

$$\boxed{1} + \boxed{1} = \boxed{? ? ?}$$

Samengestelde prestaties en btw

Een onderzoek naar de btw-behandeling van samengestelde prestaties; getoetst aan het neutraliteitsbeginsel

Masterscriptie Fiscaal Recht, Accent Indirecte Belastingen

Naam: Dion Steens

ANR: 755366

Datum verdediging: 28 augustus 2013

Examencommissie: Prof. dr. H.W.M. van Kesteren
E.G. Bakker LL.M

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen.....	8
1. Inleiding	9
1.1 Aanleiding voor het onderzoek.....	9
1.2 Onderzoeksvraag en opbouw van het onderzoek	10
1.3 Afbakening van het onderzoek	11
2. Het wettelijk kader van samengestelde prestaties	12
2.1 Inleiding.....	12
2.2 Rechtskarakter omzetbelasting	12
2.3 Belastingplichtige	12
2.4 Object van heffing.....	12
2.4.1. Belastbare handelingen.....	12
2.4.2. Prestaties onder bezwarende titel	13
2.4.3. Samengestelde prestaties	13
2.5 De plaats van een prestatie.....	14
2.6 Maatstaf van heffing en tarief.....	14
2.7 Vrijstellingen	15
2.8 Tijdstip van de prestatie	16
2.9 Aftrek van voorbelasting.....	17
2.10 Neutraliteitsbeginsel	17
2.11 Tussenconclusie.....	18
3. De kwalificatie van het object van heffing bij een samenstel van prestaties.....	19
3.1 Inleiding.....	19
3.2. Europese jurisprudentie van vóór het CPP-arrest.....	19
3.2.1 Inleiding.....	19
3.2.2 ‘Homogene transactie’ en de ‘eenheid van de prestatieverrichter’	19

3.2.3	Eén enkele economische handeling	20
3.2.4	Analyse van de kenmerkende elementen.....	21
3.2.5	Prestaties van louter bijkomende aard	21
3.3	CPP: één dienst of meerdere diensten?	22
3.3.1	Inleiding.....	22
3.3.2	Casus CPP	22
3.3.3	Algemene principes ter beoordeling van samengestelde handelingen.....	23
3.4	Tussenconclusie.....	24
3.5	Europese jurisprudentie na het CPP-arrest.....	25
3.5.1	Inleiding.....	25
3.5.2	Samengestelde prestatie van het Levob-type.....	26
3.5.2.1	Levob: één prestatie? Levering van een goed of dienst?	26
3.5.2.2	Casus	26
3.5.2.3	Eén economisch ondeelbare prestatie - het Levob-type	27
3.5.3	CPP & Levob.....	29
3.5.3.1	Nadere toepassing van het CPP- en het Levob-type	29
3.5.3.2	CPP-type en Levob-type naast elkaar?.....	29
3.5.3.3	Kenmerken van economisch ondeelbare prestaties (Levob-type).....	30
3.5.3.4	Kenmerken van prestaties bestaande uit hoofd- en bijkomende handelingen (CPP-type).....	31
3.5.3.5	Tussenconclusie	32
3.6	Tellmer - schoonmaak valt niet onder het begrip ‘verhuur’	32
3.6.1	Inleiding.....	32
3.6.2	Casus	32
3.6.3	Afzonderlijke vergoedingen en afzonderlijk inkoopbare prestaties	33
3.6.4	Nadere beschouwing Tellmer	34

3.6.4.1	Inleiding	34
3.6.4.2	Bijkomende prestaties of economisch nauw verbonden prestaties?	34
3.6.4.3	Tellmer-criteria	35
3.7	Verfijning van de bestaande toetsingscriteria?	36
3.7.1	Inleiding	36
3.7.2	Deutsche Bank – twee prestaties van een gelijkwaardig niveau	36
3.7.3	Field Fischer Waterhouse – een andere visie dan Tellmer.....	37
3.7.4	BGZ Leasing	38
3.7.4.1	Inleiding	38
3.7.4.2	Hoofdzakelijk een doel op zich.....	39
3.7.5	RR Donnelley – optimaal gebruik van een hoofddienst.....	40
3.7.6	Gevolgen voor de bestaande toetsingscriteria	41
3.8	De modale consument of de individuele consument?.....	42
3.9	Kunstmatig splitsen van prestaties en misbruik van recht	44
3.9.1	Inleiding.....	44
3.9.2	Splitsing lease- en verzekeringsovereenkomst	44
3.9.3	Misbruik van recht en de criteria uit CPP en Levob	45
3.10	Onderscheid met ‘nauw samenhangende prestaties’	46
3.10.1	Inleiding.....	46
3.10.2	Vergelijking met jurisprudentie over ‘nauw samenhangende prestaties’	46
3.10.3	Vershil in grondslag en context.....	48
3.11	Conclusie.....	49
4.	Welk btw-regime is van toepassing op een samenstel van handelingen?	52
4.1	Inleiding.....	52
4.2	Twee of meer zelfstandige prestaties.....	52
4.3	Eén samengestelde prestatie	52

4.3.1	Btw-behandeling van één samengestelde prestatie	52
4.3.2	CPP-type samengestelde prestatie	53
4.3.3	Levob-type samengestelde prestatie	53
4.4	Eén prestatie, twee verschillende tarieven?	55
4.4.1	Inleiding	55
4.4.2	Talacre Beach: beperkte werking van het leerstuk van samengestelde prestaties	55
4.4.3	Commissie/Frankrijk: verlaagd tarief op enkel lijkenvervoer	56
4.4.4	Toepassing verlaagd tarief op een deelprestatie, twee visies	58
4.4.4.1	Inleiding	58
4.4.4.2	‘Wie het meerdere mag, mag ook het mindere’	58
4.4.4.3	Het verlaagde tarief op een concreet en specifiek onderdeel van één prestatie	59
4.4.4.4	De Britse interpretatie: de zaken Colaingrove en Morrison Supermarkets	59
4.4.5	Toepassing van een vrijstelling op een deelprestatie	60
4.4.6	Toepassing van het nultarief op een deelprestatie	61
4.4.7	Geen wijziging in het leerstuk van samengestelde prestaties	62
4.5	Conclusie	62
5.	Nationale btw-behandeling van een samengestelde prestatie	64
5.1	Inleiding	64
5.2	Algemeen	64
5.2.1	Nationale jurisprudentie	64
5.2.2	Nationale wet- en regelgeving	66
5.3	‘Verhuur-plus’	69
5.3.1	Inleiding	69
5.3.2	Verhuur van theatterruimten: vrijgesteld of belast?	69
5.3.2.1	Casus	69
5.3.2.2	Oordeel Hof ’s-Gravenhage en A-G Van Hilten: vrijgestelde verhuur	69

5.3.2.3	Hoge Raad: één belaste dienst sui generis	70
5.3.3	Jurisprudentie van de Hoge Raad inzake verhuur van onroerend goed	70
5.3.4	Toetsing aan de Europese jurisprudentie	71
5.3.5	Nadere beschouwing van de gevolgen van verhuur-plus	73
5.3.6	Tussenconclusie	74
5.4	Een CPP-type handeling in de nationale jurisprudentie	74
5.4.1	Inleiding	74
5.4.2	Casus	74
5.4.3	De gerechtelijke procedures.....	75
5.4.3.1	Rechtbank Breda: twee zelfstandige prestaties.....	75
5.4.3.2	Hof 's-Hertogenbosch: één enkele ondeelbare economische prestatie	75
5.4.3.3	A-G Van Hilten: één samengestelde prestatie	76
5.4.3.4	Hoge Raad: één samengestelde prestatie van het type CPP	76
5.4.4	Nadere beschouwing toetsingscriteria en oordeel	76
5.5	Conclusie.....	79
6.	Spanningsveld neutraliteitsbeginsel – samengestelde prestaties	80
6.1	Inleiding.....	80
6.2	Verschillende verschijningsvormen	80
6.3	Btw-behandeling van samengestelde prestaties, fiscaal neutraal?	81
6.3.1	Kern leerstuk samengestelde prestaties	81
6.3.2	Neutraliteit als verbijzondering van het gelijkheidsbeginsel.....	82
6.3.3	Niet automatisch soortgelijke prestaties	83
6.3.4	Verhouding neutraliteit en de strikte uitleg van een vrijstelling	84
6.3.5	Neutraliteit bij de toepassing van het verlaagde tarief en het nultarief	84
6.3.6	Het neutraliteitsbeginsel in de nationale jurisprudentie over samengestelde prestaties .	86
6.3.7	Verhouding leerstuk samengestelde prestaties met inwendige neutraliteit.....	87

6.4 Conclusie.....	87
7. Conclusie	89
Literatuur	93
Jurisprudentie.....	95

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
BNB	Beslissingen in Nederlandse Belastingzaken
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2010/88/EG van 8 december 2010 (Pb. 2010, L326)
bv	besloten vennootschap
diss.	dissertatie
e.a.	en andere
EU	Europese Unie
FED	FED Fiscaal Weekblad
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Europese Hof van Justitie
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, thans Hof van Justitie van de Europese Unie
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
lidstaat	lidstaat van de Europese Unie
m.nt.	met noot
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
o.a.	onder andere
par.	paragraaf
r.o.	rechtsoverweging
staatssecretaris	staatssecretaris van Financiën
vgl.	vergelijk
V-N	Vakstudie-Nieuws
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968; Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij Stb. 2011, 642
Zesde Richtlijn	Zesde 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

1. Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

Al enige tijd houden de nationale rechters en het Hof van Justitie EU (hierna: 'HvJ') zich bezig met het leerstuk 'samengestelde prestaties'. Als we Reugebrink moeten geloven dan viert de leer van de samengestelde prestaties precies dit jaar haar 75-jarig jubileum.¹ Een prestatie om trots op te zijn? Het leerstuk lijkt op het eerste gezicht meer op een onontwarbaar labyrint.

Bij een samenstel van prestaties verricht een ondernemer een prestatie die bestaat uit twee of meerdere elementen. De vraag is of hierbij het totale pakket als één geheel aan een btw-regime moet worden onderworpen of dat de verschillende elementen afzonderlijk in de heffing moeten worden betrokken?

Een voorbeeld van een samengestelde prestatie vormt de situatie van verhuur van onroerend goed met bijkomstige prestaties, zoals schoonmaakdiensten. Op 7 december 2012 heeft de Hoge Raad, afwijkend van het advies van A-G Van Hilten, geoordeeld dat het ter beschikking stellen van ruimtes voor toonkunst met bijkomstige prestaties als één dienst van eigen aard kan kwalificeren, niet zijnde de verhuur van onroerend goed.² Het opmerkelijke van deze uitspraak is dat de Hoge Raad, net als het Hof, zeer nauwgezet de route volgt die het HvJ heeft uitgestippeld in de jurisprudentie over samengestelde prestaties maar toch tot een compleet ander eindoordeel komt. De Hoge Raad maakt op zeer summiere wijze korte metten met de uitspraak van het Hof. Dit arrest en het arrest betreffende de levering van huishoudelijke apparaten met zogeheten servicecertificaten³ roepen bij mij de vraag op hoe een samenstel van prestaties voor btw-doeleinden gekwalificeerd moet worden. De btw-behandeling van samengestelde prestaties lijkt een gelijkenis te vormen met het mengen van verschillende kleuren. De kleur van het uitvloeisel is soms raadselachtig.

Ik vraag me af of de recente uitspraken van de Hoge Raad in overeenstemming zijn met de uitleg die het HvJ heeft gegeven in onder meer de arresten CPP en Levob. Volgens het HvJ mogen prestaties die economisch gezien één geheel vormen niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald.⁴ Vraag is wanneer hier sprake van is: wanneer zijn prestaties zo nauw met elkaar verbonden dat ze één ondeelbare prestatie vormen? In het Tellmer-arrest lijkt het HvJ een verfijning te hebben aangebracht op de criteria op basis waarvan kan worden vastgesteld dat sprake is van één ondeelbare prestatie.⁵ Naar aanleiding van dit arrest zijn in een aantal zaken prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. In de zaken Deutsche Bank, Field Fischer Waterhouse, BGZ Leasing en RR Donnelley heeft het HvJ recentelijk uitleg gegeven over de kwalificatie van een samenstel van

¹ Reugebrink gaf in 1988 al aan dat de zgn. gemengde prestaties in de omzetbelasting op dat moment reeds vijftig jaar een probleem vormden, zie noot bij HR 6 juli 1988, nr. 24/24724, *BNB* 1988/278.

² HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *V-N* 2012/16.21.

³ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3.

⁴ Zie o.a. HvJ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224 en HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115.

⁵ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17.

handelingen.⁶ Vraag is of deze arresten tot een wijziging hebben geleid ten aanzien van de toetsingscriteria die gelden binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties.

1.2 Onderzoeksvraag en opbouw van het onderzoek

Naar aanleiding van het voorgaande heb ik de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

“Op basis van welke criteria moet worden vastgesteld of al dan niet sprake is van één samengestelde prestatie en is de nationale btw-behandeling van samengestelde prestaties, mede gelet op het neutraliteitsbeginsel, in overeenstemming met de Europese regelgeving en jurisprudentie?”

Eerst onderzoek ik welke plaats het leerstuk van de samengestelde prestaties inneemt binnen het juridische kader van de btw. Ik ga hierbij in het bijzonder in op het ‘object van heffing’. Het juridische kader wordt in dit hoofdstuk gevormd door de Europese Btw-richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: ‘Wet OB’).

In het tweede deel onderzoek ik welke criteria van belang zijn bij de kwalificatie van een samenstel van prestaties. Het HvJ heeft in een reeks arresten geprobeerd om aan te geven welk pad bewandeld moet worden bij deze kwalificatie. Het arrest CPP speelt hierbij een centrale rol. Ik onderzoek of een bestendige gedragslijn is te onderkennen in de Europese jurisprudentie. Daarnaast onderzoek ik of de arresten die na CPP zijn geweest een verfijning in deze gedragslijn hebben aangebracht.

Vervolgens beschrijf ik in het derde deel welke btw-regimes van toepassing kunnen zijn op een samenstel van prestaties. In het vierde deel onderzoek ik of de recente nationale jurisprudentie in overeenstemming is met de Europese regelgeving en jurisprudentie. Hierbij maak ik voornamelijk een vergelijking tussen de arresten van de Hoge Raad van 10 augustus 2012 en 7 december 2012⁷ en de criteria die het HvJ heeft ontwikkeld ten behoeve van de beoordeling van een samenstel van prestaties.

De heffing van omzetbelasting is gebaseerd op een aantal rechtsbeginselen, waaronder het neutraliteitsbeginsel. In het vijfde deel toets ik of de btw-behandeling van samengestelde prestaties in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel.

Tenslotte eindig ik mijn onderzoek met een samenvatting van de belangrijkste aspecten die uit dit onderzoek naar voren zijn gekomen. Daarnaast beantwoord ik in hoofdstuk zeven de onderzoeksvraag. Dit hoofdstuk vormt het laatste deel van deze scriptie.

⁶ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTR* 2012/1888, HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fisher Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16 en HvJ EU 27 juni 2013, nr. C-155/12 (RR Donnelley), *V-N* 2013/34.22.

