beperk ik mij tot het begrip 'dienst' wanneer ik spreek over belastbare handelingen (prestaties).

¹⁵ Artikel 7, lid 1 en lid 2 Wet OB.

geval ontbreekt de belastinggrondslag doordat geen belastbare prestaties in de zin van artikel 1 Wet OB worden verricht.¹⁶

Het feit dat de Btw-richtlijn overigens spreekt over economische activiteit en niet over bedrijf maakt niet uit voor de beoordeling van het ondernemerschap. De Hoge Raad heeft namelijk aangegeven dat de begrippen belastingplichtige en ondernemer als synoniem moeten worden beschouwd waardoor ook de onderliggende criteria van beiden hetzelfde zijn.¹⁷ Het gaat echter te ver om hier alle criteria te bespreken. Derhalve ga ik hierna louter in op het aspect economische activiteit.

3.3.3 Economische activiteit

Zoals gezegd is voor de kwalificatie van belastingplichtige vereist dat een economische activiteit wordt uitgeoefend. Enkel de handelingen die namelijk worden verricht in de hoedanigheid van belastingplichtige (ondernemer) zijn belastbaar voor de btw. Een ondernemer die bijvoorbeeld in privé handelt, verricht geen economische activiteit en is ter zake van de betreffende transactie geen btw verschuldigd. Wat als economische activiteit moet worden beschouwd staat benoemd in artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn. Het betreft hier onder meer alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Van der Wulp merkt op dat hiermee wordt bedoeld dat de economische activiteit ziet op een materiële onderneming.¹⁸ Uit lid 1 volgt verder dat ook de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen als een economische activiteit moet worden beschouwd. Het begrip economische activiteit is in de rechtspraak nader tot uitdrukking gekomen. Het arrest Gemeente Borsele geeft mijns inziens hiertoe een goed beeld. Aan de hand van dit arrest ga ik hier dan ook nader op in.

De gemeente Borsele verzorgt in haar gemeente het leerlingenvervoer. De gemeente schakelt voor het vervoer externe vervoersbedrijven in en heeft voor het afnemen van deze vervoersdiensten een X bedrag betaald. Ongeveer een derde van de ouders van de leerlingen die gebruik maken van het leerlingenvervoer betalen voor het vervoer een eigen bijdrage. Het totaal aan ontvangen eigen bijdragen komt overeen met 3% van hetgeen de gemeente heeft betaald voor de bekostiging van het leerlingenvervoer. Het resterende deel wordt door de gemeente uit de algemene middelen gefinancierd. De gemeente Borsele stelt zich op het standpunt dat de door haar verrichte activiteiten op het gebied van leerlingenvervoer aan btw zijn onderworpen met als bijgevolg dat zij een recht op aftrek heeft van btw die door de externe vervoersbedrijven aan haar in rekening is gebracht. De Belastingdienst stelt echter dat de gemeente geen prestaties onder bezwarende titel en mitsdien geen economische activiteit verricht.¹⁹ Nadat de zaak bij de HR is terechtgekomen stelt zij prejudiciële vragen aan het HvJ. In feite wenst de HR te vernemen of de gemeente onder bovengenoemde omstandigheden handelt als ondernemer in de zin van artikel 9, lid 1 Btw-richtlijn. Daarvoor is van belang dat de gemeente een economische activiteit uitoefent.²⁰

Het Hof stelt ten eerste dat enkel sprake is van een economische activiteit wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de in artikel 2 van de Btw-richtlijn genoemde belastbare handelingen zich voordoet. In casu is slechts sprake van een economische activiteit wanneer de gemeente een dienst onder bezwarende titel verricht in de zin van artikel 2, lid 1, sub c Btw-richtlijn. Het Hof toetst niet zelf aan het dienstenbegrip maar volgt de conclusie van de HR dat sprake is van een vervoersdienst.

¹⁶ HvJ EG 1 april 1982, nr. C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*), BNB 1982/311, r.o. 10 waarbij uitsluitend om niet werd gepresteerd.

¹⁷ Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22.153, BNB 1984/295.

¹⁸ M.D.J. van der Wulp, 'Borsele als schoolvoorbeeld', *BtwBrief* 2018/51, p. 5.

¹⁹ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 11-13.

²⁰ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 17-19.

Het Hof gaat alleen na of deze dienst onder bezwarende titel (tegen vergoeding) wordt verricht. Zo wordt een dienst enkel onder bezwarende titel verricht wanneer aan bepaalde criteria wordt voldaan.²¹ Het Hof merkt hierbij op dat het begrip 'onder bezwarende titel' enkel veronderstelt dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie.²² Het Hof toetst niet inhoudelijk aan het rechtstreekse verband maar komt tot de conclusie dat vanwege het feit dat een derde van de ouders van de leerlingen een eigen bijdrage aan het leerlingenvervoer betaalt, gemeente Borsele een dienst onder bezwarende titel heeft verricht.²³

Het Hof wijst ten tweede op het feit dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht niet volstaat om vast te stellen dat sprake is van een economische activiteit.²⁴ Deze uitspraak van het Hof is opmerkelijk te noemen aangezien de HR tot het arrest gemeente Borsele van oordeel is geweest dat wanneer vaststaat dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel automatisch ook sprake is van een economische activiteit en dus een handelen als btw-ondernemer. Met het arrest Gemeente Borsele is de vraag of sprake is van een economische activiteit feitelijk een tweedelige toets geworden. Voor de vaststelling dient enerzijds sprake te zijn van een dienst onder bezwarende titel. Hieraan wordt dus voldaan. Anderzijds moet de betreffende activiteit worden verricht om hier opbrengst uit te verkrijgen en om in die zin conform artikel 9, lid 1, tweede alinea Btw-richtlijn als een economische activiteit te worden beschouwd.²⁵ Hiervoor dienen alle omstandigheden waaronder de activiteit plaatsvindt te worden onderzocht. Een methode om te toetsen of een activiteit hierbij een economische activiteit vormt, is het vergelijken van de huidige omstandigheden waarin de activiteit (dienst) wordt verricht met die waaronder dit type economische activiteit (dienst) gewoonlijk wordt verricht.²⁶ Hoewel het de taak van de nationale rechter is om alle omstandigheden te beoordelen die in casu meespelen, geeft het Hof een tweetal aanwijzingen waarom zij vindt dat de gemeente met het verrichten van de leerlingenvervoersdienst geen economische activiteit uitoefent en daardoor niet kwalificeert als belastingplichtige.

Allereerst merkt het HvJ op dat er een groot verschil bestaat tussen de hoge kosten voor het aanbieden van de vervoersdienst en de lage opbrengsten die als eigen bijdrage worden ontvangen (dekt slechts 3% van de kosten). De eigen bijdrage heeft hierdoor eerder het karakter van een heffing dan van een vergoeding. Vanwege dit grote verschil is er geen sprake van een reëel verband tussen het betaalde bedrag en de verrichte dienst. Het verband tussen de verrichte vervoersdienst en de door de ouders betaalde vergoeding is om deze reden niet rechtstreeks van aard.²⁷ Het is niet geheel duidelijk wat het Hof hiermee bedoelt. Ook de Wit vraagt zich af of met een 'reëel verband dat rechtstreeks van aard is', sprake is van een aanvullende toets op de toets of sprake is van een rechtstreeks verband? Voor een economische activiteit is dan vereist dat sprake is van een reëel verband dat rechtstreeks van aard is. Voor een dienst onder bezwarende titel is voldoende dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie.²⁸ Het Hof heeft nogmaals niet toegelicht wat wordt bedoeld met dit reële verband. Naar mijn mening staat vast dat in casu een dienst onder bezwarende titel wordt verricht waarbij kan worden

²¹ Het aspect 'onder bezwarende titel' en bijbehorende criteria bespreek ik in de volgende paragraaf.

²² Het aspect 'rechtstreeks verband' bespreek ik tevens in de volgende paragraaf.

²³ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 24-27.

²⁴ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 28.

²⁵ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 28 waarbij wordt verwezen naar de conclusie van A-G Kokott van 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, punt 50.

²⁶ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 29-30 waarbij wordt verwezen naar HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (*Enkler*), V-N 1997/653.22, r.o. 27-30.

²⁷ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 33-34.

²⁸ A.M. de Wit, 'Het arrest-gemeente Borsele: het laatste woord nog niet over gezegd', *WFR* 2018/175, p. 3.

aangetoond dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de verrichte vervoersdienst en de ontvangen tegenprestatie. Er wordt kort gezegd een vergoeding (in de vorm van een eigen bijdrage) bedongen en ontvangen voor de aangeboden leerlingenvervoersdienst. Dat met de eigen bijdrage een hogere of lagere prijs dan de kostprijs wordt ontvangen maakt niet uit voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel.²⁹ Dit heeft echter wel invloed op het tweede vereiste bij de beoordeling of sprake is van een economische activiteit. Zo is in casu geen sprake van een reëel verband dat rechtstreeks van aard is (zie hierboven) en wordt derhalve niet voldaan aan de tweede toets waardoor de gemeente geen economische activiteit uitoefent.

Het Hof verwijst bij haar eerste opmerking, dat er een groot verschil bestaat tussen de hoge kosten en lage opbrengsten, naar de soortgelijke zaak *Commissie/Finland*. In deze Finse zaak komen enerzijds personen met een laag inkomen in aanmerking voor gratis rechtsbijstand. Anderzijds krijgen personen rechtsbijstand indien zij een bepaalde inkomensgrens overschrijden maar nog steeds niet geheel goed de rechtsbijstand kunnen betalen. In dat geval dient een gedeeltelijke eigen bijdrage te worden betaald. Het geschil ziet op dit laatste. Wordt hier een economische activiteit verricht? Ook hier komt het HvJ op eenzelfde wijze tot de conclusie dat de vergoeding geen rechtstreeksheid bezit met de ontvangen vergoeding en daardoor niet kan worden gesproken van een economische activiteit.³⁰ Het verschil tussen beide zaken is mijns inziens dat in *Commissie/Finland* de dienstverlening enkel wordt verricht tegen vergoeding (waarbij de vergoeding afhankelijk is van het inkomen).³¹ In Gemeente Borsele betaalt slechts een derde van de ouders van de leerlingen een vergoeding voor het vervoer en het overige deel dus niet.

Tromp merkt overigens op dat het Hof zowel bij de toets of sprake is van een handeling onder bezwarende titel (eerste toets) als bij de toets of de activiteit wordt verricht om opbrengst te verkrijgen (tweede toets) gebruik maakt van het rechtstreekse verband tussen het betaalde bedrag en de verrichte dienst. Bij de eerste toets wordt inzake het rechtstreekse verband volgens Tromp een voorwaardelijk verband tussen de dienst en de tegenprestatie onderscheiden. De betaling door de afnemer (ouders van de leerlingen) vormt de voorwaarde voor de dienst door de dienstverrichter (gemeente). Dit geldt ook andersom.³² Hier wordt in casu aan voldaan. Bij de tweede toets wordt inzake een reëel verband dat rechtstreeks van aard is een finaal verband tussen de verrichte handeling en de ontvangen tegenwaarde onderscheiden. De dienstverrichter presteert zodat de afnemer betaalt.³³ Net als Tromp ben ik het met het Hof eens dat ten aanzien van de tweede toets dit (finale) verband ontbreekt.

Het Hof geeft namelijk ten tweede mee dat er geen aanwijzingen zijn dat de gemeente Borsele met het verzorgen van het leerlingenvervoer aan een markt heeft deelgenomen. Zij biedt namelijk geen prestaties aan op de algemene markt van personenvervoer maar is eerder ontvanger en eindverbruiker van de bij het externe vervoersbedrijf aangekochte vervoersdiensten.³⁴ De gemeente wordt in die zin niet gezien als de concurrent maar als de afnemer van de vervoersondernemer. Op grond van het bovenstaande wordt door de gemeente Borsele geen economische activiteit verricht.

²⁹ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 24-27.

³⁰ HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (*Commissie/Finland*), V-N 2009/58.25, r.o. 50-51.

³¹ Het geschil zag namelijk niet op de rechtsbijstand die gratis werd verstrekt aan personen met een (zeer) laag inkomen.

³² F. Tromp, 'Een bezwarende titel maakt nog geen economische activiteit', *WFR* 2016/163, par. 4.1.

³³ F. Tromp, 'Een bezwarende titel maakt nog geen economische activiteit', *WFR* 2016/163, par. 4.2.

³⁴ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, r.o. 35 waarbij wordt verwezen naar de conclusie van A-G Kokott van 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186, punt 64.

Het bovenstaande kan als volgt worden samengevat. Er is sprake van een economische activiteit indien aan een tweetal eisen wordt voldaan. Ten eerste moet de verrichte activiteit een belastbaar feit opleveren in de zin van artikel 1 Wet OB (art. 2 Btw-richtlijn), zoals het verrichten van een dienst. De dienst moet hierbij onder bezwarende titel worden verricht. Ten tweede moet de activiteit zijn verricht om hier opbrengst uit te verkrijgen. Hiervoor dienen alle omstandigheden van de activiteit te worden onderzocht. Het 'werkzaam zijn op de een of de andere markt' vormt hierbij een belangrijke factor. Uit eerdere rechtsspraak blijkt tevens dat de activiteiten *duurzame* opbrengsten dienen op te leveren.³⁵ Het verrichten van een economische activiteit moet met andere woorden met enige regelmaat gebeuren. Met het verrichten van de activiteit om opbrengst te verkrijgen, wordt overigens niet bedoeld dat ook winst dient te worden beoogd.³⁶ Daarnaast brengt het enkele feit dat een vergoeding wordt ontvangen niet meteen met zich mee dat sprake is van een economische activiteit.³⁷ Dit is in Gemeente Borsele ook niet het geval omdat met de verrichte activiteit niet wordt deelgenomen aan een markt.

De samenhang tussen de elementen 'belastbaarheid', 'economische activiteit' en 'ondernemer' wordt overigens door Wolf goed verwoord. Zonder economische activiteit is er geen sprake van een belastingplichtige en zonder belastingplichtige worden geen belastbare feiten (handelingen) verricht. Daarnaast is geen sprake van een economische activiteit als er (onder meer) geen sprake is van een belastbaar feit, in het bijzonder het verrichten van een dienst onder bezwarende titel.³⁸ Andersom blijkt uit Gemeente Borsele dat wanneer wél sprake is van een dienst onder bezwarende titel, dit niet automatisch betekent dat ook sprake is van een economische activiteit.

In de onderstaande paragraaf ga ik nader in op de begrippen 'rechtstreeks verband' en 'onder bezwarende titel'.

3.3.4 *Onder bezwarende titel en rechtstreeks verband*

Zoals hierboven naar voren kwam, hangt het aspect onder bezwarende titel nauw samen met het aspect economische activiteit. Naast het feit dat de activiteit moet worden verricht om duurzaam opbrengst te verkrijgen, dient de prestatie onder bezwarende titel te zijn verricht. Dit houdt kort gezegd in dat sprake is van een wederkerige rechtsbetrekking tussen partijen, inhoudende dat beide partijen moeten presteren. De dienstverrichter heeft zich verbonden om een dienst te verrichten en daartegenover heeft de ontvanger zich verbonden tot een tegenprestatie.³⁹ Aan de hand van verschillende arresten ga ik hier uitgebreider op in. De verhouding tussen een economische activiteit en onder bezwarende titel wordt overigens door A-G Kokott in Gemeente Borsele goed samengevat. Wanneer een activiteit niet onder bezwarende titel wordt verricht, is er ook nooit sprake van een economische activiteit aangezien uit de betreffende activiteit geen opbrengsten worden verkregen. Wanneer een activiteit wél onder bezwarende titel wordt verricht volstaat het niet om vast te stellen dat de activiteit ook wordt verricht om opbrengsten te verkrijgen en te spreken van een economische activiteit.⁴⁰ Zoals in paragraaf 3.3.3 naar voren kwam is dit afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Overigens vormt niet alleen het verrichten van een prestatie maar ook het afzien van een daad of het dulden van een situatie een belastbare handeling.⁴¹ Het dienstenbegrip is

³⁵ HvJ EG 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (*SPÖ Landesorganisation Kärnten*), V-N 2009/52.24, r.o. 20-24.

³⁶ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (*Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*), V-N 2013/31.15, r.o. 25.

³⁷ HvJ EG 26 juni 2007, nr. C-284/04 (*T-Mobile Austria*), V-N 2007/32.21, r.o. 45-46.

³⁸ R.A. Wolf, 'Economische activiteit en btw', *NTFRB* 2016/9, par. 1 en 2.2.

³⁹ E. Sparidis, 'De rechtsbetrekking in de BTW', *WFR* 2015/290, par. 2.1.

⁴⁰ Conclusie van A-G Kokott van 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), *BNB* 2016/186, punt 50.

⁴¹ Dit blijkt onder meer uit artikel 25 sub b Btw-richtlijn, wat specifiek ziet op diensten.

hierdoor behoorlijk ruim, mede gezien het feit dat artikel 4 Wet OB vermeldt dat diensten alle prestaties zijn, niet zijnde de levering van goederen.

De aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen vergoeding is op haar beurt van essentieel belang voor het oordeel of een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Beide begrippen zijn in de loop der jaren in de rechtspraak vormgegeven. Hieronder bespreek ik in chronologische volgorde, enkele belangrijke gewezen arresten.

Apple and Pear Development Council

De Apple and Pear Development Council (hierna: de Council) heeft als taak het maken van reclame, voeren van promotieacties en het verbeteren van de kwaliteit van in Engeland en Wales geproduceerde appels en peren. De Council legt ter dekking van de kosten een jaarlijkse bijdrage op aan de aangesloten beroepstellers. Het HvJ kreeg de volgende vraag voorgelegd: Vormen de activiteiten van de Council en de jaarlijks opgelegde bijdrage, diensten welke onder bezwarende titel worden verricht?⁴² Dat de Council een belastingplichtige is, is voor de heffing van omzetbelasting niet in geschil.

Onder verwijzing van haar eerdere rechtspraak merkt het Hof op dat het begrip ‘diensten welke onder bezwarende titel worden verricht’ een rechtstreeks verband veronderstelt tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.⁴³ De vraag die hier dan ook feitelijk speelt, is of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de werkzaamheden van de Council en de aan de telers opgelegde bijdragen?⁴⁴ Het HvJ komt tot de conclusie dat hiervan geen sprake is en geeft hiervoor de volgende redenen. Ten eerste komen de voordelen die voortvloeien uit de werkzaamheden van de Council aan de gehele appel- en perensector ten goede. Het doel van de Council ziet ook op de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de telers. Het voordeel wat een individuele appel- of perenteler wellicht geniet, vloeit indirect voort uit de voordelen die aan de gehele sector toekomen.⁴⁵ Ten tweede oordeelt het HvJ dat er geen verband bestaat tussen de omvang van het voordeel van een individuele teler en het door de teler verplicht betaalde bedrag. De verplichte bijdrage vormt namelijk een wettelijke verplichting en geen contractuele verplichting aan de Council.⁴⁶

De aan de telers opgelegde bijdrage vormt dan ook niet de tegenprestatie die in rechtstreeks verband staat met de voordelen die voor de individuele telers voortvloeien uit de werkzaamheden van de Council.⁴⁷ De opgelegde bijdrage staat feitelijk in verband met de voordelen die aan de gehele appel- en perensector toekomen wegens de dienstverlening van de Council. Het HvJ komt tot de conclusie dat de activiteiten van de Council en de jaarlijks opgelegde bijdrage geen onder bezwarende titel verrichte diensten vormen.

Bovenstaand arrest is feitelijk een vervolg op de zaak Coöperatieve Aardappelbewaarplaats GA. Voor de vraag of een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, moet (onder meer) sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie. Hiervoor is niet

⁴² HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), *Jur.* 1988, p. 1443, r.o. 6.

⁴³ Naar huidig recht wordt hiermee bedoeld de ‘tegenprestatie’, zoals verwoord in artikel 8, lid 2 Wet OB en artikel 73 Btw-richtlijn.

⁴⁴ HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), *Jur.* 1988, p. 1443, r.o. 11-13 waarbij wordt verwezen naar HvJ EG 5 februari 1981, nr. C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelbewaarplaats GA*), *BNB* 1981/232, r.o. 12.

⁴⁵ HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), *Jur.* 1988, p. 1443, r.o. 14.

⁴⁶ HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), *Jur.* 1988, p. 1443, r.o. 15.

⁴⁷ HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), *Jur.* 1988, p. 1443, r.o. 16.

alleen van belang dat een tegenprestatie wordt ontvangen maar ook of sprake is van een rechtsbetrekking tussen de dienstverrichter en dienstontvanger, waarbij de onderliggende tegenprestatie in rechtstreeks verband staat met de verrichte dienst.

Tolsma

Tolsma is misschien wel het bekendste arrest wat ingaat op het begrip onder bezwarende titel. Dit arrest gaat over een orgeldraaier die op de openbare weg muziek ten gehore brengt aan voorbijgangers zonder hiervoor een vergoeding te bedingen. Wel verzoekt de orgeldraaier om een kleine bijdrage en ontvangt hij ook daadwerkelijk inkomsten. Ook hier is de vraag of sprake is van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht?

Het HvJ geeft allereerst aan dat belastbare handelingen een transactie tussen partijen veronderstellen waarbij een prijs of tegenwaarde is bedongen. Indien er geen directe tegenprestatie tegenover iemands werkzaamheden staat, ontbreekt een belastinggrondslag en zijn de prestaties niet aan btw onderworpen.⁴⁸ Het HvJ verwijst hiervoor naar het Hong-Kong Trade arrest (zie ook paragraaf 3.3.2).⁴⁹ Ten tweede herhaalt het Hof haar eerdere rechtspraak. Een dienst is enkel belastbaar wanneer tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.⁵⁰ Uit Coöperatieve Aardappelbewaarplaats GA kan hieraan worden toegevoegd dat de (werkelijke) tegenprestatie van een dienst in een geldbedrag moet kunnen worden uitgedrukt.⁵¹ Dit wil niet zeggen dat de tegenprestatie een geldbedrag moet zijn. De tegenprestatie moet slechts in een geldbedrag tot uitdrukking kunnen worden gebracht. Een vergoeding in natura is derhalve ook mogelijk.⁵²

Het HvJ stelt dat in casu geen dienst onder bezwarende titel wordt verricht. De gelden die de orgeldraaier van voorbijgangers ontvangt, vormt namelijk niet de tegenprestatie voor het ten gehore brengen van muziek. Er is namelijk geen sprake van een overeenkomst tussen de orgeldraaier en de voorbijgangers en er bestaat ook geen noodzakelijk verband tussen de betaling en het draaien van de muziek. Het wel of niet ten gehore brengen van de muziek hangt namelijk niet af van deze betaling.⁵³ De orgeldraaier bedingt ook geen vergoeding.

Uit de bovenstaande arresten volgt dat sprake is van een dienst onder bezwarende titel indien aan de volgende punten wordt voldaan:

- er is sprake van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en ontvangen tegenprestatie (vergoeding);
- de tegenprestatie van de dienst moet in een geldbedrag kunnen worden uitgedrukt en dient de werkelijke tegenprestatie te vormen voor de verrichte dienst;
- de tegenprestatie moet zijn bedongen voor de verrichte dienst; en
- er is sprake van een rechtsbetrekking tussen de partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.

⁴⁸ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), V-N 1994/1069.25, r.o. 12.

⁴⁹ HvJ EG 1 april 1982, nr. C-89/81 (*Hong-Kong Trade Development Council*), BNB 1982/311, r.o. 9-10.

⁵⁰ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), V-N 1994/1069.25, r.o. 14.

⁵¹ HvJ EG 5 februari 1981, nr. C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelbewaarplaats GA*), BNB 1981/232, r.o. 13.

⁵² Dit volgt onder meer uit HvJ EG 23 november 1988, nr. C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), Jur. 1988, p. 6365, r.o. 16-18.

⁵³ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), V-N 1994/1069.25, r.o. 17.

3.3.4.1 Aspect verbruik

Het rechtstreekse verband tussen een verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie is overigens niet altijd gemakkelijk aan te tonen. In de literatuur komt men tot de conclusie dat het HvJ in sommige gevallen het ‘verbruikscriterium’ hanteert om te toetsen of sprake is van het rechtstreekse verband.⁵⁴ Dit criterium komt in een tweetal arresten expliciet naar voren, die hieronder kort zullen worden besproken. Hierbij dient te worden opgemerkt dat deze gewezen jurisprudentie specifiek ziet op subsidies als vorm van vergoeding. Ik ben echter van mening dat dit verbruikscriterium niet alleen voor subsidies maar ook voor andere vormen van betalingen als vergoeding geldt.⁵⁵

In de zaak Mohr ontvangt een melkveehouder subsidie voor de definitieve beëindiging van de melkproductie van zijn melkveebedrijf. De subsidie werd onder voorwaarden door de lidstaten van de EU toegekend met als doel de melkproductie te beperken. Het HvJ diende de vraag te beantwoorden of deze belastingplichtige melkveehouder met de definitieve beëindiging van de melkproductie, een dienst onder bezwarende titel verrichtte?⁵⁶ Het gaat hier feitelijk om de vraag of de verleende subsidie in rechtstreeks verband staat met de verbintenis van de melkveehouder om de melkproductie te beëindigen? Onder meer de Duitse regering was van mening dat wordt voldaan aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie. Zo is het wel of niet uitkeren van de subsidie afhankelijk van het beëindigen van de melkproductie.⁵⁷ Het HvJ gaat hier niet in mee. Vanuit de gedachte dat de btw een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten is, is in dit geval geen sprake van verbruik. De EU verwerft namelijk geen goederen of diensten voor eigen gebruik maar handelt in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk. Zowel de EU als de betreffende lidstaat die de subsidie verstrekt, ontvangt geen voordeel bij de beëindiging van de melkproductie door landbouwers (in casu melkveehouder) waardoor zij niet als verbruikers kunnen worden aangemerkt.⁵⁸ Het Hof verwijst hiervoor nog naar punt 27 van de conclusie van A-G Jacobs, waarin specifiek wordt opgemerkt dat in het onderhavige geval geen sprake is van goederen of diensten voor *eigen* gebruik.⁵⁹ Van Hilten merkt op dat de argumentatie van het HvJ over het aspect verbruik vooral ziet op de plaatsing van het individuele belang tegenover het collectieve belang. Handelingen die individueel verbruik tot gevolg hebben zijn dan in principe belastbare prestaties voor de btw.⁶⁰

Een tweede soortgelijke zaak waar het HvJ ingaat op het aspect verbruik is Landboden-Agrardienste. Een Duitse landbouwer ontving van de Duitse overheid subsidie voor de vermindering van de jaarlijkse aardappelproductie. Het doel van de subsidie was de bevordering van de extensivering – het minder beslag leggen op schaarse hulpbronnen – van de landbouwproductie. Ook hier ging het om de vraag of de landbouwer door het aangaan van een verbintenis om zijn aardappelproductie te verminderen, een dienst onder bezwarende titel verrichtte, zodat de subsidie aan btw is onderworpen?⁶¹ De Duitse regering betwist de in het arrest Mohr gegeven uitleg. Zij is van mening dat de subsidie onder de richtlijn valt als tegenprestatie voor een dienst. De productievermindering (of het niet in handel brengen van bepaalde producten) zou een afzonderlijke dienst van de

⁵⁴ Zie onder meer G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, par. 6.5; A.H. Bomer & H.W.M. van Kesteren, ‘Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen’, *WFR* 2001/959, par. 4.

⁵⁵ Ik verwijs hiervoor naar K.M. Braun & O.L. Mobach (red.), *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting* (studenteneditie 2018-2019), Deventer: Kluwer 2018, p. 75.

⁵⁶ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), *BNB* 1997/32, r.o. 8-9.

⁵⁷ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), *BNB* 1997/32, r.o. 17.

⁵⁸ HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), *BNB* 1997/32, r.o. 20-22.

⁵⁹ Conclusie van A-G Jacobs van 23 november 1995, nr. C-215/94 (*Mohr*), *Jur.* 1996, p. I-959, punt 27.

⁶⁰ Noot van M.E. van Hilten bij HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), *BNB* 1997/32.

⁶¹ HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), *V-N* 1998/5.17, r.o. 7-8.

landbouwproducent zijn met een eigen tegenprestatie. De in het arrest Mohr gestelde eis dat de goederen of diensten voor eigen gebruik moeten zijn verworven, is een voorwaarde die niet wordt gesteld door de Zesde richtlijn. De Duitse regering voegt hieraan toe dat het karakter van de btw als een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten geen criterium kan zijn bij de vraag of sprake is van een dienst. Enkel mag worden uitgegaan van de bewoordingen van artikel 6 Zesde richtlijn (art. 24 huidige Btw-Richtlijn). De vraag aan wie de prestatie dan ook ten goede komt, is voor het begrip dienst niet van belang.⁶²

Het HvJ oordeelt dat de door de Duitse regering aangedragen argumenten het arrest Mohr niet kunnen aantasten. Het Hof herhaalt dat het btw-stelsel berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven. Enkel de aard van de aangegane verbintenis dient te worden gezien. Een verbintenis valt slechts onder het btw-stelsel indien sprake is van verbruik. En om te bepalen of een dienst binnen de reikwijdte van de Btw-richtlijn valt, moet de transactie aan de doelstellingen en kenmerken van het gemeenschappelijke btw-stelsel worden getoetst.⁶³ Het doet overigens niet ter zake dat in casu de vergoeding (de subsidie) is toegekend op grond van nationale regels en in de zaak Mohr op grond van communautaire regels.⁶⁴ Het HvJ komt tot de conclusie dat de transactie, te weten de door de Duitse landbouwer aangegane verbintenis tot vermindering van zijn aardappelproductie, hieraan niet voldoet. Er is geen sprake van verbruik. De landbouwer levert geen diensten aan een identificeerbare gebruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economische verkeer kan worden beschouwd. Het verminderen van de aardappelproductie levert de bevoegde nationale autoriteit (Duitse regering) of identificeerbare andere personen namelijk geen voordeel op waardoor zij als gebruiker van een dienst kunnen worden beschouwd.⁶⁵ De aangegane verbintenis vormt derhalve geen dienst onder bezwarende titel.