⁷ Zie voetnoot 2 en 3.

1.3 Afbakening van het onderzoek

In dit onderzoek beperk ik me tot twee van de vier belastbare feiten voor de btw: de levering van goederen en het verrichten van diensten. De intracommunautaire verwerving en invoer van goederen laat ik buiten beschouwing.

Daarnaast beperk ik me in dit onderzoek tot 'de prestatie' in de btw, ook wel aangeduid als het object van heffing. Daar waar het van belang is om een juist kader te scheppen over 'samengestelde prestaties' ga ik nader in op de plaats van de prestatie, de maatstaf van heffing, de vrijstellingen, het aftrekmechanisme en het tarief. Ik besteed geen aandacht aan de verschuldigdheid van btw.

Dit onderzoek is hoofdzakelijk Europeesrechtelijk van aard, waarbij ik voornamelijk de Btw-richtlijn en jurisprudentie van het HvJ als juridisch kader gebruik. In hoofdstuk vijf besteed ik aandacht aan de nationale regelgeving en jurisprudentie. In dit onderzoek gebruik ik de begrippen 'combinatie van prestaties', 'samengestelde prestaties' en 'samengestelde handelingen' om aan te duiden dat sprake is van (mogelijk) met elkaar verbonden (deel)prestaties. Inhoudelijk komen deze begrippen op hetzelfde neer. Ik heb verschillende begrippen gebruikt, omdat dit de leesbaarheid ten goede komt.

2. Het wettelijk kader van samengestelde prestaties

2.1 Inleiding

De btw-behandeling van samengestelde prestaties staat centraal in dit onderzoek. De gevolgen van de kwalificatie van een samenstel van handelingen vloeien in beginsel voort uit de Btw-richtlijn. Ik beschrijf dan ook eerst welke positie de leer van de samenstelde prestaties binnen het juridische kader van de btw inneemt. Vervolgens beschrijf ik beknopt wat het verband is tussen de btw en het neutraliteitsbeginsel.

2.2 Rechtskarakter omzetbelasting

De omzetbelasting die in Nederland en in andere EU-lidstaten wordt geheven, is een algemene verbruiksbelasting. Zij beoogt de consumptie, ook wel aangeduid als ‘de besteding’, in de heffing te betrekken. De omzetbelasting die op basis van de Btw-richtlijn wordt geheven is een indirecte verbruiksbelasting. Dit betekent dat degene die de btw voldoet niet dezelfde persoon is als degene die de btw betaalt. Het uiteindelijke doel is dat de btw wordt gedragen door de eindverbruiker.

2.3 Belastingplichtige

De belastingplichtige in de omzetbelasting is ‘de ondernemer’. Artikel 9, eerste lid, eerste alinea, van de Btw-richtlijn bepaalt dat als belastingplichtige wordt beschouwd ‘een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit’. De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt, zo blijkt uit artikel 9, eerste lid, tweede alinea, van de Btw-richtlijn, mede aangemerkt als een economische activiteit. De economische activiteiten, die tot belastingplicht kunnen leiden, omvatten “*duurzaam en tegen vergoeding verleende diensten en verrichte leveringen van goederen, waaronder begrepen die handelingen welke plaatsvinden op grond van een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet*”.⁸ Heffing van btw kan alleen aan de orde zijn als een prestatie door een belastingplichtige wordt verricht.

2.4 Object van heffing

2.4.1. Belastbare handelingen

De ondernemer is omzetbelasting verschuldigd over intracommunautaire verwervingen, invoer van goederen en door hem verrichte leveringen van goederen en diensten.⁹ Het begrip ‘levering van goederen’ is uitgewerkt in artikel 14 van de Btw-richtlijn. Het begrip ‘dienst’ omvat volgens artikel 24, eerste lid, Btw-richtlijn ‘elke handeling die geen levering van goederen is’. Hierdoor ontstaat een vangnetbepaling, waaruit kan worden afgeleid dat een ruime werkingssfeer toekomt aan belastbare prestaties.¹⁰ In het volgende hoofdstuk zet ik uiteen aan de hand van welke criteria bepaald kan

⁸ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer: Deventer 2008, p.5.

⁹ Artikel 2, eerste lid, Btw-richtlijn.

¹⁰ D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss. Maastricht), Kluwer: Deventer 2001, p.55 en 56.

worden of een samenstel van handelingen als één goederenlevering of één dienstverlening beschouwd moet worden. Dit kan niet uit de Btw-richtlijn worden afgeleid.

2.4.2. Prestaties onder bezwarende titel

Een handeling verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige is slechts aan heffing van btw onderworpen indien de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Uit het arrest Tolsma, dat gaat over een orgeldraaier die kleingeld ontving van zijn voorbijgangers, blijkt dat hierbij sprake moet zijn van een “*rechtstreeks verband tussen de bedongen prestatie en de bedongen tegenprestatie die daarvoor de werkelijke tegenwaarde vormt*”.¹¹ Zonder een bedongen vergoeding kan geen sprake zijn van een economische activiteit.

Het tweede criterium dat het HvJ heeft aangelegd bij de beoordeling of sprake is van een prestatie die wordt verricht onder bezwarende titel is het ‘verbruikscriterium’.¹² Het HvJ heeft ten aanzien van subsidies geoordeeld dat niet aan heffing kan worden toegekomen indien de subsidiegever geen goederen of diensten voor eigen gebruik verwerft, maar slechts ten behoeve van het algemeen belang handelt.¹³ Handelingen tegen een bedongen vergoeding die individueel gebruik van goederen en/of diensten tot gevolg hebben, zijn in beginsel prestaties die in de heffing kunnen worden betrokken.¹⁴

2.4.3. Samengestelde prestaties

Bij de kwalificatie van samengestelde prestaties kan dus de vraag spelen of het samenstel van handelingen gekwalificeerd moet worden als de levering van een of meer goederen, een of meer dienst(en) of eventueel als levering én dienst. Dit laatste is het geval als een prestatie zowel karaktereigenschappen van een levering als van een dienst bevat, of als verschillende goederen of diensten in één pakket zijn samengevoegd. Van Hilten en Van Kesteren lichten dit toe aan de hand van drie voorbeeldsituaties: de schilder die een huis schildert, de arts die een injectie toebrengt en de componist die een muziekstuk schrijft.¹⁵ In al deze handelingen valt zowel de levering van een goed (de verf, het geïnjecteerde medicijn en de bladmuziek) te onderkennen, als een dienstverrichting (het schilderen, het injecteren en het componeren). Wat zijn de mogelijke btw-kwalificaties van bovenstaande activiteiten?

- Als de prestaties als één geheel worden aangemerkt en het dienstelement als doorslaggevend wordt ervaren, verrichten de arts (volgens artikel 132, lid 1, onderdeel c, Btw-richtlijn) en de componist (volgens artikel 132, lid 1, onderdeel n, Btw-richtlijn) een vrijgestelde prestatie.
- Als de totale prestatie als een goederenlevering wordt beschouwd, verrichten zowel de schilder, de arts als de componist een belaste prestatie.¹⁶
- De prestatie kan ook gesplitst worden. De schilder verricht dan zowel een belaste levering van verf als een belaste dienst, het schilderen. De arts levert dan een belast medicijn en

¹¹ HvJ EU 3 maart, 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), *FED* 1994/348.

¹² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer: 2012, p.145.

¹³ HvJ EU 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), *BNB* 1997/32.

¹⁴ Zie voetnoot 12.

¹⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer: 2012, p.141.

¹⁶ De schilder moet van 1 maart 2013 tot 1 maart 2014 overigens onder bepaalde voorwaarden het verlaagde tarief toepassen op de arbeidskosten en de levering van de materialen bij het schilderen. Zie Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M.

verricht daarnaast een vrijgestelde dienst. De componist verricht bij een splitsing van prestaties eveneens zowel een vrijgestelde dienst als een belaste levering.

Bovenstaande voorbeelden tonen aan dat de kwalificatie van een samenstel van handelingen als zelfstandige onderdelen of als één geheel gevolgen heeft voor de kwalificatie van het object van heffing.

Uit artikel 2, eerste lid, van de Btw-richtlijn kan worden opgemaakt dat elke handeling in beginsel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. De criteria aan de hand waarvan bepaald moet worden of sprake is van één samengestelde prestatie, dan wel van meerdere verschillende afzonderlijke prestaties, zijn niet in de richtlijn opgenomen. Deze criteria zijn ontwikkeld door nationale rechters en het HvJ. Aangezien ik mij in dit hoofdstuk beperk tot het beschrijven van het kader van de wet en de richtlijn zal ik hier in hoofdstuk drie en vier nader op ingaan.

2.5 De plaats van een prestatie

De criteria aan de hand waarvan de plaatsbepaling van een prestatie dient te geschieden zijn in de richtlijn en in de wet neergelegd. Voor de levering van goederen zonder vervoer geldt als uitgangspunt dat de levering geacht wordt plaats te vinden daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de levering.¹⁷ In situaties waarin de goederen in verband met de levering worden vervoerd, is het land van het vertrek van de goederen heffingsbevoegd.¹⁸

Voor de plaatsbepaling van B2B-diensten geldt als uitgangspunt, volgens artikel 44 van de Btw-richtlijn, dat ze belastbaar zijn in het land waar de afnemer gevestigd is. Diensten aan particulieren ('B2C') zijn volgens artikel 45 Btw-richtlijn in principe belastbaar in het land waar de dienstverrichter is gevestigd.

Een goederenlevering kan op een andere plaats belast zijn dan een dienstverrichting. De kwalificatie van een samengestelde prestatie kan dus gevolgen hebben voor de plaats waar de btw-heffing dient plaats te vinden.

2.6 Maatstaf van heffing en tarief

De maatstaf van heffing wordt berekend over de vergoeding. Dat is al hetgeen de leverancier of dienstverrichter voor een goederenlevering of dienstverrichting als tegenprestatie ontvangt.¹⁹

Indien een samengestelde prestatie gesplitst moet worden in meerdere afzonderlijk in aanmerking te nemen prestaties kan dit gevolgen hebben voor de toepassing van het tarief. De Btw-richtlijn kent drie tarieven: het algemene tarief, het verlaagde tarief en het nultarief. Het algemene tarief geldt voor alle prestaties die niet onder het verlaagde of het nultarief vallen. Het verlaagde tarief is bijvoorbeeld van toepassing op eerste levensbehoeften, zoals de levering van voedings- en geneesmiddelen.

¹⁷ Artikel 31 Btw-richtlijn.

¹⁸ Artikel 32 Btw-richtlijn.

¹⁹ Artikel 73 Btw-richtlijn.

In het geval dat een samengestelde prestatie gesplitst moet worden in verschillende onderdelen, kan dit leiden tot de toepassing van verschillende tarieven. De vergoeding dient dan voor de bepaling van het tarief naar evenredigheid van de bedragen in zelfstandige delen gesplitst te worden. Volgens het HvJ moet bij deze splitsing de eenvoudigste berekenings- of beoordelingsmethode worden gevolgd.²⁰ De uitwerking van deze methoden wordt aan de nationale rechters overgelaten.²¹ Voor het splitsen van één vergoeding heeft de staatssecretaris van Financiën in Nederland de volgende methoden voorgeschreven²²:

- de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen (marktwaardemethode);
- de vergoeding voor de verschillende deelprestaties is in beginsel evenredig aan het bedrag dat voor de verschillende prestaties als zodanig in rekening is gebracht/ontvangen;
- de vergoeding kan aan de verschillende deelprestaties worden toegerekend op basis van de verhouding van de inkooprijzen of kostprijzen;
- de toerekening van de vergoeding aan de verschillende deelprestaties moet worden geschat (waarbij eventueel rekening wordt gehouden met de kostprijzen van de onderscheiden prestaties).

De Hoge Raad is van oordeel dat de belastingplichtige bij de splitsing van een vergoeding de marktwaardemethode behoort te hanteren, tenzij hij kan aantonen dat de methode van de werkelijke kosten de werkelijke samenstelling van de als een geheel geleverde prestaties getrouw weergeeft.²³

2.7 *Vrijstellingen*

In de Btw-richtlijn, Titel IX, is een limitatieve opsomming opgenomen voor prestaties die door middel van een vrijstelling buiten de heffing van omzetbelasting moeten en kunnen worden gehouden. Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten kunnen de btw die verband houdt met deze prestaties in beginsel niet in aftrek brengen. Bij vrijgestelde prestaties kan daardoor sprake zijn van verborgen btw (btw die de ondernemer niet in aftrek heeft kunnen brengen). Indien deze ondernemer op zijn uitgaande prestatie dan wel btw in rekening moet brengen, terwijl op de inkoop verborgen (niet-aftrekbare) btw zat, kan cumulatie optreden.

In verband met het verstorende effect van vrijstellingen binnen het btw-stelsel is het vaste jurisprudentie van het HvJ dat vrijstellingen strikt geïnterpreteerd moeten worden.²⁴ Vrijstellingen moeten strikt worden uitgelegd, omdat zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

De omzetbelasting kent onder andere een vrijstelling voor de volgende prestaties²⁵:

- prestaties met een sociaal- of medisch karakter;
- (nauw samenhangende) prestaties op het gebied van onderwijs;

²⁰ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224, r.o. 31.

²¹ D.B. Bijl e.a., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2001, p. 89.

²² Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *V-N* 2011/63.19.1, par. 3.2.8.

²³ HR 23 februari 2007, nr. 42.387, *BNB* 2008/2.

²⁴ Zie o.a. HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTR* 2012/1888, r.o.45.

²⁵ Zie artikel 132 jo. artikel 135 van de Btw-richtlijn.

- prestaties in de financiële sfeer, zoals het verlenen van krediet en verzekeringen; en
- de levering en de verhuur van onroerend goed.

Een samenstel van handelingen kan elementen bevatten die afzonderlijk beschouwd vrijgesteld zouden zijn. Dit kan gevolgen hebben voor enerzijds de heffing van btw en anderzijds voor het aftrekmechanisme, omdat de btw ten aanzien van vrijgestelde prestaties niet in aftrek kan worden gebracht. Binnen het leerstuk van samengestelde prestaties kunnen vrijstellingen een rol spelen.

2.8 Tijdstip van de prestatie

Voor de verschuldigdheid van de belasting is het van belang om vast te stellen wat het tijdstip van de verrichte prestatie is. Uit artikel 63 van de Btw-richtlijn valt af te lezen dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting in beginsel verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenlevering of dienst wordt verricht. In het Safe-arrest heeft het HvJ geoordeeld dat als een levering moet worden beschouwd “*de overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt*”.²⁶ Een levering in de zin van de btw kan in bepaalde situaties aansluiten bij de feitelijke economische levering in plaats van bij het moment van de juridische levering.

Bij doorlopende prestaties, die niet op één tijdstip worden verricht, is het tijdstip van de dienst of de levering niet zo gemakkelijk vast te stellen.²⁷ Bij samengestelde prestaties kan sprake zijn van een reeks van handelingen. Hierbij dient dan te worden vastgesteld wat uiteindelijk het overheersende element vormt.