Uit de bovenstaande arresten kan worden geconcludeerd dat het verbruiscriterium twee elementen bevat. Allereerst dient sprake te zijn van een dienst aan een identificeerbare gebruiker. Ten tweede dient de dienst een voordeel op te leveren, waarbij dit voordeel als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economische verkeer kan worden beschouwd. Met dit laatste element wordt in mijn ogen bedoeld dat het voordeel enigszins bepaalbaar moet zijn.⁶⁶ Zoals ook in het arrest Mohr naar voren kwam, is het louter in het algemeen belang handelen onvoldoende om te spreken van verbruik. Naast het aspect identificeerbare gebruiker dient derhalve het voordeel ook bepaalbaar te zijn. Net als Van Hilten zijn ook Van Kesteren en Van Norden van mening dat het HvJ in de arresten Mohr en Landboden-Agrardienste, het collectieve algemeen belang heeft willen plaatsen tegenover het individuele eigen belang. Met het individuele eigen belang wordt bedoeld op de twee elementen van het verbruiscriterium. Geconcludeerd kan worden dat enkel handelingen die individueel gebruik van diensten (en/of goederen) tot gevolg hebben in beginsel prestaties zijn die in de heffing kunnen worden betrokken. Het verbruiscriterium dient hierbij als norm in situaties waarin moet worden getoetst of een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding aanwezig is (individueel eigen belang) of juist ontbreekt (collectieve algemeen belang).⁶⁷ Naar mijn mening dient bij de toetsing of wordt voldaan aan het rechtstreekse verband niet te allen tijde te worden getoetst aan het verbruiscriterium. Het criterium dient te

⁶² HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), V-N 1998/5.17, r.o. 15-17.

⁶³ HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), V-N 1998/5.17, r.o. 19-21.

⁶⁴ HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), V-N 1998/5.17, r.o. 14.

⁶⁵ HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), V-N 1998/5.17, r.o. 23-25.

⁶⁶ Bomer en Van Kesteren spreken in die zin over een 'identificeerbaar voordeel'. Zie A.H. Bomer & H.W.M. van Kesteren, 'Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen', *WFR* 2001/959, par. 4.1.

⁶⁷ G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007, p. 254.

worden toegepast wanneer het rechtstreekse verband niet direct kan worden aangetoond. Met inachtneming van het rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting kan door toetsing aan beide elementen van het verbruiskriterium het rechtstreekse verband in die situaties (alsnog) worden aangetoond.

3.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk ben ik nader ingegaan op de algemene aspecten van de btw. Tevens heb ik kort het rechtskarakter van de btw beschreven waarbij de Nederlandse omzetbelasting zich kenmerkt als een indirecte, algemene verbruiksbelasting waarbij wordt getracht de consumptie, zijnde het verbruik van goederen en diensten door de consument te belasten.

Betreffende de belastbaarheid van schadevergoedingen in de btw speelt de vraag of tegenover de betaling voor geleden schade een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht door een in Nederland als zodanig handelende ondernemer? Om deze vraag te kunnen beantwoorden dienen verschillende elementen in ogenschouw te worden genomen. In paragraaf 3.3 ben ik uitvoerig op ingegaan op de begrippen 'ondernemer', 'economische activiteit', 'onder bezwarende titel' en 'rechtstreeks verband'. Het begrip onder bezwarende titel is in mijn ogen het belangrijkste voor de belastbaarheid bij schadevergoeding aangezien enerzijds het rechtstreekse verband tussen een verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie en anderzijds het verrichten van een economische activiteit hiermee nauw samenhangen.

Indien geen dienst onder bezwarende titel wordt verricht, kan er ook nooit sprake zijn van een economische activiteit. Indien wél een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, volgt uit Gemeente Borsele dat dit niet betekent dat automatisch ook sprake is van een economische activiteit. Zo dient niet alleen sprake te zijn van een dienst onder bezwarende titel maar dient daarnaast de activiteit te worden verricht om duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Hiervoor dienen alle relevante omstandigheden waaronder de activiteit wordt verricht te worden onderzocht. Het Hof kijkt hierbij onder meer of sprake is van een reëel verband dat rechtstreeks van aard is tussen de verrichte dienst en de ontvangen vergoeding.

Uit het arrest Tolsma volgt dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht indien sprake is van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie waarbij de bedongen tegenprestatie de werkelijke tegenprestatie vormt voor de verrichte dienst. Tevens dient sprake te zijn van een rechtsbetrekking tussen de partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Om te toetsen op de aanwezigheid van een rechtstreeks verband toetst het Hof in sommige situaties aan het verbruiskriterium. Enkel wanneer sprake is van verbruik kan er ook heffing plaatsvinden. Het verbruiskriterium bestaat uit twee elementen. Ten eerste dient sprake te zijn van een dienst aan een identificeerbare gebruiker. Ten tweede dient de dienst een bepaalbaar voordeel op te leveren. In mijn ogen dient niet expliciet aan het verbruiskriterium te worden getoetst. Ook in gemeente Borsele wordt niet ingegaan op het verbruiskriterium bij de beoordeling of sprake is van een dienst onder bezwarende titel.

Nu zowel het begrip schadevergoeding alsmede de algemene aspecten van de btw (bij schadevergoeding) zijn besproken, kan nader worden ingegaan op de belastbaarheid van schadevergoedingen in de btw. In hoofdstuk 4 zal ik hier aandacht aan besteden door op Europees niveau te kijken naar schadevergoeding in de btw.

Hoofdstuk 4: Schadevergoeding in de btw op Europees niveau

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik voornamelijk aandacht besteden aan enkele belangrijke zaken van het Hof van Justitie die ingaan op de vraag of een schadevergoeding is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Daarnaast zal ik diverse opvattingen uit de literatuur bespreken. Alvorens in te gaan op de gewezen Europese jurisprudentie bespreek ik eerst kort de rol van het HvJ. Ik sluit dit hoofdstuk wederom af met een tussenconclusie.

4.2 Europees kader

Hoewel de Btw-richtlijn en nationale wetgeving geen bepaling kent inzake schadevergoedingen, vormt de richtlijn toch een belangrijk uitgangspunt bij de beoordeling of een schadevergoeding aan btw is onderworpen. Zoals reeds in hoofdstuk 3 naar voren kwam, dient namelijk te worden beoordeeld of tegenover de betaalde schadevergoeding een dienst onder bezwarende titel wordt verricht conform artikel 1, sub a Wet OB. Overeenkomstig het rechtskarakter van de btw als een algemene verbruiksbelasting kan immers alleen wanneer sprake is van verbruik ook heffing plaatsvinden.

Bij de interpretatie van nationale bepalingen dient overigens te worden opgemerkt dat de nationale wetgeving in beginsel geacht wordt in overeenstemming te zijn met de Btw-richtlijn. Echter is het niet altijd duidelijk hoe een in de Btw-richtlijn opgenomen bepaling of communautair begrip dient te worden uitgelegd. In een dergelijk geval kan de nationale rechter zich richten tot het HvJ middels het stellen van prejudiciële vragen. Op grond van artikel 267 VwEU is het HvJ bevoegd om uitspraak te doen over de uitlegging van de verdragen en over de geldigheid en de uitlegging van onder meer richtlijnen. Een uitspraak van het HvJ heeft in die zin een harmoniserende werking doordat de uitleg die het Hof aan een bepaling of begrip geeft, verbindend is in alle lidstaten.⁶⁸ Ondanks dit gegeven zorgen de uitspraken van het HvJ soms juist voor meer onduidelijkheid. Dit komt doordat (op het eerste gezicht) gelijke zaken een verschillende uitkomst bevatten. In de onderstaande paragrafen ga ik hier nader op in door een drietal belangrijke gewezen arresten van het HvJ inzake de belastbaarheid van schadevergoedingen te bespreken. Indien ik het niet expliciet benoem, bedoel ik met het begrip 'schadevergoeding' de onbelastbare of zuivere schadevergoeding en met het begrip 'vergoeding' de belastbare schadevergoeding.

4.3 Société thermale d'Eugénie-les-Bains

4.3.1 Feiten van het geding

De Franse vennootschap genaamd Société thermale d'Eugénie-les-Bains (hierna: SEB) exploiteert kuuroorden en biedt in dit kader tevens hotel- en restauratiediensten aan. Bij reservering van een verblijf in het hotel betalen de kuurgasten een bedrag vooruit als voorschot. Deze bedragen worden in mindering gebracht op de latere betaling van het verblijf of door SEB behouden wanneer de gast zijn verblijf annuleert. Het Frans wetboek van consumentenrecht bepaalt dat vooruitbetaalde bedragen voorschotten zijn tenzij in de overeenkomst anders is bepaald. Dit heeft tot gevolg dat elk van de overeenkomst sluitende partijen hierop kan terugkomen. De consument met verlies van het voorschot en de ondernemer op voorwaarde dat hij het betaalde voorschot dubbel terugbetaalt.⁶⁹

⁶⁸ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, par. 3.5.1.

⁶⁹ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 8.

Na een boekhoudcontrole stelde de Franse Belastingdienst dat SEB btw moest betalen over de voorschotten die SEB bij reservering had ontvangen en na annulering door de klanten had behouden. SEB stelde dat de ontvangen voorschotten moeten worden beschouwd als vergoeding van de schade die SEB heeft geleden (zuivere schadevergoeding) als gevolg van de annulering door haar klanten. De voorschotten zijn om deze reden volgens SEB niet aan btw onderworpen.⁷⁰ Zowel de administratieve rechtbank als het hof van beroep oordeelden dat de ontvangen voorschotten die door SEB worden behouden in geval van annulering door de klant moeten worden beschouwd als de rechtstreekse tegenprestatie en de vergoeding voor een individualiseerbare dienst. Die dienst bestaat uit het aanleggen van het dossier van de klant en de reservering van zijn verblijf.⁷¹ Uiteindelijk stelt de Conseil d'État (Raad van State) een prejudiciële vraag aan het HvJ waarin zij in wezen wenst te vernemen of het bedrag dat een klant als voorschot betaalt en SEB dit bedrag behoudt in het geval de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering, dient te worden beschouwd als een aan btw onderworpen tegenprestatie (vergoeding) voor de reservering dan wel als een niet aan btw onderworpen schadevergoeding?⁷²

4.3.2 Conclusie van de Advocaat-Generaal

Voordat ik inga op de door het Hof gevoerde rechtsoverwegingen, bespreek ik eerst de eerder gegeven conclusie van A-G Maduro. Om antwoord te kunnen geven op de eerder gestelde vraag dient feitelijk onderzocht te worden of hier sprake is van een dienst onder bezwarende titel waarbij de vooruitbetaalde bedragen als voorschot de rechtstreekse tegenprestatie vormen voor een geïndividualiseerde dienst. Er dient met andere woorden sprake te zijn van een rechtstreeks verband tussen het betaalde voorschot en een verrichte (individualiseerbare) dienst. Maduro gaat hiervoor allereerst in op het begrip dienst onder bezwarende titel en verwijst hierbij naar de bekende rechtspraak. Uit de zaak Tolsma (zie ook paragraaf 3.3.4) volgt dat sprake is van een dienst onder bezwarende titel wanneer tussen de dienstverrichter en dienstontvanger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de verleende dienst. Een dienst is enkel belastbaar wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. Voor het rechtstreeks verband verwijst de A-G tevens naar het arrest Kennemer Golf & Country Club (hier later meer over).⁷³

Vervolgens gaat Maduro in op het aspect voorschot.⁷⁴ De A-G stelt voorop dat een vooruitbetaling door de klant niet plaatsvindt zonder dat daar een verbintenis van SEB tegenover staat. Enerzijds neemt SEB namelijk een reserveringsverplichting op om een kamer aan de klant ter beschikking te stellen. Deze verplichting houdt tevens in om geen met deze verbintenis strijdige overeenkomst met een derde aan te gaan en dat het recht van annulering door de klant wordt eerbiedigt. Anderzijds verstrekt SEB een waarborg doordat klanten voor een bepaalde duur voorzieningen en diensten tot hun beschikking hebben.⁷⁵ In die zin ziet Maduro een verband tussen de reserveringsdienst en de

⁷⁰ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 8 en 14.

⁷¹ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 12-13.

⁷² HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 16.

⁷³ Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415, punt 13-14.

⁷⁴ Maduro spreekt over een aanbetaling als vooruitbetaald bedrag en het HvJ over een voorschot als vooruitbetaald bedrag. Ik hanteer voor de bespreking van deze zaak het begrip voorschot.

⁷⁵ Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415, punt 15.

betaling van het voorschot. Als ook blijkt dat het bedrag van het voorschot de werkelijke tegenwaarde vormt voor deze dienst, is sprake van een dienst onder bezwarende titel.⁷⁶

A-G Maduro gaat hierbij in op de twee door SEB gevoerde argumenten dat de voorschotten die SEB behoudt na annulering door de klant, niet kunnen worden aangemerkt als een dienst onder bezwarende titel. Ten eerste betoogt SEB dat de reserveringsdienst geen individualiseerbare dienst is ten opzichte van een hotel verleende hoofddienst (verstrekken van logies) en niet zelfstandig kan worden geconsumeerd. Maduro is het hier niet mee eens. SEB heeft wel degelijk een dienst verleend aan de klanten die niet zijn nagekomen. SEB heeft hen op de overeengekomen datum een kamer gegarandeerd door niet in strijd met andere belangstellenden een verbintenis aan te gaan en het recht van klanten om terug te treden te eerbiedigen. De klant voor wie de reservering wordt gemaakt, geniet hierdoor een reëel voordeel. Maduro is dan ook van mening dat in die zin de door SEB verleende reserveringsdienst voldoende geïndividualiseerd is om onder het dienstenbegrip te vallen. Maduro onderbouwt zijn standpunt door aan te geven dat een klant niet hoeft te reserveren. Reserveren van een kamer biedt een klant echter wel een garantie en een voordeel. Bovendien maakt SEB kosten voor deze reserveringsdienst (onder meer het aanmaken van een klantdossier en het klaarmaken van de kamer). De aanbeting van het voorschot kan om deze reden volgens Maduro worden gezien als de tegenprestatie voor een geïndividualiseerde reserveringsdienst.⁷⁷

Maduro merkt nog op dat het feit de klant uiteindelijk geen gebruik maakt van de hoofddienst (door de annulering), niet van invloed is op de daadwerkelijk verleende reserveringsdienst. Ook al maakt de klant geen gebruik van de aan hem terbeschikking gestelde kamer heeft diegene, door het betalen van het voorschot wel de garantie genoten tot het hebben van een kamer.⁷⁸ Het door de A-G benoemde element van 'gebruik' komt naar voren in het arrest Kennemer Golf & Country Club waarin is geoordeeld dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de ontvangen vergoeding en de verrichte prestatie. Zo oordeelde het Hof in deze zaak dat de jaarlijkse contributie die leden van de golfclub betalen de vergoeding vormt voor de door de golfclub verrichte diensten, te weten gelegenheid geven aan haar leden om gebruik te maken van de golfclub en al haar faciliteiten. Dat de leden geen gebruik maken van de golfclub en de faciliteiten doet hier niet aan af.⁷⁹ Deze gedachtegang trekt Maduro in casu door, door te stellen dat ook al maken de klanten géén gebruik van de (gereserveerde) kamer, zij door het betalen van het voorschot wel een reëel en individueel voordeel genieten waardoor zij wél als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt.⁸⁰ De reserveringsdienst maakt hierbij deel uit van de economische activiteit van SEB (hoteldienst). In de ogen van Maduro is hier dus sprake van geen gebruik maar wel verbruik.

Ten tweede voert SEB als argument aan dat de behouden voorschotten het karakter hebben van een schadevergoeding. Ook hier is de A-G het niet mee eens. Naar Frans burgerlijk recht blijkt dat het recht om een vooruitbetaald voorschot te behouden geen noodzakelijk verband houdt met de door SEB geleden schade ten gevolge van niet-nakoming door de klant. Er is namelijk niet bepaald dat aanbetingen (voorschotten) aan de klant moeten worden teruggegeven wanneer blijkt dat SEB

⁷⁶ Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415, punt 16.

⁷⁷ Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415, punt 19-22.

⁷⁸ Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415, punt 24.

⁷⁹ HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golf*), *V-N* 2002/20.13, r.o. 40-42.

⁸⁰ Om deze reden gaat volgens A-G Maduro de argumentatie uit de zaken *Mohr* en *Landboden-Agrardienste* niet op.

uiteindelijk geen schade heeft geleden als gevolg van de annulering.⁸¹ De A-G toetst hier feitelijk aan een van de voorwaarden voor een recht op schadevergoeding, te weten het causale verband. Er kan niet worden vastgesteld of er schade ontstaat door de annulering van de klant. Verder merkt Maduro op dat volgens de rechtspraak van het HvJ een bij rechterlijke uitspraak toegekend geldbedrag met als enig doel de vergoeding van commerciële schade, niet aan btw is onderworpen. In casu is dit echter niet aan de orde waardoor niet kan worden gesproken van een schadevergoeding. Ook het feit dat naar Frans recht het voorschot als aanbetaling wordt beschouwd als schadeloosstelling is niet doorslaggevend om de door SEB behouden voorschotten ingeval van annulering door de klant, van btw-heffing uit te sluiten.⁸²

Op grond van het bovenstaande komt A-G Maduro tot de conclusie dat het voorschot in het geval waarin de koper gebruik maakt van zijn recht van annulering en SEB het voorschot behoudt, moet worden beschouwd als de vergoeding voor de reserveringsdienst. Het voorschot als zodanig is derhalve aan btw onderworpen.

Alvorens ik mijn mening geef over de zaak SEB is het goed om eerst het oordeel van het HvJ te bespreken.

4.3.3 *Uitspraak van het Hof van Justitie*

Om te beginnen merkt het HvJ op dat het begrip voorschot van lidstaat tot lidstaat kan verschillen en dat het met het voorschot verbonden recht van annulering verschillende gevolgen kan hebben afhankelijk van het toepasselijke nationale recht. Het Hof onderzoekt in casu de hypothese waarin de partij die het voorschot heeft betaald, het recht heeft om terug te komen van zijn verbintenis met verlies van dit voorschot en de tegenpartij hetzelfde recht geniet op voorwaarde dat hij het voorschot dubbel terugbetaald.⁸³ Het Hof gaat dus uit van de Franse bepaling inzake betaalde voorschotten.

Net als A-G Maduro onderzoekt het Hof eerst of sprake is van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht waarbij met name wordt getoetst of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de betaling van het voorschot en de verrichte dienst. De betaalde bedragen dienen hierbij de daadwerkelijke tegenprestatie te vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.⁸⁴ Het HvJ herhaalt dus ook haar argumentatie uit de Tolsma zaak. In casu is het Hof van mening dat het betaalde voorschot niet in rechtstreeks verband staat met enige dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Hiervoor geeft zij een aantal redenen.

Ten eerste staat het aangaan van de verbintenis tussen partijen los van de betaling van het voorschot. Het voorschot vormt namelijk geen wezenlijk element van de overeenkomst betreffende het verstrekken van logies en kwalificeert daardoor louter als een facultatief element dat onder de contractsvrijheid van partijen valt. Een klant kan met andere woorden ook zonder het betalen van het voorschot een kamer reserveren.⁸⁵ Ten tweede kunnen de betaling van een voorschot door de klant en de verplichting van SEB om met anderen geen overeenkomst te sluiten waardoor de verbintenis jegens de klant niet kan worden nagekomen niet worden aangemerkt als wederzijdse

⁸¹ Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), Jur. 2007, p. I-06415, punt 28.

⁸² Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), Jur. 2007, p. I-06415, punt 29 en 32.

⁸³ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 17-18.

⁸⁴ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 19.

⁸⁵ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 21-22.

diensten. De verbintenis jegens de klant vloeit namelijk rechtstreeks voort uit de overeenkomst (het verstrekken van logies) en vloeit niet voort uit de betaling van het voorschot. Wanneer SEB (na reservering door de klant) de overeengekomen dienst verricht, geeft SEB louter uitvoering aan de met de klant gesloten overeenkomst conform de algemene beginselen van burgerlijk recht dat overeenkomsten moeten worden uitgevoerd. De plicht tot het reserveren van een kamer vloeit met andere woorden voort uit de overeenkomst en vloeit niet voort uit het betalen van het voorschot.

Het betaalde voorschot vormt derhalve niet de tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst. Om deze reden bestaat er geen rechtstreeks verband tussen het ontvangen voorschot en enig verrichte dienst.⁸⁶

Het Hof toetst om deze reden of het betaalde voorschot een ontbindingsvergoeding is ter compensatie van de schade (zuivere schadevergoeding) die is geleden door de annulering. Volgens het Hof vormt het voorschot een aanwijzing dat een overeenkomst is gesloten aangezien de betaling van het voorschot doet vermoeden dat de overeenkomst bestaat. Bovendien spoort het voorschot partijen aan om de overeenkomst uit te voeren. De klant die het voorschot heeft betaald kan namelijk dit bedrag verliezen en de tegenpartij (SEB) moet het voorschot dubbel terugbetalen indien het niet uitvoeren van de overeenkomst aan haar is toe te rekenen. Als laatste vormt het voorschot een forfaitaire vergoeding aangezien de betaling van een schadevergoeding een van de partijen ontslaat van de bewijslast over de geleden schade in geval van niet nakoming.⁸⁷ Dat het voorschot als een forfaitaire ontbindingsvergoeding kwalificeert, wordt bovendien bevestigd door het feit dat het voorschot dubbel moet worden terugbetaald indien het niet uitvoeren van de overeenkomst is toe te rekenen aan SEB. In dat geval verricht de klant volgens het Hof overduidelijk geen enkele prestatie aan SEB. Het Hof komt op grond van het bovenstaande tot de conclusie dat het behouden van het voorschot door SEB in geval van annulering door de klant tot doel heeft de gevolgen van niet-uitvoering van de overeenkomst te compenseren. Om deze redenen is zowel de betaling van het voorschot, het behouden van het voorschot en het dubbel terugbetalen van eventuele voorschotten niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen.⁸⁸

4.3.4 Eerste analyse

Nu zowel de conclusie van A-G Maduro als de overwegingen van het HvJ zijn besproken, valt ten eerste op dat de uitspraak van het HvJ recht tegenover de conclusie van de A-G staat. De A-G stelt kort gezegd dat sprake is van een dienst onder bezwarende titel waarbij het door de klant betaalde voorschot het rechtstreekse verband vormt met de geïndividualiseerde reserveringsdienst. Het HvJ oordeelt dat geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel omdat het betaalde voorschot niet in rechtstreeks verband staat met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht. Het Hof is van mening dat het betaalde voorschot dient te worden beschouwd als een forfaitaire schadeloosstelling (schadevergoeding). Net als Redactie Vakstudie Nieuws in de noot opmerkt, ben ik van mening, dat afgezien van het feit of in casu sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst, het hier feitelijk draait om de vraag om wat voor dienst het gaat.⁸⁹ Is hier louter sprake van een hoteldienst (het verstrekken van logies) of is naast de hoteldienst sprake van een individualiseerbare reserveringsdienst, zoals A-G Maduro stelt? Dit is namelijk mijns inziens van belang voor de toets van het rechtstreekse verband tussen het ontvangen voorschot en de verrichte

⁸⁶ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 23 en 25-26.

⁸⁷ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 30.

⁸⁸ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 34-35.

⁸⁹ Noot van Redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25.

dienst. Deze vraag is echter lastig te beantwoorden aangezien de gegeven feiten niet erg uitgebreid zijn. Zo is niet duidelijk of altijd dient te worden gereserveerd bij het boeken van een kamer. Normaliter is dit niet het geval. Dient bovendien bij het reserveren altijd een bedrag als voorschot te worden betaald? Uit de gegeven feiten blijkt dat dit het geval is. Het valt echter op dat het Hof later opmerkt dat het voorschot geen wezenlijk element van de overeenkomst vormt maar een facultatief element. Zo kan SEB een verzoek van de klant om een verblijf te reserveren aanvaarden zonder een voorschot te vragen. Deze interpretatie van het Hof lijkt tegenstrijdig te zijn met de gegeven feiten.

Of er nu wel of niet altijd een voorschot moet worden betaald bij het reserveren van een kamer, ben ik van mening dat ook al zou in de situatie dat voor het reserveren een voorschot moet worden betaald en er in die zin een dienst wordt verricht er desalniettemin geen sprake is van een individualiseerbare reserveringsdienst. De hoofdprestatie is mijns inziens het verstrekken van logies door SEB of anders gezegd het terbeschikking stellen van een kamer. In mijn ogen heeft het reserveren van een kamer voor de gemiddelde afnemer geen afzonderlijk belang. Het reserveren van een kamer vormt met andere woorden voor de modale consument geen doel op zich maar heeft enkel ten doel om de hoofdprestatie (het verstrekken van logies) aantrekkelijker te maken.⁹⁰ Een klant wil een kamer op de specifieke datum tot zijn beschikking hebben. Het reserveren van de kamer vormt hierbij niet het doel. In die zin ben ik van mening dat het reserveren louter onderdeel uitmaakt van de hoofdprestatie. Ook als dit zo niet wordt gezien, blijkt ook uit de bewoordingen van het Hof dat het betaalde voorschot geen vergoeding vormt voor een afzonderlijk in aanmerking te nemen reserveringsdienst. Het reserveren van een kamer (waarbij wel of niet altijd een voorschot voor moet worden betaald) kan derhalve niet worden aangemerkt als een individualiseerbare dienst. Het Hof heeft om deze reden het juiste uitgangspunt genomen door te onderzoeken of het betaalde voorschot bij reservering de vergoeding vormt voor de te verrichten dienst, te weten het verstrekken van logies. Staat het door SEB ontvangen voorschot hiermee in rechtstreeks verband? Ik ben het met het HvJ eens dat niet is voldaan aan dit rechtstreekse verband. De (hoofd)prestatie wordt door het annuleren door de klant niet verricht. Om die reden staat het vooruitbetaalde bedrag als voorschot niet in rechtstreeks verband met een verrichte prestatie. De prestatie wordt immers niet verricht.

Afgezien van het feit welke dienst in casu wordt verricht, is het Hof naar mijn mening op enkele relevante aspecten niet ingegaan. Dit had mogelijk tot een andere btw-behandeling kunnen leiden. Enerzijds had het Hof een algemene opmerking moeten maken over de duiding van het vooruitbetaalde bedrag. Het Hof stelt dat het vooruitbetaalde bedrag kwalificeert als een voorschot en gaat hierbij uit van de Franse bepaling. Net als A-G Maduro vermeldt en gelet op het Europese karakter van de btw, had het Hof zelf moeten nagaan hoe een dergelijke betaling dient te worden aangemerkt. Vanuit het oogpunt van een uniforme toepassing dient derhalve niet te worden uitgegaan van de nationaalrechtelijke kwalificatie.⁹¹ Het Hof maakt bovendien niet duidelijk of het voorschot in haar ogen kwalificeert als een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 Btw-richtlijn. Dit zou betekenen dat in beginsel btw is verschuldigd over het betaalde voorschot. Uit dit artikel volgt namelijk dat in geval van vooruitbetalingen btw is verschuldigd op het moment dat de vooruitbetaling wordt ontvangen voorafgaand aan het moment dat de dienst wordt verricht. Naar mijn mening heeft het Hof het voorschot zo niet willen duiden. Zou dit wel het geval zijn geweest dan had het HvJ hier wel een opmerking over gemaakt. Daarnaast had het Hof in dat geval tevens in moeten gaan op artikel 90 Btw-richtlijn. Dit artikel vermeldt dat ingeval van annulering de maatstaf van heffing overeenkomstig wordt verlaagd.

⁹⁰ Dit komt onder meer naar voren in HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*CPP*), *BNB* 1992/224, r.o. 28-30.

⁹¹ Zie ook de conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415, punt 31.

Anderzijds was het oordeel van het Hof dat geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel begrijpelijker geweest indien zij gelet op het rechtskarakter van de btw nader had stilgestaan bij het aspect van verbruik. Beide punten worden ook in de literatuur benoemd. Om deze reden bespreek ik dit hieronder.

4.3.5 *Visies in de literatuur*

Ook in de literatuur wordt verschillend gereageerd op de uitspraak van het HvJ. Zo is Sanders het eens met het oordeel van het HvJ maar ligt de crux van het arrest volgens hem bij het aspect verbruik. De overeenkomst die wordt gesloten bij het betalen van het voorschot ziet op het verstrekken van logies door SEB. Dat een partij niet voldoet aan zijn verplichtingen uit de overeenkomst (door de annulering) en hier een prijskaartje aanhangt, leidt bij intreding van de gevolgen niet tot een prestatie. Er is namelijk volgens Sanders in dit geval geen sprake van verbruik. Ook het element in de overeenkomst waarin is voorzien in een forfaitaire schadeloosstelling is niet gericht op het plaatshebben van verbruik.⁹²

Hummel gaat daarnaast uitgebreid in op de verschuldigdheid van btw bij vooruitbetalingen.⁹³ Hierbij maakt hij onderscheid tussen de contractuele (verplichte) en de vrijwillige (onverplichte) vooruitbetaling. Bij een contractuele bepaling (zoals het onderhavige geval) vormt de vooruitbetaling een deel van de overeenkomst. In het geval van annulering door de afnemer mag de vooruitbetaling als (forfaitaire) schadevergoeding worden behouden. Hummel is overigens van mening dat over beiden soorten vooruitbetalingen in beginsel btw is verschuldigd. Op het moment van vooruitbetaling kan er namelijk vanuit worden gegaan dat de overeengekomen prestatie zal worden geleverd. Tot het moment van annulering kan de vooruitbetaling daarom in rechtstreeks verband worden gebracht met een nog te leveren btw-prestatie. Pas op het moment van annulering wordt dit rechtstreekse verband verbroken en vervalt de grond voor heffing van btw. Reeds voldane btw komt door de annulering en het verbreken van het rechtstreekse verband voor teruggave in aanmerking.⁹⁴ Hummel is het echter met Sanders eens dat het HvJ de juiste beslissing heeft genomen. Omdat de btw ziet op het belasten van verbruik, ligt ook volgens Hummel de crux van het verhaal bij de vraag of sprake is van verbruik. Ingeval van annulering is hiervan geen sprake waardoor het betaalde voorschot niet aan btw is onderworpen. Volledigheidshalve verwijst Hummel hierbij nog naar de eerder besproken Mohr zaak.⁹⁵

Van der Wulp gaat ook kort in op de uitspraak van het HvJ. De auteur begrijpt het oordeel van het Hof te weten dat het voorschot niet de vergoeding vormt voor een reserveringsdienst. Op grond van de gesloten overeenkomst dient SEB een dienst te verrichten die bestaat uit het verstrekken van logies. Het voorschot vormt feitelijk de tegenprestatie voor deze dienst. Echter doordat de klant gebruik maakt van zijn recht de overeenkomst te ontbinden (annuleren) voorafgaand aan het moment dat de overeengekomen prestatie wordt verricht, is er geen sprake van verbruik. Nog beter gezegd is er geen gebruik én geen verbruik.⁹⁶

Vervloed reageert kritischer op het oordeel van het HvJ. Weliswaar is hij het eens met de conclusie van het Hof maar is hij van mening dat het Hof bepaalde punten niet in ogenschouw heeft genomen. Ten eerste zijn voorschotten belast met btw als ze in rekening worden gebracht voor een later te

⁹² J. Th. Sanders, 'Schadeloze stellingen rond schadeloosstellingen in de btw?', *NTFR* 2007/1589, p. 2.