Het tijdstip van een levering van een goed kan daarnaast verschillen van het tijdstip van een dienst.²⁸ Het arrest Levob is hier een goed voorbeeld van.²⁹ Het HvJ oordeelde in dit arrest dat sprake was van één samengestelde prestaties, die voor de btw als een dienst gekwalificeerd wordt. De juridische levering van de standaardsoftware had volgens Levob voorafgaand aan de specifieke aanpassingen van de software plaatsgevonden. Door het samenstel van prestaties aan te merken als één enkele dienst, had de juridische levering van de software geen betekenis meer.³⁰ In paragraaf 3.5.2 ga ik verder in op dit arrest en de invloed die dit arrest heeft gehad op het leerstuk van de samenstelde prestaties.

In het arrest Graphic Procédé³¹ was de kwalificatie van de reprografie (het kopiëren) van documenten als de levering van een goed of als een dienst van doorslaggevend belang voor het tijdstip van de verschuldigdheid van btw. Volgens de lokale Franse wetgeving was het tijdstip van de verschuldigdheid van btw bij een goederenlevering op een eerder moment opgekomen dan bij een dienst. Het HvJ oordeelde dat de reprografische prestatie een dienst kan vormen indien de dienstverlening overheersend is ten aanzien van de levering van gereproduceerde documenten.

²⁶ HvJ EU 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), BNB 1990/271.

²⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer: 2012, p.140.

²⁸ A.J. Blank, ‘Het tijdstip van een samengestelde prestatie’, *BtwBrief* 2010,15, zie bijvoorbeeld HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, HvJ EU 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), V-N 2010/11.23 en HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), BNB 2009/95.

²⁹ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

³⁰ A.J. Blank, ‘Het tijdstip van een samengestelde prestatie’, *BtwBrief* 2010,15.

³¹ HvJ EU 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), V-N 2010/11.23.

Geconcludeerd kan worden dat de kwalificatie van een samengestelde prestatie als de levering van een goed of dienst gevolgen kan hebben voor het tijdstip van de verschuldigdheid.

2.9 Aftrek van voorbelasting

Een essentieel kenmerk van de omzetbelasting in Nederland en in de EU, is de aftrek van voorbelasting. Elke ondernemer dient strikt genomen, volgens artikel 1 van de Btw-richtlijn, alleen omzetbelasting te betalen over de door hem bij de productie van goederen en diensten ontstane toegevoegde waarde. De aftrek dient ter waarborging van de neutraliteit van de omzetbelasting en ter voorkoming van de eerder genoemde cumulatie.³² Op grond van artikel 168 van de Btw-richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting ter zake van goederenleveringen en diensten waarop btw aan hem in rekening is gebracht voor zover deze worden gebruikt voor belaste prestaties. Goederen en diensten die voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt zijn uitgesloten van het recht op aftrek van voorbelasting.³³

2.10 Neutraliteitsbeginsel

De omzetbelasting beoogt een neutrale werking te hebben. Concurrentieverstoreningen tussen ondernemers moeten voorkomen worden.³⁴ Volgens artikel 1, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt, om neutraliteit ten aanzien van de mededinging te verwezenlijken, een algemene verbruiksbelasting geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van eindheffing plaatsvindt.³⁵ Deze verschijningsvorm van het neutraliteitsbeginsel wordt ook wel het prijsevenredigheidsbeginsel genoemd.

Bij de beoordeling van de neutraliteit van de omzetbelasting moet voor ogen worden gehouden dat neutraliteit een relatief begrip is dat betrekking heeft op bepaalde verhoudingen.³⁶ Het algemene karakter van de btw beoogt een zo groot mogelijke groep van leveringen van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Zo wordt het uiteindelijke doel: het belasten van consumptief gebruik, zo dicht mogelijk benaderd en een zo groot mogelijke neutraliteit gewaarborgd.³⁷

Het neutraliteitsbeginsel vormt een verbijzondering van het algemene gelijkheidsbeginsel.³⁸ Het neutraliteitsbeginsel is geen regel van primair recht waaraan de geldigheid van een vrijstelling kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast samen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.³⁹

Het HvJ legt het beginsel van fiscale neutraliteit in de zaak *The Rank Group* zo uit dat dit beginsel zich ertegen verzet dat “soortgelijke diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de

³² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer: 2012, p.321.

³³ Met uitzondering van de handelingen waarop artikel 169 Btw-richtlijn betrekking heeft.

³⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer: 2012, p.14.

³⁵ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer: Deventer 2008, p.7.

³⁶ M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010, p.9.

³⁷ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2009, p.38.

³⁸ Zie voetnoot 38.

³⁹ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (*Deutsche Bank*), *NTFR* 2012/1888, r.o.45.

btw verschillend worden behandeld".⁴⁰ Daarbij hoeft volgens het HvJ niet te worden aangetoond dat er sprake is van een daadwerkelijke concurrentieverstoring. Van belang is dat vanuit het oogpunt van de consument het gebruik van de twee diensten vergelijkbaar is en aan dezelfde behoeften van de consument beantwoordt.⁴¹

In hoofdstuk zes beschrijf ik het spanningsveld tussen de btw-behandeling van een samengestelde prestatie en het neutraliteitsbeginsel. Hierbij toets ik onder meer of de btw-behandeling van bepaalde samengestelde prestaties in overeenstemming is met de fiscale neutraliteit.

2.11 Tussenconclusie

De toetsingscriteria waarmee beoordeeld moet worden of al dan niet sprake is van een samengestelde prestatie zijn in de Btw-richtlijn noch in de Wet OB opgenomen. De kwalificatie van een samenstel van handelingen als één samengestelde prestatie is met name van belang voor de kwalificatie van het object van heffing. De verdere gevolgen van deze kwalificatie vloeien voort uit de wet.

Zo is de leer van de samengestelde prestatie van belang voor de kwalificatie van een samenstel van handelingen als de levering van een goed of een dienst. De plaats van de prestatie, de mogelijke toepassing van een vrijstelling en de hoogte van het tarief vloeien daarnaast voort uit de kwalificatie van een samenstel van prestaties.

Het onderscheid tussen goederen en diensten is van belang, omdat voor goederenleveringen andere regels voor de plaats van heffing, de toepassing van vrijstellingen en de bepaling van het tarief kunnen gelden dan voor diensten. De kwalificatie van een samengestelde prestatie als vrijgesteld, belast of deels vrijgesteld/belast kan indirect gevolgen voor het tijdstip van een prestatie en het recht op aftrek van voorbelasting.

⁴⁰ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260-10 (The Rank Group), V-N 2011/62.20, r.o. 44.

⁴¹ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260-10 (The Rank Group), V-N 2011/62.20, r.o. 34.

3. De kwalificatie van het object van heffing bij een samenstel van prestaties

3.1 Inleiding

De Btw-richtlijn bevat geen specifieke bepaling die voorschrijft onder welke voorwaarden een samenstel van handelingen als één geheel moet worden beschouwd. Het leerstuk van de samengestelde prestaties gaat over de vraag op welke wijze een samenstel van prestaties gekwalificeerd moet worden ter bepaling van het object van heffing. De relevante beoordelingscriteria van dit vraagstuk zijn tot stand gekomen in de jurisprudentie van het HvJ.

Om recht te doen aan mijn onderzoeksvraag richt ik me bij het in kaart brengen van de arresten van het HvJ voornamelijk op de toetsingscriteria die zijn ontwikkeld bij de beoordeling van samengestelde prestaties en niet zo zeer op de achtergrondinformatie. Daarnaast beperk ik me in dit hoofdstuk tot het beschrijven van de gevallen waarin een samenstel van prestaties ter bepaling van het object van heffing als één prestatie gekwalificeerd moet worden. In hoofdstuk vier ga ik nader in op de btw-gevolgen die hieruit voortvloeien.

3.2. Europese jurisprudentie van vóór het CPP-arrest

3.2.1 Inleiding

Het basisarrest van het HvJ over samengestelde prestatie is de zaak CPP. Een aantal arresten die zijn voorafgegaan aan dit arrest hebben eveneens een bijdrage geleverd aan de leer van de samengestelde prestatie. Allereerst besteed ik hier dan ook aandacht aan deze arresten.

3.2.2 ‘Homogene transactie’ en de ‘eenheid van de prestatieverrichter’

In het arrest Kerrutt⁴² werden de eerste bouwstenen gelegd voor het leerstuk van de samengestelde prestatie.

De echtelieden Kerrutt namen deel aan een zogenaamd ‘Bauherrenmodell’. Dit hield in dat het echtpaar Kerrutt samen met een aantal anderen een financieringsmaatschappij de opdracht gaf een bouwterrein te kopen met de bedoeling daarop woningen te bouwen. Daarnaast hadden zij een ‘Bauherrengemeinschaft’ opgericht. Dit samenwerkingsverband sloot met een bouwonderneming een aannemingsovereenkomst voor de bebouwing van de grond.

In deze zaak was onder andere in geschil of een pakket overeenkomsten, bestaande uit ten eerste overeenkomsten voor aannemingswerkzaamheden met het oog op de oprichting van een gebouw en ten tweede de levering van een terrein door een andere ondernemer, zijn aan te merken als één enkele handeling die onder de vrijstelling van de “levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein” vallen.

Het HvJ oordeelde dat van de ‘levering van een gebouw en het erbij behorend terrein’ sprake is bij een homogene transactie, wanneer twee categorieën van goederen – het gebouw en het terrein –

⁴² HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85 (Kerrutt), *JUR* 1986/2219.

volgens het recht betreffende koop en verkoop het voorwerp uitmaken van dezelfde levering, zoals bij de levering van een bebouwd terrein.⁴³ Om een neutrale belastingheffing te waarborgen moeten de “*verschillende belastbare handelingen die niet tot een enkele handeling kunnen worden samengevoegd, ieder afzonderlijk aan de belasting over de toegevoegde waarde worden onderworpen*”.⁴⁴ Hieruit kan a contrario worden afgeleid dat verschillende belastbare handelingen die wél tot één enkele handeling kunnen worden samengevoegd gezamenlijk aan btw-heffing worden onderworpen.⁴⁵

In deze zaak kon volgens het HvJ geen sprake zijn één vrijgestelde homogene transactie, omdat de betrokken handelingen door verschillende ondernemers werden verricht.

De aannemingswerkzaamheden werden namelijk door een andere ondernemer verricht dan de levering van het terrein.⁴⁶ Uit dit arrest kan verder worden afgeleid dat van een homogene transactie, in dit onderzoek aangeduid als een samengestelde prestatie, slechts sprake kan zijn indien de verschillende deelhandelingen door één ondernemer worden verricht. Er is met andere woorden een eenheid van de prestatieverrichter vereist.⁴⁷ Dit arrest biedt de mogelijkheid om, indien de levering van het terrein en de bouw van de woningen wel met dezelfde ondernemer wordt overeengekomen, de transacties als één geheel te beschouwen.⁴⁸

3.2.3 Eén enkele economische handeling

In de zaak Morten Henriksen⁴⁹ werden woningen met een aparte garagebox, binnen één gebouwencomplex, verhuurd. De vraag was of de in beginsel belaste verhuur van de garagebox kon delen in de vrijgestelde verhuur van de woningen. Het HvJ oordeelde “*dat de verhuur van een garagebox (parkeerruimte) niet van die vrijstelling kan worden uitgesloten, wanneer die verhuur zo nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed dat een andere bestemming heeft – zoals gebouwen met een woonfunctie of voor commercieel gebruik -, dat beide verhuren één enkele economische handeling vormen.*”⁵⁰

Uit dit arrest kan worden opgemaakt dat handelingen die economisch gezien nauw verbonden zijn één prestatie vormen voor het object van heffing. Daarnaast merk ik op dat dit arrest ziet op een casus waarbij de samengestelde handeling wordt verricht door één enkele dienstverrichter ten behoeve van één enkele afnemer.⁵¹

⁴³ HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85 (Kerrutt), *JUR* 1986/2219, r.o. 13.

⁴⁴ HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85 (Kerrutt), *JUR* 1986/2219, r.o. 14.

⁴⁵ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.56.

⁴⁶ HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85 (Kerrutt), *JUR* 1986/2219, r.o. 15.

⁴⁷ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.57.

⁴⁸ A.J. Blank, ‘Het tijdstip van een samengestelde prestatie’, *BtwBrief* 2010,15. Recentelijk heeft de HR overigens geoordeeld dat een koop-aannemingsovereenkomst, gesloten met één projectontwikkelaar, als één levering beschouwd moet worden, zie Hoge Raad 22 maart 2013, nr. 12/02180, *BNB* 2013/133.

⁴⁹ HvJ EU 13 juli 1989, nr. C-173/88 (Morten Henriksen), *FED* 1990/72.

⁵⁰ HvJ EU 13 juli 1989, nr. C-173/88 (Morten Henriksen), *FED* 1990/72 r.o. 15.

⁵¹ Vgl. D.B. Bijl e.a., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2001, p.89 en W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.57.

3.2.4 Analyse van de kenmerkende elementen

Het arrest Faaborg-Gelting Linien⁵² ging over de vraag waar de verstrekking van maaltijden voor consumpties aan boord van een veerboot, op een lijndienst tussen Faaborg in Denemarken en Gelting in Duitsland, belast behoorde te worden. Hierbij is het van belang om vast te stellen of de restaurantverrichtingen gekwalificeerd moeten worden als leveringen van goederen of als diensten. De in Denemarken gevestigde ondernemer die deze handelingen verrichtte beschouwde de restaurantverrichtingen als diensten. Hij nam deze handelingen niet op in de aangiften die hij bij de Duitse fiscus indiende, omdat hij stelde dat de diensten belastbaar zijn op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.⁵³ De Duitse fiscus beschouwde de restaurantverrichtingen echter als leveringen van goederen. Deze leveringen zijn belastbaar op de plaats waar de goederen zich bevinden op het moment dat zij geleverd worden.⁵⁴ De Duitse fiscus legde een naheffingsaanslag op voor de restaurantverrichtingen die hadden plaatsgevonden binnen het Duitse territorium.

Het HvJ oordeelde dat om te bepalen of de handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, *“moeten alle omstandigheden waaronder de betrokken handelingen worden verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen”*.⁵⁵

De verstrekking van toebereide spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie is het resultaat van een serie diensten, zoals: de bereiding van de spijzen, de terbeschikkingstelling van restaurantinfrastructuur, het bijstaan en adviseren van klanten en het opdienen van de gerechten.⁵⁶

Het HvJ stelde vast dat de restaurantverrichting wordt gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft.⁵⁷ De levering van de spijzen wordt ondergeschikt geacht aan het dienstbetoon. Het HvJ concludeert dat de restaurantverrichtingen aan boord van een veerboot beschouwd moeten worden als één enkele dienst. Dit is naar mijn mening anders in het geval dat afhaalmaaltijden verstrekt worden waarbij de verstrekking van het eten niet gepaard gaat met diensten die het nuttigen veraangenamen. In een dergelijke situatie overheerst het leveringselement de gehele prestatie.