⁹³ Hummel is overigens van mening dat de termen voorschot, vooruitbetaling en aanbetaling hetzelfde betekenen. Hij hanteert voor zijn verhaal de term vooruitbetaling.

⁹⁴ C.J. Hummel, 'Annuleringen in de btw', *NTFRB* 2008/36, par. 2 en 3.

⁹⁵ C.J. Hummel, 'Annuleringen in de btw', *NTFRB* 2008/36, par. 5.

⁹⁶ M.D.J. van der Wulp, 'Niet-benutte vliegtickets: geen gebruik, wel verbruik', *NTFRB* 2016/7, par. 4.

verrichten prestatie.⁹⁷ Op het moment dat het voorschot als betaling wordt ontvangen is de btw verschuldigd. Dit is in de zaak SEB in beginsel ook het geval. Vervloed toetst vervolgens of er een grond bestaat voor recht op teruggaaf van btw op het moment dat de klant zijn verblijf annuleert. Dit blijkt lastig te zijn doordat door de annulering het karakter van de gedane betaling verandert van een belast voorschot naar een onbelaste schadeloosstelling. Vervloed is van mening dat in theorie wel recht op teruggaaf bestaat op grond van artikel 29 Wet OB. Het betaalde voorschot wordt bij annulering door de klant fictief terugbetaald en vervolgens fictief ontvangen als schadeloosstelling. In een dergelijk geval kan op grond van nationale jurisprudentie btw worden teruggevraagd.⁹⁸

Een ander punt van kritiek van Vervloed is het feit dat het Hof niet heeft verwezen naar de zaak Lubbock Fine & Co (hierna: Lubbock Fine) waarin het HvJ beslist dat de betaling voor de beëindiging van een huurcontract is vrijgesteld van btw als de huur zelf ook is vrijgesteld. In de zaak SEB gaat het namelijk ook om een betaling wegens niet-nakoming van een overeenkomst.⁹⁹ Vervloed zegt overigens niet dat Lubbock Fine in casu ook van toepassing is. Zo benoemt hij enkele belangrijke verschillen tussen beide zaken waaronder het feit dat in Lubbock Fine sprake was van een al deels uitgevoerd contract terwijl bij SEB de uitvoering (verstrekken van logies) nog moest beginnen. Bovendien was in Lubbock Fine sprake van beëindiging naar aanleiding van een nader gesloten overeenkomst. Vervloed oordeelt dat van belang is of de beëindiging of niet-nakoming van een overeenkomst het gevolg is van wanprestatie of van een (nader) gesloten overeenkomst. Indien de beëindiging of niet-nakoming van een nog niet uitgevoerde overeenkomst het gevolg is van wanprestatie door één van de partijen (ingeval van SEB door annulering van de klant) kwalificeert de 'vergoeding' als een schadevergoeding. Indien partijen in een (nader) gesloten overeenkomst instemmen dat een bestaande overeenkomst wordt beëindigd waarbij een vergoeding wordt overeengekomen is sprake van dienstverlening (Lubbock Fine).¹⁰⁰ De betaling wegens beëindiging is aan btw onderworpen waarbij het btw-regime van de oorspronkelijke prestatie geldt.

Daarnaast merkt Vervloed op dat het Hof in casu geen dienst ziet in de vorm van een nalaten of gedogen tegen vergoeding. Vervloed verwijst hier feitelijk naar artikel 25, sub b Btw-richtlijn waarin is bepaald dat de verplichting om een daad na te laten of om een daad of situatie te dulden een dienst kan zijn. Zo kan worden gesteld dat SEB heeft nagelaten de klant tot een overnachting te dwingen. Doordat SEB dit niet doet en het voorschot aanvaard als een schadevergoeding voor de wanprestatie zou het voorschot kunnen worden gezien als de vergoeding voor het nalaten. Een andere gedachte kan zijn dat het hotel gedooft dat de klant niet verschijnt en dat het voorschot hierbij de vergoeding vormt voor het gedogen.¹⁰¹ Zowel de situatie in Lubbock Fine als bovenstaande gedachten zijn door het Hof niet aanvaard. Het Hof heeft hier in ieder geval niet naar verwezen. Ook Vervloed is van mening dat in casu ook geen sprake is van een dienst in de vorm zoals hierboven is beschreven. Partijen gaan (in beginsel) namelijk geen contracten aan om vervolgens met elkaar af te spreken dat tegen vergoeding de niet-nakoming wordt gedooft.¹⁰² Vervloed oordeelt dat de beëindiging van de overeenkomst het gevolg is van wanprestatie door de klant. De klant komt immers een afspraak niet na nog voordat een begin is gemaakt met de uitvoering van de

⁹⁷ J.L.M.J. Vervloed, 'No show', *BtwBrief* nr. 8/9 2007, p. 3.

⁹⁸ J.L.M.J. Vervloed, 'No show', *BtwBrief* nr. 8/9 2007, p. 4.

⁹⁹ HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (*Lubbock Fine & Co*), *BNB* 1999/193, r.o. 11-13.

¹⁰⁰ In paragraaf 4.5.6.1 ga ik verder in op de zaak Lubbock Fine.

¹⁰¹ J.L.M.J. Vervloed, 'No show', *BtwBrief* nr. 8/9 2007, p. 5.

¹⁰² Deze heersende leer in Nederland is volgens Vervloed door de zaak SEB achterhaald.

overeenkomst. Het behouden voorschot kwalificeert derhalve als een schadevergoeding en is niet met btw belast. In die zin is de conclusie van het Hof juist.¹⁰³

Net als Vervloed kijkt ook Swinkels kritisch naar de uitspraak van het HvJ. Hij is van mening dat het Hof onvoldoende aandacht heeft besteed aan het tijdstip van verschuldigdheid van btw. Allereerst had het Hof rekening moeten houden met eerdergenoemd artikel 65 Btw-richtlijn wat ziet op vooruitbetalingen. Volgens Swinkels is in casu sprake van een vooruitbetaling waardoor SEB btw had moeten rekenen over de ontvangen voorschotten. Het Hof had om deze reden niet moeten onderzoeken of het voorschot aan btw is onderworpen maar of de in rekening gebrachte btw in aanmerking komt voor teruggaaf op het moment van annulering door de klant. Ten tweede heeft het HvJ over het hoofd gezien dat wanneer partijen een overeenkomst sluiten, een contractuele verbintenis ontstaat. Wanneer na het sluiten van de overeenkomst één van de partijen de oorspronkelijke overeenkomst wil wijzigen (of zelfs wil beëindigen) en beide partijen stemmen hiermee in, ontstaat er een nieuwe contractuele verbintenis. Ook Swinkels verwijst hierbij naar het eerder besproken artikel 25, sub Btw-richtlijn. Volgens Swinkels is een dergelijke situatie als het onderhavige waarbij de oorspronkelijke overeenkomst wordt beëindigd en de wederpartij akkoord gaat, sprake van een dienstverlening. De wederpartij duldt namelijk het niet doorgaan van de oorspronkelijke overeenkomst. De ontvangen betaling voor de beëindiging van de overeenkomst vormt hierbij de tegenprestatie voor een belastbare dienst. In tegenstelling tot Vervloed is Swinkels dus wel van mening dat sprake is van een dienst op grond van artikel 25, sub b Btw-richtlijn. Bovendien is hij van mening dat op het moment het voorschot werd betaald al sprake was van een rechtstreeks verband. Het voorschot vormt namelijk de vergoeding voor het verstrekken van een accommodatie aan de klant. Daarnaast kan het betaalde voorschot niet kwalificeren als een schadevergoeding. Ongeacht of SEB of de klant de oorspronkelijke overeenkomst wijzigt of beëindigt, wordt er door beiden namelijk geen echte schade geleden. Indien SEB annuleert, kan de klant een accommodatie kiezen die beter bij hem past. En indien de klant annuleert, kan SEB wellicht andere hotelgasten vinden. Swinkels ziet op grond van het bovenstaande dan ook geen reden dat sprake is van een schadevergoeding.¹⁰⁴

4.3.6 Tweede analyse

Zoals ik al eerder aangaf ben ik van mening dat het Hof enerzijds had moeten kijken naar de duiding van het vooruitbetaalde bedrag. Is hier wel sprake van een voorschot of toch van een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 Btw-richtlijn? Ook Nieuwenhuizen vraagt zich dit af en vindt het dan ook merkwaardig dat het Hof hier geen woord over rept.¹⁰⁵ Anderzijds had het oordeel van het Hof tot minder verwarring kunnen leiden indien zij bij de toetsing of sprake is van een dienst onder bezwarende titel had stilgestaan bij het aspect van verbruik. Net als Sanders, Hummel en Van der Wulp ben ik namelijk van mening dat het aspect van verbruik in deze zaak van wezenlijk belang is. Kijkende naar het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting is dit ook goed verklaarbaar. Doordat de klant zijn verblijf annuleert, verricht SEB geen dienst. De overeengekomen overeenkomst die ziet op het verstrekken van logies gaat immers niet door. Om deze reden is er geen sprake van verbruik. Het betaalde voorschot kan daarom niet in verband worden gebracht met een te verrichten prestatie. Desalniettemin had het hof, zoals ik al eerder heb aangegeven, wel moeten verwijzen naar het algemene aspect van vooruitbetalingen door te stellen dat in beginsel btw zou zijn verschuldigd op het moment van vooruitbetaling. Doordat echter de klant annuleert is geen sprake

¹⁰³ J.L.M.J. Vervloed, 'No show', *BtwBrief* nr. 8/9 2007, p. 5-7.

¹⁰⁴ J.J.P. Swinkels, 'Cancellation Charges and Compensations under EU VAT', *International VAT Monitor* November/December 2008, par. 3.2.

¹⁰⁵ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Annuleringsvergoeding niet belast', *BTW-bulletin* 2007, 72, p. 1-2.

van verbruik en wordt uiteindelijk geen dienst verricht waaraan deze vooruitbetaling is te koppelen. In tegenstelling tot het Hof is A-G Maduro van mening dat wel sprake is van verbruik doordat hij een (individualiseerbare) reserveringsdienst onderscheidt. Op grond van hetgeen ik in paragraaf 4.3.4 aangaf ben ik het hier niet mee eens. Kort gezegd vormt het tegen betaling van het voorschot (verplicht) reserveren voor een kamer geen doel voor de consument.

De vraag is dan of het door de klant betaalde voorschot dient te worden aangemerkt als een schadevergoeding? Ik ben het met het Hof eens dat het betalen van het voorschot bij het boeken van een kamer een teken is dat een overeenkomst is gesloten. De klant laat hierdoor zien een kamer op de betreffende datum tot zijn beschikking te willen hebben. Op het moment dat de klant hier toch van afziet en in die zin de overeengekomen overeenkomst (die ziet op het verstrekken van logies) annuleert, kan de overeenkomst niet meer worden nagekomen. De vraag is of hierdoor sprake is van wanprestatie van de klant en bovendien of SEB door het handelen van de klant schade lijdt? Mijns inziens is het mogelijk dat SEB hierdoor schade lijdt. Net als hetgeen A-G Maduro stelt, is het namelijk aannemelijk dat SEB op het moment dat de klant zijn verblijf reserveert, kosten heeft gemaakt in verband met het aanmaken van een klantdossier en voor het gereedmaken en vasthouden van de betreffende kamer. Op dat moment kan de kamer niet aan anderen terbeschikking worden gesteld. Ook het Hof merkt op dat het behouden voorschot ingeval van annulering door de klant ertoe dient de niet-uitvoering van de overeenkomst te compenseren.¹⁰⁶ Naar mijn mening kan hieruit worden afgeleid dat het behouden van dit voorschot tot doel heeft de gederfde winst en gemaakte kosten te compenseren.

Ik vraag mij echter af of hier echt gesproken kan worden van een schadevergoeding door wanprestatie (zoals omschreven in paragraaf 2.2.1.1)? Mijns inziens kan in ieder geval worden vastgesteld dat SEB door het annuleren van de klant niet volledig aan zijn verplichtingen kan voldoen. SEB kan immers door de annulering de betreffende kamer niet langer verstrekken aan de klant en lijdt hiertoe (op grond van hetgeen ik hierboven heb vermeld) schade. Is dit echter voldoende om te kunnen spreken van wanprestatie door de klant? Komt de klant door zijn annuleren de overeengekomen verbintenis niet (correct) na? Krachtens de Franse wetgeving heeft de klant namelijk het recht om de overeenkomst te annuleren waarbij het betaalde voorschot door SEB wordt behouden. Is de klant door het annuleren haar verplichtingen dan wel niet nagekomen om te kunnen spreken van een schadevergoeding door wanprestatie? Ik vind dit wegens het geringe aantal beschikbare feiten, lastig om te beantwoorden. Het is ook de vraag hoe SEB het vooruitbetaalde bedrag heeft aangeduid in de overeengekomen overeenkomst. Is hier echt sprake van een voorschot met haar bijzondere kenmerken, zoals het Hof schetst?¹⁰⁷ Los van deze kwalificatie staat naar mijn mening voorop dat door de annulering geen prestatie wordt verricht. Het vooruitbetaalde bedrag (als voorschot) staat daarom ook niet in rechtstreeks verband met enig verrichte dienst en is derhalve niet aan btw onderworpen.

Bovendien ben ik het met Vervloed eens dat zowel de omschreven Lubbock Fine situatie als artikel 25 sub, b Btw-richtlijn geen toepassing kunnen vinden. Uit de feiten blijkt niet dat partijen overeenkomen de overeenkomst te beëindigen als gevolg van een (nader) gesloten overeenkomst. In casu wordt de overeengekomen overeenkomst simpelweg beëindigd door het annuleren van de klant waarbij het voorschot als een vorm van compensatie door SEB wordt behouden. Er wordt met andere woorden geen (andere) overeenkomst gesloten die ziet op de beëindiging/ontbinding van de

¹⁰⁶ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 35.

¹⁰⁷ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 30.

oorspronkelijke overeenkomst. In zoverre blijkt ook niet of (nadere) overeenstemming dan wel medewerking hieraan wordt verleend.

4.3.7 *Samenvattend*

Op grond van hetgeen ik in paragraaf 4.3 heb besproken, zijn mijns inziens de volgende elementen van belang die in de zaak SEB tot de conclusie hebben geleid dat het vooruitbetaalde bedrag (als voorschot) als schadevergoeding kwalificeert:

- Het vooruitbetaalde bedrag vormt geen rechtstreeks verband met een onder bezwarende titel verrichte individualiseerbare dienst.
 - o Geen gebruik en geen verbruik want door annulering wordt er geen dienst verricht.
- De klant heeft de mogelijkheid de overeengekomen overeenkomst te *annuleren* en SEB heeft hierdoor het recht om het vooruitbetaalde bedrag ter compensatie te behouden.
 - o Door het aspect van annulering kan bovendien SEB niet (volledig) aan haar verplichtingen voldoen. Logies kunnen door SEB niet worden verstrekt. SEB lijdt door de annulering schade.
- Niet de gehele prijs maar slechts een gedeelte van de prijs wordt vooraf betaald.
- Interpretatie van de gegeven feiten.
 - o Om welke dienst gaat het? In casu een hoteldienst die ziet op het verstrekken van logies. Geen sprake van een (individualiseerbare) reserveringsdienst.
 - o Hoe kwalificeert het vooruitbetaalde bedrag? Sprake van een voorschot. Belast als vooruitbetaling (met inachtneming van artikel 65 Btw-richtlijn), contractuele boete of schadevergoeding? Kwalificatie blijft discutabel. Het Hof had zelf moeten toetsen in plaats van aan te sluiten bij de nationaalrechtelijke kwalificatie.
 - o Beëindiging bestaande overeenkomst als gevolg van overeenstemming door een (nadere) overeenkomst (dienst: Lubbock Fine of artikel 25, sub b Btw-richtlijn) of als gevolg van wanprestatie waarbij schade wordt geleden (onbelast: schadevergoeding)? Laatst in casu het geval ondanks dat kan worden getwijfeld of echt sprake is van wanprestatie. In ieder geval onbelast want geen verbruik.

In de volgende paragraaf bespreek ik de gevoegde zaken Air-France KLM en Hop!-Brit Air SAS waarbij ik tevens een vergelijking maak met de zaak SEB.

4.4 Air France-KLM en Hop!-Brit Air SAS

4.4.1 *Feiten van het geding*

Luchtvaartmaatschappij Air France-KLM (hierna: KLM) biedt internationale en binnenlandse vluchten aan. In casu gaat het om de binnenlandse vluchten die worden aangeboden aan passagiers in Frankrijk. De interne vluchten zijn aan btw onderworpen waardoor in de verkoopprijzen van deze vluchten btw is inbegrepen. Ter zake van verkochte vliegtickets die niet door passagiers zijn gebruikt, droeg KLM geen btw af. Het ging daarbij zowel om niet-omwisselbare vliegtickets die vervallen waren doordat passagiers niet waren komen opdagen (zogenoemde 'no-show') als om omwisselbare vliegtickets die vervallen waren omdat deze tickets niet zijn gebruikt voor de vervaldatum. De Franse Belastingdienst was van mening dat over de verkochte maar niet-gebruikte vliegtickets btw had moeten worden voldaan. KLM was het hier niet mee eens. Na het voeren van de beroepsprocedure wordt door de Conseil d'État (Raad van State) prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld. Enerzijds wenst de verwijzende rechter in feite te vernemen of de afgifte van een biljet (vliegticket) gelijk kan worden gesteld met de daadwerkelijke verrichting van de vervoersdienst van KLM? En anderzijds of

btw is verschuldigd over de bedragen die KLM voor zich houdt ingeval de houder van het vliegticket het ticket niet gebruikt en het ticket is komen te vervallen?¹⁰⁸ Hop!-Brit Air SAS (hierna: Brit Air) verzorgde tevens luchtvervoer van passagiers in het kader van een franchiseovereenkomst met KLM. KLM verkocht de vliegtickets en beheerde het verkoopproces voor de lijnvluchten van Brit Air. KLM inde de prijs van de vliegtickets en stortte dit vervolgens door aan Brit Air. Daarnaast betaalde KLM een forfaitaire vergoeding aan Brit Air voor verkochte tickets die niet waren gebruikt omdat de passagier niet was komen opdagen of omdat de geldigheidsduur van het ticket was verstreken.¹⁰⁹ Ook hier was een van de vragen of over deze verkochte doch niet-gebruikte vliegtickets btw is verschuldigd? Ik ga overigens niet in op het aspect dat KLM namens Brit Air de vliegtickets verkocht en het verkoopproces beheerde.

4.4.2 Uitspraak van het Hof van Justitie

Het Hof begint door de in de zaak Tolsma opgesomde elementen te herhalen wanneer een dienst onder bezwarende titel wordt verricht.¹¹⁰ Hierbij verwijst het HvJ tevens naar de zaak SEB te weten dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. De betaalde bedragen dienen tevens de daadwerkelijke tegenprestatie te vormen voor een individualiseerbare dienst die daadwerkelijk is verricht in het kader van een rechtsbetrekking.¹¹¹ Het Hof oordeelt dat een overeenkomst voor het luchtvervoer van personen normaliter bestaat uit diverse diensten zoals onder andere: het inchecken en instappen van passagiers, vervoer van de passagiers en hun bagage van de plaats van vertrek naar de plaats van aankomst en zorg voor de passagiers gedurende de vlucht. De luchtvaartmaatschappij kan bovengenoemde diensten enkel verrichten wanneer de passagier op de betreffende datum feitelijk komt opdagen. Het HvJ oordeelt dat een luchtvaartmaatschappij tot het moment van instappen de passagier het recht geeft om gebruik te maken van deze diensten. KLM verricht dan ook een prestatie vanaf het moment dat zij de passagier in staat stelt gebruik te maken van de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit de overeenkomst.¹¹² De passagier heeft met andere woorden door het kopen van een vliegticket recht op de dienstverlening van KLM (of Brit-Air) zoals is neergelegd in de overeenkomst. Het doet er niet aan af of de passagier wel of niet gebruik maakt van zijn recht op luchtvervoer. Het HvJ overweegt dat het rechtstreeks verband tussen de betaalde vergoeding en de verrichte tegenprestatie om deze reden is aangetoond. Volgens het Hof kan de door KLM en Brit Air behouden aankoopssom dan ook niet worden aangemerkt als een (contractuele) schadevergoeding die strekt tot compensatie van de door KLM (of Brit-Air) geleden schade. Het Hof geeft hier een aantal redenen voor.

Ten eerste zou de uitleg dat sprake is van een schadevergoeding ter zake van verkochte maar niet-gebruikte vliegtickets de aard van de tegenprestatie wijzigen van een luchtvervoersdienst in een

¹⁰⁸ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 9-13.

¹⁰⁹ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 14-15.

¹¹⁰ Ik merk op dat het Hof deze zaak afdoet zonder een conclusie van de Advocaat-Generaal.

¹¹¹ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 22 en 25.

¹¹² HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 26-28.

contractuele schadevergoeding. Het Hof stelt dat het begrip diensten een objectief begrip is dat onafhankelijk van de doelstellingen en het resultaat van de handelingen dient te worden uitgelegd.¹¹³

Ten tweede zou indien de ticketprijs als een (contractuele) schadevergoeding dient te worden beschouwd, de prijs voor het vliegticket verschillen afhankelijk van het wel of niet komen opdagen van de passagier. Hierdoor zou een verschil ontstaan tussen het bedrag van de schade die KLM of Brit Air stelt te hebben geleden door het niet komen opdagen van de passagier en het bedrag dat de passagier bij de aankoop van het ticket heeft betaald. Dit verschil is te verklaren doordat de vliegticketprijs exclusief btw is voor passagiers die wel komen opdagen terwijl de door KLM of Brit Air gestelde geleden schade zou overeenstemmen met de vliegticketprijs inclusief btw. Volgens het Hof kan het niet worden gerechtvaardigd dat de toekenning van een schadevergoeding hoger is dan de prijs die de passagier voor een vliegticket heeft betaald.¹¹⁴ Feitelijk bedoelt het Hof met haar tweede argument dat geen sprake kan zijn van een schadevergoeding omdat in dat geval het bedrag van het door KLM in rekening gebrachte vliegticket hoger zal zijn voor degene die niet komt opdagen dan de prijs die in rekening wordt gebracht aan diegene die wel komt opdagen.

Ten derde voert het Hof aan dat de aankoopsom van het vliegticket niet kan worden aangemerkt als een schadevergoeding doordat KLM en Brit Air zich niet kunnen beroepen op de zaak SEB waar voorschotten niet zijn onderworpen aan btw. De feiten en omstandigheden (daaronder begrepen de contractuele verhoudingen) verschillen namelijk dermate met die van KLM en Brit Air. Zo betaald een passagier bij de luchtvaartmaatschappijen de volledige vliegticketprijs vooraf. Daarnaast is de verkoop bindend en definitief zodra de passagier het vliegticket heeft betaald en de luchtvaartmaatschappij bevestigt dat een plaats in het vliegtuig voor hem is voorbehouden. Er bestaat met andere woorden geen annuleringsmogelijkheid meer. Bovendien behouden KLM en Brit Air het recht om de verkochte niet-gebruikte vliegtickets door te verkopen aan een andere passagier, zonder verplicht te zijn de ticketprijs terug te betalen aan de oorspronkelijke passagier. KLM en Brit Air lijden derhalve geen schade. Op grond van het bovenstaande komt het HvJ tot de conclusie dat het door de luchtvaartmaatschappijen behouden bedrag ter zake van verkochte maar niet-gebruikte vliegtickets geen vergoeding vormt voor de geleden schade door het niet komen opdagen van de passagier maar een betaling die is onderworpen aan btw.¹¹⁵

Nadat het HvJ heeft vastgesteld dat het behouden bedrag aan btw is onderworpen, gaat het Hof kort in op het tijdstip van verschuldigdheid.¹¹⁶ Het Hof komt tot de conclusie dat dat btw die drukt op een door een passagier betaald maar niet-gebruikt vliegticket verschuldigd wordt op het moment dat de prijs van het vliegticket door KLM wordt ontvangen. In beginsel geldt overeenkomstig artikel 63 Btw-richtlijn als tijdstip van verschuldigdheid het moment waarop de goederen worden geleverd of diensten worden verricht. Echter in casu zijn er vooruitbetalingen gedaan. De passagier betaalt de prijs van het vliegticket voorafgaand aan het moment van dienstverrichting (recht op luchtvervoer). Conform artikel 65 Btw-richtlijn geldt dat in een dergelijk geval van vooruitbetalingen de btw is verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling. Hierbij geldt als voorwaarde dat alle relevante bestanddelen van de toekomstige levering of dienstverrichting reeds bekend zijn en

¹¹³ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 30-31.

¹¹⁴ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 32.

¹¹⁵ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 33-34.

¹¹⁶ Ik merk hierbij op dat het HvJ hierbij verwijst naar artikel 10 van de Zesde richtlijn. Dit artikel ziet op de huidige artikelen 62 en 65 Btw-richtlijn.

nauwkeuring zijn omschreven op het tijdstip van de vooruitbetaling. In casu ziet het Hof aanknopingspunten dat hieraan wordt voldaan.¹¹⁷

4.4.3 Eerste analyse

In vergelijking met de zaak SEB is het oordeel van het HvJ in deze zaak naar mijn mening beter te volgen. De eerste vraag die aan het Hof werd gesteld, is of btw is verschuldigd over de door KLM behouden bedragen ingeval de houder van het vliegticket dit ticket niet heeft gebruikt en het ticket is komen te vervallen? Het Hof antwoordt deze vraag bevestigend. Nadat het Hof toetst aan de elementen van het dienstenbegrip onder bezwarende titel komt zij tot de conclusie dat in tegenstelling tot SEB, KLM hier wél een dienst onder bezwarende titel heeft verricht. Zo oordeelt het Hof dat een passagier door de aankoop van een vliegticket het recht heeft om gebruik te maken van de dienstverlening zoals is neergelegd in de luchtvaartovereenkomst. Het feit dat de passagier geen gebruik maakt van deze prestatie, bijvoorbeeld door niet op te komen dagen, doet hier niet aan af. Een vraag die kan opkomen, is waarom in de zaak SEB het Hof niet tot een eenzelfde redenering is gekomen? Ook daar zou kunnen worden beargumenteerd dat de klant door het betalen van het voorschot in beginsel al recht heeft om gebruik te maken van de hoteldienst (mits de klant het resterende bedrag uiteindelijk ook betaald) en in die zin ook een prestatie wordt verricht. De verschillende redenering van het HvJ hangt in mijn ogen met name af van het feit dat in de KLM-zaak wel een prestatie wordt verricht doordat de luchtvaartmaatschappij volledig aan haar contractuele verplichtingen voldoet en daarmee de passagier in staat stelt om gebruik te maken van de betreffende dienst. In de zaak SEB kan het hotel niet aan haar contractuele verplichtingen voldoen door het annuleren van de klant. Een klant heeft door zijn annuleren dan ook geen recht meer om gebruik te maken van de hoteldienst die ziet op het verstrekken van logies. Om deze reden wordt er geen enkele dienst verricht door het hotel aan de klant. Doordat er in de SEB-zaak al geen dienst wordt verricht, kan er ook niet worden voldaan aan de eis dat de dienst onder bezwarende titel moet zijn verricht waarbij mede moet worden voldaan aan het rechtstreekse verband tussen de ontvangen vergoeding en verrichte tegenprestatie. In de KLM-zaak wordt hier wel aan voldaan.

Bovendien stelt het Hof dat het behouden bedrag niet kan worden aangemerkt als een schadevergoeding en dat KLM zich hierbij niet kan beroepen op de zaak SEB. De feiten en omstandigheden zijn namelijk dermate verschillend. Een van de punten die door het Hof wordt aangedragen, is dat KLM door het niet komen opdagen van de passagier geen schade lijdt aangezien KLM in een dergelijk geval onder meer het recht heeft om het niet-gebruikte vliegticket door te verkopen aan andere passagiers. Ook hier kan men zich afvragen of deze gedachte ook niet bij SEB opgaat? Een klant die een kamer reserveert en vervolgens zijn verblijf annuleert met als gevolg dat het hotel het vooruitbetaalde bedrag als voorschot behoudt, kan de betreffende kamer vervolgens aan iemand anders toewijzen. Hoewel dit klopt, lijdt in tegenstelling tot SEB, de luchtvaartmaatschappij geen schade doordat het behouden bedrag overeenstemt met de volledig te betalen prijs van het vliegticket. In de SEB-zaak ging het slechts om een deels vooruitbetaald bedrag waarbij kan worden aangenomen dat het hotel ten tijde van de reservering al kosten maakt voor het aankomende verblijf van de klant. Dat bij KLM de passagier het volledige bedrag vooruitbetaald en bij SEB de klant slechts een deel vooruitbetaald kan bovendien een reden zijn geweest dat het Hof bij KLM wél een vooruitbetaling ziet op grond van artikel 65 Btw-richtlijn (en bij SEB niet). Het Hof staat hier bij de zaak SEB in ieder geval niet bij stil.

¹¹⁷ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138, r.o. 37-40 en 43.

Hierboven ben ik al ingegaan op enkele verschillen tussen de zaak SEB en de zaak KLM. Ook in de literatuur is hier aandacht aan besteed. Hieronder ga ik daarom hier nader op in.

4.4.4 *Visies in de literatuur*

Volgens Peijpers is het oordeel van het HvJ juist om te oordelen dat sprake is van een met btw belaste dienstverrichting. De passagier heeft door het betalen van het vliegticket het recht om gebruik te maken van de door KLM of Brit-Air aangeboden vervoersdiensten. Deze diensten kunnen wel slechts worden verricht indien de passagier op de vooraf bepaalde datum komt opdagen. Het feit dat de passagier niet komt opdagen doet echter niet af aan het feit dat de passagier tot het moment van instappen recht heeft (gehad) om gebruik te maken van de aangeboden vervoersdiensten.¹¹⁸ Hoewel het Hof niet expliciet verwijst naar de eerder besproken zaak Kennemer Golf, heeft het Hof volgens Peijpers hiermee wel deze lijn in de zaak KLM willen voortzetten. Bovendien kan het door KLM behouden bedrag niet worden aangemerkt als een schadevergoeding zoals wel bij SEB het geval was. Volgens Peijpers komt dit onder andere doordat het behouden voorschot bij hotelexploatanten als SEB als waarborg dient tot uitvoering van de overeenkomst.¹¹⁹ Doordat de klant echter annuleert, kan de overeenkomst niet meer tot stand komen. Het hotel lijdt hierdoor schade. Het door de luchtvaartmaatschappij behouden bedrag geldt niet als een dergelijke waarborg. Zo blijkt dit niet uit de procedure en ontvangt KLM bovendien de volledig te betalen vliegticketprijs van de passagier.

Van der Wulp merkt op dat de verschillende uitkomsten tussen de zaken SEB en KLM te wijten zijn aan het verschil in nakoming van de overeengekomen verplichtingen door partijen. In de KLM-zaak is de luchtvaartmaatschappij namelijk zijn verplichtingen uit hoofde van de vervoersovereenkomst volledig nagekomen doordat de passagier in de gelegenheid wordt gesteld gebruik te maken van de overeengekomen vervoersdienst. KLM verricht daarom uit hoofde van de overeenkomst een dienst onder bezwarende titel die een te belasten verbruik oplevert voor de passagier, ongeacht of de passagier hier uiteindelijk wel of geen gebruik van maakt. In de SEB-zaak kunnen de verplichtingen uit hoofde van de overeenkomst door het hotel niet worden nagekomen wegens de annulering door de klant. Door de annulering verricht het hotel dan ook uiteindelijk geen dienst onder bezwarende titel.¹²⁰

Swinkels meent dat het oordeel van het HvJ in de zaak SEB niet is achterhaald door de zaak KLM, anders had het Hof dit in een van haar rechtsoverwegingen moeten benoemen. Bovendien stelt Swinkels (net als Van der Wulp) dat beide zaken andere situaties betreffen met andere contractuele verhoudingen. Zo betaalt de hotelgast bij SEB een voorschot vooraf en de passagier bij KLM de gehele vliegticketprijs vooraf. Het voorschot vormt hierbij de aanbataling voor de hoteldienst als deze werd afgenomen of een schadeloosstelling als de klant gebruik maakt van zijn recht om de overeenkomst te annuleren. Bij KLM heeft de passagier daarnaast geen mogelijkheid om de overeenkomst te annuleren.¹²¹

Nieuwenhuizen kijkt kritischer naar de uitspraak van het HvJ. Hij acht de conclusie van het Hof bevredigend maar vindt de aangehaalde argumenten (waarom bij KLM geen sprake is van een schadevergoeding) niet allemaal even helder. Het verschil aan uitkomst tussen beide zaken is volgens Nieuwenhuizen aan andere aspecten te wijten. Zo vermeldt Nieuwenhuizen (in tegenstelling tot hetgeen Van der Wulp oordeelt) dat geen sprake is van verbruik en dat dit enkel is te wijten aan de

¹¹⁸ S. Peijpers, 'Europees Hof van Justitie: vergoedingen voor no shows btw-belast', *BtwBrief* 2016/9, p. 8.

¹¹⁹ Zie HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), V-N 2007/34.25, r.o. 31.

¹²⁰ M.D.J. van der Wulp, 'Niet-benutte vliegtickets: geen gebruik, wel verbruik', *NTFRB* 2016/7, par. 7-8.

¹²¹ Noot van J.J.P. Swinkels bij HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), *BNB* 2016/138, punt 5.

passagier die niet komt opdagen. KLM heeft namelijk tot het moment van vertrek wel de intentie gehad om de overeengekomen prestatie te vervullen. Bovendien is er in Air-France KLM wel degelijk gepresteerd. Het vliegtuig (de betreffende vlucht) is vertrokken alleen zonder de betreffende passagier die niet is komen opdagen. In de zaak SEB was de situatie anders omdat al vooraf met de klant (contractueel) is overeengekomen dat dit bedrag door het hotel wordt behouden indien de klant zijn verblijf annuleert. In dat geval transformeert volgens Nieuwenhuizen het vooruitbetaalde bedrag als aanbetaling in een schadevergoeding. Deze transformatie is bij KLM niet aan de orde omdat hier enkel was overeengekomen om te presteren zonder schade te lijden. Dit laatste hangt volgens de auteur wellicht samen met de hoogte van de ontvangen vergoeding. Indien ingeval van no-show door de passagier de volledige betaling als vergoeding kan worden geëist, is er geen schade en dus geen sprake van een schadevergoeding (Air-France KLM). Indien slechts een deel wordt geïncasseerd en dit ook is bedoeld als vergoeding voor de schade is er wél sprake van een schadevergoeding en was dit ook voor beide partijen duidelijk (SEB).¹²²

4.4.5 Tweede analyse

Met inachtneming van hetgeen door verschillende auteurs wordt aangedragen, ben ik het nogmaals met het oordeel van het Hof eens dat het door Air-France KLM behouden bedrag ingeval van no-show door de passagier een betaling vormt die aan btw is onderworpen en niet kan worden aangemerkt als een schadevergoeding. De luchtvaartmaatschappij verricht een dienst onder bezwarende titel. Er is namelijk sprake van een vergoeding zijnde de prijs van een vliegticket en er is sprake van een prestatie te weten het aanbieden van een vervoersdienst. De klant heeft het recht om gebruik te maken van de verplichtingen die voortvloeien uit de vervoerdersovereenkomst van de luchtvaartmaatschappijen. Het door de passagier betaalde vliegticket vormt bovendien de werkelijke tegenprestatie van de door de luchtmaatschappijen te verrichten vervoersdienst. Het door KLM behouden bedrag staat hierdoor in rechtstreeks verband met de door hen te verrichten dienst. Dat de passagier besluit om geen gebruik te maken van deze dienst doet niet af aan het feit dat deze dienst naar mijn mening feitelijk wel wordt verbruikt. Zo is KLM zijn verplichtingen volledig nagekomen en heeft de klant het volledige bedrag (vooraf) al betaald. In die zin is de aankoop definitief of anders gezegd is de transactie voltooid. Van Doesum merkt ook op dat hoewel de btw naar haar doel een verbruiksbelasting is, de btw naar haar vorm een transactiebelasting is waarbij hetgeen voor de transactie wordt betaald de maatstaf vormt.¹²³ Er bestaat dan ook een rechtstreeks verband tussen de transactie en de tegenwaarde. Enkel wanneer de passagier de volledige prijs betaald voor het vliegticket heeft hij recht om gebruik te maken van de door KLM aangeboden luchtvervoersdienst.

Het door de luchtvaartmaatschappijen behouden bedrag kan bovendien niet worden aangemerkt als een schadevergoeding zoals in de zaak SEB is bepaald. Beide zaken verschillen dusdanig dat een andere btw-uitkomst is te rechtvaardigen. Zo ontvangt KLM de volledig te betalen prijs en behoudt zij het recht om in geval van no-show van de passagier het niet-gebruikte vliegticket door te verkopen aan andere passagiers. Om deze reden lijdt KLM geen schade. In de zaak SEB is geen sprake van no-show maar heeft de klant het recht om te annuleren. Het verschil tussen no-show en annuleren heeft als gevolg dat in de zaak SEB door de annulering (nog) geen prestatie door het hotel is verricht en deswege geen sprake is van een te belasten verbruik. In de zaak KLM wordt ondanks de no-show van de passagier wel een dienst door KLM verricht omdat de passagier wel het recht had om gebruik te maken van de vervoersdienst. Bovendien lijdt het hotel in de zaak SEB wél schade doordat door de

¹²² W.A.P. Nieuwenhuizen, 'De ene no show is de andere niet', *BTW-bulletin* 2016/28, p. 3.

¹²³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009, p. 209.

annulering slechts een deel van de prijs in de vorm van het voorschot is ontvangen en aangenomen mag worden dat SEB op het moment van reservering al kosten heeft gemaakt voor het aankomende verblijf van de klant.

4.4.6 *Samenvattend*

Op grond van hetgeen ik in paragraaf 4.4 heb besproken, zijn in mijn ogen de volgende elementen van belang die in de zaak KLM tot de conclusie hebben geleid dat het behouden bedrag een betaling vormt die is onderworpen aan btw:

- Het vooruitbetaalde bedrag staat in rechtstreeks verband met een onder bezwarende titel verrichte individualiseerbare dienst te weten het recht om gebruik te maken van de aangeboden luchtvervoersdienst.
 - o Geen gebruik ten gevolge van no-show door de klant, wel verbruik.
- Ingeval van *no-show* door de klant heeft de luchtvaartmaatschappij het recht om het vooruitbetaalde bedrag te behouden.
 - o De luchtvaartmaatschappij heeft desondanks de no-show wél volledig aan haar contractuele verplichtingen voldaan.
- De gehele prijs voor het vliegticket wordt vooraf betaald. Dit kan een reden zijn geweest waarom het Hof bij de zaak KLM het bedrag wel heeft aanmerkt als een vooruitbetaling op grond van artikel 65 Btw-richtlijn.
- In tegenstelling tot de zaak SEB heeft de passagier niet de mogelijkheid om de overeenkomst te annuleren.
- In tegenstelling tot de zaak SEB kan het behouden bedrag bovendien niet als een schadevergoeding worden beschouwd aangezien de luchtvaartmaatschappij geen schade lijdt. De volledige prijs wordt (vooraf) ontvangen en behouden in geval van het niet komen opdagen van de passagier en de luchtvaartmaatschappij heeft het recht om niet-gebruikte vliegtickets door te verkopen.

Na uitvoerig stil te hebben gestaan bij de zaken SEB en KLM, ga ik in de volgende paragraaf in op de recent verschenen zaak MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia (hierna: MEO). Nadat het Hof op twee op het oog lijkende gelijke zaken verschillend heeft geoordeeld, is het goed om te kijken hoe MEO zich hierin verhoudt.

4.5 MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia

4.5.1 *Feiten van het geding*

De Portugese vennootschap MEO verricht telecommunicatiediensten aan haar Portugese klanten. Klanten kunnen in dat kader bij MEO onder meer een contract afsluiten voor een bepaalde minimumperiode met als voordeel lagere maandelijkse abonnementsgelden. In de voorwaarden is bepaald dat MEO het recht heeft om een compensatiebedrag aan de klant in rekening te brengen indien op verzoek van de klant of om een aan de klant toe te rekenen reden (bijvoorbeeld door niet-betaling van de abonnementsgelden), de in het contract overeengekomen voorwaarden niet (langer) worden nagekomen. MEO stopt op dat moment met haar dienstverlening en beëindigt het contract. Het door MEO in rekening gebrachte compensatiebedrag komt overeen met de totale abonnementsgelden die MEO had ontvangen indien het contract niet vroegtijdig was beëindigd. MEO ontvangt dus per saldo hetzelfde bedrag aan gelden als wanneer door het toedoen van de klant het contract niet vroegtijdig zou zijn beëindigd. MEO heeft over deze compensatiebedragen geen btw in rekening gebracht aan haar klanten. De Portugese Belastingdienst stelt dat er wel btw had

moeten worden voldaan en legt om deze reden naheffingsaanslagen op.¹²⁴ MEO gaat uiteindelijk in beroep en wendt zich tot de Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken) die de zaak schorst en prejudiciële vragen aan het HvJ voorlegt. In feite wenst zij te vernemen of het vooraf bepaalde compensatiebedrag dat MEO ontvangt in geval van vervroegde beëindiging door (het toedoen van) zijn klant, van een dienstenovereenkomst met een minimumcontractduur, moet worden beschouwd als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst en als zodanig aan btw is onderworpen?¹²⁵

4.5.2 Conclusie van de Advocaat-Generaal

Voordat ik inga op de door het Hof gevoerde rechtsoverwegingen, bespreek ik eerst de eerder gegeven conclusie van A-G Kokott. Kokott gaat feitelijk na of de compensatiebetaling door de klant slechts ten doel heeft de door MEO geleden schade te compenseren of verband houdt met een door MEO verrichte belastbare dienst. De A-G loopt hiervoor de elementen na wanneer sprake is van een dienst onder bezwarende titel. Met inachtneming van het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting merkt zij op dat geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel wanneer de onderneming weliswaar een betaling ontvangt, maar dit betaalde bedrag niet leidt tot een verbruikbaar voordeel voor de betaler (het verkrijgen van een levering van een goed of dienst). Hetzelfde geldt wanneer de betaling er slechts toe dient om de door de onderneming geleden financiële schade (vermogensschade) te compenseren. In dat geval levert de vergoeding namelijk geen verbruikbaar voordeel op. Kokott merkt hierbij op dat het niet van belang is hoe de compensatiebetaling naar nationaal recht kwalificeert.¹²⁶

Om te beoordelen of sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst, moet worden nagegaan waarom en voor welk doeleinde de geldbedragen zijn betaald.¹²⁷ Kokott gaat hierbij kort in op hetgeen is beslist in de zaken SEB en KLM. Zoals besproken oordeelde het Hof in de zaak SEB dat het betaalde voorschot wat door het hotel werd behouden ingeval van annulering door de klant niet de daadwerkelijke vergoeding is die het hotel ontvangt als tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst. Het behouden voorschot heeft tot doel de niet-uitvoering van de hotelovereenkomst te compenseren. Het voorschot dient derhalve te worden aangemerkt als een forfaitaire schadeloosstelling (onbelastbare schadevergoeding). In de KLM-zaak kwam het HvJ daarentegen tot de conclusie dat de door de luchtvaartmaatschappij behouden aankoopssom van een vliegticket ingeval van het niet komen opdagen van de passagier, niet kan worden aangemerkt als een schadevergoeding maar een betaling vormt voor een belastbare dienst. De luchtvaartmaatschappij lijdt onder meer geen schade doordat een passagier vooraf het gehele vliegticket heeft betaald, de luchtvaartmaatschappij het bedrag niet hoeft terug te betalen en het recht heeft verkochte niet-gebruikte vliegtickets door te verkopen aan andere passagiers.¹²⁸ Voor een uitgebreidere behandeling van beide zaken verwijs ik naar paragraaf 4.3. en 4.4.

¹²⁴ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 10-17.

¹²⁵ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 38.

¹²⁶ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 31-34.

¹²⁷ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 35.

¹²⁸ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 36-38.

In vergelijking met de twee eerdergenoemde zaken wijst Kokott erop dat in MEO diensten onder bezwarende titel zijn verricht aan de klant, waarbij aan de opzegging van de overeenkomst kosten waren verbonden.¹²⁹ De A-G merkt verder nog op dat het niet uitmaakt dat het compensatiebedrag wordt ontvangen na de beëindiging van de overeenkomst. Deze betalingen kunnen namelijk nog verband houden met de eerdere in het contract overeengekomen dienstverrichting.¹³⁰

A-G Kokott ziet in casu twee mogelijke oplossingen. Het te betalen compensatiebedrag heeft betrekking op de door MEO gederfde winst en dient derhalve ten compensatie van geleden vermogensschade. In dat geval is de compensatiebetaling onbelast. Of de compensatiebetaling moet economisch worden beschouwd als onderdeel van de totale prijs die verschuldigd is voor de door MEO verstrekte telecommunicatiedienst.¹³¹

Kokott beschouwt de tweede oplossing als de juiste. Het is namelijk de vraag welke schade überhaupt wordt gecompenseerd als de vermeende schade even hoog is als de prijs voor het verrichten van de dienst. Een klant die immers de overeengekomen contractduur niet nakomt, betaalt nog steeds net zoveel als de minimumperiode wel was nageleefd. Bovendien lijdt MEO geen schade doordat hetzelfde bedrag wordt ontvangen conform het overeengekomen contract, ongeacht de daadwerkelijke (kortere) duur van de dienstverlening door het niet-nakomen van de klant. Bij het sluiten van de overeenkomst stond immers al vast welk bedrag MEO tijdens de minimumcontractduur ontvangt. MEO heeft alleen vanuit het oogpunt van betaling het totale bedrag opgedeeld in maandelijkse te betalen termijnen. Dat een klant zijn verplichtingen uit het overeengekomen contract niet nakomt, maakt derhalve niet uit voor de betalingsverplichting na de beëindiging van het contract.¹³²

A-G Kokott komt met inachtneming van de economische realiteit tot dezelfde conclusie. Economisch beschouwd is hier feitelijk sprake van een soort vaste prijs in de vorm van een contractueel vastgelegde minimumvergoeding. Ongeacht de daadwerkelijke duur van de dienstverlening (afhankelijk van het wel of niet nakomen van de klant) ontvangt MEO steeds hetzelfde bedrag dat correspondeert met een minimumcontractduur. De tegenprestatie voor de dienst staat met andere woorden vast, alleen de omvang van de gebruiksduur van het gebruik niet. Om deze reden vormt de compensatiebetaling economisch gezien de betaling van het restant van de maandelijkse termijnen bedoeld om de reeds geleverde telecommunicatiedienst te vergoeden. Op grond van het bovenstaande is sprake van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht met als bijgevolg dat de ontvangen compensatiebedragen aan btw zijn onderworpen.¹³³

Alvorens ik mijn mening geef over de zaak MEO ga ik eerst in op het oordeel van het HvJ.

¹²⁹ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 40.

¹³⁰ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 40.

¹³¹ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 42-43.

¹³² Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 43-44.

¹³³ Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, punt 46-48

4.5.3 Uitspraak van het Hof van Justitie

Ook het Hof komt tot de conclusie dat het compensatiebedrag moet worden beschouwd als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst.

Het Hof herhaalt haar eerdere rechtspraak te weten dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht indien er tussen de dienstverrichter en dienstontvanger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenprestatie vormt voor een aan de dienstontvanger verleende (individualiseerbare) dienst. Hiervan is sprake wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. Het Hof merkt op dat wordt voldaan aan het rechtstreekse verband wanneer het resterende bedrag dat nog is verschuldigd wegens het niet-naleven van de minimumcontractduur overeenstemt met de vergoeding van de telecommunicatiedienst. In casu wordt hieraan voldaan aangezien het bedrag wat de klant nog is verschuldigd wegens het niet-naleven van het contract in beginsel gelijk is aan het bedrag wanneer de klant de overeenkomst niet vroegtijdig zou hebben beëindigd.¹³⁴ Met het woord in beginsel wordt bedoeld dat de verwijzende rechter dit dient na te gaan.

Het HvJ voegt hieraan toe dat het belang van contractuele bepalingen bij de kwalificatie van een handeling als belastbaar voor de btw, de economische (en commerciële) realiteit een fundamenteel criterium is. Doordat MEO bij niet-naleving van het contract door de klant recht heeft op betaling van hetzelfde bedrag als vergoeding voor de verleende telecommunicatiedienst als wanneer de overeenkomst niet vroegtijdig zou zijn beëindigd, wijzigt de vervroegde beëindiging van de overeenkomst niets aan de economische realiteit van de rechtsbetrekking tussen beiden.¹³⁵

Met inachtneming van de economische realiteit komt het Hof tot de conclusie dat de tegenwaarde voor het door de klant aan MEO betaalde bedrag in casu bestaat uit het recht van de klant om gebruik te maken van de uit de dienstenovereenkomst van MEO voortvloeiende verplichtingen. Het maakt hierbij niet uit of de klant dit recht niet wil of kan uitoefenen. Feitelijk verwijst het Hof hierbij naar de eerder besproken zaak KLM. MEO stelt de klant in staat om gebruik te maken van haar dienst en het stopzetten van de dienstverlening is niet aan MEO toerekenbaar.¹³⁶ Doordat de klant zijn contractuele verplichtingen niet nakomt, stopt MEO immers met haar dienstverlening.

Het Hof merkt bovendien op dat het compensatiebedrag niet kan worden gezien als compensatie voor de door MEO geleden schade indien de klant vroegtijdig de overeenkomst beëindigt omdat hierdoor de aard van de tegenprestatie zou wijzigen. De klant die namelijk volledig van de overeengekomen minimumcontractduur gebruik maakt van de aangeboden dienstverlening en de klant die voor het verstrijken van deze minimumcontractduur de overeenkomst beëindigt, worden in dat geval vanuit btw-oogpunt verschillend behandeld.¹³⁷

Het compensatiebedrag vormt om deze reden de vergoeding voor de door MEO verrichte telecommunicatiedienst. Bovendien vormt dit bedrag de werkelijke tegenprestatie voor een aan de klant verrichte individualiseerbare dienst. Het aan MEO betaalde bedrag geeft de klant namelijk het

¹³⁴ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 39-42.

¹³⁵ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 43-44.

¹³⁶ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 45.

¹³⁷ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 46-47.

recht om gebruik te maken van de in de overeenkomst overeengekomen dienstverlening van MEO, ongeacht of de klant zijn recht ook uitoefent. En op het moment van tekenen van de overeenkomst staat volgens het Hof al vast dat aan de klant een bedrag in rekening wordt gebracht indien de overeenkomst wordt beëindigd terwijl het contract nog loopt. Het compensatiebedrag moet daarom worden beschouwd als onderdeel van de totale prijs voor de door MEO aangeboden dienstverlening.¹³⁸ Op grond van het bovenstaande komt het HvJ tot de conclusie dat het door MEO ontvangen verschuldigde bedrag wegens niet-naleving van de minimumcontractduur door de klant moet worden beschouwd als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Over het aan de klant berekende compensatiebedrag dient dus wel btw te worden gerekend.

Het Hof voegt hieraan toe dat voor de kwalificatie van het in rekening gebrachte bedrag als vergoeding voor een dienst het niet van doorslaggevend belang is dat dit bedrag als doel heeft klanten ervan te weerhouden de minimumcontractduur niet na te leven.¹³⁹ Daarnaast is het niet relevant dat het aan de klant gerekende compensatiebedrag naar nationaal recht kwalificeert als een contractuele boete. De beoordeling of een vergoeding wordt betaald als tegenprestatie voor een dienst is namelijk een Unierechtelijke vraag.¹⁴⁰

4.5.4 Eerste analyse

Op grond van het bovenstaande blijkt dat zowel het Hof als A-G Kokott bij de toetsing of het compensatiebedrag de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst, het aspect van de economische realiteit in ogenschouw nemen. Dit is iets wat in de eerdere rechtspraak rondom schadevergoedingen niet expliciet naar voren is gekomen. Ik vind het goed dat het Hof (en A-G Kokott) dit hier wel doen aangezien bij alle drie de besproken zaken de in de overeenkomst overeengekomen verplichtingen van groot belang waren bij de vraag of het betaalde bedrag de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst en derhalve aan btw is onderworpen.

Ik ben het bovendien eens met het HvJ en de A-G dat het door de klant betaalde compensatiebedrag niet kan kwalificeren als compensatie voor geleden (vermogens)schade. De argumentatie toont hierbij vele overeenkomsten met hetgeen in de zaak KLM is beslist. Zo kan men zich afvragen of überhaupt door MEO schade wordt geleden in het geval de klant vroegtijdig de overeenkomst beëindigt aangezien vooraf reeds is overeengekomen welk bedrag moeten worden betaald voor de door MEO aangeboden telecommunicatiedienst. Dat de klant de overeenkomst vroegtijdig beëindigt doet niet af aan het feit dat de klant het recht had om gebruik te maken van de aangeboden dienstverlening, ook al maakt de klant door de beëindiging van de overeenkomst hier feitelijk geen gebruik meer van. De klant blijft desalniettemin verplicht het vooraf overeengekomen bedrag te betalen, alleen nu bestaat een deel hiervan uit een compensatiebedrag. Het totale verschuldigde bedrag blijft dus hetzelfde ongeacht of de klant zijn overeenkomst beëindigt voordat de minimumcontractduur is verlopen.

Wat mij echter opvalt is dat het HvJ, in tegenstelling tot hetgeen in de zaak KLM is beslist, hier nog een stap verder gaat. Zo geeft het Hof aan dat het niet uitmaakt dat bij 'het recht om gebruik te maken van de aangeboden dienstverlening' feitelijk door de klant geen gebruik meer kan worden

¹³⁸ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 49.

¹³⁹ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 62.

¹⁴⁰ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>, r.o. 69-70.

gemaakt van de telecommunicatiedienst omdat MEO haar dienstverlening beëindigt ingeval van niet-nakoming door de klant. Het Hof is met het oog op de economische realiteit (nog steeds) van mening dat sprake is van een verrichte dienst die bestaat uit het recht om gebruik te maken van de aangeboden telecommunicatiedienst. Het dienstenbegrip is hierdoor na de zaak KLM nog verder opgerekt. Naar mijn mening is deze opmerking van het Hof geen onjuiste. MEO heeft tegen betaling een dienst verricht waarbij een rechtstreeks verband kan worden aangetoond (zie hieronder). Daarnaast is de stopzetting van de dienstverlening te wijten aan de niet-nakoming van de contractvoorwaarden door de klant. Indien de klant zijn contract was nagekomen, had hij het recht behouden om gebruik te mogen en kunnen maken van de telecommunicatiedienst. In beginsel had de klant met andere woorden het recht om gebruik te maken van de aangeboden dienst. De door MEO aangeboden dienst vormt tevens een te belasten verbruik (zie paragraaf 4.5.6) zowel voor als na de stopzetting van de dienstverlening. De te betalen compensatiebedragen staan daarbij ook in rechtstreeks verband met de vooraf overeengekomen dienst.

Mijns inziens heeft het Hof daarom juist geoordeeld door te concluderen dat de door MEO ontvangen compensatiebedragen moeten worden beschouwd als een btw belaste vergoeding. Het Hof kijkt zoals gezegd vooral naar de economische realiteit. Zo toetst het Hof niet aan alle criteria wanneer sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst (zie paragraaf 3.3.4 voor alle criteria). In de literatuur wordt dit ook bekritiseerd. Ik moet erkennen dat ik ook mijn twijfels heb of aan alle criteria wordt voldaan. Wellicht acht het Hof niet alle criteria even belangrijk. Zo staat het HvJ met name stil of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en ontvangen vergoeding. Ik ben het met Hof eens dat hieraan wordt voldaan. De klant wist op het moment van sluiten van het contract dat ingeval de verplichtingen uit de overeengekomen overeenkomst niet zouden worden nagekomen, compensatiebedragen in rekening zouden worden gebracht. Het te betalen compensatiebedrag maakt hierbij onderdeel uit van de totale vooraf overeengekomen prijs en houdt zodoende verband met de oorspronkelijk overeengekomen dienst. MEO ontvangt ongeacht of de klant de overeenkomst vroegtijdig beëindigt dus het gehele bedrag dat is overeengekomen. De klant had bovendien het recht om gebruik te maken van deze dienst. Dit wordt ook door A-G Kokott mooi verwoord te weten dat de tegenprestatie voor de telecommunicatiedienst vaststaat maar alleen de omvang van de gebruiksduur van het gebruik niet. Daarnaast moet de tegenprestatie in een geldbedrag tot uitdrukking kunnen worden gebracht en de werkelijke tegenprestatie vormen. Hier wordt tevens aan voldaan. Op de andere criteria ga ik aan de hand van de literatuur in paragraaf 4.5.6 op in.

Daarnaast zou net als in de zaak KLM is beslist, bij het oordeel dat het compensatiebedrag niet aan btw is onderworpen, de aard van de tegenprestatie wijzigen. Dit zou leiden tot een verschillende btw-behandeling tussen enerzijds klanten die de overeengekomen minimumcontractduur naleven waarbij de maandelijkse abonnementsgelden voor de telecommunicatiedienst van MEO met btw zijn belast en anderzijds klanten die voortijdig de overeenkomst beëindigen waarbij na het stopzetten van de dienstverlening door MEO, het resterende te betalen compensatiebedrag onbelast is.

Het HvJ en A-G Kokott merken daarnaast op dat het niet relevant is dat het compensatiebedrag naar nationaal recht kwalificeert als een (onbelastbare) contractuele boete aangezien de beoordeling of een vergoeding wordt betaald voor een onder bezwarende titel verrichte dienst een Unierechtelijke vraag betreft. Ik snap deze gedachte goed gezien vanuit het oogpunt van gelijke toetsing onafhankelijk de lidstaat waar het geding speelt. Ik vraag mij echter af hoe deze opmerking zich verhoudt tot de zaak SEB? Bij bespreking van dit arrest gaf ik namelijk al aan dat het HvJ niet duidelijk heeft aangegeven hoe het vooruitbetaalde bedrag (dat door het hotel wordt behouden ingeval van annulering door de klant) moet worden aangeduid. Naar Frans recht is bepaald dat vooruitbetaalde

bedragen voorschotten zijn. Het Hof hanteert deze term ook en gaat mijns inziens daarom uit van de Franse bepaling in haar rechtsoverwegingen. Maar gaat het hier inderdaad om een (onbelast) voorschot of toch om een (belaste) aanbetalings of vooruitbetaling? Waarom heeft het Hof in deze Franse zaak hier geen duidelijkheid over gegeven? Zoals ik in paragraaf 4.3.4 aangaf had het Hof in mijn ogen zelf moeten toetsen hoe het vooruitbetaalde bedrag kwalificeert. Dit wordt in de onderhavige zaak nu expliciet door het Hof aangegeven.