3.2.5 Prestaties van louter bijkomende aard

Het arrest Madgett & Baldwin⁵⁸ gaat over de toepassing van de reisbureauregeling, maar is ook van belang voor de uitleg van het begrip ‘bijkomende diensten’. Eén van de prejudiciële vragen in dit arrest is of de reisbureauregeling van toepassing is op een hotelhouder die tegen een totaalprijs een hotelarrangement aanbiedt, bestaande uit overnachtingen en een aantal bijkomende diensten. Deze bijkomende diensten, afgenomen van derden, betroffen vervoersdiensten tussen het hotel en verschillende verzamelpunten en een eendaagse busexcursie.

⁵² HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20.

⁵³ Artikel 9, lid 1, Zesde Richtlijn.

⁵⁴ Artikel 8, lid 1, sub b, Zesde Richtlijn.

⁵⁵ HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20, r.o. 12.

⁵⁶ HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20, r.o. 13.

⁵⁷ HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20, r.o. 14.

⁵⁸ HvJ EU 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), V-N 1998/59.20.

Het HvJ stelde dat de reisbureauregeling van toepassing is op de hotelhouders, omdat zij prestaties aanbieden die boven hun traditionele taken uitgaan en waarvan de uitvoering een aanmerkelijke invloed heeft op de berekende totaalprijs heeft, zoals de reis naar het hotel vanaf afgelegen verzamelpunten.⁵⁹ Dergelijke prestaties zijn geen louter bijkomende prestaties.⁶⁰

Deze conclusie is op zich niet zozeer relevant voor de leer van de samengestelde prestaties. Ik vind dat een overweging die aan deze uitspraak is voorafgegaan wel bijzondere aandacht verdient.⁶¹ Het HvJ overweegt namelijk dat de bijzondere regeling voor reisbureaus niet zou kunnen worden toegepast op de hotelhouders indien zij diensten leveren die vergeleken met het verschaffen van onderdak enerzijds een klein deel van de totaalprijs uitmaken en anderzijds tot hun traditionele taken behoren. Die prestaties “*vormen voor de klanten dus geen doel op zich, maar een middel om de belangrijkste dienst van die ondernemer aantrekkelijker te maken*”.⁶² Hieruit leid ik af dat belang wordt gehecht aan de prijsstelling en de reguliere activiteiten van de belastingplichtige. Uit bijvoorbeeld het CPP-arrest zal moeten blijken of deze omschrijving van bijkomende prestaties wordt overgenomen binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties.

3.3 CPP: één dienst of meerdere diensten?

3.3.1 Inleiding

In het CPP-arrest⁶³ heeft het HvJ voor het eerst in algemene bewoordingen omschreven wanneer meerdere handelingen samen als één prestatie beschouwd moeten worden. Het Engelse ‘House of Lords’ stelde aan het HvJ de prejudiciële vraag “*aan de hand van welke criteria vanuit btw-oogpunt moet worden bepaald of een handeling die uit verschillende elementen bestaat, moet worden beschouwd als één enkele dienst dan wel als twee of meer te onderscheiden diensten, die afzonderlijk moeten worden beoordeeld?*”. In dit arrest bevestigt het HvJ de opvattingen uit de arresten Faaborg-Gelting Linien en Madgett & Baldwin en wordt de leer van de samengestelde prestaties verder uitgewerkt.⁶⁴

3.3.2 Casus CPP

Card Protection Plan Ltd. (hierna “CPP”) biedt houders van kredietkaarten tegen betaling een plan aan ter bescherming van de financiële schade en de ongemakken van het verlies of de diefstal van hun kaarten en van een aantal andere voorwerpen zoals autosleutels, paspoorten of verzekeringsdocumenten. De financiële schade verzekerde CPP zelf bij een verzekeringsmaatschappij. Daarnaast omvatte het beschermingsplan een aantal diensten van CPP op het gebied van registratie en hulpverlening. De vraag rees enerzijds of op de diensten van CPP (geen verzekeraar) ook de verzekeringsvrijstelling van toepassing kan zijn. Anderzijds rees de vraag of de (verzekerings- en kaartregistratie)diensten als één dienst moeten worden beschouwd of als meerdere diensten die ieder een eigen btw-regime hebben.

⁵⁹ HvJ EU 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), *V-N* 1998/59.20, r.o. 27.

⁶⁰ HvJ EU 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), *V-N* 1998/59.20, r.o. 26.

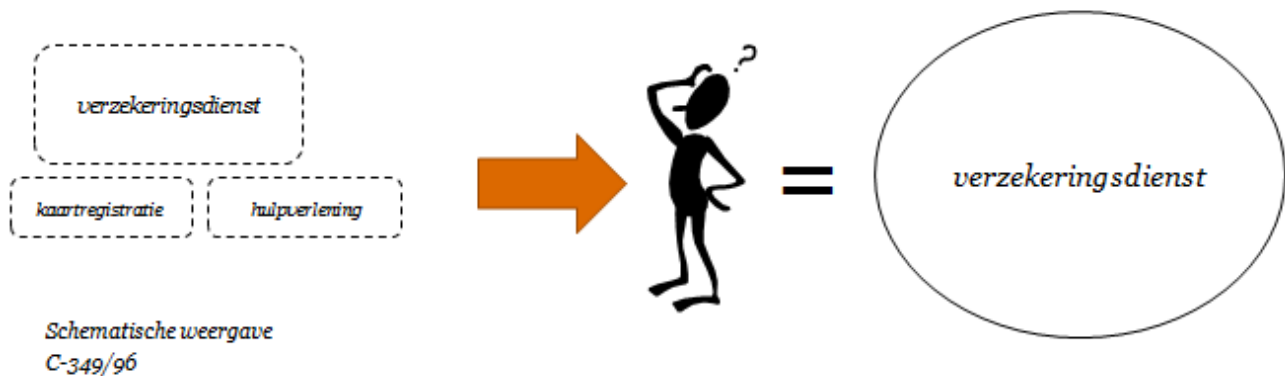
⁶¹ Zie tevens W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.59.

⁶² HvJ EU 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), *V-N* 1998/59.20, r.o. 24.

⁶³ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224.

⁶⁴ G.J. van Bruggen, ‘Zelfstandige of bijkomende diensten’, *BtwBrief* 2002, 18.

Het HvJ oordeelde dat ook niet-verzekeraars in de verzekeringsvrijstelling kunnen delen, mits zij hun klanten een dekking verschaffen voor bepaalde risico's.⁶⁵ Het HvJ geeft geen concreet antwoord op de vraag of de diensten die CPP aanbood afzonderlijk of als één geheel beschouwd moeten worden. Wel scheidt het HvJ aan de hand van een aantal principes een kader waarbinnen de kwalificatie van het samenstel van handelingen behoort plaats te vinden. Deze principes zal ik hieronder uiteenzetten.



3.3.3 Algemene principes ter beoordeling van samengestelde handelingen

Het HvJ begint met het opwerpen van de herinnering dat de vraag betreffende de omvang van een handeling vanuit btw-oogpunt van bijzonder belang is, zowel ter bepaling van de plaats van de dienstverrichtingen als voor de toepassing van het belastingtarief, of, zoals in casu, ter bepaling van een vrijstelling.⁶⁶ Het HvJ merkt op dat, gelet op de diversiteit van handelstransacties, de vraag hoe het probleem in alle gevallen moet worden benaderd, niet afdoende kan worden beantwoord. Hiermee wordt bedoeld dat het leerstuk van de samengestelde prestaties onderhevig is aan zeer casuïstische omstandigheden en dat niet aan de hand van één uniforme regel een oplossing gevonden kan worden.

Het Hof overweegt, met een verwijzing naar het arrest Faaborg-Gelting Linien, dat “wanneer de betrokken handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, in de eerste plaats rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt”.⁶⁷

Het HvJ steunt in rechtsoverweging 29 de essentie van de leer van de samengestelde handeling op basis van een tweeledige omstandigheid, namelijk enerzijds dat “als gevolg van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd” en anderzijds dat “de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald ten einde de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten”. Met andere woorden: elke dienstverrichting is in beginsel zelfstandig, maar het is niettemin mogelijk dat een dienstverrichting toch uit meerdere elementen/verrichtingen bestaat die niet van elkaar mogen worden gescheiden.⁶⁸

⁶⁵ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 22.

⁶⁶ Zie paragraaf 2.11.

⁶⁷ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 28.

⁶⁸ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.61.

Verder is volgens het HvJ “*van belang vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn ten einde te bepalen of de belastingplichtige aan de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent*”.⁶⁹ Hierbij is het van belang om op te merken dat de verwijzing naar ‘de consument’ niet bedoeld is om ruimte te laten voor een subjectieve bedoeling van de betrokken partijen.⁷⁰ Vanuit het objectieve oogpunt van de ‘modale’ (gemiddelde) consument zal naar de transacties gekeken moeten worden. Volgens Van Hilten heeft het HvJ met deze overweging de gulden middenweg gekozen tussen de, theoretisch gezien meest geschikte, subjectieve benadering en de uit praktisch oogpunt makkelijker te hanteren objectieve benadering.⁷¹ Binnen het karakter van de btw als zijnde een verbruiksbelasting zou de subjectieve benadering het beste passen, omdat de verbruiker zelf het beste kan bepalen wat hij consumeert. Praktisch bezien is deze benadering echter niet uitvoerbaar, omdat iedere belastingplichtige dan aan zijn afnemer zal moeten vragen welke bedoelingen deze heeft met de aanschaf van het samenstel van handelingen. Door aan het subjectieve element ‘de consument’, een objectief element, ‘modale (of gemiddelde)’, toe te voegen wordt in ieder geval een uitvoerbaar criterium geschapen.⁷²

Volgens Panis kan uit de verwijzing naar de relatie tussen de dienstverrichter en de modale consument verder nog worden afgeleid dat het begrip complexe handeling voor het HvJ veronderstelt dat deze handeling wordt verricht door één dienstverrichter, ten behoeve van één afnemer (met andere woorden: ‘eenheid van de dienstverrichter en eenheid van de ontvanger’).⁷³

In rechtsoverweging 30 maakt het HvJ duidelijk “*dat er met name sprake is van één dienst ingeval één of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl één of meer andere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen*”. Uit deze overweging kan worden afgeleid dat dit arrest ziet op een samengestelde handeling waarbij sprake is van een hoofddienst en één (of meerdere) bijkomende dienst(en). Dit wordt ook wel aangeduid als het CPP-type. Zoals reeds is gebleken uit het Madgett & Baldwin-arrest moet een dienst als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd, “*wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken*”.⁷⁴

Het HvJ benadrukt dat het feit dat één prijs in rekening wordt gebracht er weliswaar voor kan pleiten dat sprake is van één dienst, maar dat dit niet doorslaggevend is.⁷⁵

3.4 Tussenconclusie

Uit de hiervoor aangehaalde arresten blijkt dat het uitgangspunt bij de kwalificatie van samengestelde handelingen, mede gelet op artikel 2, lid 1, van de Btw-richtlijn, is dat elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Hierop heeft het HvJ in de zaak Morten Henriksen en het CPP-arrest een uitzondering geformuleerd

⁶⁹ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 29.

⁷⁰ Zie voetnoot 68.

⁷¹ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, noot van Hilten.

⁷² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: 2012, p.142.

⁷³ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.61.

⁷⁴ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 30.

⁷⁵ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 31.

voor handelingen die economisch gezien één enkele prestatie vormen. Deze handelingen mogen niet kunstmatig gesplitst worden in verschillende afzonderlijke prestaties. De volgende principes spelen verder een rol bij de kwalificatie van een samengestelde prestatie:

- Om te kunnen beoordelen of er sprake is van één samengestelde prestatie moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt.
- Uit een analyse van de kenmerkende elementen moet worden vastgesteld wat het overheersende element van de prestatie vormt.
- Om vast te kunnen stellen wat de kenmerkende elementen van een prestatie zijn moet de transactie op objectieve wijze bekeken worden vanuit de modale consument.
- Diensten kunnen bijkomend bij een hoofdprestatie zijn als zij slechts een klein deel van de totaalprijs vormen en behoren tot de traditionele taken van degene die de prestatie verricht. Deze bijkomende diensten vormen voor de klanten dan geen doel op zich, maar een middel om de belangrijkste dienst van de ondernemer aantrekkelijk te maken.
- Het in rekening brengen van één prijs, of juist meerdere afzonderlijke prijzen, is niet doorslaggevend.

Uit de arresten Kerrutt, Morten Henriksen en CPP blijkt impliciet dat slechts sprake kan zijn van een samengestelde handeling bij prestaties die tussen twee partijen zijn overeengekomen. De handelingen verricht door of voor derden kunnen dus geen onderdeel uitmaken van een samengestelde prestatie. Dit lijkt logisch aangezien de leer van de samengestelde handeling in essentie betrekking heeft op het toepassingsbereik van een belastbare handeling.⁷⁶ Een belastingplichtige is per slot van rekening geen btw verschuldigd over een (deel)handeling die hij niet zelf heeft verricht.⁷⁷

3.5 Europese jurisprudentie na het CPP-arrest

3.5.1 Inleiding

Naar aanleiding van de hiervoor beschreven basisprincipes zijn in een groot aantal zaken prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Om te beoordelen of deze zaken tot een verfijning, aanvulling, dan wel tot een wijziging van de toetsingscriteria van samengestelde prestaties hebben geleid, zal ik deze arresten in het volgende deel uiteenzetten. Aangezien in de afgelopen jaren veelvuldig zaken voor het HvJ zijn verschenen waarvan slechts een beperkt deel van invloed is geweest op het leerstuk van samengestelde prestaties beperk ik me bij deze uiteenzetting tot het beschrijven van de meest relevante arresten.

⁷⁶ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.72.

⁷⁷ Zie voetnoot 76.

3.5.2 Samengestelde prestatie van het Levob-type

3.5.2.1 Levob: één prestatie? Levering van een goed of dienst?

Het arrest Levob⁷⁸ heeft een belangrijke invloed gehad op en gezorgd voor een verfijning van het leerstuk van de samengestelde prestaties. Dit arrest heeft duidelijk gemaakt dat er naast het CPP-type (één hoofddienst en een of meer bijkomende diensten) ook nog andere samengestelde handelingen zijn die één prestatie vormen.