De conclusie van het HvJ dat het door MEO ontvangen compensatiebedrag de vergoeding vormt voor de door MEO verrichte telecommunicatiedienst en niet een compensatie voor de geleden schade kan in mijn ogen ook samenhangen met de hoogte van de ontvangen vergoeding. Hetgeen Nieuwenhuizen heeft benoemd in KLM, kan ook hier worden beargumenteerd inhoudende dat in casu geen schade wordt geleden doordat MEO de volledige overeengekomen betaling kan opeisen ongeacht het feit dat de klant de overeenkomst vroegtijdig beëindigt. Indien slechts een deel door de klant zou zijn betaald en de betaling hierbij (op grond van het contract) dient als vergoeding van de schade is er wellicht wel sprake van een schadevergoeding. Dit is nu niet het geval.

Het aspect van de economische realiteit is mijns inziens hetgeen wat tevens een grote rol heeft gespeeld bij de toetsing of sprake is van een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Beide elementen zijn ook in de literatuur aangehaald waardoor ik in paragraaf 4.5.5 en 4.5.6 hier mede op in ga. Ik merk hierbij op dat over het algemeen in de literatuur nog weinig aandacht is besteed aan de zaak MEO. Dit komt waarschijnlijk doordat het HvJ recent uitspraak heeft gedaan.

4.5.5 Visies in de literatuur

Onlangs zijn Havermans en Reinards gezamenlijk ingegaan op de zienswijze van het HvJ. Zij begrijpen het oordeel van het HvJ gezien in het licht van de uitspraak van KLM. Echter betwijfelen zij of vanuit een zuiver btw-technisch perspectief het oordeel past in de eerder verschenen jurisprudentie en binnen het rechtskarakter van de btw. De auteurs toetsen of wordt voldaan aan de criteria van een onder bezwarende titel verrichte dienst. Zoals besproken bestaat de dienstverlening van MEO uit het recht om gebruik te maken van de telecommunicatiedienst. Havermans en Reinards zijn van mening dat maandelijks een afzonderlijke dienst wordt verricht aangezien maandelijks een betaling wordt ontvangen van de klant waarvoor hij recht heeft om gebruik te maken van de dienstverlening van MEO. Ik merk (alvast) op dat ik het hier niet mee eens ben. In mijn ogen moet het recht om gebruik te maken van de telecommunicatiedienst worden beschouwd als één dienst die feitelijk wordt uitgesmeerd over de gehele overeengekomen contractduur. Wel is het de vraag of het stoppen van de aangeboden dienstverlening door MEO van invloed is op het aspect onder bezwarende titel? Havermans en Reinards merken op dat vanaf het moment MEO stopt met de dienstverlening (doordat de overeenkomst wordt beëindigd) MEO geen prestatie meer verricht aan de klant. Dat er nog wel een betaling wordt ontvangen (in de vorm van een compensatiebedrag) is volgens hen onvoldoende. Derhalve is er volgens de auteurs geen sprake meer van een onder bezwarende titel verrichte dienst.¹⁴¹ In de zaken KLM en Kennemer Golf bestond de dienst weliswaar ook uit een recht om gebruik te maken van de betreffende dienstverlening. Echter in deze zaken had de klant op elk ogenblik dit recht. In MEO verliest de klant dit recht waardoor niet langer een prestatie wordt verricht. Bovendien vinden de auteurs dat het compensatiebedrag geen verbruik oplevert voor de klant. Het compensatiebedrag is om deze reden, ook vanuit het rechtskarakter van de btw bekeken, onbelast.

¹⁴¹ P. Havermans & C. Reinards, 'MEO – De verbinding is verbroken ... of toch niet?', *BtwBrief* 2019/18, p. 11.

Hierbij geldt volgens de auteurs nog wel een belangrijke kanttekening. Het bovenstaande ziet feitelijk op de situatie dat de overeenkomst door MEO wordt beëindigd wegens het niet-betalen door de klant. In de situatie dat de overeenkomst (op verzoek van de klant) tegen vergoeding wordt beëindigd als gevolg van wederzijdse opzegging kan volgens de auteurs mogelijk wel sprake zijn geweest van een belastbare dienst (in de zin van art. 25, sub b Btw-richtlijn). Het HvJ heeft deze nuancering echter in casu niet aangebracht.¹⁴² Het Hof had volgens de auteurs op grond van het bovenstaande moeten erkennen dat btw-technisch gezien geen sprake (meer) is van een dienst onder bezwarende titel, maar dat deze uitkomst dermate onwenselijk is dat bij wijze van fictie een dienst onder bezwarende titel geacht wordt te zijn verricht.¹⁴³

4.5.6 Tweede analyse

Zoals ik in paragraaf 4.5.4 aangaf heb ik ook mijn twijfels of aan alle criteria van een onder bezwarende dienst wordt voldaan. Havermans en Reinards zijn hierbij met name ingegaan op de aanwezigheid van het rechtstreekse verband. Doordat MEO stopt met haar dienstverlening wordt niet langer een prestatie verricht. In mijn ogen maakt dit niet uit voor het criterium dat sprake moet zijn van een rechtstreeks verband. Hier wordt mijns inziens aan voldaan (zie paragraaf 4.5.4). Havermans en Reinards zijn bovendien van mening dat slechts sprake is van een dienst onder bezwarende titel indien sprake is van verbruik. Zoals ik in paragraaf 3.3.4.1 heb aangegeven vormt dit verbruiskriterium zeker een belangrijk aspect bij de toetsing of sprake is van een dienst onder bezwarende titel. Echter in mijn ogen is dit criterium meer ondersteunend van aard wanneer niet direct het rechtstreekse verband tussen een verrichte dienst en ontvangen tegenprestatie kan worden aangetoond. Dit criterium vormt dus geen verplichte eis bij de toetsing aan het rechtstreekse verband. Wel dient, gelet op het rechtskarakter van de btw, in acht te worden genomen of de dienst een te belasten verbruik oplevert.

Hoewel ik mij realiseer dat het door mij aangebrachte onderscheid klein is, bedoel ik hiermee te zeggen dat niet te allen tijde moet worden getoetst aan de twee criteria van het verbruiskriterium. Ik ben in casu van mening dat het rechtstreekse verband direct kan worden aangetoond waardoor niet aan het verbruiskriterium hoeft te worden getoetst. Bovendien levert de dienst mijns inziens wel een te belasten verbruik op. De klant heeft tegen betaling van de maandelijkse abonnementsgelden het recht gehad om gebruik te maken van de door MEO aangeboden telecommunicatiedienst. De betaling van het compensatiebedrag nadat de dienstverlening is stopgezet door MEO, is nog toe te rekenen aan het moment dat deze dienst werd verricht. Bovendien betaalde een klant (nadat de dienstverlening is stopgezet door de niet-nakoming van de klant) nog steeds het volledige bedrag voor de overeengekomen dienst alleen nu deels in de vorm van een compensatiebedrag. In die zin is de transactie nog steeds voltooid.

Ik ben het overigens met de auteurs eens dat het Hof stil had moeten staan bij het onderscheid of de overeenkomst tegen betaling (door de klant) wordt beëindigd als gevolg van wederzijdse opzegging of dat MEO besluit de overeenkomst te beëindigen. Het verhaal van het Hof ziet enkel op de tweede variant. Het Hof had in zoverre vollediger kunnen zijn. Zoals de auteurs ook aangeven ben ik het hen eens dat in geval van de eerste variant een situatie als Lubbock Fine of artikel 25, sub b Btw-richtlijn hier ook had kunnen spelen (zie de stukken van Vervloed en Swinkels in paragraaf 4.3.5). De vergelijking met Lubbock Fine is hier met name interessant, waardoor ik hieronder hier kort op inga.

¹⁴² P. Havermans & C. Reinards, 'MEO – De verbinding is verbroken ... of toch niet?', *BtwBrief* 2019/18, p. 12.

¹⁴³ P. Havermans & C. Reinards, 'MEO – De verbinding is verbroken ... of toch niet?', *BtwBrief* 2019/18, p. 13.

4.5.6.1 Vergelijking met Lubbock Fine & Co

Het gaat hier om het accountantsbedrijf Lubbock Fine die met partij B een overeenkomst had gesloten om voor een periode van 25 jaar en 3 maanden van hen een gebouw te mogen huren. Dit gebouw werd op een gegeven moment aan partij C verkocht. Partij C had graag dat de zittende huurder (Lubbock Fine) het pand verliet. Om deze reden is toen middels het sluiten van een nadere overeenkomst overeengekomen dat de huidige overeenkomst met Lubbock Fine wordt beëindigd en dat Lubbock Fine ten aanzien van het resterende gedeelte afstand doet van haar recht om te mogen huren. Ter vergoeding ontvangt Lubbock Fine hiervoor een X bedrag.¹⁴⁴ In geschil was de vraag of deze aan Lubbock Fine betaalde vergoeding aan btw is onderworpen en meer in het bijzonder of het tegen betaling afstand doen van de huur een levering vormt in de zin van verpachting en verhuur van onroerende goederen als bedoeld in artikel 13B, sub b Zesde richtlijn?¹⁴⁵ Het Hof oordeelt dat een wijziging in een bestaande contractuele verhouding hetzelfde btw-regime dient te volgens als de hoofdprestatie uit deze contractuele verhouding. Het (tegen betaling) afstand doen van de huur dient dus gelijk te worden behandeld als de oorspronkelijke huur van het gebouw. Aangezien sprake was van vrijgestelde verhuur – beide partijen hebben niet geopteerd voor belaste verhuur – dient ook het afstand doen van huurrechten te worden aangemerkt als een vrijgestelde prestatie.¹⁴⁶

Net als bij Lubbock Fine is ook bij MEO sprake van een al deels uitgevoerd contract. De overeenkomst wordt door de niet-nakoming van de klant beëindigd en de dienstverlening stopgezet. Tot dat moment heeft MEO een met btw-belaste telecommunicatiedienst verleend. Indien MEO door het sluiten van een nadere overeenkomst akkoord zou zijn gegaan met het openbreken van het contract (met de stopzetting van de huidige overeenkomst) kan mijns inziens op grond van Lubbock Fine duidelijker worden aangetoond dat sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst. MEO had door het afsluiten van contracten met een minimumduur recht op betaling voor deze gehele duur mits zij haar telecommunicatiedienst verleend. Zij ziet hier nu tegen betaling van af. Deze betaling vormt hierbij de vergoeding voor de prestatie die ziet op het afzien van dit recht en volgt daarbij het btw-regime van de oorspronkelijk verleende telecommunicatiedienst. Aan de cumulatieve criteria van een dienst onder bezwarende titel (zie paragraaf 3.3.4) wordt nu duidelijker aan voldaan onder meer omdat het vereiste rechtstreekse verband beter kan worden aangetoond. Naar mijn mening is de situatie in Lubbock Fine in casu echter niet van toepassing. Uit de feiten blijkt niet dat MEO in een nadere overeenkomst tegen betaling akkoord gaat met de opzegging en afstand doet van haar rechten. Het is de klant die het contract niet-nakomt waartoe MEO de overeenkomst beëindigd.

Zoals ik in paragraaf 4.5.4 en 4.5.5 aangaf, ben ik in tegenstelling tot Havermans en Reinhards van mening dat ook in de door het Hof benoemde situatie sprake is van een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. De gedachte uit Lubbock Fine dat door de beëindiging van de overeenkomst een dergelijke wijziging in de contractuele relatie het oorspronkelijke btw-regime volgt, speelt daarentegen ook in de zaak MEO een rol.

In mijn ogen is namelijk voor de vraag of sprake is van een onder bewarende titel verrichte dienst met name de eis dat er een rechtsbetrekking tussen partijen moet bestaan waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld van belang. Het Hof is hier in haar rechtsoverwegingen niet op ingegaan en staat met name stil bij het aspect van de economische realiteit. Hieronder ga ik daarom op beide nader in.

¹⁴⁴ HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (*Lubbock Fine & Co*), BNB 1999/193, r.o. 2.

¹⁴⁵ HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (*Lubbock Fine & Co*), BNB 1999/193, r.o. 7.

¹⁴⁶ HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (*Lubbock Fine & Co*), BNB 1999/193, r.o. 9-12.

4.5.6.2 Aspect economische realiteit

Op het moment dat MEO met haar klant een overeenkomst sluit kan een rechtsbetrekking worden aangetoond. Tevens betaalt een klant maandelijks abonnementsgelden om gebruik te mogen maken van de telecommunicatiedienst van MEO. In zoverre zijn er ook prestaties over en weer uitgewisseld. Echter op het moment dat de klant de voorwaarden van het contract niet nakomt en MEO als gevolg stopt met de dienstverlening worden er geen prestaties meer uitgewisseld. Ook Radeva wijst in haar artikel over annuleringskosten op dit belangrijke punt.¹⁴⁷ Zoals de auteur ook aangeeft, betreft het HvJ in de zaak MEO voor het eerst het aspect van economische (en commerciële) realiteit in haar oordeel of sprake is van een schadevergoeding of dienst onder bezwarende titel. Vanuit deze gedachte van economische realiteit van de transactie, oordeelt het Hof op grond van de zaak Paul Newey, dat in sommige gevallen contractuele bepalingen buiten beschouwing moeten worden gelaten indien zij niet de economische realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen.¹⁴⁸ Radeva trekt deze gedachte door en vraagt zich af of de beëindiging van een contract ook voor btw-doeleinden buiten beschouwing kan worden gelaten wanneer er (zelfs) geen tekenen zijn van dergelijke constructies bedoeld om een belastingvoordeel te verkrijgen. Radeva vraagt zich af of met de zaak MEO een nieuw 'substance-over-form' concept in werking treedt waar de btw-gevolgen bij handelingen (louter) worden getoetst aan de economische realiteit dan aan haar juridische vorm, zoals het hebben van een rechtsbetrekking tussen partijen?¹⁴⁹ Ik vind dit een goede vraag waar ik het antwoord niet op kan geven. De toekomst moet dit in mijn ogen uitwijzen aangezien het Hof nog niet eerder zo expliciet is ingegaan op het aspect van economische realiteit rondom de belastbaarheid bij schadevergoedingen.

Ik merk op dat naar de mening van Sparidis de economische realiteit een uitleggingsregel binnen de btw vormt. Dit beginsel is bestemd voor de toepasbaarheid van de betrokken bepalingen, waaronder in casu artikel 2, lid 1, sub c Btw-richtlijn. Volgens Sparidis is de economische benadering daarom ook gelimiteerd dat zij binnen de aanwezige rechtsbetrekking moet zijn te plaatsen.¹⁵⁰ Wellicht dat het HvJ daarom in plaats van expliciet te toetsen op de aanwezigheid van een 'rechtsbetrekking tussen partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld', kijkt naar de economische realiteit. Ondanks de wijziging in de contractuele relatie tussen MEO en de klant, wordt economisch gezien een gelijk bedrag ontvangen ongeacht de niet-nakoming door de klant. Dat door het stopzetten van de dienstverlening niet langer over en weer prestaties worden uitgewisseld doet hier niet aan af. De economische realiteit lijkt hieraan voorbij te gaan. Het beginsel strekt hierdoor behoorlijk ver.

De Redactie Vakstudie Nieuws heeft tevens in de noot gereageerd op de zaak MEO en komt met een mogelijke andere kijk op de economische realiteit. Een klant die door beëindiging van het overeengekomen contract een compensatiebedrag moet betalen, zal dit niet (meer) zien als een betaling voor een door MEO verleende dienst, die aan btw is onderworpen. Een klant zal wellicht eerder het idee hebben een boete te betalen. Ingeval van niet-nakoming door de klant wordt door MEO namelijk niet langer aan de klant het recht verleend om gebruik te maken van de dienst en wordt dus geen prestatie meer verricht die wordt geconsumeerd. Hoewel ik dit begrijp en het er mee eens ben dat er op dat moment geen dienst meer wordt verricht, ben ik het met het Hof eens dat hierdoor niet het rechtstreekse verband wordt doorbroken (wel heeft dit invloed op andere criteria zoals ik hierboven aangaf). De stopzetting is volgens het Hof niet aan MEO toerekenbaar. De klant

¹⁴⁷ Y. Radeva, 'VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-Over-Form Rule?', *International VAT Monitor* 2019 (Volume 30), No. 1, p. 4.

¹⁴⁸ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (*Paul Newey*), *BNB* 2014/49, r.o. 52.

¹⁴⁹ Y. Radeva, 'VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-Over-Form Rule?', *International VAT Monitor* 2019 (Volume 30), No. 1, p. 4.

¹⁵⁰ E. Sparidis, 'De rechtsbetrekking in de BTW', *WFR* 2015/290, par. 3.2.

komt namelijk de voorwaarden van het contract niet na.¹⁵¹ Het Hof herhaalt hier feitelijk hetgeen in KLM onder meer is geoordeeld te weten dat de dienstverrichter (MEO) haar verplichtingen volledig is nagekomen.

In tegenstelling tot wat Nieuwenhuizen heeft opgemerkt, is Vakstudie Nieuws bovendien van mening dat ook in het geval een compensatiebedrag werd ontvangen wat niet gelijk was aan de het restant van de maandelijkse termijnen wordt voldaan aan het rechtstreekse verband. Om deze reden is in een dergelijk geval ook geen sprake van een onbelastbare schadevergoeding.¹⁵² Ik weet niet of dit geheel juist is. Het rechtstreekse verband is in een dergelijk geval wellicht minder sterk aanwezig en de kans dat de dienstverrichter hiertoe schade lijdt mogelijk groter. Het Hof heeft ook herhaaldelijk benadrukt dat (juist) wordt voldaan aan het rechtstreekse verband omdat ook in het geval de klant de overeenkomen overeenkomst niet nakomt het totale bedrag dat MEO ontvangt even hoog is als wanneer de klant het contract wel naleeft. Los van de hoogte van de door MEO ontvangen vergoeding ben ik op basis van hetgeen ik eerder heb besproken van mening dat het compensatiebedrag niet kan worden aangemerkt als een onbelastbare schadevergoeding (dan wel als een boete). Het door MEO ontvangen compensatiebedrag is derhalve met btw belast, ondanks de gerezen twijfel of aan alle criteria van een onder bezwarende titel verrichte dienst is voldaan.

4.5.7 *Samenvattend*

Op grond van hetgeen ik in paragraaf 4.5 heb besproken, zijn naar mijn mening de volgende elementen van belang die in de zaak MEO tot de conclusie hebben geleid dat ook het compensatiebedrag met btw is belast:

- Het ontvangen compensatiebedrag staat in rechtstreeks verband met de door MEO verrichte dienst bestaande uit het recht om gebruik te maken van haar telecommunicatiedienst ongeacht de daadwerkelijke duur van de dienstverlening.
 - o Sprake van (deels) gebruik en verbruik.
 - o Het compensatiebedrag maakt onderdeel uit van de totale overeengekomen prijs op het moment dat het contract met een bepaalde minimumduur werd gesloten.
- MEO lijdt geen schade aangezien de totale te ontvangen prijs ingeval een klant het overeengekomen contract *niet-nakomt* gelijk is aan het totale te ontvangen bedrag van een klant die de minimumcontractduur wel naleeft.
 - o De aard van de tegenprestatie zou bovendien wijzigen in een schadevergoeding met als gevolg een verschillende btw-behandeling. Bij klanten die een compensatiebedrag moeten betalen wegens niet-naleving van het contract zou MEO in dat geval geen btw heffen. Bij klanten die het overeengekomen contract wel naleven, heft MEO maandelijks wel btw over de abonnementsgelden.
 - o Doordat MEO bij niet-naleving van de klant het recht heeft op betaling van hetzelfde totale bedrag, wijzigt de vervroegde beëindiging van de overeenkomst door de klant niets aan de economische realiteit.
- Economische gezien vormt de compensatiebetaling de betaling van het restant van de maandelijkse termijnen bedoeld om de tot het moment van stopzetting geleverde telecommunicatiedienst te vergoeden.

¹⁵¹ Noot van Redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), V-N 2019/2.11.

¹⁵² Noot van Redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), V-N 2019/2.11.

- MEO is haar contractuele volledige verplichtingen volledig nagekomen. Louter door het handelen van de klant wordt (zoals is overeengekomen) de dienstverlening door MEO gestopt.
- In tegenstelling tot de zaak SEB wordt uitdrukkelijk vermeld dat een nationaalrechtelijke kwalificatie van het compensatiebedrag als boete niet relevant is voor de beoordeling of een vergoeding wordt betaald als tegenprestatie voor een dienst.
- Dat het in rekening gebrachte compensatiebedrag kan dienen als prikkel tot naleving van het contract is tevens niet van doorslaggevend belang.

4.6 Tussenconclusie

In de afgelopen drie paragrafen ben ik uitgebreid ingegaan op verschillende gewezen zaken van het HvJ over de vraag of bepaalde vergoedingen belastbaar zijn voor de btw. Het valt op dat het op voorhand niet gemakkelijk is om te bepalen of een ontvangen bedrag moet worden aangemerkt als een schadevergoeding of als een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Het uitgangspunt blijft elke keer dat moet worden getoetst aan de (cumulatieve) criteria van een onder bezwarende titel verrichte dienst (zie paragraaf 3.3.4). Uit de besproken zaken blijkt dat het HvJ niet altijd expliciet toetst aan alle criteria. Mijns inziens staat het Hof met name stil bij de toets of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een verrichte (individualiseerbare) dienst en de ontvangen vergoeding. Het eerder besproken verbruiskriterium kan hierbij een hulpmiddel zijn indien het rechtstreekse verband niet direct kan worden aangetoond. Mijns inziens hoeft dus niet altijd expliciet te worden getoetst aan de twee vereisten van dit criterium maar dient, gelet op het rechtskarakter van de btw, wel in acht te worden genomen of de dienst een te belasten verbruik oplevert.

Niet alleen is van belang dat wordt voldaan aan het rechtstreekse verband. De aanwezigheid van een rechtsbetrekking tussen partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld is van net zo groot belang. In tegenstelling tot de zaken SEB en KLM wordt in de zaak MEO nog een betaling ontvangen nadat de dienstverlening is gestopt. Voor het Hof is dit niet relevant omdat rekening houdende met de economische realiteit, het ontvangen compensatiebedrag (ook) verband houdt met de destijds verrichte dienst. Zoals ook in de literatuur is aangestipt heeft het stoppen van de dienstverlening wel invloed op de eis dat sprake moet zijn van een rechtsbetrekking tussen partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Van dit laatste is hiervan geen sprake meer. Het Hof gaat hier niet op in en lijkt (enkel) met inachtneming van de economische realiteit te concluderen dat sprake is van een vergoeding die wordt ontvangen voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Zoals Radeva ook aangeeft, is het goed mogelijk dat het HvJ met de zaak MEO een nieuw 'substance-over-form' concept introduceert, waarbij niet (louter) wordt getoetst aan de formeel-juridische criteria van een dienst onder bezwarende titel maar ook de materieel-economische realiteit van een transactie in ogenschouw wordt genomen. Of dit het geval is, is nog moeilijk te zeggen. De toekomst zal dit moet uitwijzen.

Kijkende naar de drie besproken zaken blijkt dat het niet gemakkelijk is om vast te stellen of sprake is van een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst of van een schadevergoeding. Dit komt onder meer door de verschillende contractuele bepalingen in een overeenkomst en globaal gezien wegens het casuïstische karakter van de rechtspraak. Desalniettemin is mijns inziens aan de hand van enkele elementen een Europees toetsingskader te onderscheiden. Het HvJ stelt feitelijk twee vragen waarbij bij elke vraag verschillende elementen meespelen. Ten eerste gaat het Hof na of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de betaalde vergoeding en een verrichte (individualiseerbare) dienst. In tegenstelling tot de zaak KLM en de zaak MEO is hier in de zaak SEB niet aan voldaan aangezien de klant het bijzondere recht heeft de overeengekomen overeenkomst te annuleren waardoor nog geen prestatie is verricht. In die zin is in de zaak SEB ook geen sprake van

een te belasten verbruik. Het Hof kijkt bij de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband ook welke dienst feitelijk wordt verricht. Wordt de in de overeenkomst aangeboden dienst (deels) verricht of is mogelijk sprake van een ander soort dienstbegrip? Hiermee bedoel ik twee situaties. Enerzijds dat tegen betaling in een (nadere) overeenkomst wederzijds wordt overeengekomen een daad na te laten of een situatie te dulden (art. 25, sub b Btw-richtlijn). Anderzijds dat tegen betaling in een (nadere) overeenkomst wordt afgezien van bepaalde rechten waarbij een dergelijke prestatie het btw-regime van de oorspronkelijke prestatie volgt (Lubbock Fine). In de besproken zaken heeft het Hof niet geoordeeld dat sprake is van een dergelijk dienst. In de zaak SEB wordt de overeengekomen hoteldienst niet verricht en in de zaken KLM en MEO gaat het om de feitelijk overeengekomen dienst. Uit de laatste twee zaken valt hierbij wel op dat het dienstenbegrip is opgerekt in die zin dat de dienst bestaat uit het recht om gebruikt te maken van de aangeboden dienst. Het lijkt erop dat het Hof dus sneller aanneemt dat sprake is van een dienst, ongeacht of de dienst ook daadwerkelijk wordt verricht. Deze lijn is goed te begrijpen omdat uit de zaak Kennemer Golf al volgt dat geen gebruik in die zin niet van invloed is op de vraag of sprake is van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht mits – met het oog op het rechtskarakter van de btw – wél sprake is van een te belasten verbruik.

Met betrekking tot de vergoeding wordt bij toetsing aan het rechtstreekse verband ook gekeken of (deels) vooraf (zoals bij SEB en KLM) of ook deels achteraf wordt betaald (zoals bij MEO). Uit de zaak MEO volgt dat dit feitelijk niet uitmaakt mits het rechtstreekse verband tussen de betaling en de verrichte dienst nog steeds kan worden aangetoond. Zo ontving MEO een deel van de betaling (in de vorm van een compensatiebedrag) nadat de dienst was verricht. Wel volgt uit de zaak KLM dat in het geval de volledige betaling voor het moment van dienstverrichting wordt ontvangen, een dergelijke betaling kwalificeert als een btw-belaste vooruitbetaling in de zin van artikel 65 Btw-richtlijn. Het Hof is hier bij SEB (waarschijnlijk) niet op ingegaan omdat hier slechts een deel vooruit werd ontvangen. Bovendien volgt uit de zaak MEO dat de nationaalrechtelijke kwalificatie van de betaling niet relevant is. Het betreft namelijk een Unierechtelijke vraag. Derhalve had het Hof in de zaak SEB ook zelf moeten toetsen hoe het voorschot dient te worden gekwalificeerd.

Ten tweede gaat het Hof na of de prestatieverrichter überhaupt schade heeft geleden. De hoogte van de vergoeding speelt hierbij een rol. Zoals Nieuwenhuizen ook aangeeft, wordt in de zaken KLM en MEO geen schade geleden doordat zowel KLM als MEO het volledige overeengekomen bedrag ontvangt ongeacht het aspect van no-show dan wel het aspect van niet-nakoming door de klant. Verder onderzoekt het Hof of de aard van de tegenprestatie wijzigt ingeval een betaling wordt aangemerkt als een schadevergoeding. Dit zou een verschillende btw-uitkomst tot gevolg hebben afhankelijk van het wel of niet komen opdagen dan wel het wel of niet nakomen van de overeenkomst. De ene groep betaalt in dat geval een btw-belaste vergoeding en de andere groep een onbelaste schadevergoeding. Bovendien neemt het Hof in acht of de dienstverrichter volledig zijn contractuele verplichtingen is nagekomen. Ontstaat de schade louter door het toedoen van de klant? In tegenstelling tot KLM en MEO is dit bij SEB het geval aangezien door de annulering het hotel niet meer volledig aan zijn verplichtingen kan voldoen en derhalve schade lijdt.

Ten slotte neemt het Hof bij beide vragen het aspect van de economische realiteit in ogenschouw. Zo blijkt uit de zaak MEO dat het Hof expliciet toetst aan de economische realiteit bij de vraag of het betaalde bedrag de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst.

Op grond het bovenstaande valt naar mijn mening een Europees toetsingskader te onderscheiden ook al blijft het wegens de verschillende elementen een feitelijke kwestie. In het volgende hoofdstuk ga ik in op de Nederlandse zienswijze en jurisprudentie op het gebied van schadevergoedingen in de btw, om zo uiteindelijk te kunnen toetsen hoe dit zich verhoudt tot het besproken Europese kader.

Hoofdstuk 5: Schadevergoedingen in de btw op nationaal niveau

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal aandacht worden besteed aan de Nederlandse zienswijze op het gebied van schadevergoeding in de btw. Om hier onderzoek naar te kunnen doen, ga ik in op de verschenen nationale jurisprudentie. In de loop der jaren zijn er vele arresten verschenen die gaan over de vraag of een ontvangen betaling moet worden aangemerkt als de vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht of als een schadevergoeding. Zoals ook in hoofdstuk 2 naar voren kwam is het begrip schadevergoeding een veelomvattend begrip. Hiermee bedoel ik dat aan het betalen van een schadevergoeding diverse oorzaken ten grondslag kunnen liggen. Dit ziet men ook terug in de verschenen nationale jurisprudentie. De kwestie of sprake is van een schadevergoeding speelt bij verschillende situaties. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan het niet nakomen van de in een overeenkomst neergelegde verplichtingen, het niet of te laat leveren van een goed, het voortijdig beëindigen van een contract en het wijzigen of ontbinden van een overeenkomst.

Vanwege de veelheid en veelzijdigheid aan nationale jurisprudentie beperk ik mij in dit hoofdstuk tot de in mijn ogen meest kenmerkende zaken. Het valt hierbij op dat er veel oude zaken zijn geweest.¹⁵³ Om deze reden maak ik een onderscheid tussen deze oudere en de meer recent verschenen rechtspraak. Ten aanzien van deze laatste categorie zal ik voornamelijk stil staan bij de uitspraak van de Hoge Raad van 29 juni 2018 waarbij ik tevens inga op de gegeven conclusie van A-G Ettema. Het is namelijk interessant om te zien waarom de zienswijze van Ettema afwijkt van die van de HR.