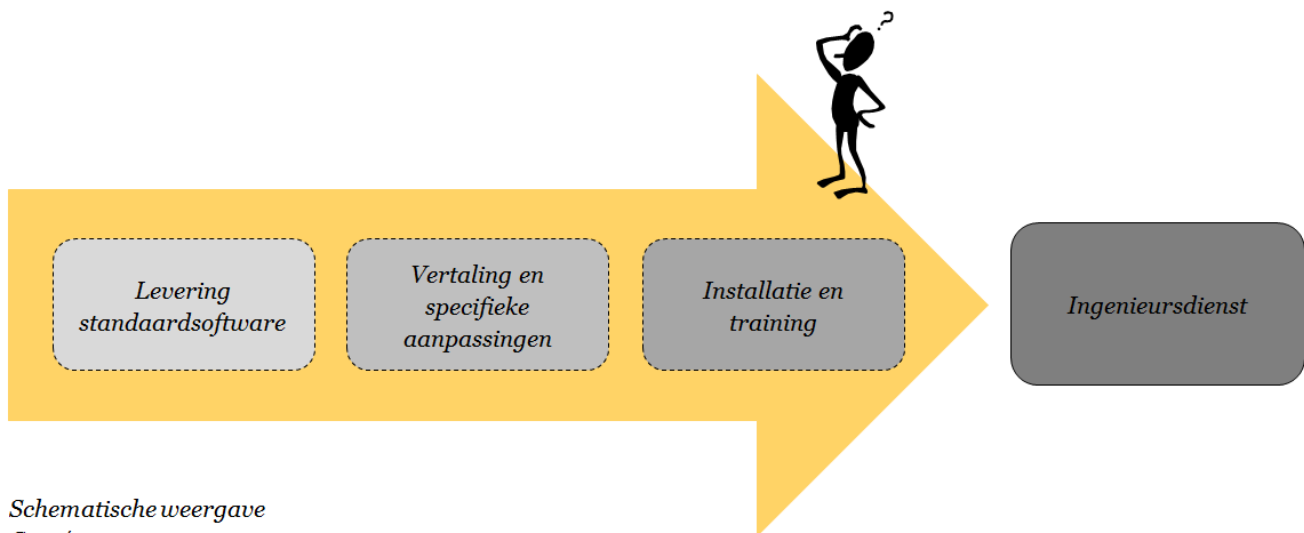
3.5.2.2 Casus

De Nederlandse verzekeringsmaatschappij Levob, met een beperkt recht op aftrek, verwierf in 1997 een softwarepakket van het Amerikaanse bedrijf FDP. Het pakket werd geleverd in de VS en vervolgens door Levob overgebracht naar Nederland. FDP diende de standaardsoftware nog aan te passen aan de specifieke behoeften van Levob (omzetting in de Nederlandse taal en gereedmaken voor handelingen met tussenpersonen). Daarnaast zou FDP de software installeren bij Levob en het personeel van Levob trainen in het gebruik van de software. Voor deze prestaties werden de volgende vergoedingen in rekening gebracht: 713.000 US dollar voor de verschaffing van de standaardsoftware, minimaal 793.000 en maximaal 970.000 US dollar voor de specifieke aanpassingen, 7.500 US dollar voor de installatie en 7.500 US dollar voor de trainingen.

Door de transactie op bovenstaande wijze te structureren was het beoogde gevolg dat de levering van de software plaats zou vinden buiten de EU en dus niet aan btw-heffing zou worden onderworpen. Bij de invoer van de software in Nederland zou slechts btw geheven worden over de lage waarde van de gegevensdrager, die nagenoeg nihil was. Levob probeerde op deze manier te voorkomen dat zij btw verschuldigd zou zijn over de hogere waarde van de standaardsoftware, die zij slechts zeer beperkt in aftrek zou kunnen brengen (een verzekeringsmaatschappij verricht namelijk hoofdzakelijk vrijgestelde activiteiten). Over de specifieke diensten (vertaling en training) van FDP werd in beginsel wel Nederlandse btw in rekening gebracht, omdat deze prestaties belastbaar zijn in Nederland. De Nederlandse Belastingdienst was echter van mening dat de levering van de standaardsoftware met de overige diensten één prestatie vormt: één dienst bestaande uit de (levering van de) aangepaste software. De fiscus legde naheffingsaanslagen op voor alle vergoedingen die Levob op grond van de overeenkomst had betaald. Het gevolg hiervan zou zijn dat Levob ook Nederlandse btw verschuldigd zou worden over de prijs van de levering van de standaardsoftware.

De Hoge Raad stelde aan het HvJ de prejudiciële vraag of hier sprake is van meerdere afzonderlijke prestaties dan wel van één prestatie. Daarnaast stelde hij de vraag of, indien sprake is van één enkele prestatie, die enkele prestatie moet worden gekwalificeerd als een dienst of als de levering van een goed.

⁷⁸ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.



3.5.2.3 Eén economisch ondeelbare prestatie - het Levob-type

Het HvJ maakt duidelijk dat het zijn taak is om, op grond van artikel 234 van het EG-verdrag, de nationale rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens van het gemeenschapsrecht (Btw-richtlijn) te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de voor hen dienende zaak.⁷⁹ *“Het is vervolgens aan de nationale rechters om, deze uitleg in acht nemende, op basis van alle feitelijke vaststellingen te bepalen of in een concreet geval sprake is van één samengestelde prestatie”*.⁸⁰

Het HvJ begint de beantwoording van de prejudiciële vragen in de eerste plaats met een verwijzing naar de algemene criteria van het leerstuk van de samengestelde prestatie, door de belangrijkste overwegingen uit CPP en Faaborg-Gelting Linien op te sommen.⁸¹ Vervolgens wijst het HvJ erop dat deze criteria toegepast kunnen worden op handelingen van het CPP-type, indien een hoofddienst met één of meerdere bijkomende diensten worden verricht.⁸² Daarnaast merkt het HvJ op dat ook in een andere situatie sprake kan zijn van één samengestelde prestatie, namelijk *“wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen”*.⁸³ Door te spreken van ‘een niet te splitsen prestatie’ geeft het HvJ aan dat het leerstuk van de samengestelde prestatie, mede ontwikkeld in het CPP-arrest, niet slechts ziet op diensten, maar ook op een combinatie van levering van goederen en diensten.⁸⁴

Kenmerkend voor dit tweede type samengestelde handeling, het “Levob-type”, is dat er een nauw verband bestaat tussen de verschillende elementen van de handeling waardoor de handeling onsplitsbaar wordt, zonder dat er hoofdprestaties en bijkomende prestaties onderscheiden kunnen worden (zoals in het CPP-type).⁸⁵ In het onderhavige geval is immers geen van beide essentiële prestaties, de levering van de standaardsoftware en de aanpassing ervan, zodanig ondergeschikt aan de andere dat zij duidelijk een bijkomende prestatie is.

⁷⁹ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 24.

⁸⁰ Zie voetnoot 79.

⁸¹ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 18 t/m 20.

⁸² HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 21.

⁸³ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 22.

⁸⁴ Vgl. G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007, p.310.

⁸⁵ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.64.

Door te verwijzen naar de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam stelt het HvJ vast dat “*de transactie tussen FDP en Levob heeft plaatsgevonden met als economisch doel de verschaffing van functionele software die speciaal aan de behoeften van die consument is aangepast. Bij deze transactie kan er niet van worden uitgegaan dat de consument eerst bij de leverancier de voor hem onbruikbare standaardsoftware heeft aangeschaft en pas daarna de specifieke aanpassingen om de software gebruiksklaar te maken. Een dergelijke opsplitsing is niet mogelijk zonder kunstgrepen, of met andere woorden, een dergelijke opsplitsing zou kunstmatig zijn.*”⁸⁶ Het economische doel van het samenstel van de handelingen neemt een belangrijke plaats in bij een samengestelde handeling van het type Levob.

De omstandigheid dat afzonderlijke vergoedingen zijn overeengekomen voor de verschaffing van de standaardsoftware en voor de aanpassing daarvan is, net als in het CPP-arrest, volgens het HvJ op zich niet doorslaggevend.⁸⁷ De wijze van factureren doet immers geen afbreuk aan de nauwe band tussen de verstrekking van en de daaropvolgende aanpassing van de standaardsoftware. Voor de (modale) consument kan het gegeven dat afzonderlijk gecontracteerd/gefactureerd is geworden echter wel een aanwijzing vormen dat wel degelijk afzonderlijke prestaties worden afgenomen.

De A-G maakt een en ander duidelijk aan de hand van het volgende voorbeeld: “*Ook een meubelmaker die een kast op maat maakt, kan in zijn offerte de materiaalkosten als vaste prijs opvoeren en de arbeidskosten al naar gelang de daadwerkelijk benodigde uren. Niettemin lijdt het geen twijfel dat het resultaat uit de levering van een kast bestaat en niet uit twee afzonderlijke prestaties. Uit dit voorbeeld blijkt dat de afzonderlijke berekening van de prijs voor twee prestaties niet noodzakelijkerwijs iets over hun samenhang zegt.*”⁸⁸ Naar mijn mening maakt dit voorbeeld duidelijk dat het terecht is dat het HvJ tot het oordeel komt dat de wijze van factureren niet doorslaggevend is voor de kwalificatie van een samenstel van handelingen.

Het HvJ vervolgt deze zaak met vast te stellen of de enkele prestatie als dienst (of als levering van een goed) gekwalificeerd moet worden. Dit wordt, net als in het arrest Faaborg-Gelting Linien, gedaan aan de hand van een analyse van de overheersende elementen. Naast het belang van de aanpassingen van de standaardsoftware om deze gebruiksklaar te maken, zijn de omvang, de duur en de kosten van die aanpassingen relevante elementen.⁸⁹ Het HvJ oordeelt uiteindelijk dat de aanschaf van het standaardsoftwarepakket en de aanpassingen één dienst vormen. Deze dienst is volgens het HvJ vergelijkbaar met die van ingenieurs en is dus belast in het land van de afnemer van de prestatie op grond van artikel 9, lid 2, onderdeel e, ten eerste, Zesde richtlijn.⁹⁰ Het HvJ past in dit arrest een specifieke ‘plaats van dienst-regel’ toe op een samengestelde prestatie, omdat het overheersende dienstelement te vergelijken is met de dienstverrichtingen van een ingenieur. Aangezien ik in dit hoofdstuk uitsluitend onderzoek verricht naar de toetsingscriteria die het HvJ heeft geschapen om te kunnen bepalen of sprake is van één samengestelde prestatie, zal ik hier niet verder ingaan op de toepassing van deze speciale plaats van dienst-regel.⁹¹

⁸⁶ Zie voetnoot 79.

⁸⁷ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 25.

⁸⁸ A-G Kokott, 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, punt 75-76.

⁸⁹ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 27/28.

⁹⁰ Huidig artikel 59, onderdeel c, Btw-richtlijn.

⁹¹ Sinds 1 januari 2010 zijn de plaats van dienst-regels gewijzigd en is de hoofdregel niet meer ‘daar waar de dienstverrichter is gevestigd’, maar in B2B-situaties ‘daar waar de afnemer is gevestigd’. De toepassing van een

3.5.3 CPP & Levob

3.5.3.1 Nadere toepassing van het CPP- en het Levob-type

In de situatie waarin een ondernemer een combinatie van prestaties verricht dient elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig te worden beschouwd. Uit de voorgaande jurisprudentie valt op te maken dat het HvJ twee uitzonderingssituaties onderkent waarin sprake kan zijn van één samengestelde prestatie, namelijk in geval van een samengestelde handeling van het type CPP en het type Levob. In het volgende onderdeel beschrijf ik onder andere of in de rechtspraak van het HvJ meer toepassingen van een CPP- of Levob-type samengestelde handeling herkend kunnen worden.

3.5.3.2 CPP-type en Levob-type naast elkaar?

Het is interessant om op te merken dat uit onder meer de arresten Tellmer⁹² en Bog⁹³ lijkt te kunnen worden afgeleid dat het HvJ de prestatie van het type CPP en Levob naast elkaar plaatst.⁹⁴ Zo geeft het HvJ in de zaak Tellmer eerst in rechtsoverweging 18 aan dat *“wanneer een of meer prestaties een hoofdprestatie vormen, terwijl de andere prestatie(s) moet(en) worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, de bijkomende prestaties het fiscale lot van de hoofdprestatie delen”* (het CPP-type). Vervolgens oordeelt het HvJ in de daaropvolgende overweging dat *“Daarnaast ook kan worden gesproken van één enkele prestatie, wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsen kunstmatig zou zijn”* (het Levob-type).

In het arrest Bog wordt ‘tevens’ als bijwoord gebruikt in plaats van ‘daarnaast’.⁹⁵ Uit deze nevenschikkingen kan worden afgeleid dat indien wordt vastgesteld dat geen sprake is van één hoofdprestatie met bijkomende prestaties, dit niet direct tot gevolg heeft dat het samenstel van handelingen afzonderlijk in aanmerking moet worden genomen. Er kan immers ook sprake zijn van één prestatie die bestaat uit economisch nauw verbonden deelprestaties.

Uit onder meer de arresten Faaborg-Gelting Linien en CPP blijkt dat bij de beoordeling van een samengestelde prestatie alle omstandigheden van het geval een rol spelen. Verder speelt het feit dat één prijs, dan wel meerdere afzonderlijke prijzen, in rekening worden gebracht, geen beslissende rol bij de beoordeling of sprake is van één of meer prestaties.⁹⁶ Wat partijen contractueel hebben afgesproken hoeft niet wezenlijk doorslaggevend te zijn bij de beoordeling van een (on)splitsbare prestatie.⁹⁷ In het arrest Part Service heeft het HvJ zelfs uitdrukkelijk overwogen dat *“de nationale rechter moet beoordelen of de aan hem voorgelegde gegevens kenmerkend zijn voor het bestaan van één enkele handeling, ongeacht hoe zij contractueel is uitgewerkt”*.⁹⁸

specifieke plaats van dienst-regel, zoals in het Levob-arrest, heeft door deze wijziging in B2B-situaties aan belang ingeboet.

⁹² HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), V-N 2009/29.17.

⁹³ HvJ EU 10 maart 2011, nrs. C-497/09 (Bog), V-N 2011/18.17.

⁹⁴ A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, V-N 2012/7.20, punt 5.7 t/m 5.13.

⁹⁵ HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (Bog), V-N 2011/18.17, r.o.54.

⁹⁶ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 31 en HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, r.o. 25.

⁹⁷ A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, V-N 2012/7.20, punt 5.9.

⁹⁸ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 54.

De samengestelde prestaties van het type CPP en Levob worden door het HvJ niet altijd zo expliciet naast elkaar gezet als in de arresten Tellmer en Bog. Soms volstaat het HvJ met toetsing aan één van de twee typen. In het arrest Aktiebolaget NN past het HvJ in eerste instantie expliciet de criteria uit het arrest Levob toe op een samengestelde handeling, bestaande uit de overdracht en plaatsing van een glasvezelkabel, na voltooiing van de installatie en het verrichten van proefnemingen.⁹⁹ Al deze handelingen zijn noodzakelijk voor de totstandkoming van de gehele prestatie en hieruit blijkt de onderlinge onlosmakelijke verbondenheid. Volgens het HvJ zou het, net als in de zaak Levob, kunstmatig zijn om ervan uit te gaan dat de klant eerst de glasvezelkabel zal aanschaffen en vervolgens, bij dezelfde leverancier, de diensten die betrekking hebben op de plaatsing van de kabel.¹⁰⁰ De levering en de plaatsing van de glasvezelkabel moeten volgens het HvJ vanuit btw-oogpunt als één handeling worden beschouwd.

Vervolgens kwam in het arrest Aktiebolaget NN de vraag op of deze prestatie gekwalificeerd moet worden als de levering van een goed (de glasvezelkabel), dan wel als een dienst (de installatie van de kabel na proefnemingen). Bij deze kwalificatie is het van belang om vast te stellen welke elementen overheersend zijn. Dit veronderstelt dat er toch ook ondergeschikte c.q. bijkomende elementen zijn binnen de economisch onsplitsbare prestatie.¹⁰¹ Dit toont aan dat de criteria uit het CPP arrest een rol kunnen spelen bij de analyse van de kenmerkende elementen van een prestatie, ook indien het object van heffing wordt gevormd door een handeling van het Levob-type.

Het CPP-type en Levob-type kunnen zodoende zowel naast elkaar, als met elkaar gebruikt worden voor de bepaling of sprake is van één samengestelde prestatie en hoe deze prestatie vervolgens behandeld moet worden. Als sprake is van een samengestelde prestatie van het type CPP hoeft niet meer getoetst te worden of eveneens sprake is van een samenstelde prestatie van het type Levob.

3.5.3.3 Kenmerken van economisch ondeelbare prestaties (Levob-type)

Ik ben het met Van Hilten eens dat er wel degelijk een verschil zit tussen één economisch onsplitsbare prestatie en een handeling bestaande uit een hoofd- en een bijkomende prestatie.¹⁰² Het verschil zit in de omstandigheid dat bij het Levob-type handeling alle elementen noodzakelijk zijn om de prestatie compleet te maken. Terwijl bij een CPP-type handeling, zoals de verstrekking van een speeltje bij een hoofdproduct, de toets of alle elementen noodzakelijk zijn voor de totstandkoming van de prestatie niet beslissend is voor de bepaling of sprake is van één samengestelde prestatie. Het object van heffing bij een economische ondeelbare prestatie bestaat uit een samenstel van verschillende gelijkwaardige deelprestaties. Bij een CPP-type samengestelde prestatie wordt het object van heffing daarentegen gevormd door een hoofdprestatie met een of meer bijkomende deelprestaties.

Kenmerkend bij de bepaling of sprake is van één onsplitsbare prestatie zijn het economische doel van de handelingen, de nauwe samenhang van de verschillende gelijkwaardige elementen en de noodzaak van de vervulling van al deze elementen.¹⁰³ Dit blijkt onder meer uit de arresten Levob¹⁰⁴,

⁹⁹ HvJ EU 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget NN), *V-N* 2007/18.22, r.o. 24 en 25.

¹⁰⁰ HvJ EU 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget NN), *V-N* 2007/18.22, r.o. 25.

¹⁰¹ A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.11.

¹⁰² A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.12 en 5.13.

¹⁰³ A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.14.

¹⁰⁴ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115, r.o. 24.

Aktiebolaget NN¹⁰⁵, Don Bosco¹⁰⁶ en Graphic Procédé¹⁰⁷. Het HvJ achtte het in het arrest Don Bosco van belang om aan te sluiten bij hetgeen partijen (uiteindelijk) zijn overeengekomen. Zo wordt rekening gehouden met het economische doel van de handelingen.¹⁰⁸ In deze zaak spraken partijen af om onbebouwde grond te leveren. In dit verband zou het naar mijn mening kunstmatig zijn geweest om te oordelen dat Don Bosco eerst van één persoon de oude gebouwen en het erbij behorende terrein zou hebben verworven, dat als zodanig echter in het geheel niet bruikbaar was voor zijn eigen economische activiteit, en pas daarna door dezelfde persoon de sloopdiensten had laten uitvoeren.

Ik ben van mening dat in de zaak Faaborg Gelting-Linien, waarin verschillende handelingen vanaf het moment van bereiding tot het moment van het serveren van eten vallen te onderkennen, al sprake was van een economische ondeelbare prestatie. Alle handelingen binnen deze reeks zijn noodzakelijk om de gehele prestatie te vervullen. Zodoende kan geen sprake zijn van een hoofdprestatie met bijkomende prestaties. De handelingen zijn economische nauw met elkaar verbonden. Daarnaast zal de modale consument van mening zijn dat hij niet verschillende handelingen, maar één prestatie afneemt: een restaurantdienst.

3.5.3.4 Kenmerken van prestaties bestaande uit hoofd- en bijkomende handelingen (CPP-type)

Indien één of meer elementen van een samenstel van handelingen moeten worden beschouwd als bijkomende prestaties die ertoe dienen om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken, maar die voor de (modale) klant geen doel op zich vormen, kan voor de btw sprake zijn van één prestatie.¹⁰⁹ Het karakter van deze enkele prestatie wordt gevormd door een hoofdprestatie met een of meer bijkomende handelingen. De bijkomende handelingen vormen dan geen doel op zich, maar dienen slechts om de koop van de hoofdprestatie aantrekkelijker te maken voor de consument. De bijkomende handelingen zijn dus niet, zoals bij een Levob-type handeling wel het geval is, noodzakelijk om de gehele prestatie tot stand te laten komen.

In onder meer het arrest Everything Everywhere kan een CPP-type samengestelde prestatie onderscheiden worden. Uit dit arrest valt op te maken dat bij de beoordeling van zo'n samenstel een rol speelt of de (mogelijk bijkomende) prestaties voor de modale consument een afzonderlijk belang hebben ten opzichte van de (vermoede) hoofdprestatie.¹¹⁰ In dit arrest stelde het HvJ vast dat de door Everything Everywhere aan zijn klanten aangeboden betalingsverwerkingsdiensten niet konden worden afgenomen zonder gebruik te maken van de hoofdprestatie, bestaande uit een telecommunicatiedienst. De betalingsverwerkingsdiensten vormden geen doel op zich en werden zodoende aangemerkt als bijkomende prestaties. Om te bepalen of bepaalde elementen zijn te onderkennen die voor de klant geen doel op zich vormen en slechts dienen om de hoofdprestatie zo

¹⁰⁵ Zie voetnoot 100.

¹⁰⁶ HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2009/95.

¹⁰⁷ HvJ EU 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), *V-N* 2010/11.23, r.o. 21.

¹⁰⁸ Zie ook HvJ EU 5 juli 2012, C-259/11 (DTZ Zadelhoff), *BNB* 2012/311. In deze zaak acht het HvJ het economische doel van een prestatie eveneens doorslaggevend: “*Onder de vrijstelling voor handelingen inzake aandelen vallen ook handelingen die erop gericht zijn en tot resultaat hebben geleid dat de aandelen zijn overgedragen, maar die in wezen onroerende zaken en de (indirecte) overgang daarvan betreffen*”.

¹⁰⁹ Zie HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224.

¹¹⁰ HvJ EU 2 december 2010, nr. C-276/09 (Everything Everywhere), *V-N* 2010/64.23, r.o. 27 en A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.11.

aantrekkelijk mogelijk te maken, moet volgens het HvJ een zuiver objectief onderzoek worden gedaan.¹¹¹

3.5.3.5 Tussenconclusie

In de arresten CPP en Levob heeft het HvJ het fundament gelegd voor het leerstuk van de samengestelde prestaties. Op basis van het voorgaande concludeer ik dat zowel in de arresten waarbij sprake is van samengestelde handelingen van het type CPP, als in de arresten waarbij sprake is van samengestelde handelingen van het type Levob, een consistente lijn valt te onderkennen. In beide situaties hanteert het HvJ eenduidige criteria om een samenstel van handelingen al dan niet te kwalificeren als één samengestelde prestatie. Ik ben van mening dat deze criteria wenselijke handvaten bieden om vast te kunnen stellen waaruit de prestatie bestaat die een ondernemer uiteindelijk voor een consument verricht. Aan de hand van de wet en de richtlijn kan niet worden vastgesteld hoe het object van heffing moet worden bepaald indien sprake is van een samenstel van handelingen die afzonderlijk bezien allemaal een belastbaar feit vormen. Het is daarom wenselijk dat het HvJ uitleg heeft gegeven op welke wijze prestaties, die uit meer dan één handeling bestaan, in de heffing betrokken moeten worden.

Prestaties die economische bezien volgens de modale consument één geheel vormen moeten niet gesplitst worden, omdat dit kunstmatig zou zijn. Met de uitleg die het HvJ in de arresten CPP en Levob heeft gegeven wordt voorkomen dat in de economische realiteit geknipt wordt.

De economische realiteit vormt een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw en dient dus ook binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties gewaarborgd te worden.¹¹²

3.6 Tellmer - schoonmaak valt niet onder het begrip ‘verhuur’

3.6.1 Inleiding

In het arrest Tellmer¹¹³ kwam het HvJ tot de conclusie dat een samenstel van handelingen, bestaande uit de verhuur van appartementen en het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten, aangemerkt moet worden als twee zelfstandige, van elkaar te scheiden belastbare handelingen. Om deze conclusie goed te kunnen beoordelen zet ik eerst de casus uiteen en vervolgens beschrijf ik op grond van welke overwegingen het HvJ tot dit oordeel is gekomen.

3.6.2 Casus

Tellmer Property verhuurde appartementen. Naast de in rekening gebrachte huursommen voor het gebruik van de appartementen ontving Tellmer een vergoeding van haar huurders voor het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten. De vergoeding voor de schoonmaakwerkzaamheden werd afzonderlijk in rekening gebracht. De huurders hadden tevens de mogelijkheid om voor de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten een onafhankelijke overeenkomst te sluiten met een derde. Tellmer stelde dat de verhuur en de met de verhuur samenhangende schoonmaakdiensten ondeelbare handelingen zijn die onder één enkele btw-

¹¹¹ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 52.

¹¹² HvJ EU 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), V-N 1997/1662, r.o. 23.

¹¹³ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), V-N 2009/29.17.

regeling (vrijgestelde verhuur) vallen. De Tsjechische Belastingdienst was van mening dat de door Tellmer ontvangen bedragen voor het schoonmaken aan btw-heffing onderworpen zijn. De Tsjechische rechter stelde aan het HvJ de prejudiciële vraag of de schoonmaakdiensten onder het begrip ‘verhuur’ in de zin van artikel 13B, sub b, van de Zesde richtlijn¹¹⁴ vallen.

3.6.3 Afzonderlijke vergoedingen en afzonderlijk inkoopbare prestaties

Het HvJ begint de beantwoording van de prejudiciële vraag door te stellen dat de vrijstellingsbepalingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.¹¹⁵

Het HvJ verwijst naar het arrest Part Service en geeft aan dat in twee situaties (bij het CPP-type en Levob-type handeling) sprake kan zijn van één enkele prestatie. Volgens het HvJ *“bestaat de verhuur van onroerende goederen daarin dat een verhuurder een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en onder bezwarende titel het recht verleent, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan, en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten”*¹¹⁶. De schoonmaakdiensten van de gemeenschappelijke ruimten van het gebouw vallen volgens het HvJ, zelfs indien zij bij het gebruik van het gehuurde goed behoren, niet onder het begrip ‘verhuur’.¹¹⁷ Het opmerkelijke aan de volgorde van deze overwegingen is dat het HvJ niet eerst toets aan de bestaande criteria uit de arresten CPP en Levob om te beoordelen of sprake is van één prestatie. Het HvJ slaat deze stap in eerste instantie over en toetst direct aan het toepassingsbereik van de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed. Ik ben van mening dat dit niet in lijn is met de bestaande jurisprudentie. Aan de andere kant kan gesteld worden dat het HvJ door eerst te omkaderen wat het begrip “verhuur” inhoudt vaststelt of überhaupt van twee zelfstandige prestaties kan worden gesproken.

Volgens het HvJ versterkt het feit dat *“de schoonmaakdiensten van de gemeenschappelijke delen van het gebouw op verschillende wijzen kan worden verricht, te weten met name door een derde die de kosten van deze dienst rechtstreeks in rekening brengt aan de huurders dan wel door de verhuurder, die daarvoor zijn eigen personeel inschakelt of een schoonmaakbedrijf daarmee belast”* het oordeel. Het feit dat Tellmer de schoonmaakdiensten los van de huursom in rekening brengt bij de huurders is, in tegenstelling tot het CPP- en Levob-arrest, nu wel van bijzonder belang voor de vaststelling dat sprake is van verschillende prestaties. Het HvJ komt uiteindelijk, zonder daadwerkelijk aan de criteria uit CPP en Levob te toetsen, tot de volgende conclusie: *“Aangezien de verhuur van appartementen en de schoonmaak van de van de gemeenschappelijke delen van een gebouw van elkaar kunnen worden gescheiden, kunnen deze verhuur en deze schoonmaak niet worden aangemerkt als één enkele prestatie”*.¹¹⁸

¹¹⁴ Huidig artikel 135, lid 1, sub l, Btw-richtlijn.

¹¹⁵ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17, r.o. 16.

¹¹⁶ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17, r.o.20.

¹¹⁷ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17, r.o. 21.

¹¹⁸ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17, r.o. 24.

3.6.4 Nadere beschouwing Tellmer

3.6.4.1 Inleiding

Het HvJ geeft in het arrest Tellmer amper uitleg. Deze uitspraak kan wellicht als incompleet worden beschouwd.¹¹⁹ In het volgende onderdeel probeer ik de uitspraak van het HvJ desondanks te analyseren, mede door het oordeel en de overwegingen van het HvJ te vergelijken met de conclusie van A-G Trstenjak.¹²⁰ Daarnaast beschrijf ik wat de gevolgen van het arrest Tellmer zijn op de vóór dit arrest door het HvJ ontwikkelde toetsingscriteria.

3.6.4.2 Bijkomende prestaties of economisch nauw verbonden prestaties?

A-G Trstenjak besteedde in haar conclusie wel aandacht aan de vraag of de verhuur met schoonmaakdiensten één enkele ondeelbare economische prestatie vormt of een hoofdprestaties met een bijkomend element. Gelet op de feitelijke situatie en de juridische context komt de A-G tot de conclusie dat de schoonmaakdiensten niet als bijkomende prestatie zijn aan te merken, omdat deze activiteit niet de specifiek voor bewoning bestemde ruimten betreft en dus voor de klanten een doel op zich is en geen middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie (de verhuur van appartementen) van de dienstverrichter.¹²¹ Het HvJ geeft in de beperkte uitleg niet aan of dit dé reden is dat de schoonmaakdiensten op zichzelf staan.

Daarnaast is volgens A-G Trstenjak geen sprake van kunstmatige splitsing of één enkele ondeelbare economische prestatie, omdat de huurder en de verhuurder de beslissingsvrijheid hebben om de schoonmaak door een derde te laten verrichten.¹²² Er is wel sprake van een oorzaak-gevolg verband tussen de schoonmaakdiensten en de verhuur van de appartementen, maar in afwijking op onder meer de arresten Levob en Aktiebolaget NN zijn deze prestaties niet nodig om die ene prestatie te verrichten waar het de klant om te doen is.¹²³ De A-G concludeert dat sprake is van twee zelfstandig te onderscheiden diensten. Zij maakt hierbij wel het voorbehoud dat de nationale rechter moet onderzoeken in hoeverre de contractuele invulling van de betrokken huurovereenkomst, de huisregels van het betrokken gehuurde goed en de vaste rechtspraak in de desbetreffende lidstaat bij uitzondering toelaten dat de schoonmaakdienst opgaat in de verhuurdienst.¹²⁴ Het HvJ maakt dit voorbehoud niet. Het feit dat huurders de mogelijkheid hebben om voor de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten een onafhankelijke overeenkomst met een derde te sluiten, lijkt impliciet al aan te geven dat volgens het HvJ nooit sprake kon zijn van een samengestelde prestatie.¹²⁵

Het HvJ lijkt mijns inziens in dit arrest sterk vast te willen houden aan de strikte uitleg van de vrijstelling voor de verhuur van onroerend.¹²⁶ Dit is wellicht een verklaring voor het feit dat het HvJ niet eerst vaststelt of sprake is van één dan wel meerdere prestaties. De overwegingen van het HvJ lijken met name gericht op het voorkomen dat prestaties onder een vrijstelling vallen waarvoor de

¹¹⁹ D. Kroesen en I. van den Eijnden, 'Verhuur of verhuur plus – the devil is in the detail?', *BtwBrief* 2012/110.