Na de behandeling van de nationale jurisprudentie maak ik de vergelijking met het Europese kader. Ik sluit dit hoofdstuk af met een tussenconclusie.

5.2 Oude nationale jurisprudentie

In deze paragraaf bespreek ik in chronologische volgorde enkele belangrijke oude gewezen arresten die gaan over de belastbaarheid bij schadevergoedingen in de btw.

Hof Arnhem 15 april 1985

In deze zaak werd door belanghebbende aan de wederpartij een stuk grond verkocht dat was bestemd voor de bouw van een woonflat. Uiteindelijk bleek vast te staan dat de wederpartij niet aan haar in de koopovereenkomst neergelegde verplichtingen kon voldoen. Partijen hadden vooraf in de overeenkomst opgenomen dat ingeval van niet of niet tijdige nakoming door een van de partijen, diegene aansprakelijk wordt gehouden voor de eventuele ontstane schade. De wederpartij heeft voorts een tweetal keuzes: zij kan verlangen tot nakoming van de overeengekomen overeenkomst of heeft het recht de overeenkomst te ontbinden waarbij een boete van 10% van de koopsom kan worden gevorderd.¹⁵⁴ Belanghebbende koos voor deze laatste optie. De vraag was of over deze boete btw is verschuldigd. Het hof¹⁵⁵ geeft allereerst aan dat geen sprake kan zijn van een levering van een goed omdat niet geleverd wordt. Het hof kijkt vervolgens of sprake is van een dienst. In casu komt het hof tot het oordeel dat hiervan sprake is aangezien belanghebbende tegenover de ontvangst van het boetebedrag een dienst verleend die bestaat uit het afzien tot het vorderen van

¹⁵³ Ik bedoel hiermee de nationale jurisprudentie die is verschenen voorafgaand en tot ongeveer de eeuwwisseling.

¹⁵⁴ Hof Arnhem 15 april 1985, nr. 094/1983, *BNB* 1986/362, r.o. 3.

¹⁵⁵ Niet te verwarren met de door mij gebruikte aanduiding 'het Hof' dat ziet op het Hof van Justitie.

nakoming van de overeengekomen overeenkomst. De wederpartij wordt hierdoor van haar verplichting tot nakoming ontslagen.¹⁵⁶ De boete is daarom aan btw onderworpen.

Hoge Raad 4 december 1991 ('bibliotheekarrest')

Het gaat hier om een bibliotheek die administratiekosten (boetegelden) aan de leners van haar boeken in rekening brengt indien de uitgeleende boeken niet tijdig worden ingeleverd. In geschil is de vraag of de in rekening gebrachte administratiekosten onderworpen zijn aan de heffing van omzetbelasting? De HR oordeelt dat de administratiekosten niet de vergoeding vormen die in rechtstreeks verband staan met de door de bibliotheek verleende dienst. Zo geeft de betaling van de administratiekosten de lener onder meer niet het recht het boek langer onder zich te houden. Bovendien dient de betaling van de administratiekosten als prikkel om de boeken tijdig in te leveren.¹⁵⁷ Om deze reden zijn de administratiekosten aan te merken als een schadevergoeding.

Hoge Raad 18 december 1991 ('boekenclubarrest')

Het betrof hier een boekenclub die boeken verkoopt en levert aan haar leden. Indien een lid niet tijdig voor het boek betaalt, stuurt de boekenclub een betalingsherinnering en zo nodig een tweede herinnering. Indien het lid alsnog geen gehoor geeft, geeft de boekenclub een laatste waarschuwing tot betaling. De boekenclub maakt hierdoor aanmaningskosten die conform de leveringsvoorwaarden (net als het boek) aan het betreffende lid in rekening worden gebracht. De vraag is of over dergelijke kosten btw moet worden gerekend? Het hof was van mening dat de aanmaningskosten onderdeel uitmaken van de levering van het boek waardoor de kosten tot het totale bedrag van de levering dienen te worden gerekend. De HR is het hier niet mee eens. Zo worden de aanmaningskosten niet ter zake van de levering van een boek in rekening gebracht maar dienen zij ter vergoeding van de extra kosten die de boekenclub moet maken om haar openstaande vordering te kunnen innen. De prijs voor de levering van het boek was feitelijk al overeengekomen. En pas op het moment dat het lid in gebreke blijft wordt een extra bedrag in de vorm van aanmaningskosten in rekening gebracht. Derhalve vormen de aanmaningskosten niet de tegenprestatie voor de levering van een boek.¹⁵⁸ Om deze reden dienen de aanmaningskosten te worden beschouwd als een onbelastbare schadevergoeding.

Hoge Raad 12 april 1995 ('videotheekarrest')

Deze zaak gaat over een videotheek die videobanden verhuurde. De videotheek brengt onder de naam boete, bedragen in rekening aan zijn huurders voor het te laat terugbrengen van de videobanden. Het bedrag van de boete bedraagt de dagverhuurprijs van de betreffende videoband vermenigvuldigd met het aantal dagen dat de band te laat wordt terugbezorgd. De vraag is of dit in rekening gebrachte bedrag is aan te merken als de vergoeding voor het terbeschikking stellen van de videobanden en derhalve aan btw is onderworpen? Het hof heeft vastgesteld dat ingeval de videoband te laat wordt terugbezorgd, ofwel een nadere verhuurovereenkomst wordt gesloten ofwel wordt berust in de te late terugbezorging. In beide gevallen wordt aan de huurder een bedrag onder de naam boete in rekening gebracht. Om deze reden bestaat er volgens het hof een (rechtstreeks) verband tussen de betaling van de boete en het terbeschikking laten van de videoband aan de huurder zodat de boete kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een door de videotheek verrichte dienst. Het hof onderbouwt haar standpunt door te wijzen op het feit dat de huurder de verhuurperiode niet kosteloos kan verlengen en het betalen van een eventuele boete niet (echt) een prikkel vormt om de gehuurde videobanden tijdig in te leveren. De boete is namelijk gelijk aan het te betalen huurbedrag bij de terbeschikkingstelling van de videoband aan de

¹⁵⁶ Hof Arnhem 15 april 1985, nr. 094/1983, *BNB* 1986/362, r.o. 5.

¹⁵⁷ HR 4 december 1991, nr. 27 561, *BNB* 1992/37, r.o. 3.3.

¹⁵⁸ HR 18 december 1991, nr. 27 128, *BNB* 1992/183, r.o. 3.3-3.4.

huurder.¹⁵⁹ De HR is het eens met het oordeel van het hof en voegt hieraan toe dat het gebruik van de videobanden door de huurder, ook na de periode waarvoor de verhuurovereenkomst is gesloten, voortvloeit uit de overeenkomst. Het maakt niet uit of het gebruik geschiedt tijdens de overeengekomen huurperiode of na afloop van deze periode omdat in het laatste geval de vergoeding (boete) afhankelijk is gesteld van het voortgezette verbruik. Het rechtstreekse verband tussen het gebruik van de videobanden en de betaalde boete bij te late inlevering kan daarom worden aangetoond.¹⁶⁰

Hoge Raad 26 augustus 1998

Belanghebbende is in het bezit van een bedrijfsruimte. Zij is met de wederpartij overeengekomen dat deze bedrijfsruimte voor de tijd van vijf jaar (met de mogelijkheid van verlenging) wordt verhuurd. Beide partijen hebben geopteerd voor belaste verhuur. Kort voor de oplevering bleek de bedrijfsruimte voor de huurder niet te voldoen aan zijn verwachtingen. De verhuurder was bereid mee te werken aan de ontbinding van de overeengekomen verhuurovereenkomst mits zij werd gecompenseerd door de betaling van een X bedrag. De wederpartij is hiermee schriftelijk akkoord gegaan. In geschil is de vraag of dit bedrag kwalificeert als een schadevergoeding of als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst? Het hof is van mening dat belanghebbende een dienst verricht door tegen vergoeding af te zien van (verder) procederen tegen de huurder. Het ontvangen bedrag is daarom onderworpen aan de heffing van omzetbelasting.¹⁶¹ De HR is het eens met het oordeel van het hof maar interpreteert de feiten anders. De HR spreekt niet over het tegen vergoeding afzien van verder procederen maar gaat uit van de ontbinding van de huurovereenkomst tegen de betaling van een vergoeding. In deze zin wijst de HR erop dat een dienst tevens kan bestaan uit het nalaten van werkzaamheden of het staken van activiteiten. Het is hierbij niet van belang of de betaling van dit bedrag louter de vergoeding voor de afkoop van de huur vormt dan wel tevens een vergoeding vormt voor geleden vermogensschade. De HR maakt hierbij de vergelijking met de eerder besproken zaak Lubbock Fine. De afkoopsom moet in casu op dezelfde wijze worden behandeld als de vergoeding voor de aanvankelijk overeengekomen (belaste) huurprestatie en is derhalve aan de heffing van omzetbelasting onderworpen.¹⁶²

Simons is het overigens niet eens met het oordeel van de HR. Zo stelt Simons dat sprake is van een schadevergoeding door wanprestatie. Zo wijst de auteur erop dat het belastbare feit van verhuur zich nog niet heeft voorgedaan. Er was nog geen sprake van verhuur maar slechts van een overeengekomen contract tot huur. Doordat de huur niet is ingegaan kan het afstand doen van een recht op huur ook niet plaatsvinden. De vergelijking met Lubbock Fine gaat om deze reden niet op. Bovendien ontvangt de huurder niet iets voor de afstand van zijn recht om te huren maar betaalt hij juist aan de verhuurder. Volgens mij geeft Simons hiermee ook aan dat Lubbock Fine hier niet kan worden toegepast aangezien dit arrest ziet op de spiegelbeeldige situatie. In Lubbock Fine wil de verhuurder af van de overeenkomst. Hierdoor ziet de huurder (Lubbock Fine) af van zijn recht op huur en ontvangt hiervoor een geldbedrag. In dit arrest wil juist de huurder af van de overeenkomst. De verhuurder gaat hiermee akkoord en ziet af van zijn recht op verhuur mits zij hiervoor een bedrag ontvangt. Op bovenstaande gronden is Simons van mening dat het door de verhuurder ontvangen bedrag moet worden beschouwd als een schadevergoeding.¹⁶³ Ik ben het niet eens met Simons. Zo begrijp ik onder meer de laatste opmerking van Simons niet goed. Het is juist de verhuurder die afziet van zijn recht op verhuur(inkomsten). De huurder heeft door betaling van het bedrag ook geen

¹⁵⁹ HR 12 april 1995, nr. 30 265, *BNB* 1995/181, r.o. 3.2.

¹⁶⁰ HR 12 april 1995, nr. 30 265, *BNB* 1995/181, r.o. 3.3.

¹⁶¹ HR 26 augustus 1998, nr. 33 690, *BNB* 1999/194, r.o. 4.2.

¹⁶² HR 26 augustus 1998, nr. 33 690, *BNB* 1999/194, r.o. 3.2-3.3.

¹⁶³ Noot van A.L.C. Simons bij HR 26 augustus 1998, nr. 33 690, *BNB* 1999/194.

verplichting tot nakoming meer. Deze zaak toont in mijn ogen vele overeenkomsten met het eerder besproken arrest van hof Arnhem van 15 april 1985 waar soortgelijk is beslist. Ook Stevens is het eens met het oordeel van de HR. Zo werkt belanghebbende tegen betaling actief mee aan de ontbinding van de gesloten overeenkomst. In die zin is sprake van een dienst die tevens onder bezwarende titel wordt verricht. Zo is de medewerking van belanghebbende (verhuurder) aan de ontbinding van de overeenkomst afhankelijk gesteld van een door de huurder te betalen bedrag (afkoopsom). Zonder betaling verleent belanghebbende geen medewerking. Omgekeerd betaald de huurder het bedrag zodat belanghebbende mee zal werken aan de ontbinding van de overeenkomst. Derhalve worden over en weer prestaties verricht waarbij sprake is van een rechtstreeks verband. Volgens Stevens vergeet Simons door de juridische termen als schadevergoeding en wanprestatie te kijken naar de werkelijkheid.¹⁶⁴

Hof Leeuwarden 13 september 2002

Belanghebbende drijft een onderneming in de in- en verkoop van halffabricaten van metalen en heeft met partij A een overeenkomst gesloten inzake de verkoop door A van halffabricaten metalen. Belanghebbende gaat deze overeenkomst aan om uiteindelijk metalen te kunnen leveren aan partij B. In de koopovereenkomst is een voorziening opgenomen dat A een bedrag (2% van de totale waarde van het contract) aan belanghebbende moet betalen ingeval A niet aan zijn leveringsverplichting (leveringstermijn) voldoet. A voldeed hier niet aan waardoor belanghebbende dit bedrag (de zogenoemde 'performance bond') ontving. Belanghebbende heeft hierna nog getracht A te bewegen tot levering van de halffabricaten. Deze levering heeft echter niet plaatsgevonden. De vraag was of dit ontvangen bedrag een vergoeding vormt voor een door belanghebbende verrichte dienst?¹⁶⁵

Hof Leeuwarden oordeelt dat dit bedrag niet is aan te merken als een vergoeding voor een verrichte dienst. Zo dient de in de overeenkomst opgenomen voorziening (performance bond) als prikkel voor A om tijdig aan haar leveringsverplichting te voldoen. Daarnaast heeft belanghebbende, onverminderd de inning van de performance bond, het recht de overeengekomen overeenkomst te ontbinden dan wel om nakoming van de overeenkomst te vorderen. Belanghebbende verlangt dit laatste (zie hierboven). De betaling van dit bedrag geeft A dan ook niet het recht om later of om niet te leveren. A heeft dus na betaling van de performance bond nog steeds een leveringsverplichting. Op grond hiervan komt het hof tot de conclusie dat de performance bond niet de vergoeding vormt die in rechtstreeks verband staat met een door belanghebbende verrichte prestatie. Het ontvangen bedrag kwalificeert derhalve als een schadevergoeding. Dat er geen relatie bestaat tussen de hoogte van de ontvangen vergoeding en de door belanghebbende gemaakte kosten doet volgens het hof hier niet aan af.¹⁶⁶

Hof Den Haag 28 februari 2003

In deze zaak gaat het om een internetprovider, de belanghebbende, die een overeenkomst heeft gesloten met partij A, een telecom operator. A dient gedurende drie jaar (tegen betaling), maandelijks een vastgestelde hoeveelheid telecommunicatiecapaciteit te leveren aan belanghebbende. Vast komt te staan dat A in bepaalde maanden niet tijdig heeft geleverd en niet tijdig zou kunnen leveren. Belanghebbende eist vervolgens in een kort geding dat partij A de overeengekomen telecommunicatiecapaciteit aan haar terbeschikking stelt onder de verplichting tot het betalen van een dwangsom indien hier niet aan wordt voldaan. Uiteindelijk wordt tussen beide

¹⁶⁴ D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss.), Maastricht: Universiteit Maastricht, 2001, p. 199-201.

¹⁶⁵ Hof Leeuwarden 13 september 2002, nr. 95/0765, V-N 2002/59.20, r.o. 2.1-2.6.

¹⁶⁶ Hof Leeuwarden 13 september 2002, nr. 95/0765, V-N 2002/59.20, r.o. 4.3.

partijen in een overeenkomst een akkoord gesloten waarin is bepaald dat de telecommunicatiecapaciteit wordt geleverd en partij A een X bedrag betaald ter kwijting tot alle gerezen geschillen tussen beiden.¹⁶⁷ De vraag is of belanghebbende met zijn handelen een dienst heeft verricht waarbij het ontvangen bedrag aan btw is onderworpen? Het hof is van mening dat belanghebbende geen dienst heeft verricht. Zo stelt het hof dat dit bedrag niet meer is dan een vergoeding voor de vermogensschade die belanghebbende heeft geleden (en nog zal lopen) als gevolg van wanprestatie door partij A. Tegenover dit betaalde bedrag staat verder geen door belanghebbende te verrichten prestatie.¹⁶⁸ Er is met andere woorden geen sprake van een rechtstreeks verband. Om deze reden is het ontvangen bedrag niet met btw belast.

Op grond van de hierboven besproken arresten zijn mijns inziens de volgende aspecten van belang bij de beoordeling of wel of niet sprake is van een btw belaste vergoeding. In de situatie dat sprake is van de ontbinding van een overeengekomen overeenkomst tegen vergoeding (bijvoorbeeld door het betalen van een boetebedrag) dient te worden onderzocht of de partij na betaling van deze vergoeding wordt ontslagen van de in de overeenkomst neergelegde verplichtingen. Dient met andere woorden de partij na betaling van dit bedrag nog steeds te presteren? Een ander belangrijk punt bij de ontbinding van een overeenkomst is of de wederpartij tegen vergoeding instemt en/of medewerking verleend aan de ontbinding van de overeenkomst. In dat geval kan namelijk sprake zijn van een dienst op grond van het huidige artikel 25, sub b Btw-richtlijn te weten de verplichting om een daad na te laten of om een daad of situatie te dulden. Beide punten hebben bij de arresten van hof Arnhem 15 april 1985 en HR 26 augustus 1998, in tegenstelling tot hof Leeuwarden 13 september 2002, tot de conclusie geleid dat sprake is van een belaste vergoeding voor een verrichte dienst. Zo had (in het laatstgenoemde arrest) partij A na betaling van de zogenoemde 'performance bond' nog steeds de verplichting tot het leveren van de halffabricaten metalen en was er derhalve geen sprake van een afzien of dulden van de bestaande situatie. De verplichting tot nakoming (presteren) bleef bestaan voor partij A. De vergoeding kwalificeerde daarom in tegenstelling tot de andere twee arresten als een schadevergoeding.

Een ander belangrijk aspect is of het betaalde (boete)bedrag dient als prikkel tot nakoming van de in de overeenkomst neergelegde verplichtingen. Zo luidde het oordeel van HR 12 april 1995 ('videothekarrest') dat de betaalde boete niet als prikkel dient omdat de hoogte van het boetebedrag gelijk is aan de dagelijkse huurprijs van een gehuurde videoband die zou zijn betaald indien de huurtermijn niet zou zijn overschreden. Door het betalen van dit boetebedrag wordt feitelijk voortzetting van de huur van de videoband gedoogd ook al is de overeengekomen huurtermijn verstreken. Een rechter neemt hierbij mede het karakter van de betaling in ogenschouw.¹⁶⁹ Houdt het bedrag van de vergoeding louter verband met de geleden (vermogens)schade of strekt het verder? Heeft de betaling met andere woorden louter het karakter van een betaling als schadevergoeding (uit hoofde van wanprestatie of onrechtmatige daad)? Bovendien volgt uit dit arrest dat de hoogte van het te betalen (boete)bedrag relevant kan zijn. Beide factoren hebben hier tot het oordeel geleid dat het betaalde bedrag de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst waarbij tevens wordt voldaan aan het rechtstreekse verband. In het 'bibliotheekarrest' van HR 4 december 1991 is met inachtneming van het bovenstaande juist geoordeeld dat de in rekening gebrachte administratiekosten kwalificeren als een schadevergoeding. Zo dienen de aanmaningskosten hier wel puur als prikkel te worden aangemerkt om het boek tijdig in te leveren en mag na betaling van dit bedrag het boek niet (nog) langer worden

¹⁶⁷ Hof Den Haag 28 februari 2003, nr. 02/1559, V-N 2005/31.18, r.o. 3.2-3.6.

¹⁶⁸ Hof Den Haag 28 februari 2003, nr. 02/1559, V-N 2005/31.18, r.o. 6.4.

¹⁶⁹ Dit blijkt onder meer uit Hof Leeuwarden 4 december 1998, nr. 798/97, V-N 1999/12.17.

behouden door de lener. De administratiekosten staan hierbij niet in rechtstreeks verband met de door de bibliotheek verrichte dienst. Hoewel dit niet expliciet door de HR wordt benoemd kan voorts worden aangenomen dat het bedrag aan administratiekosten niet gelijk zal zijn aan het bedrag dat dient te worden betaald voor het lenen van een boek. In die zin loopt de bibliotheek inkomsten mis (en lijdt hierdoor schade) indien een boek langer dan de beoogde huurtermijn door de lener wordt behouden.

Beide aspecten en bijbehorende punten/factoren zijn mijns inziens bij de oude jurisprudentie van belang geweest voor het oordeel van de HR of het hof dat sprake is van een onbelastbare vergoeding voor de geleden schade dan wel een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Het valt bovendien op dat de verwijzende rechter tot dusver bij toetsing aan het rechtstreekse verband niet ingaat op het rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting en derhalve niet ingaat op het aspect van verbruik. In de volgende paragraaf bespreek ik de meer recent verschenen jurisprudentie rondom schadevergoedingen.

5.3 Nieuwe nationale jurisprudentie

In tegenstelling tot de veelheid aan oude jurisprudentie zijn er weinig recent verschenen arresten die ingaan op de vraag of een ontvangen vergoeding moet worden aangemerkt als een schadevergoeding of als een btw belaste vergoeding. Om deze reden bespreek ik in deze paragraaf slechts enkele zaken waaronder de uitspraak van de Hoge Raad van 29 juni 2018 met de daarbij verschenen conclusie van A-G Ettema.

Hoge Raad 15 januari 2010

Het gaat hier om belanghebbende, een bouwbedrijf, dat zich bezighoudt met het bouwen en opleveren van woningen en appartementen. Zij heeft met opdrachtgevers (de wederpartij) koop- en aannemingsovereenkomsten gesloten waarin kortgezegd is bepaald dat belanghebbende binnen 300 werkbare dagen een betreffende woning of appartement moet opleveren. Bij te late oplevering is belanghebbende aan de opdrachtgevers per kalenderdag dat de termijn wordt overschreden, een bedrag als schadevergoeding verschuldigd naar rato van de koop-/aanneemsom. Dit bedrag kan worden verrekend met de nog verschuldigde termijnen. Belanghebbende heeft op grond van het bovenstaande, bedragen (als schadevergoeding) aan haar opdrachtgevers uitgekeerd. In geschil is de vraag of dit door belanghebbende betaalde bedrag is aan te merken als een prijsvermindering als bedoeld in artikel 29, lid 1 Wet OB? Feitelijk gaat het hier om de vraag of het betaalde bedrag kwalificeert als een (onbelastbare) schadevergoeding of als onderdeel van de totale te belasten vergoeding waarbij de schadevergoeding als prijsvermindering dit totale bedrag verlaagd?

In tegenstelling tot belanghebbende is de Staatssecretaris van Financiën (degene die hoger beroep heeft aangetekend) van mening dat hier sprake is van een echte schadevergoeding die geen verband houdt met de prijs van de onroerende zaak. Volgens de Staatssecretaris kan het betaalde bedrag verband houden met de kosten die belanghebbende vanwege de te late oplevering moet maken. Tevens heeft de schadevergoeding het karakter van een prikkel om tot nakoming over te gaan te weten het tijdig opleveren van een woning of appartement. De Staatssecretaris is derhalve van mening dat het betaalde bedrag als schadevergoeding in rechtstreeks verband staat met de te late oplevering en de eventueel daaruit voortvloeiende schade en niet met de door belanghebbende te verrichten prestatie.¹⁷⁰ De Staatssecretaris onderscheidt namelijk een aantal deelovereenkomsten zoals de koopovereenkomst en een aparte deelovereenkomst die ziet op de schadevergoeding wegens de te late oplevering. Beiden moeten voor de btw zelfstandig in aanmerking worden genomen waarbij de schadevergoeding door wanprestatie niet aan btw is onderworpen. Hij verwijst

¹⁷⁰ HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, p. 4-5.

hiervoor ook naar de overeengekomen overeenkomst waarin is bepaald dat de schadevergoeding in mindering *kan* worden gebracht.¹⁷¹

Het hof oordeelt echter anders. Volgens het hof bestaat er wél een rechtstreeks verband tussen de prestatie die belanghebbende op grond van de overeenkomst aan haar opdrachtgevers heeft verricht en de betaling van het bedrag als schadevergoeding wegens de te late oplevering. In die zin kwalificeert het bedrag wel als een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, lid 1 Wet OB. Het hof geeft naar mijn mening geen al te duidelijke redenen waarom zij vindt dat wordt voldaan aan het rechtstreekse verband. Zij geeft enkel aan dat gezien vanuit de relatie van belanghebbende tot opdrachtgever als een van een leverancier met zijn afnemer het uitgekeerde bedrag naar haar aard een (prijs)vermindering vormt. Dat dit bedrag een element bevat wat ziet op het vergoeden van (eventuele) geleden schade vindt het hof onvoldoende om te concluderen dat sprake is van een te onderscheiden betalingsverplichting.¹⁷² Mijns inziens zegt het hof hier feitelijk dat in tegenstelling tot hetgeen de Staatssecretaris bepleit geen sprake is van een aparte deeloevereenkomst die ziet op de betaling van een schadevergoeding.

Het hof vermeldt bovendien dat uit de overeenkomst blijkt dat voor beide partijen een tijdige oplevering van de woningen en appartementen een belangrijk onderdeel is. Een niet-tijdige oplevering vormt om deze reden een prijsbepalende factor.¹⁷³ In tegenstelling tot hetgeen de Staatssecretaris beargumenteerd, zegt het hof hier dus dat de betaalde schadevergoeding wel verband houdt met de prijs van de onroerende zaak en daarom onderdeel uitmaakt van de totale met btw belaste vergoeding. Ook vermeldt het hof dat de hoogte van het te betalen bedrag als schadevergoeding rechtstreeks is gekoppeld aan de koop-/aanneemsom. Op grond hiervan kan het volgens het hof niet anders zijn dan dat het te betalen bedrag voor beide partijen als korting (prijsvermindering) op de overeengekomen koop-/aanneemsom moet worden beschouwd.¹⁷⁴ Hieruit leid ik af dat het hof bij de toetsing van de belastbaarheid van de betaalde schadevergoeding niet alleen toetst aan de juridische elementen maar ook de (economische) werkelijkheid in ogenschouw neemt. Hoe wordt het betaalde bedrag door de partijen geduid en hoe is dit in de overeenkomst neergelegd?

De Hoge Raad geeft in dit arrest geen nadere motivering en acht het oordeel van het hof juist. Het is jammer dat de HR niet zelf ingaat op dit arrest. Wellicht acht zij de motivatie van het hof en het gelijke oordeel van A-G Van Hilten voldoende. Ik ga hieronder kort in op de conclusie van A-G Van Hilten aangezien zij in mijn ogen nog enkele relevante opmerkingen maakt. De A-G acht de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen de betaalde schadevergoeding en de (te late) oplevering van de onroerende zaken van doorslaggevend belang bij beantwoording van de vraag of de betaalde schadevergoeding invloed heeft op de hoogte van de totale vergoeding (als prijsvermindering) en daarmee op de uiteindelijk verschuldigde btw.¹⁷⁵ Van Hilten merkt op dat de partijen al bij het aangaan van de koop-/aanneemovereenkomst overeenkomen dat belanghebbende een bepaald bedrag per kalenderdag als schadevergoeding moet betalen in geval van te late oplevering. Voorafgaand aan het moment van oplevering staat met andere woorden al vast dat en hoeveel schadevergoeding in dat geval moet worden betaald. Het rechtstreekse verband tussen de te late oplevering en de te betalen schadevergoeding is derhalve aanwezig. De A-G voegt hieraan toe dat de schadevergoeding louter wordt betaald als gevolg van de te late oplevering van woningen en

¹⁷¹ HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, p. 6.

¹⁷² HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, r.o. 6.3.

¹⁷³ HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, r.o. 6.4.

¹⁷⁴ HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, r.o. 6.4.

¹⁷⁵ Conclusie van A-G Van Hilten van 29 april 2009, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, punt 5.9.1.

geen andere strekking heeft dan een vermindering van de oorspronkelijk overeengekomen vergoeding (koop-/aanneemsom). Net als het hof acht Van Hilten het niet relevant dat de ontvangen schadevergoeding door de opdrachtgevers mogelijk wordt gebruikt ter dekking van eventuele kosten/schade die zijn ontstaan door de te late oplevering. Zo gaat het immers om de prestatie en de vergoeding (die in een rechtstreeks verband moeten staan) en niet om hetgeen de ontvanger met de schadevergoeding als prijsvermindering wil gaan doen. Uit de overeengekomen overeenkomst komt verder ook niet naar voren wat de bedoeling van de schadevergoeding is of dat de schadevergoeding dient als prikkel om de woning tijdig op te leveren.¹⁷⁶

Zowel in het standpunt van enerzijds het hof en A-G Van Hilten en anderzijds de Staatssecretaris kan ik mij in vinden. Met inachtneming van de zojuist besproken oude nationale jurisprudentie bevat dit arrest naar mijn mening namelijk zowel elementen die tot de conclusie (kunnen) leiden dat sprake is van een zuivere schadevergoeding alsmede van een belastbare vergoeding voor een verrichte dienst. Mijns inziens voelt het bedrag dat moet worden betaald als schadevergoeding bij een te late oplevering voor belanghebbende wel als een prikkel om de woning of het appartement tijdig binnen de termijn van 300 werkbare dagen op te leveren. Bovendien heeft belanghebbende na betaling van dit bedrag als schadevergoeding nog steeds de plicht tot nakoming. De betreffende onroerende zaak moet nog steeds worden opgeleverd. Beide aspecten wijzen, gelet op het eerder besproken arrest van Hof Leeuwarden 13 september 2002, erop dat het betaalde bedrag kwalificeert als een onbelaste schadevergoeding. Aan de andere kant kan het betalen van de schadevergoeding als gevolg van de te late oplevering als prijsvermindering worden gezien als onderdeel van de totale belastbare vergoeding. Vooraf is reeds overeengekomen dat bij een te late oplevering namelijk een schadevergoeding moet worden betaald. Het rechtstreekse verband kan in dat geval worden aangetoond tussen de (te late) oplevering van onroerende zaken en de ontvangen koop-/aanneemsom (waarbij de schadevergoeding als onderdeel van de prijs dit bedrag dus verminderd).

Wellicht is hier een nuance op zijn plaats. Mijns inziens gaat zowel het hof als A-G Van Hilten ervan uit dat de betaalde schadevergoeding in mindering zal worden gebracht op de (in termijnen) te betalen koop-/aanneemsom. In de overeenkomst staat slechts dat dit kan, dit hoeft dus niet. Ervan uitgaande dat de schadevergoeding wél in mindering wordt gebracht ben ik het op grond van het bovenstaande eens met het oordeel dat de schadevergoeding moet worden aangemerkt als een prijsvermindering en derhalve binnen de btw-sfeer valt. De opdrachtgevers die dit bedrag ontvangen zullen dit bedrag ook ervaren als een prijsvermindering op het door hen te betalen bedrag. Indien de betaalde schadevergoeding niet in mindering wordt gebracht dient dit bedrag naar mijn mening niet met btw te worden belast omdat onder meer niet langer sprake is van een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie en ontvangen vergoeding. De schadevergoeding kan niet langer worden aangemerkt als een prijsvermindering en maakt derhalve geen onderdeel uit van de totale belastbare vergoeding.

Het is nogmaals jammer dat de HR niet ingaat op de zaak, dit had tot meer duidelijkheid kunnen leiden. Met inachtneming van hetgeen ik tot dusver heb besproken, laat dit arrest wel iets nieuws zien namelijk dat een schadevergoeding ook binnen de btw-sfeer kan vallen wanneer het als een prijsvermindering (op grond van artikel 29, lid 1 Wet OB) kwalificeert.

¹⁷⁶ Conclusie van A-G Van Hilten van 29 april 2009, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82, punt 5.9.2.

Hoge Raad 29 juni 2018

Dit arrest gaat voornamelijk in op de vraag of belanghebbende recht heeft op volledige aftrek van de door de gemeente aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting over een schadevergoeding nadat blijkt dat de voorgenomen belastbare handelingen niet zullen plaatsvinden? Dit arrest staat dus voornamelijk stil bij het leerstuk van het recht op aftrek en niet of de betaalde schadevergoeding aan btw is onderworpen. A-G Ettema gaat hier wel nader op in. Daarom zal ik na een korte beschrijving van dit arrest voornamelijk stil staan bij de door haar gegeven conclusie.

Belanghebbende, een woningstichting, is ondernemer voor de Wet OB. Zij verricht zowel belaste als vrijgestelde prestaties. Belanghebbende heeft met een gemeente een overeenkomst gesloten die ziet op de ontwikkeling van woningbouw op vier locaties binnen deze gemeente genaamd clusters A, B, C en D. In de overeenkomst is tevens vastgelegd dat de gemeente de benodigde gronden verkoopt en levert aan belanghebbende. De daarop tot stand gebrachte woningen zijn bestemd om door belanghebbende voorafgaande aan de eerste ingebruikneming te worden verkocht aan derden. In de overeenkomst is daarnaast vastgelegd dat belanghebbende de overeenkomst niet kan opzeggen. Belanghebbende houdt niet haar woord met betrekking tot de clusters A en B. Ten aanzien van deze twee clusters wordt in een nieuwe overeenkomst overeengekomen dat belanghebbende aan de gemeente een schadevergoeding van X bedrag betaalt wegens het niet afnemen van (alle) gronden. Het bedrag van de schadevergoeding is gebaseerd op het verschil tussen de overeengekomen koopsommen van de gronden en de verkoopprijzen die de gemeente verwacht te ontvangen wanneer de gronden aan een derde (zouden) worden verkocht. De gemeente heeft voor dit bedrag, vermeerderd met btw, een factuur aan belanghebbende uitgereikt. In geschil is de vraag of, zoals belanghebbende bepleit, belanghebbende een volledig recht op aftrek heeft van de in rekening gebrachte omzetbelasting over deze schadevergoeding?¹⁷⁷

Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelt dat geen sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een aan btw onderworpen belastbare handeling. De betaalde schadevergoeding is aan te merken als een vergoeding voor het door de gemeente afzien van haar recht op levering van de gronden in de clusters A en B. Deze schadevergoeding kan geen bestanddeel zijn van de prijs van de woningen die op deze twee clusters worden gebouwd omdat deze woningen niet meer zullen worden gebouwd. De schadevergoeding is voorts ook niet verwerkt in de verkoopprijs van de gerealiseerde woningen in de clusters C en D. Om deze redenen is de rechtbank van mening dat de schadevergoeding slechts rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met de algehele economische activiteit en derhalve de btw slechts pro rata in aftrek kan worden gebracht. Nadat belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank sprongcassatie heeft ingesteld acht de HR het oordeel van de rechtbank als de juiste rechtsopvatting.¹⁷⁸ De HR geeft hiervoor geen onderbouwende argumentatie.

A-G Ettema is (op ambtshalve gronden) van mening dat voordat wordt toegekommen aan de vraag of belanghebbende een volledig recht op aftrek heeft, eerst moet worden onderzocht of het terecht is dat de gemeente omzetbelasting heeft gerekend over de schadevergoeding. A-G Ettema is namelijk van mening dat de betaalde schadevergoeding een vergoeding vormt ter compensatie voor de geleden schade en derhalve niet aan de heffing van omzetbelasting is onderworpen. Hierdoor komt men niet meer toe aan de vraag inzake het aftrekrecht. Ettema toetst of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een vergoeding en een prestatie. Zij gaat hierbij in op diverse gewezen arresten die gaan over de belastbaarheid van schadevergoedingen. A-G Ettema merkt op dat het onderhavige arrest gelijkenissen vertoont met het eerder besproken arrest van HR 26 augustus 1998. Bij beide arresten geldt namelijk dat de afnemer (woningstichting dan wel huurder) van de prestatie

¹⁷⁷ HR 29 juni 2018, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, r.o. 2.1-2.2.

¹⁷⁸ HR 29 juni 2018, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, r.o. 2.3.4.

een vergoeding betaalt aan de prestatieverrichter (gemeente dan wel verhuurder). Bovendien is bij beide arresten de overeengekomen overeenkomst (levering van de gronden dan wel de huur van een bedrijfsruimte) nog niet ingegaan. En als laatste is een vergoeding overeengekomen nadat de wederpartij heeft aangegeven onder uit de overeenkomst uit te willen.¹⁷⁹ Uit de lijn van de oude jurisprudentie blijkt dat het tegen vergoeding akkoord gaan met de beëindiging/ontbinding van een overeengekomen overeenkomst een belastbare dienst oplevert. Op basis hiervan zou inderdaad over de schadevergoeding omzetbelasting in rekening moeten worden gebracht.

De A-G is echter van mening dat deze lijn van de HR in casu niet opgaat. Zij baseert zich hierbij met name op de zaak SEB (zie paragraaf 4.3). Een verschil met het arrest van de HR is dat in de Franse zaak contractueel was vastgelegd dat de overeenkomst kan worden geannuleerd onder de voorwaarde dat de tegenpartij een annuleringsvergoeding ontvangt. In de onderhavige zaak staat vast dat de woonstichting de overeenkomst niet kan opzeggen (zie hierboven). Bovendien is de schadevergoeding pas naderhand overeengekomen. In de Franse zaak is derhalve sprake van een verplicht meewerken aan de beëindiging van de overeenkomst terwijl in de onderhavige zaak sprake is van een onverplicht meewerken.¹⁸⁰ Het verschil tussen beide zaken rechtvaardigt volgens Ettema geen verschillende uitkomst. In beide gevallen is er namelijk geen sprake van verbruik en in beide gevallen wordt tegen vergoeding akkoord gegaan met de voortijdige beëindiging van de overeengekomen overeenkomst.¹⁸¹

Bovendien vermeldt Ettema dat hoewel het onderhavige arrest van de HR overeenkomsten vertoont met de zaak KLM (zie paragraaf 4.4) waaronder het feit dat bij beide zaken de belanghebbende (dan wel passagier) niet het recht heeft de overeenkomst te ontbinden, er een belangrijk verschil is. Zo wordt bij KLM een dienst verricht doordat de passagier het recht heeft om gebruik te maken van de aangeboden luchtvervoersdienst terwijl in de onderhavige zaak geen prestatie wordt verricht en ook niet zal worden verricht (ten aanzien van de clusters A en B). In tegenstelling tot de zaak KLM is volgens Ettema in het arrest van de HR geen sprake van verbruik.¹⁸² Op grond van het bovenstaande is A-G Ettema van mening dat de betaalde schadevergoeding een vergoeding vormt voor de geleden schade en daardoor niet is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting.

Zoals gezegd gaat de HR niet in op het betreffende arrest, zij sluit zich aan bij het oordeel van de rechtbank dat de door de woonstichting betaalde schadevergoeding een vergoeding vormt voor het door de gemeente afzien van haar recht op nakoming van de overeenkomst. De discussie of de betaalde schadevergoeding mogelijk niet aan btw is onderworpen wordt niet aangegaan. Dit is jammer aangezien de toets of sprake is van een belastbare schadevergoeding een andere is dan de toets of een volledig recht op aftrek bestaat. Voor een volledig recht op aftrek dient (zoals hierboven is besproken) sprake te zijn van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een aan btw onderworpen belastbare handeling. Voor de vraag of sprake is van een belastbare 'schadevergoeding' dient te worden onderzocht of wordt voldaan aan het rechtstreekse verband tussen de betaalde schadevergoeding als vergoeding en een (individualiseerbare) verrichte dienst.

Naast A-G Ettema ziet de Redactie Vakstudie Nieuws aanknopingspunten dat niet wordt voldaan aan dit rechtstreekse verband waardoor de betaalde schadevergoeding niet aan btw is onderworpen. Het betaalde bedrag aan schadevergoeding is gebaseerd op het verschil tussen de overeengekomen koopsommen van de gronden en de verkoopprijzen die de gemeente verwacht te ontvangen bij

¹⁷⁹ Conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, punt 5.14.

¹⁸⁰ Conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, punt 5.18.

¹⁸¹ Conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, punt 5.24.

¹⁸² Conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, punt 5.21.

verkoop aan een derde. De schadevergoeding dient om deze reden ter dekking van de kosten die de gemeente moet maken en creëert daarmee geen toegevoegde waarde. De ontvangen schadevergoeding voorkomt dat de gemeente schade lijdt doordat belanghebbende zich niet wenst te houden aan de afgesproken overeenkomst.¹⁸³ Door het betalen van de schadevergoeding wordt voorkomen dat de gemeente nakoming van de overeenkomst vordert. Zij is hiertoe feitelijk wel gerechtigd omdat in de overeenkomst is vastgelegd dat belanghebbende de overeenkomst niet kan opzeggen.

Doordat de HR geen oordeel velt over de belastbaarheid van de betaalde schadevergoeding is het lastig om te oordelen wat juist is. Men zou kunnen zeggen dat de schadevergoeding aan btw is onderworpen omdat de HR aansluit bij het oordeel van de rechtbank. Ik ben het echter met A-G Ettema en Redactie Vakstudie Nieuws eens dat dit niet het juiste oordeel hoeft te zijn. Indien de HR, zoals Ettema ook voorstelde, prejudiciële vragen aan het HvJ had gesteld had dit mogelijk tot meer duidelijkheid kunnen leiden. Los hiervan kan naar mijn mening worden aangetoond dat de gemeente schade heeft geleden. Doordat belanghebbende de overeenkomst niet nakomt, loopt de gemeente ten aanzien van de gronden in de clusters A en B inkomsten mis. Bovendien kan worden aangenomen dat de gemeente kosten heeft gemaakt nadat de overeenkomst werd gesloten. De gemeente had immers ervan uit kunnen gaan dat de belanghebbende de overeenkomst zou naleven aangezien in de overeenkomst is opgenomen dat belanghebbende de overeenkomst niet kan opzeggen. De betaalde schadevergoeding dient in die zin ter compensatie van de geleden schade/gemaakte kosten. Echter wil een schadevergoeding niet aan btw zijn onderworpen dient er ook geen sprake te zijn van het eerdergenoemde rechtstreekse verband. Aan de ene kant kan mijns inziens worden beargumenteerd dat geen sprake is van dit verband aangezien tegenover de door de gemeente ontvangen schadevergoeding (die ziet op de gronden in de clusters A en B) geen prestatie wordt verricht. De betreffende gronden worden immers niet meer verkocht en geleverd door de gemeente. De betaalde schadevergoeding valt dan, net als A-G Ettema beargumenteerd, buiten de btw-sfeer.

Aan de andere kant kan het rechtstreekse verband wel worden aangetoond doordat de ontvangen schadevergoeding wél in verband staat met een door de gemeente verrichte prestatie (dienst). Ik ben van mening dat dit hier het geval is. Ondanks het feit dat de gronden in de clusters A en B niet worden geleverd, wordt namelijk (overeenkomstig artikel 25, sub b Btw-richtlijn) wel een prestatie verricht. Doordat de gemeente afziet van haar recht tot het vorderen tot nakoming van de overeengekomen prestatie (levering van de gronden) stemt zij tegen betaling van de schadevergoeding feitelijk in met (nieuwe) situatie. Ook kan worden gesteld dat de gemeente afziet om te procederen. Bovendien heeft de gemeente volledig aan haar verplichtingen voldaan. Louter doordat belanghebbende zich niet wenst te houden aan de overeengekomen overeenkomst is de huidige situatie ontstaan. Mijns inziens kan de schadevergoeding ook niet worden gezien als een prikkel tot nakoming van de in de overeenkomst neergelegde verplichtingen. Zo is de schadevergoeding pas na het sluiten van de oorspronkelijke overeenkomst overeengekomen (in een nadere overeenkomst). Bovenstaande elementen geven naar mijn mening voldoende aanknopingspunten om te stellen dat de door belanghebbende betaalde schadevergoeding in rechtstreeks verband staat met een individualiseerbare prestatie en derhalve aan btw is onderworpen. Dit arrest laat naar mijn mening zien dat een prestatie ook kan bestaan uit een recht om tegen betaling iets na te laten dan wel af te zien van bepaalde rechten. Dit kwam in de oudere

¹⁸³ Noot van Redactie Vakstudie Nieuws bij de conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, V-N 2018/8.16.

besproken arresten ook reeds naar voren. Echter in de besproken Europese zaken heeft het Hof nog niet op een dergelijke wijze geoordeeld.

In de afgelopen twee paragrafen ben ik ingegaan op de verschenen nationale jurisprudentie. Er zijn met name veel oude arresten gewezen die ingaan op de vraag of een vergoeding moet worden aangemerkt als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst of als een onbelastbare schadevergoeding. De besproken nieuwe jurisprudentie haakt hierbij in grote lijnen aan op de oude jurisprudentie. Zo wordt onder meer nog steeds gekeken of de betaling dient als prikkel tot naleving van de overeenkomst (zie HR 15 januari 2010). Wel wordt bewuster getoetst of sprake is van een rechtstreeks verband tussen het betaalde bedrag en een verrichte dienst. Ook wordt rekening gehouden met de (economische) werkelijkheid bijvoorbeeld door in acht te nemen hoe het betaalde bedrag dient te worden beschouwd gelet op de contractuele relatie tussen partijen. In de volgende paragrafen kan ik op grond van het voorgaande, de Nederlandse zienswijze rondom schadevergoedingen in de btw schetsen. Ik zet dit tevens af tegen het in hoofdstuk 4 beschreven Europese kader.

5.4 Vergelijking met Europees kader

Met inachtneming van hetgeen ik in hoofdstuk 4 en tot dusver ik hoofdstuk 5 heb besproken, ben ik (in eerste instantie) van mening dat het nationale toetsingskader, bij de vraag of een betaalde vergoeding kwalificeert als een schadevergoeding of als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst, niet veel afwijkt van het Europese. Dit is ook verklaarbaar vanuit het oogpunt van harmonisatie. De EU heeft onder meer als doel de totstandbrenging van een interne markt. Door middel van harmonisatie wordt geprobeerd dit doel te bewerkstelligen en tevens om concurrentievervalsingen te voorkomen. Met harmonisatie wordt bedoeld dat de verschillende belastingstelsels van de verschillende lidstaten op een goede wijze op elkaar worden afgestemd. Dit wordt op het gebied van omzetbelasting bereikt doordat ieder toetredend EU-lid wordt verplicht een omzetbelasting in te voeren op basis van de Europese Btw-richtlijn.¹⁸⁴ Een (compleet) afwijkend nationaal toetsingskader zou dan ook niet in overeenstemming zijn met hetgeen de EU probeert te bewerkstelligen. Hieronder zal ik nader ingaan op de overeenkomsten en verschillen op beide niveaus. Uiteindelijk kan ik hierdoor een oordeel vellen of de nationale zienswijze rondom de belastbaarheid bij schadevergoedingen in lijn ligt met het bovenstaande genoemde Europese uitgangspunt.

Net als op Europees niveau, kijkt Nederland voor de belastbaarheid rondom schadevergoedingen met name naar de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen een verrichte (individualiseerbare) dienst en de ontvangen (schade)vergoeding als tegenprestatie. Staat de ontvangen schadevergoeding überhaupt tegenover een verrichte prestatie? Hierbij wordt niet alleen gekeken naar de overeengekomen prestatie. Zo is in de nationale jurisprudentie verschillende keren geconcludeerd dat ook wanneer de overeengekomen prestatie (dienst) niet wordt verricht toch sprake kan zijn van een dienst in de vorm van het tegen vergoeding afzien of dulden van de nieuwe situatie dan wel het tegen vergoeding afzien van bepaalde rechten. Zie bijvoorbeeld de besproken arresten Hof Arnhem 15 april 1985, HR 26 augustus 1998 en HR 29 juni 2018. In de besproken Europese zaken heeft het HvJ op een dergelijke wijze niet geoordeeld. Wel zijn sommige auteurs in de literatuur van mening dat bij de zaak SEB sprake is van een dergelijke dienst. Zoals ik in paragraaf 4.3.6 heb aangegeven, blijkt niet uit de feiten dat partijen in een (nader) gesloten overeenkomst zijn overeengekomen de oorspronkelijke overeenkomst te beëindigen waarbij de wederpartij tegen betaling akkoord gaat met de (nieuwe) situatie. Het betalen van een annuleringsvergoeding

¹⁸⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014, p. 28-31.

(schadevergoeding) was in de oorspronkelijke overeenkomst al opgenomen. De overeenkomst wordt simpelweg beëindigd door het annuleren van de klant waarbij het voorschot als een vorm van compensatie door SEB wordt behouden. In zoverre blijkt ook niet of overeenstemming is bereikt dan wel medewerking is verleend. Naar mijn mening is in de zaak SEB dan ook geen sprake van een dergelijke dienst als bedoeld in artikel 25, sub b Btw-richtlijn of als bedoeld in Lubbock Fine. Het aspect dat door het sluiten van een (nadere) overeenkomst de wederpartij tegen vergoeding akkoord gaat of instemt met de nieuwe situatie is naar mijn mening hierbij van belang. Dit kan ook worden afgeleid uit de opmerking van Stevens bij het arrest van HR 26 augustus 1998 (zie paragraaf 5.3). Er wordt een dienst onder bezwarende titel verricht doordat belanghebbende tegen betaling (actief) meewerkt aan de ontbinding van de reeds gesloten overeenkomst. Bovendien is sprake van een rechtstreeks verband en worden over en weer prestaties verricht. De medewerking van belanghebbende aan de ontbinding van de overeenkomst is namelijk afhankelijk gesteld van een door de wederpartij te betalen bedrag. Zonder betaling vindt geen medewerking plaats en andersom geldt hetzelfde.

A-G Ettema merkt in haar conclusie bij het arrest van HR 29 juni 2018 op dat in de zaak SEB sprake is van verplichte medewerking doordat vooraf in de overeenkomst is opgenomen dat de klant het recht heeft om de overeenkomst te annuleren tegen betaling van een annuleringsvergoeding (behouden van het reeds betaalde voorschot). Dit bedrag was dus ten tijde van het sluiten van de overeenkomst al opgenomen. In de betreffende nationale zaak is sprake van onverplichte medewerking. Zo was ten tijde van het sluiten van de overeenkomst nog geen schadevergoedingsbeding opgenomen en had belanghebbende niet het recht om de overeenkomst op te zeggen. Door het sluiten van een nadere overeenkomst wordt door de gemeente akkoord gegaan met de ontbinding van de reeds overeengekomen overeenkomst mits zij hiervoor een bedrag ontvangt. Volgens de A-G is het onderscheid tussen verplichte en onverplichte medewerking niet belangrijk genoeg om een verschillende btw-uitkomst te rechtvaardigen. In beide gevallen is namelijk geen sprake van verbruik van de oorspronkelijk overeengekomen prestatie.

Ik ben het met Ettema eens dat het onderscheid tussen een verplichte en onverplichte medewerking niet belangrijk genoeg is om een verschillende btw-uitkomst te rechtvaardigen. Het verschil in uitkomst tussen beide zaken is mijns inziens te wijten aan het aspect van verbruik en niet aan de mate van medewerking. Ik ben het dan ook niet met Ettema eens dat in beide gevallen sprake is van geen verbruik.

In de zaak SEB is inderdaad geen sprake van verbruik. Doordat de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering wordt er door het hotel namelijk geen dienst verricht. Bovendien is (zoals ik hierboven nogmaals aangaf) geen sprake van een dienst in de zin van artikel 25, sub b Btw-richtlijn of als bedoeld in de zaak Lubbock Fine. Het door de klant betaalde voorschot kan om deze reden niet in verband worden gebracht met enig verrichte dienst. Derhalve is er ook geen sprake van een te belasten verbruik. In het arrest van HR 29 juni 2018 ligt dit naar mijn mening anders. Hoewel geen prestatie wordt verricht ten aanzien van de gronden in de clusters A en B (deze worden immers niet verkocht en geleverd) is er in dit arrest wel een rechtsreeks verband aan te tonen tussen de betaalde schadevergoeding en een verrichte prestatie. Doordat de gemeente in een nader gesloten overeenkomst tegen betaling van een schadevergoeding afziet van haar recht op levering van de gronden in de clusters A en B, gaat zij akkoord met de situatie en wordt feitelijk op grond van artikel 25, sub b Btw-richtlijn wel een dienst verricht. De gemeente was immers wel gerechtigd om nakoming te vorderen aangezien belanghebbende (woningstichting) de overeenkomst niet kon opzeggen maar ziet hier nu dus van af. Bovendien levert deze dienst een voordeel op en is de dienst toerekenbaar aan belanghebbende als de gebruiker van de dienst. Derhalve is in het arrest van HR

29 juni 2018 wél verbruik aan te tonen. Het rechtstreekse verband tussen de betaalde schadevergoeding en een verrichte dienst kan op grond van het bovenstaande wel in het arrest van de HR en niet in de zaak SEB worden aangetoond. Een ander relevant verschil tussen beiden is dat in de zaak SEB vooraf is overeengekomen dat een schadevergoeding dient te worden betaald ingeval van annulering door de klant. In het arrest van de HR is dit pas op een later moment (in een andere overeenkomst) overeengekomen. Samengevat is in de zaak SEB geen sprake van gebruik én geen sprake van verbruik. In het arrest van HR 29 juni 2018 is ten aanzien van de gronden in de clusters A en B ook geen sprake van gebruik maar wel sprake van verbruik. Ik kan mij dan ook niet vinden in de opmerking van A-G Ettema dat de lijn van de HR te weten dat het tegen vergoeding instemmen met de beëindiging/ontbinding van een overeengekomen overeenkomst een belastbare dienst oplevert, noopt tot heroverweging op grond van de zaken SEB en KLM.¹⁸⁵

Enerzijds omdat de zaak SEB (gelet op het bovenstaande) niet is te vereenzelvigen met de door Ettema genoemde 'nationale lijn'. Het gaat om verschillende situaties waarbij de zaak SEB ziet op de bijzondere situatie dat een betaalde vergoeding wegens het annuleren van een overeenkomen overeenkomst (nog) kwalificeert als een echte schadevergoeding. De in SEB genoemde elementen waaronder de bij het voorschot bijbehorende kenmerken en rechten plichten zijn dusdanig van aard dat zij niet als betaalde vergoeding in verband kunnen worden gebracht met enig verrichte dienst, ook niet met een dienst als bedoeld in artikel 25, sub b Btw-richtlijn.

Anderzijds omdat de zaken KLM en MEO zien op een ander soort dienstbegrip. Zoals onder meer hierboven bij het arrest van HR 29 juni 2018 is besproken, bestaat de dienst in de nationale lijn niet uit de feitelijk overeengekomen dienst maar uit het tegen vergoeding instemmen met de beëindiging van de overeenkomst (dan wel het afzien van een bepaald recht). In de zaken KLM en MEO gaat het om de feitelijk overeengekomen dienst die (deels) wordt verricht waarbij de dienst bestaat uit het recht om gebruik te mogen maken van de aangeboden dienstverlening. Dat de klant feitelijk geen gebruik maakt van deze dienst doet hier niet aan af. In die zin is op Europees niveau sprake van een ander soort en breder dienstbegrip. In de nationale verschenen jurisprudentie heb ik een dergelijk dienstbegrip nog niet voorbij zien komen.

Een ander punt wat opvalt, is dat in tegenstelling tot de gegeven conclusies bij de Europese zaken en nationale arresten en hetgeen in de literatuur wordt aangedragen, zowel het HvJ als de nationale rechters bij de toetsing van het rechtstreekse verband niet specifiek ingaan op het verbruikaspect. Ik kan dit (nogmaals) begrijpen doordat mijns inziens feitelijke toetsing aan het verbruikscriterium (zie paragraaf 3.3.4.1) enkel noodzakelijk is in de situatie dat het rechtstreekse verband niet direct kan worden aangetoond. Kennelijk is dit tot op heden bij schadevergoeding nog niet nodig geweest. Hoewel het HvJ en de nationale rechters misschien niet toetsen aan het verbruikscriterium dient naar mijn mening wel te allen tijde, gezien het rechtskarakter van de btw, in ogenschouw te worden genomen of de dienst een te belasten verbruik oplevert. Dit is dus iets anders dan altijd hieraan toetsen. Aangenomen mag worden dat zowel het HvJ als de nationale rechters hier ook rekening mee houden.

Naast het feit dat inzake de belastbaarheid van schadevergoedingen sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen de betaling van de schadevergoeding en een verrichte dienst, wordt ook op beide niveaus onderzocht of er daadwerkelijk schade wordt geleden. Zowel op Europees als op nationaal niveau wordt hierbij nagegaan of de prestatieverrichter volledig aan haar, in de overeenkomst neergelegde verplichtingen, heeft voldaan. Zo kan in de zaak SEB het hotel door het handelen van de klant niet volledig aan haar verplichtingen voldoen en lijdt zij hiertoe schade. De

¹⁸⁵ Conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9, punt 5.15.

hoogte van de ontvangen (schade)vergoeding speelt hierbij ook een rol. SEB ontvangt slechts een deel van de prijs (vooraf) in de vorm van een voorschot. Doordat de klant zijn verblijf annuleert loopt SEB het resterende gedeelte van de door de klant te betalen verblijfsom mis. Bovendien heeft SEB al kosten gemaakt voor het aankomende verblijf. In de zaak KLM en in de zaak MEO gaat het HvJ uitdrukkelijk in op de hoogte van de vergoeding. In beide zaken wordt door degene die niet komt opdagen dan wel door degene die het overeengekomen contract niet naleeft de volledig overeengekomen vergoeding betaald, ongeacht of zij wel of niet (langer) gebruik hebben gemaakt van de dienst. Het maakt hierbij niet uit dat een deel van de vergoeding wordt betaald nadat de prestatie is verricht/stopgezet, mits het rechtstreekse verband tussen de betaling en de eerder verrichte prestatie nog kan worden aangetoond. Doordat het volledige overeengekomen bedrag wordt ontvangen wordt feitelijk geen schade geleden en is derhalve geen sprake van een onbelastbare schadevergoeding. Bovendien wordt in beide zaken door de prestatieverrichter volledig aan haar (contractuele) verplichtingen voldaan.

In de besproken nationale jurisprudentie wordt minder aandacht besteed aan de hoogte van de vergoeding. Alleen in het arrest van HR 12 april 1995 ('videotheekearrest') wordt uitdrukkelijk door het hof vermeld dat wordt voldaan aan het rechtstreekse verband aangezien de betaalde boete gelijk is aan het normaliter te betalen huurbedrag van een gehuurde videoband en dat daarom de betaalde boete de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. In de overige besproken nationale jurisprudentie wordt mijns inziens niet ingegaan op de hoogte van de vergoeding maar wordt (net als op Europees niveau) bij de toetsing van het rechtstreekse verband onderzocht of de betaalde schadevergoeding onderdeel uitmaakt van de totale vergoeding. Indien op het moment dat een overeenkomst tussen partijen wordt gesloten (dus voorafgaand aan het moment van dienstverrichting) al wordt overeengekomen dat een schadevergoeding (in welke vorm dan ook) dient te worden betaald door degene die op enig moment de in de overeenkomst neergelegde verplichtingen niet nakomt, is hiervan sprake. Een dergelijke betaalde schadevergoeding vormt een aanknopingspunt voor het oordeel dat de betaalde vergoeding niet kan worden aangemerkt als een onbelastbare schadevergoeding maar als de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst. Zie het arrest van HR 15 januari 2010 en de zaak MEO.

Een ander aanknopingspunt voor het HvJ is de vraag of door de kwalificatie van een ontvangen bedrag als schadevergoeding de aard van de tegenprestatie zou wijzigen? Zowel in de zaak KLM als in de zaak MEO beantwoordt het Hof deze vraag bevestigend. Voor diegene die niet komen opdagen (KLM) en voor diegene die besluiten de overeengekomen minimumcontractduur niet na te leven (MEO) zou een dergelijke kwalificatie in dat geval tot een verschillende btw-behandeling hebben geleid met de groep passagiers die wel komt opdagen dan wel de groep klanten die het contract wel naleven. In de nationale jurisprudentie wordt op dit criterium niet ingegaan.