¹²⁰ A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28.

¹²¹ A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28, punt 39 en 40.

¹²² A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28, punt 41.

¹²³ Noot bij HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17.

¹²⁴ A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28, punt 51.

¹²⁵ M. van Helden, 'Verhuur appartementen en schoonmaak gemeenschappelijke ruimten twee zelfstandige diensten', *BtwBrief* 2009, nr. 26.

¹²⁶ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17, r.o. 14, 16, 20 en 21.

vrijstelling helemaal niet bedoeld is. Ik ben het met A-G Trstenjak eens dat eerst vastgesteld moet worden óf überhaupt sprake is van één samengestelde prestatie. Dat een handeling die op zichzelf niet vrijgesteld is, wel in de vrijstelling deelt, is dan het gevolg van de kwalificatie dat deze handeling objectief gezien een ondeelbaar onderdeel vormt van de vrijgestelde verhuur.¹²⁷ Het HvJ had eerst moeten vaststellen wat het object van heffing is en vervolgens kan deze (ene) prestatie dan aan een btw-behandeling (bijv. een vrijstelling) onderworpen worden. Indien eerst wordt getoetst aan het bereik van een vrijstelling, vormt dit een inbreuk op de systematiek die de Btw-richtlijn voorschrijft.

3.6.4.3 Tellmer-criteria

Op basis van het feit dat de verhuur van de appartementen en de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van elkaar kunnen worden gescheiden oordeelt het HvJ dat zij niet aangemerkt kunnen worden als één enkele prestatie.¹²⁸ Het HvJ motiveert deze vaststelling niet expliciet. Uit rechtsoverweging 22 en 23 kan desondanks met enige voorzichtigheid worden afgeleid dat het HvJ van oordeel is dat de modale consument het doel heeft om een dienst als zodanig zelfstandig af te nemen als die dienst:

- separaat is overeengekomen;
- niet nauw samenhangt met een andere levering of dienst;
- separaat wordt gefactureerd; en
- door een derde verricht zou kunnen worden.¹²⁹

De Tellmer-criteria lijken op het eerste gezicht te passen binnen het ‘in aanmerking nemen van alle omstandigheden van het betrokken geval’.¹³⁰ Niet alleen de feiten, maar ook de wetgeving, jurisprudentie en het doel van de wetgeving spelen hierbij een rol.¹³¹ Een nieuw criterium is dat kennelijk van belang is of een deelprestatie door een derde verricht zou kunnen worden. Een verklaring voor het feit dat het HvJ hier voor het eerst belang aan hecht kan wellicht worden gevonden in de omstandigheid dat in de voorgaande arresten steeds totaalpakketten werden aangeboden, waarbij de afnemer niet de keuzemogelijkheid had om een deelprestatie van een derde af te nemen.¹³² Dit beoordelingscriterium moet naar mijn mening echter niet als doorslaggevend criterium gehanteerd worden, omdat in theorie elk onderdeel van een samengestelde prestatie op verschillende wijzen door verschillende ondernemers verricht kunnen worden (tenzij contractueel anders is bepaald).¹³³ Het van doorslaggevend belang achten of een afnemer een prestatie afzonderlijk kan inkopen bij een derde kan leiden tot een kunstmatige splitsing van een prestatie. De economische realiteit wordt dan uit het oog verloren. Naar mijn mening vormen de schoonmaak en overige servicediensten bijkomende diensten, omdat ze enkel de huur van de ruimten aantrekkelijk maken en geen zelfstandige betekenis hebben voor de afnemer. Met het arrest CPP in het achterhoofd kom ik tot de conclusie dat hier sprake is van één prestatie: vrijgestelde verhuur.

¹²⁷ A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28, punt 55.

¹²⁸ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17, r.o. 24.

¹²⁹ Noot bij HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17.

¹³⁰ Zie eveneens A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.19.

¹³¹ N.W.G.P. Yzermans, ‘Splitsen van deelprestaties: Een prestatie op zich!’, *BTW-bulletin* 2010/1.

¹³² Noot bij HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17.

¹³³ A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.19.

3.7 *Verfijning van de bestaande toetsingscriteria?*

3.7.1 *Inleiding*

De kwalificatie van een samengestelde prestatie is bijzonder casuïstisch en zal altijd afhankelijk zijn van de concrete omstandigheden van het geval.¹³⁴ In het arrest Tellmer hechtte het HvJ belang aan de keuzemogelijkheid van een afnemer om een prestatie bij een derde af te kunnen nemen en de afzonderlijke wijze van factureren. De vraag is of deze criteria tot een wijziging hebben geleid ten aanzien van de daarvoor bestaande toetsingscriteria. Ik onderzoek dit aan de hand van de arresten Deutsche Bank, Field Fischer Waterhouse, BGZ Leasing en RR Donnelley.

3.7.2 *Deutsche Bank – twee prestaties van een gelijkwaardig niveau*

In het arrest Deutsche Bank oordeelde het HvJ dat twee prestaties op hetzelfde niveau moeten worden geplaatst, indien deze prestaties ten opzichte van elkaar onmisbaar zijn voor het verrichten de prestatie in haar geheel.¹³⁵ In dat geval is het niet mogelijk om het ene element als de hoofddienst en het andere als de bijkomstige dienst te beschouwen.¹³⁶ Op het eerste gezicht lijkt het hier te gaan om een Levob-type handeling.

In dit arrest onderscheidt het HvJ een nieuwe ‘subcategorie’ binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties. Het HvJ oordeelde dat *“op grond van het in aanmerking nemen van alle omstandigheden waarin het betrokken portefeuillebeheer plaatsvindt, in wezen sprake is van een combinatie van twee prestaties, namelijk de analyse van en het toezicht op het vermogen van de belegger enerzijds, en de eigenlijke koop en verkoop van de effecten anderzijds”*.¹³⁷ Volgens het HvJ is het in theorie mogelijk dat deze prestaties afzonderlijk worden verricht. *“De gemiddelde belegger wenst echter juist een combinatie van deze twee prestaties af te nemen. Voor de belegger heeft het namelijk geen zin om in het kader van het portefeuillebeheer de beste strategie op het gebied van de koop, de verkoop of het houden van waardepapieren vast te stellen indien deze strategie vervolgens niet wordt uitgevoerd. Het heeft ook geen zin om zonder kennis van zaken en zonder voorafgaande marktanalyse al dan niet te verkopen of te kopen, naargelang van het geval”*.¹³⁸ Door aan te sluiten bij ‘de gemiddelde belegger’ sluit het HvJ overigens niet aan bij wat statistisch gemiddeld is, maar sluit het aan bij wat in de markt gebruikelijk is.¹³⁹

Het HvJ komt uiteindelijk tot de conclusie dat in deze zaak sprake is van één enkele economische prestatie ook al kunnen de prestaties in theorie afzonderlijk worden verricht.¹⁴⁰ Dit feit leidt, anders dan in het arrest Tellmer, volgens het HvJ niet tot de slotsom dat geen sprake kan zijn van een samengestelde prestatie. Volgens het HvJ kan de vrijstelling voor de handel van waardepapieren op de gehele prestatie niet van toepassing zijn, omdat een gedeelte van de prestatie niet binnen de

¹³⁴ Zo concludeerde M.G. de Baat al tijdens zijn dissertatie in Leiden in 1920, zie B.G. van Zadelhoff, *De samengestelde prestatie tegen één vergoeding*, Reugebrink-bundel, De ware koningin der belastingen, Kluwer: Deventer 1990, p.106.

¹³⁵ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888.

¹³⁶ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 27.

¹³⁷ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 23.

¹³⁸ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 26.

¹³⁹ T. Vroon, ‘1+1=1’, *BtwBrief* 2012/141.

¹⁴⁰ Zie voetnoot 137.

werkings sfeer valt en vrijstellingen in beginsel strikt moeten worden uitgelegd.¹⁴¹ Het principe van fiscale neutraliteit doet aan deze beslissing niet af, omdat dit beginsel de werkings sfeer van een vrijstelling niet kan uitbreiden.

Uit dit arrest valt verder op te maken dat het ‘onmisbaar’ zijn van handelingen binnen een groter geheel een aanwijzing kan vormen voor het feit dat sprake is van economisch nauwe verbondenheid. Ik ben het met Sanders eens dat dit criterium niet zo zeer als een algemeen criterium gehanteerd moet worden bij de toetsing van de economische ondeelbaarheid van een prestatie.¹⁴² Van belang is hierbij vooral of alle elementen noodzakelijk zijn om tot de vervulling van de gehele prestatie te komen.

3.7.3 *Field Fischer Waterhouse – een andere visie dan Tellmer*

In de zaak Field Fischer Waterhouse bracht een verhuurder van commerciële ruimten voor het gebruik van deze ruimten, voor de verzekering van het pand en voor de huurlasten (waaronder schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten) drie afzonderlijke vergoedingen aan zijn huurder in rekening. Het HvJ oordeelt in dit arrest dat de verhuur en de daarmee verbonden bijkomende diensten voor de btw één dienst kunnen vormen.

In dit arrest overweegt het HvJ dat voor het onderzoek of een samenstel van handelingen voor de btw moet worden samengevoegd een belangrijke reden kan worden gevonden in de inhoud en de economische reden van de overeenkomst. De economische reden om de huurovereenkomst te sluiten lag blijkbaar in deze zaak niet enkel in de verkrijging van het recht om de betrokken gebouwen te gebruiken, maar ook in de verwerving van een geheel van diensten door de huurder.

De bijkomende servicediensten, zoals schoonmaak, beveiliging en de aanleg van verwarmingsvoorzieningen vormen volgens het HvJ voor een gemiddelde huurder geen doel op zich, maar optimaliseren het gebruik van de hoofddienst (huur van de commerciële ruimten). Hieruit volgt dat deze overeenkomst ziet op één enkele dienst.¹⁴³ De diensten die de verhuurder in dit arrest verricht kunnen naar mijn mening gezien worden als een samengestelde handeling van het type CPP.

In het geval dat in een huurovereenkomst diensten worden bedongen die niet onlosmakelijk verbonden zijn met de hoofddienst van verhuur van onroerende goederen, vormen deze diensten geen onderdeel van de vrijgestelde verhuurdienst.¹⁴⁴ Het loutere feit dat een dienst in een huurovereenkomst is bedongen is op zich dus niet doorslaggevend, omdat altijd nog getoetst moet worden of de diensten met elkaar verbonden zijn.

De mogelijkheid die de verhuurder heeft om de verhuurovereenkomst te beëindigen als de huurder de huurlasten niet betaalt, vormt volgens het HvJ een aanwijzing dat sprake is van één dienst, maar is niet noodzakelijk van doorslaggevend belang.¹⁴⁵

¹⁴¹ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 43.

¹⁴² Noot J.T. Sanders bij HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888.

¹⁴³ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 23.

¹⁴⁴ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 25.

¹⁴⁵ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 28.

In dit arrest bevestigt het HvJ, net als in het arrest *Deutsche Bank*, daarnaast expliciet dat geen doorslaggevende betekenis wordt toegekend aan het feit dat een bepaalde component ook van derden kan worden betrokken.¹⁴⁶ Dit was in de zaak *Tellmer* nog een belangrijke reden voor het afzonderlijk in aanmerking nemen van prestaties. Het HvJ maakt de belangrijke opmerking dat de mogelijkheid dat de elementen van één dienst in andere omstandigheden afzonderlijk worden verricht, inherent is aan het begrip samengestelde dienst. Dit oordeel vind ik begrijpelijk en terecht.

Op basis van dit arrest kan geconcludeerd worden dat het HvJ in deze zaak tot een ander oordeel komt dan in het arrest *Tellmer*. Het HvJ verwijst ook helemaal niet naar de zaak *Tellmer*, terwijl het daar toch om een soortgelijke casus gaat.¹⁴⁷ Het HvJ wil het eerst laten bij het geven van aanwijzingen aan de Engelse nationale rechter, maar oordeelt toch dat zich in dit geval één prestatie voordoet: de verhuur van onroerend goed. Het HvJ geeft in dit arrest de belangrijke boodschap mee dat:

- het loutere feit dat een dienst in een huurovereenkomst is bedongen, op zich niet van doorslaggevend belang is; en
- de mogelijkheid dat een derde bepaalde diensten (kan) verricht(en) op zich evenmin doorslaggevend is en hooguit een aanwijzing kan vormen.

De Engelse nationale rechter stelde in dit arrest maar liefst vijf gedetailleerd geformuleerde prejudiciële vragen aan het HvJ. Het HvJ herformuleerde de vragen frappant genoeg tot min of meer één vraag. Eigenlijk geeft het HvJ daarmee impliciet de boodschap af dat de nationale rechters zelf aan de slag moeten en moeten ophouden met het stellen van overbodige casuïstische, dat wil zeggen, door het HvJ niet te beantwoorden vragen.¹⁴⁸ Ik ben het gedeeltelijk eens met deze boodschap. Het HvJ heeft in een reeks arresten al veel uitleg gegeven over de toepassing van het leerstuk van de samengestelde prestaties. Deze uitleg over de algemene toetsingscriteria van de kwalificatie van een samenstel van handelingen is naar mijn mening toereikend en in feite is dus sprake van een *acte éclairé*. In concrete omstandigheden kan het echter zo zijn dat nog ruimte en onduidelijkheid bestaat over de interpretatie van de richtlijn in samenhang met de achterliggende doelstellingen. Het HvJ kan dan nieuwe handvaten aanreiken.

3.7.4 BGZ Leasing

3.7.4.1 Inleiding

In zaak *BGZ Leasing* oordeelt het HvJ, net als in het arrest *Levob*, dat het aan de nationale rechter is om in concrete situaties te beoordelen of voor de heffing van btw sprake is van één dan wel meerdere prestaties. Het HvJ tracht desalniettemin alle uitleggingsgegevens van het unierecht te verschaffen.¹⁴⁹ Een absolute regel om de omvang van een samenstel van handelingen voor te btw te bepalen is niet voorhanden.¹⁵⁰ Ik ben het met Vroon en Sanders eens dat zo'n regel ook niet gevormd

¹⁴⁶ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (*Field Fischer Waterhouse*), *V-N* 2012/52.22, r.o. 26.

¹⁴⁷ T. Vroon, '1+1=1', *BtwBrief* 2012/141.