Met name de oude nationale jurisprudentie die ik heb behandeld, hanteert daarnaast twee toetsingscriteria die afwijken van het Europese. Zo wordt nagegaan of na het betalen van de schadevergoeding diegene nog steeds een plicht tot nakoming heeft, bijvoorbeeld een leveringsverplichting. Het tweede criteria hangt hiermee nauw samen, namelijk of het betalen van het verschuldigde bedrag een prikkel vormt tot nakoming van de overeenkomst. Indien beide aspecten positief kunnen worden beantwoord is dit een teken dat het bedrag kwalificeert als een onbelastbare schadevergoeding. Zie ter vergelijking de besproken arresten van HR 4 december 1991 ('bibliotheekarrest') en van Hof Leeuwarden 13 september 2002 tegenover het arrest van HR 12 april 1995 ('videotheekearrest'). Hoewel op Europees niveau tevens door het HvJ in de zaak SEB is vermeld dat het betaalde voorschot partijen aanspoort om de overeenkomst uit te voeren aangezien de klant dit bedrag kan annuleren en het hotel het voorschot dubbel moet terugbetalen indien het niet-

uitvoeren van de overeenkomst aan hem is toe te rekenen, lijkt dit element inmiddels geen bepalende factor meer te vormen. In de zaak MEO is namelijk door het HvJ uitdrukkelijk vermeld dat het niet van doorslaggevend belang is dat het in casu in rekening gebrachte compensatiebedrag als doel heeft klanten ervan te weerhouden de minimumcontractduur niet na te leven. In de nieuwe nationale jurisprudentie wordt dit 'prikkelcriterium' ook niet uitdrukkelijk meer benoemd.

Ook heeft het Hof in de zaak MEO, in tegenstelling tot de zaak SEB, expliciet vermeld dat het niet relevant is hoe een betaald bedrag naar nationaal recht kwalificeert. De beoordeling hiervan is namelijk een Unierechtelijke vraag. Het Hof had in de zaak SEB dan ook zelf moeten toetsten hoe het deels vooruitbetaalde bedrag moet worden aangemerkt. Een dergelijk kwalificeringsvraagstuk is mijns inziens in de nationale jurisprudentie niet aan de orde geweest.

Wel wordt zowel op Europees als op nationaal niveau rekening gehouden met de feitelijke perceptie van een ontvangen vergoeding. Hoe dient (het karakter van) de betaling te worden beschouwd? Gaat het louter om de betaling van een schadevergoeding of betreft het een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst? Sinds de zaak MEO komt het bovenstaande uitdrukkelijk naar voren in die zin dat het HvJ (tevens) bij een transactie kijkt naar de economische werkelijkheid. Het Hof toetst in deze zaak namelijk niet aan alle cumulatieve voorwaarden van een onder bezwarende titel verrichte dienst maar staat met name stil bij de economische realiteit. Hoe moet de betaling economisch worden gezien? Dient de betaling louter ter compensatie van de geleden (vermogens)schade of is de betaling bedoeld om de geleverde/nog te leveren prestatie te vergoeden? Bij de economische realiteit wordt in beginsel aangesloten bij de door partijen overeengekomen contractuele bepalingen. Indien zij echter de economische realiteit niet goed weergeven, bijvoorbeeld wanneer de bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen met als enig oogmerk het verkrijgen van een belastingvoordeel, wordt hiervan afgeweken. Radeva vraagt zich af of ook mag worden afgeweken van de contractuele bepalingen indien er geen tekenen zijn van misbruik. Zo lijkt het HvJ in de zaak MEO, toetsend aan de economische realiteit, de beëindiging van het contract en stopzetting van de feitelijke dienstverlening naast zich neer te leggen.

In de nationale jurisprudentie is tot op heden nog niet specifiek ingegaan op het aspect van de economische realiteit. Wel kan dit feitelijk worden afgeleid uit de besproken nieuwe nationale jurisprudentie. Zo blijkt uit het arrest van HR 15 januari 2010 dat bij de beoordeling van het rechtstreekse verband ook rekening wordt gehouden met de werkelijkheid door in acht te nemen hoe het betaalde bedrag dient te worden beschouwd, gelet op de contractuele relatie tussen partijen. Zo concludeerde het hof dat gezien vanuit de relatie van belanghebbende tot opdrachtgever als een van een leverancier met zijn afnemer het uitgekeerde schadevergoedingsbedrag een prijsvermindering vormt en om deze reden aan btw is onderworpen. Daarnaast kijkt de HR zowel bij bovenstaand arrest als bij het arrest van HR 29 juni 2018 naar de mate van dekking van de kosten. Dient de ontvangen (schade)vergoeding louter ter dekking van de kosten en zijn de kosten door het ontvangen van de betaling volledig gedekt? In die zin geeft dit element wel inzicht in de economische realiteit en komt het feitelijk overeen met het eerder besproken element van de hoogte van de vergoeding.

5.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op diverse nationale arresten die gaan over de belastbaarheid van schadevergoedingen. Het valt op dat er veel oude arresten zijn verschenen en maar weinig recente. Een duidelijke reden kan ik hier niet voor geven behalve het feit dat de discussie of een schadevergoeding een vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst dan wel kwalificeert als een onbelastbare schadevergoeding, zich afspeelt op een klein vlak in de btw.

Los van deze constatering ben ik (gelet op paragraaf 5.4) van mening dat het nationale toetsingskader in lijn ligt met het Europese. Zo wordt zowel op nationaal als op Europees niveau bij de toetsing of een schadevergoeding de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst met name onderzocht of de schadevergoeding de vergoeding vormt die in rechtstreeks verband staat met een prestatie. Wel wijkt het dienstenbegrip af van het Europese. Zo wordt op nationaal niveau geconcludeerd dat sprake kan zijn van een dienst ook al wordt niet de feitelijk overeengekomen dienst verricht. Deze dienst bestaat dan uit het tegen vergoeding afzien of dulden van de (nieuwe) situatie dan wel het tegen vergoeding afzien van bepaalde rechten. Dit is gelet op artikel 25, sub b Btw-richtlijn en de zaak Lubbock Fine ook correct. Het HvJ heeft bij de zaken SEB, KLM en MEO echter niet op een dergelijke wijze geoordeeld. Wel blijkt uit KLM en MEO dat een dienst ook kan bestaan uit het recht om gebruik te mogen maken van de aangeboden dienstverlening.

Daarnaast wordt zowel op nationaal als op Europees niveau nagegaan of door het handelen van de wederpartij schade wordt geleden. Hiervoor worden over het algemeen gelijke elementen in ogenschouw genomen zoals de hoogte van de ontvangen vergoeding en of de verplichtingen (door de dienstverrichter) volledig zijn nagekomen. In tegenstelling tot de nationale rechter gaat het Hof hierbij ook na of de aard van de tegenprestatie wijzigt ingeval een betaling als een schadevergoeding zou worden aangemerkt. Dit zou een verschillende btw-uitkomst tot gevolg hebben afhankelijk van het wel of niet nakomen van de overeengekomen verplichtingen. Dit criterium wordt in de nationale jurisprudentie niet behandeld.

In de oude jurisprudentie worden overigens wel criteria genoemd die enigszins afwijken van het Europese toetsingskader. Zo wordt in het besproken ‘bibliotheekarrest’ en het ‘videotheekarrest’ enerzijds getoetst of na het betalen van de schadevergoeding nog steeds een nakomingsplicht bestaat plicht en anderzijds of het te betalen bedrag hierbij als prikkel dient. Echter zowel in het arrest van HR 15 januari 2010 als in het arrest van HR 29 juni 2018 wordt deze criteria waaronder het ‘prikkelcriterium’ niet uitdrukkelijk meer wordt genoemd. Het nationale toetsingskader ligt daarmee in lijn met hetgeen door het HvJ in de zaak MEO wordt vermeld, te weten dat de prikkel tot nakoming/naleving niet van doorslaggevend belang is.

Ten slotte blijkt dat HvJ met de zaak MEO nadrukkelijker stilstaat bij het aspect van de economische realiteit. Ook uit de nieuwe nationale jurisprudentie kan worden afgeleid dat tegenwoordig ook op nationaal niveau nadrukkelijker rekening wordt gehouden met de economische werkelijkheid. Hoe dient te betaling (gelet op de contractuele bepalingen en relatie tussen partijen) economisch te worden beschouwd? Dient de betaling ter compensatie voor de geleden schade of kan de betaling worden aangemerkt als een vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst? Toetsing aan de cumulatieve formeel-juridische criteria (zie paragraaf 3.3.4) blijft hierbij het uitgangspunt. Ik verwacht echter wel dat op beide niveaus hierbij ook steeds vaker zal worden gekeken naar de materieel-economische realiteit van een transactie.

Het nationale toetsingskader en daarmee de Nederlandse zienswijze komt op grond van het bovenstaande naar mijn mening sterk overeen met die van het Europese.

Hoofdstuk 6: Conclusies en toekomstvisie

In mijn scriptie heb ik middels onderzoek getracht een antwoord te vinden op de probleemstelling:

In hoeverre is de Nederlandse zienswijze en jurisprudentie – op het gebied van schadevergoeding in de btw – in lijn met het Europees toetsingskader en wat is in mijn optiek de juiste benadering?

Om antwoord te kunnen geven op de probleemstelling is in hoofdstuk 2 allereerst aandacht besteed aan het begrip ‘schadevergoeding’. Vanuit een civielrechtelijk oogpunt zijn schadevergoeding door wanprestatie en schadevergoeding door onrechtmatige daad hierbij de bekendste vormen. Beiden tonen enkele gelijkenissen. Zo dient enerzijds sprake te zijn van wanprestatie, wat wil zeggen dat een verbintenis (overeenkomst) door een van de partijen niet of niet correct wordt nagekomen dan wel van een toerekenbare onrechtmatige gedraging doordat een van de partijen bijvoorbeeld in strijd handelt met de wet of inbreuk maakt op iemands recht. Anderzijds lijdt de wederpartij door dergelijk handelen (of nalaten) schade wat kan worden toegerekend aan de schadeveroorzakende partij. Beide vormen van schadevergoeding kent derhalve ook het causaliteitsvereiste. Het begrip schadevergoeding is binnen de omzetbelasting niet nader gedefinieerd. Beide vormen ziet men dan ook niet terugkomen in de wet. Ook in de jurisprudentie heb ik een dergelijke expliciete aanduiding niet kunnen vinden. Zowel het HvJ als de nationale rechter spreekt over schadevergoeding in het algemeen. Wel kan uit de jurisprudentie worden afgeleid dat de kwestie of sprake is van schadevergoeding door wanprestatie er een is die binnen de omzetbelasting vaker zal voorkomen dan schadevergoeding door onrechtmatige daad. Het niet of niet correct nakomen van de in een overeenkomst neergelegde verplichtingen zal zich namelijk sneller voordoen dan dat een van de partijen een onrechtmatige daad pleegt. Beide vormen kwalificeren binnen de omzetbelasting als een onbelastbare schadevergoeding omdat tegenover een dergelijke schadevergoeding geen prestatie staat.

Het is echter niet gemakkelijk om vast te stellen of een betaalde schadevergoeding als een dergelijke onbelastbare schadevergoeding kan worden aangemerkt. Het onderscheid tussen een onbelastbare en belastbare ‘schadevergoeding’ is namelijk zeer feitelijk van aard. Voordat inhoudelijk naar zowel schadevergoeding op Europees als op nationaal niveau is gekeken, is in hoofdstuk 3 stilgestaan bij het rechtskarakter van de btw als een indirecte, algemene verbruiksbelasting. Tevens is in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de algemene aspecten van de btw. Hierbij ben ik ingegaan op de begrippen ‘ondernemer’, ‘economische activiteit’, ‘onder bezwarende titel’ en ‘rechtstreeks verband’ en de onderliggende samenhang. Hieruit blijkt dat zonder economische activiteit geen sprake kan zijn van een ondernemer en zonder ondernemer geen belastbare feiten kunnen worden verricht. Daarnaast kan er nooit sprake zijn van economische activiteit als er geen belastbaar feit, zoals het verrichten van een dienst onder bezwarende titel, wordt verricht. Uit het arrest Gemeente Borsele blijkt bovendien dat wanneer wel sprake is van een dienst onder bezwarende titel, dit niet automatisch betekent dat ook sprake is van een economische activiteit. Het begrip onder bezwarende titel is in mijn ogen het belangrijkste aangezien zowel het verrichten van een economische activiteit als de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen een verrichte prestatie en ontvangen tegenprestatie hiermee nauw samenhangen.

Betreffende de belastbaarheid van schadevergoeding in de btw dienen bovenstaande elementen in ogenschouw te worden genomen waarbij het in de praktijk voornamelijk gaat om de vraag of de betaling van een schadevergoeding kan worden beschouwd als de vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Dit begrip is in de loop der jaren tot stand gekomen. Uit onder meer de zaak Tolsma volgt dat sprake is van een dienst onder bezwarende titel wanneer wordt

voldaan aan de volgende cumulatieve criteria. Er moet een rechtsbetrekking bestaan tussen de dienstverrichter en ontvanger van de dienst waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Er is sprake van een rechtstreeks verband tussen de verrichte (individualiseerbare) dienst en de ontvangen tegenprestatie (vergoeding) waarbij de tegenprestatie moet zijn bedongen voor de verrichte dienst. Bovendien moet de tegenprestatie in een geldbedrag kunnen worden uitgedrukt en dient het de werkelijke tegenprestatie te vormen voor de verrichte dienst.

Toetsing aan het rechtstreekse verband speelt hierbij de belangrijkste rol. Het 'verbruiskriterium' kan hierbij uitkomst bieden. Dit criterium bestaat uit twee vereisten. Enerzijds moet de dienst zijn verricht aan een identificeerbare gebruiker en anderzijds moet de dienst een bepaald voordeel opleveren. In mijn ogen dient niet te allen tijde te worden getoetst aan de twee vereisten van het verbruiskriterium. Dit criterium dient ter ondersteuning wanneer niet direct het rechtstreeks verband tussen een verrichte dienst en de ontvangen betaling (schadevergoeding) kan worden aangetoond. Wel is van belang dat, gelet op het rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting, in acht wordt genomen of de dienst een te belasten verbruik oplevert.

Nadat het begrip schadevergoeding en de bijbehorende algemene btw-aspecten zijn behandeld, is in hoofdstuk 4 en hoofdstuk 5 uitgebreid aandacht besteed aan de Europese en nationale jurisprudentie op het gebied van schadevergoeding. Hieruit blijkt dat zowel het HvJ als de nationale rechter, inzake de belastbaarheid van een schadevergoeding, met name naar twee zaken kijken. Ten eerste naar de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen de betaalde schadevergoeding als vergoeding en een verrichte individualiseerbare dienst. Ten tweede of een partij daadwerkelijk schade lijdt door het toedoen van de wederpartij. Het gaat hierbij om kleine verschillen die juist wel of juist niet tot het oordeel leiden dat sprake is van een belastbare 'schadevergoeding'.

Zo wordt, in tegenstelling tot de zaak KLM en de zaak MEO, in de zaak SEB niet voldaan aan het rechtstreekse verband aangezien de klant het bijzondere recht heeft om de overeengekomen overeenkomst te annuleren waardoor nog geen prestatie is verricht. Het behouden voorschot (de vergoeding) kan hierdoor niet in een rechtstreeks verband worden gebracht met enig verrichte dienst. Door het annuleren van de klant lijdt het hotel bovendien schade. Het voorschot moet om deze reden worden aangemerkt als een forfaitaire schadeloosstelling (schadevergoeding). In de literatuur wordt door sommigen geopperd dat het HvJ in de zaak SEB een verkeerde beslissing heeft gemaakt. Sommigen zijn van mening dat wel wordt voldaan aan het rechtstreekse verband tussen het betaalde voorschot en een verrichte prestatie en dat bovendien door het hotel geen schade wordt geleden. Is SEB dan ook een fout arrest geweest? Ik ben van mening dat dit niet het geval is. Zo wordt er geen enkele dienst verricht, ook niet op grond van artikel 25, sub b Btw-richtlijn of als bedoeld in Lubbock Fine. Derhalve is er ook geen sprake van een te belasten verbruik. Bovendien heeft het Hof in haar latere rechtspraak, waaronder de zaak KLM een dergelijke uitspraak niet gedaan. Wel ben ik van mening dat het HvJ op sommige punten vollediger had moeten zijn. Het Hof had moeten nagaan of het voorschot kwalificeert als een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 Btw-richtlijn in plaats van uit te gaan van de Franse bepaling. De nationaalrechtelijke kwalificatie is namelijk niet relevant. Dit is later nadrukkelijk door het HvJ vermeld in de zaak MEO. Daarnaast had het Hof duidelijker kunnen aangeven om welke dienst het feitelijk gaat. Beide aspecten hadden tot een andere uitkomst kunnen leiden.

Mijns inziens heeft het Hof niet alle vormen van een schadevergoeding als belast willen beschouwen. Bij iedere betaling voor geleden schade (in welke vorm dan ook) dient te worden nagegaan of sprake is van de vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst waarbij onder meer moet worden voldaan aan het rechtstreekse verband. Wel ben ik mij ervan bewust dat het steeds lastiger wordt om te concluderen dat een betaalde schadevergoeding kwalificeert als een onbelastbare

schadevergoeding. Al sinds de zaak Kennemer Golf en ook in de meer recent verschenen zaken KLM en MEO wordt door het Hof aangenomen dat sprake is van een dienst in die zin dat een partij tegen betaling het recht heeft om gebruik te maken van de aangeboden dienstverlening, ongeacht of diegene ook feitelijk gebruik maakt van de dienst. Het rechtstreekse verband tussen een verrichte (individualiseerbare) dienst en de betaalde schadevergoeding als tegenprestatie is hierdoor makkelijker aantoonbaar. Op nationaal niveau is deze 'verruiming' van het dienstenbegrip nog niet voorgekomen. Wel blijkt uit de besproken nationale jurisprudentie dat verschillende keren is geconcludeerd dat ook wanneer de overeengekomen prestatie (dienst) niet wordt verricht toch sprake kan zijn van een dienst. Deze dienst bestaat uit het tegen vergoeding afzien of dulden van de nieuwe situatie dan wel het tegen vergoeding afzien van bepaalde rechten. In de besproken Europese zaken heeft het HvJ op een dergelijke wijze nog niet geoordeeld. In zoverre wordt bij toetsing van het rechtstreekse verband, op beide niveaus verschillend geoordeeld wanneer sprake is van een (belastbare) dienst.

Naast toetsing aan het rechtstreekse verband wordt zowel door het HvJ als de nationale rechter nagegaan of de prestatieverrichter schade heeft geleden. Hierbij spelen verschillende elementen een rol zoals de hoogte van de ontvangen vergoeding. Zo wordt in tegenstelling tot SEB, bij zowel KLM als MEO geen schade geleden doordat beiden het volledige overeengekomen bedrag ontvangen, ongeacht het aspect van no-show dan wel het aspect van niet-nakoming door de klant. Hetzelfde wordt door de HR geoordeeld in het 'videotheekarrest'. Hierbij is tevens van belang of de dienstverrichter volledig zijn verplichtingen is nagekomen. Daarnaast gaat het Hof in beide zaken na of de aard van de tegenprestatie wijzigt ingeval de betaling als een schadevergoeding wordt aangemerkt. In de nationale jurisprudentie wordt niet dit niet benoemd.

Daarnaast komen in de oude jurisprudentie herhaaldelijk twee toetsingscriteria naar voren die afwijken van het Europese toetsingskader. Zo werd destijds nagegaan of na het betalen van een schadevergoeding diegene nog steeds een plicht tot nakoming heeft en of het betalen van het verschuldigde bedrag een prikkel vormt tot nakoming van de in de overeenkomst neergelegde verplichtingen. Positieve beantwoording op beide criteria heeft in het verleden tot het oordeel geleid dat het betaalde bedrag kwalificeert als een onbelastbare schadevergoeding. Zie bijvoorbeeld het 'bibliotheekarrest' en het arrest van hof Leeuwarden van 13 september 2002. Met name het 'prikkelcriterium' komt niet meer nadrukkelijk terug in de nieuw verschenen jurisprudentie. Dit is te begrijpen vanuit het oogpunt van harmonisatie in de EU. De verschillende belastingstelsels van de verschillende lidstaten dienen op een goede wijze op elkaar te worden afgestemd waarbij op het gebied van omzetbelasting dit wordt bereikt door de nationale omzetbelastingstelsels af te stemmen op de Europese Btw-richtlijn. De nationale oude jurisprudentie mag in die zin niet conflicteren met de gewezen uitspraken van het HvJ. De nieuw verschenen jurisprudentie ligt in die zin meer in lijn met het Europese toetsingskader.

Net als op Europees vlak ziet men ook in de (nieuwe) nationale verschenen jurisprudentie een tendens dat steeds vaker een schadevergoeding is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Dit is te begrijpen vanuit de gedachte dat de btw tracht verbruik te belasten. Daarnaast hangt dit in mijn ogen samen met het aspect van de economische realiteit. Zo blijkt uit de zaak MEO dat het Hof niet langer louter toetst aan alle cumulatieve criteria wanneer sprake is van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Het Hof kijkt tevens naar het karakter van de betaling. Hoe moet de betaling met andere woorden economisch worden gezien? In beginsel wordt hierbij aangesloten bij de contractuele bepalingen. Ook uit de nieuwe nationale jurisprudentie kan worden afgeleid dat tegenwoordig ook op nationaal niveau nadrukkelijker rekening wordt gehouden met de economische werkelijkheid. Zo wordt in het arrest van HR 15 januari 2010 gekeken naar de relatie tussen partijen.

Bezien vanuit de relatie van belanghebbende tot opdrachtgever als een van een leverancier met zijn afnemer was het uitgekeerde schadevergoedingsbedrag onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Zo oordeelde het hof dat de schadevergoeding op grond van artikel 29, lid 1 Wet OB als een prijsvermindering moet worden aangemerkt. Uit dit arrest kan tevens de conclusie worden getrokken dat nieuwe vormen als de betaling van een schadevergoeding binnen de btw-sfeer vallen, zoals in de vorm van een prijsvermindering. Daarnaast wordt zowel in bovenstaand arrest als in HR 29 juni 2018 door de HR gekeken naar de mate van dekking van de kosten. Dient de betaling louter ter dekking (compensatie) van de geleden kosten/schade en zijn de kosten door het ontvangen bedrag volledig gedekt? Of is de betaling van een schadevergoeding bedoeld als vergoeding voor een onder bezwarende titel verrichte dienst? Dit komt feitelijk overeen met de hoogte van de vergoeding. Zo komt dit element van het HvJ ook terug in de nieuw verschenen jurisprudentie.

Op grond van het bovenstaande ben ik van mening dat de Nederlandse zienswijze en jurisprudentie op het gebied van schadevergoeding in de btw inmiddels in lijn ligt met het Europese toetsingskader. Bezien vanuit het Europeesrechtelijke btw-stelsel en oogpunt van harmonisatie is dit goed verklaarbaar. In mijn ogen is het Europese toetsingskader om die reden ook het juiste te nemen uitgangspunt. Wel ben ik van mening dat rekening dient te worden gehouden met de nationale visie en definiëring rondom schadevergoedingen. Een (enigszins) afwijkend nationaal toetsingskader is ook geoorloofd mits dit geen strijd oplevert met de Europese Btw-richtlijn.

Met het oog op de toekomst ben ik van mening dat het aspect van de economische werkelijkheid bij een transactie een (nog) belangrijkere rol gaat spelen bij de beoordeling rondom de belastbaarheid van schadevergoedingen in de btw. Sinds de zaak MEO blijkt het HvJ hier extra nadruk op te leggen. Het uitgangspunt blijft naar mijn mening dat voor de vraag of een schadevergoeding de vergoeding vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst moet worden getoetst aan de cumulatieve formeel-juridische criteria. Door de jurisprudentie zijn deze criteria namelijk duidelijk vormgegeven waardoor ook makkelijker hieraan kan worden getoetst. Het aspect van de economische realiteit is veelomvattender. Dit heeft als voordeel dat sommige criteria, zoals de aanwezigheid van een rechtstreeks verband of het hebben van een rechtsbetrekking tussen partijen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, ook aan de hand van de materieel-economische realiteit kunnen worden getoetst.

Het nadeel aan het aspect van de economische realiteit is mijns inziens dat niet duidelijk blijkt wat onder dit aspect wordt verstaan. Waar wordt nu feitelijk aan getoetst? Weliswaar wordt in beginsel bij de economische realiteit aangesloten bij de contractuele bepalingen tussen partijen en blijkt uit de zaak Paul Newey dat hiervan wordt afgeweken indien zij de economische realiteit niet goed weergeven maar een zuiver kunstmatige constructie vormen. Echter vraag ik mij net als Radeva af, of het HvJ met de zaak MEO een nieuw 'substance-over-form' concept hanteert wat verder strekt dan bovengenoemd uitgangspunt? Dit zou behoorlijk ver gaan. Naar mijn mening gaat het niet deze kant op. Zoals gezegd blijft het uitgangspunt dat moet worden voldaan aan de cumulatieve criteria van een dienst onder bezwarende titel. De economische realiteit biedt hierbij inzicht en kan tot meer duidelijkheid leiden maar kan in mijn ogen niet als vervanging dienen. De toekomst zal echter moeten uitwijzen, gelet op de recent verschenen zaak MEO, hoe wordt omgegaan met dit aspect inzake de belastbaarheid bij schadevergoeding in de btw.

Bronnenlijst

Literatuurlijst

Artikelen

- A.H. Bommer & H.W.M. van Kesteren, 'Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen', *WFR* 2001/959
- P. Havermans & C. Reinards, 'MEO – De verbinding is verbroken ... of toch niet?', *BtwBrief* 2019/18
- C.J. Hummel, 'Annuleringen in de btw', *NTFRB* 2008/36
- W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Annuleringsvergoeding niet belast', *BTW-bulletin* 2007, 72
- W.A.P. Nieuwenhuizen, 'De ene no show is de andere niet', *BTW-bulletin* 2016/28
- S. Peijpers, 'Europees Hof van Justitie: vergoedingen voor no shows btw-belast', *BtwBrief* 2016/9
- Y. Radeva, 'VAT Implications of Cancellation Charges: New Substance-Over-Form Rule?', *International VAT Monitor* 2019 (Volume 30), No. 1
- J.Th. Sanders, 'Schadeloze stellingen rond schadeloosstellingen in de btw?', *NTFR* 2007/1589
- E. Sparidis, 'De rechtsbetrekking in de BTW', *WFR* 2015/290
- J.J.P. Swinkels, 'Cancellation Charges and Compensations under EU VAT', *International VAT Monitor* November/December 2008
- F. Tromp, 'Een bezwarende titel maakt nog geen economische activiteit', *WFR* 2016/163
- J.L.M.J. Vervloed, 'No show', *BtwBrief* nr. 8/9 2007
- J.L.M.J. Vervloed, 'Schadevergoeding en omzetbelasting', *WFR* 1981/601
- A.M. de Wit, 'Het arrest-gemeente Borsele: het laatste woord nog niet over gezegd', *WFR* 2018/175
- R.A. Wolf, 'Economische activiteit en btw', *NTFRB* 2016/9
- M.D.J. van der Wulp, 'Borsele als schoolvoorbeeld', *BtwBrief* 2018/51
- M.D.J. van der Wulp, 'Niet-benutte vliegtickets: geen gebruik, wel verbruik', *NTFRB* 2016/7

Boeken

- K.M. Braun & O.L. Mobach (red.), *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting* (studenteneditie 2018-2019), Deventer: Kluwer 2018
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014
- G.T. de Jong, *Niet-nakoming van verbintenissen*, Monografieën BW B33, Deventer: Kluwer 2006

G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2007

J. Spier, T. Hartlief, A.L.M. Keirse, G.E. van Maanen en R.D. Vriesendorp, *Verbintenissen uit de wet en Schadevergoeding*, Deventer: Kluwer 2012

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

Jurisprudentielijst

Conclusie van Advocaat-Generaal

Conclusie van A-G Jacobs van 23 november 1995, nr. C-215/94 (*Mohr*), *Jur.* 1996, p. I-959

Conclusie van A-G Maduro van 13 september 2006, nr. C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), *Jur.* 2007, p. I-06415

Conclusie van A-G Van Hilten van 29 april 2009, nr. 08/01868, *BNB* 2010/82

Conclusie van A-G Kokott van 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), *BNB* 2016/186

Conclusie van A-G Ettema van 19 december 2017, nr. 16/05773, *BNB* 2019/9

Conclusie van A-G Kokott van 7 juni 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>

Hof van Justitie

HvJ EG 5 februari 1981, nr. C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelbewaarplaats GA*), *BNB* 1981/232

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

HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), *Jur.* 1988, p. 1443

HvJ EG 23 november 1988, nr. C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), *Jur.* 1988, p. 6365

HvJ EG 15 december 1993, nr. C-63/92 (*Lubbock Fine & Co*), *BNB* 1999/193

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), *V-N* 1994/1069.25

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), *BNB* 1997/32

HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (*Enkler*), *V-N* 1997/653.22

HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), *V-N* 1998/5.17

HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*CPP*), *BNB* 1992/224

HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golf*), *V-N* 2002/20.13

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

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

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

HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (*Commissie/Finland*), V-N 2009/58.25

HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11 (*Paul Newey*), BNB 2014/49

HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (*Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*), V-N 2013/31.15

HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 (*Air France-KLM*) en nr. C-289/14 (*Hop!-Brit Air SAS*), BNB 2016/138

HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), BNB 2016/186

HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17 (*MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*), via <http://curia.europa.eu/>

Hoge Raad der Nederlanden

HR 2 mei 1984, nr. 22.153, BNB 1984/295

HR 4 december 1991, nr. 27 561, BNB 1992/37

HR 18 december 1991, nr. 27 128, BNB 1992/183

HR 12 april 1995, nr. 30 265, BNB 1995/181

HR 26 augustus 1998, nr. 33 690, BNB 1999/194

HR 15 januari 2010, nr. 08/01868, BNB 2010/82

HR 29 juni 2018, nr. 16/05773, BNB 2019/9

Gerechtshof

Hof Arnhem 15 april 1985, nr. 094/1983, BNB 1986/362

Hof Leeuwarden 4 december 1998, nr. 798/97, V-N 1999/12.17

Hof Leeuwarden 13 september 2002, nr. 95/0765, V-N 2002/59.20

Hof Den Haag 28 februari 2003, nr. 02/1559, V-N 2005/31.18