¹⁴⁸ Noot bij HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (*Field Fischer Waterhouse*), *V-N* 2012/52.22 en vgl. T. Vroon, '1+1=1', *BtwBrief* 2012/141.

¹⁴⁹ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (*BGZ Leasing*), *V-N* 2013/18.16, r.o. 33.

¹⁵⁰ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (*BGZ Leasing*), *V-N* 2013/18.16, r.o. 32.

kan en moet worden, omdat dit zonder meer tot rigide beslissingen zou leiden.¹⁵¹ Alle omstandigheden waaronder de prestatie wordt verricht zijn namelijk van belang en deze kunnen verschillen per situatie. Zo wordt recht gedaan aan de economische realiteit. Omstandigheden als tijd, plaats, handsgewoonten, markt, cultuur en (niet-fiscale) wet- en regelgeving kunnen hierbij tevens een rol spelen.¹⁵² Ik vind het terecht dat geen enkel toetsingscriteria als doorslaggevend moet worden aangewezen, omdat op deze manier ruimte blijft voor het in aanmerking nemen van alle omstandigheden van de situatie.

3.7.4.2 Hoofdzakelijk een doel op zich

BGZ Leasing is een leasemaatschappij. Naast de leaseprijs die de klanten aan BGZ betalen eist BGZ van haar klanten dat zij een verzekering afsluiten voor de geleasede goederen. BGZ sluit eventueel zelf een verzekering af voor haar klanten en berekent de prijs van de verzekering in dat geval door aan de klant. Ter zake van de verzekering brengt BGZ geen btw in rekening. De Poolse fiscus stelt dat sprake is van één dienst en dat BGZ ook over de verzekeringspremie btw verschuldigd is.

Het HvJ oordeelt dat de verzekering van een geleased goed en de dienst bestaande in de leasing in beginsel moeten worden beschouwd als onderscheiden en zelfstandige diensten.¹⁵³ Het is volgens het HvJ aan de verwijzende rechter om vast te stellen of sprake is van één enkele prestatie dan wel van te onderscheiden zelfstandige prestaties.

Het HvJ merkt op dat het geleasede goed en de verzekering van dit goed logischerwijs een zekere onderlinge samenhang vertonen.¹⁵⁴ Hieraan moet volgens het HvJ niet te veel waarde worden toegekend, omdat dit nu eenmaal inherent is aan de aard van een verzekeringsprestatie. Indien de samenhang te strikt zou worden beschouwd bestaat het risico dat de vrijstellingsbepaling voor verzekeringsprestaties elk nut ontnomen wordt.¹⁵⁵

Volgens het HvJ vergroot de verzekering het genot van de leasediens zeker, maar vormt zij voor de lessee hoofdzakelijk een doel op zich en is zij niet alleen een middel om deze dienst voor hem zo aantrekkelijk mogelijk te maken.¹⁵⁶ Het HvJ acht het in dit arrest van belang dat de lessee een verzekering kan afsluiten bij een derde (een verzekeringsmaatschappij naar keuze). Ondanks dat de lessor de lessee de verplichting oplegt om in ieder geval een verzekering voor het goed af te sluiten, vormt dit volgens het HvJ geen implicatie dat de verzekering onlosmakelijk verbonden of bijkomend is bij de lease.

De methode van afzonderlijke tarifiering en afzonderlijke facturering blijkt volgens het HvJ in deze zaak wel van belang¹⁵⁷, omdat dit de belangen van de contractspartijen weergeeft.¹⁵⁸ Daarnaast is het feit dat de lessee eerst beslist om een leasediens af te nemen en daarna pas een beslissing neemt

¹⁵¹ T. Vroon, '1+1=1', *BtwBrief* 2012/141. en noot J.T. Sanders bij HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *NTFR* 2012/2350.

¹⁵² Zie tevens T. Vroon, '1+1=1', *BtwBrief* 2012/141.

¹⁵³ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16, r.o. 50.

¹⁵⁴ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16, r.o. 36.

¹⁵⁵ Noot bij HvJ EG 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/87.

¹⁵⁶ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16, r.o. 42.

¹⁵⁷ In tegenstelling tot onder meer de arresten HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224 en HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115.

¹⁵⁸ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16, r.o. 45.

omtrent het al dan niet afsluiten van een verzekering bij dezelfde ondernemer, volgens het HvJ eveneens van belang. Dit geeft namelijk weer dat deze besluiten los van elkaar staan en vormen een aanwijzing dat sprake is van twee afzonderlijke prestaties. Uit de algemene voorwaarden bleek dat BGZ het recht had om de leaseovereenkomst op te zeggen wanneer de leasingnemer de verzekeringspremie niet meer betaalt. Het HvJ veronderstelt dat dit contractuele beding, hoewel het in andere omstandigheden¹⁵⁹ ervoor kan pleiten dat sprake is van één enkele prestatie, niet relevant is ingeval de betrokken onderscheiden handelingen objectief gezien niet kunnen worden beschouwd als één enkele prestatie.¹⁶⁰

3.7.5 RR Donnelley – optimaal gebruik van een hoofddienst

RR Donnelley¹⁶¹ is de meest recent verschenen zaak in een reeks van arresten waarin het HvJ aangeeft hoe een samenstel van handelingen gekwalificeerd moet worden. RR Donnelley verricht de volgende activiteiten met betrekking tot de opslag van goederen: de ontvangst van de goederen in een opslagruimte, de plaatsing van de goederen op opslagstellingen, de bewaring, verpakking, afgifte en het laden en lossen. Voor sommige klanten zorgt RR Donnelley ervoor dat in samengestelde verpakkingen geleverde materialen worden omgepakt in een individuele verpakking. In deze zaak wenste de Poolse rechter te vernemen op welke plaats deze diensten met betrekking tot de opslag van goederen belast zijn: daar waar het onroerend goed is gelegen of daar waar de afnemer is gevestigd?

Om bovenstaande vraag te kunnen beantwoorden onderzoekt het HvJ redelijkerwijs eerst of de reeks van handelingen die RR Donnelley verricht als één enkele prestatie moeten worden beschouwd, dan wel als diverse, te onderscheiden zelfstandige prestaties. Het HvJ herhaalt in dit arrest de criteria uit onder meer de arresten CPP, Levob, Part Service en Field Fischer Waterhouse en vormt een oordeel binnen het vaste toetsingskader.

Volgens het HvJ is een prestatie bijkomend wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofddienst van de dienstverrichter.¹⁶² Het HvJ onderkent in de prestatie die RR Donnelley verricht een samengestelde prestatie van het type CPP. De opslag van goederen dient in beginsel als hoofddienst te worden beschouwd en de ontvangst, de plaatsing, de afgifte, het laden en lossen van de goederen zijn slechts bijkomende diensten.

De reeks handelingen die RR Donnelley verricht zijn nauw met elkaar verbonden en noodzakelijk voor de totstandkoming van de samengestelde opslagdienst. Dit zijn kenmerken van een prestatie sui generis, het Levob-type samengestelde prestatie. Ik ben dan ook van mening dat de diensten die RR Donnelley verricht één economisch onsplitsbare prestatie vormen. Binnen deze prestatie vormt de opslagdienst het overheersende element dat het btw-regime van de gehele prestatie bepaalt.

Het ompakken van samengestelde verpakkingen in individuele verpakkingen moet worden aangemerkt als een zelfstandige dienst, omdat deze prestatie niet noodzakelijk is om de opslagdienst

¹⁵⁹ Zoals in HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 28.

¹⁶⁰ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16, r.o. 47.

¹⁶¹ HvJ EU 27 juni 2013, nr. C-155/12 (RR Donnelley), *V-N* 2013/34.22.

¹⁶² HvJ EU 27 juni 2013, nr. C-155/12 (RR Donnelley), *V-N* 2013/34.22, r.o. 22.

te verrichten. De verpakkingdienst vormt dan een doel op zich en dient zodoende niet het fiscale lot van de samengestelde opslagdienst te volgen.

Het HvJ oordeelt verder dat de samengestelde dienst van opslag slechts een “*dienst met betrekking tot onroerend goed*” is in de zin van artikel 47 van de Btw-richtlijn, wanneer opslag het hoofdbestanddeel vormt en de afnemer een gebruiksrecht op een bepaald (gedeelte) van onroerend goed wordt verleend. Op deze plaats van dienst-regel ga ik hier verder niet in.

3.7.6 Gevolgen voor de bestaande toetsingscriteria

Wat opvalt aan het oordeel van het HvJ in de zaak BGZ Leasing is dat, bij de beantwoording van de vraag of de verzekeringsprestatie als bijkomend bij de leasingdienst kwalificeert, van belang wordt geacht dat de lessee de verzekering ook bij een willekeurige derde had kunnen afsluiten. Het had niet misstaan als het HvJ hier direct duidelijk had gemaakt dat de hier bedoelde (uit het arrest Tellmer afgeleide) overweging niet heeft te betekenen dat de mogelijke verstrekking van een dienst door een derde partij het bestaan van één gecombineerde prestatie absoluut onmogelijk maakt.¹⁶³ In het arrest Deutsche Bank (r.o. 24) en Field Fischer Waterhouse (r.o. 26) deed het HvJ dit wel en gaf het nog aan dat de keuzemogelijkheid van het afnemen van bepaalde elementen van een derde niet doorslaggevend is. Ik kan me vinden in het duidelijke oordeel van het HvJ in de zaken Deutsche Bank en Field Fischer Waterhouse, omdat dit nu eenmaal inherent is aan het begrip samengestelde prestatie en dat aan dit criterium daarom geen doorslaggevende betekenis mag worden toegekend.¹⁶⁴ Door te veel belang te hechten aan deze keuzemogelijkheid zou het daarnaast manipuleerbaar worden om aan te sturen op één (belaste/vrijgestelde) prestatie of meerdere afzonderlijke (belaste/vrijgestelde) prestaties.

Om te kunnen beoordelen of een handeling een doel op zich is dan wel de hoofdprestatie aantrekkelijker maakt, hanteert het HvJ in het arrest BGZ Leasing het criterium dat de bijkomende handeling ‘hoofdzakelijk’ een doel op zich is.¹⁶⁵ Hierdoor vindt een kleine oprekking plaats voor het toepassingsbereik van bijkomende handelingen, omdat niet getoetst hoeft te worden of een handeling in zijn totaliteit bijkomend is, maar ‘slechts’ of dit in hoofdzaak het geval is. Het HvJ staat in dit arrest verder uitgebreid stil bij de algemene voorwaarden die tussen partijen zijn overeengekomen. De relevantie van een contractueel opzeggingsbeding is in de ogen van het HvJ uitsluitend relevant in de gevallen waarin de betreffende handelingen objectief kunnen worden beschouwd als één enkele prestatie. De uitleg van het HvJ ter zake van de prijsstelling en de opname van een contractueel opzeggingsbeding moet zo geïnterpreteerd worden dat zij wel een ondersteunend element kan vormen indien de objectieve veronderstelling is dat sprake is van één enkele prestatie, maar geen breekijzer vormt wanneer de veronderstelling is dat sprake is van twee afzonderlijke prestaties.¹⁶⁶ De inhoud van een contract kan in een specifiek geval dus een aanwijzing zijn dat sprake is van één of meer prestaties, maar dit gaat niet op indien de afzonderlijke componenten objectief gezien niet als geheel in aanmerking kunnen worden genomen.¹⁶⁷ Aldus lijken de werkelijke omstandigheden ook nu weer belangrijker dan de contractuele afspraken.

¹⁶³ Noot bij HvJ EG 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/87.

¹⁶⁴ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 26 en zie ook HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703, r.o. 31.

¹⁶⁵ G.J. van Norden en L. Janssen, ‘Leasing en optioneel verzekeren: één paar of twee singles’, *BtwBrief* 2013/27.

¹⁶⁶ Noot bij HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16.

¹⁶⁷ Zie voetnoot 165.

Wat opvalt in het arrest RR Donnelley is dat het HvJ ter beantwoording van de vraag of sprake is van bijkomende handelingen toetst of RR Donnelley de klanten met de verrichte prestaties in staat stelt 'optimaal' gebruik te maken van de hoofddienst.¹⁶⁸ In de voorgaande arresten toetste het HvJ of de bijkomende handelingen de hoofdprestatie 'aantrekkelijker' maken. Ook hier lijkt sprake van een lichte verfijning.¹⁶⁹ Het effect hiervan zal zeer beperkt zijn, omdat handelingen die het gebruik van een hoofdprestatie optimaliseren daardoor eveneens het gebruik van de hoofdprestatie aantrekkelijker maken.

Mijn conclusie is dat de recente arresten van het HvJ aantonen dat een bestendig toetsingskader is ontwikkeld aan de hand waarvan de kwalificatie van een samenstel van handelingen moet plaatsvinden. Ten opzichte van de arresten CPP en Levob lijkt het arrest Tellmer op het eerste gezicht tot een wijziging in de bestaande toetsingscriteria te hebben geleid. Uit de arresten Deutsche Bank en Field Fischer Waterhouse kan naar mijn mening echter worden opgemaakt dat de uitleg die het HvJ in de zaak Tellmer heeft gegeven niet doorslaggevend is bij de beoordeling van een samenstel van handelingen. Mijn conclusie is dat het arrest Tellmer uiteindelijk geen wijziging heeft gebracht in het leerstuk van de samengestelde prestaties.

Alle ontwikkelde toetsingscriteria vormen aanwijzingen voor het al dan niet in aanmerking nemen van één prestatie. Geen enkel toetsingscriterium is hierbij doorslaggevend. De belangrijkste conclusie is naar mijn mening dat, vanwege het casuïstische karakter van samengestelde prestaties, rekening moet worden gehouden met alle concrete omstandigheden van het geval. Dat is waarschijnlijk ook de reden dat over dit leerstuk zoveel jurisprudentie is verschenen (zowel op Europees als nationaal niveau).

3.8 De modale consument of de individuele consument?

Uit de arresten CPP en Levob volgt dat de kenmerkende elementen van een samenstel van prestaties vanuit de optiek van de modale consument bepaald moeten worden. Ik ben het met Liebman en Rousselle eens dat het beslissende oogpunt behoort te zijn of, vanuit economisch en praktisch perspectief bezien, het voor de consument kunstmatig is om de prestatie te splitsen in afzonderlijke prestaties.¹⁷⁰ Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de concrete zaak, van het kader of de sector waarbinnen de ondernemer handelt en de mogelijke nadelige gevolgen voor de consument.¹⁷¹

In het arrest Mesto Zamberk geeft het HvJ aanwijzingen over de werkingssfeer van de sportvrijstelling in het kader van de activiteiten die in een gemeentelijk aquapark worden verricht.¹⁷² Volgens het HvJ is het bij deze beoordeling van belang of de installaties, bijvoorbeeld de zwembadgedeelten, zich lenen voor de beoefening van de zwemsport. Het gaat hierbij volgens het HvJ om de inrichting als zodanig en hierbij dient geabstraheerd te worden van de bedoeling van elke individuele bezoeker. Een objectieve beoordeling dient te prevaleren. Dit is terecht, omdat het achterhalen van de bedoeling van iedere zwembadbezoeker praktisch bezien niet haalbaar is.

¹⁶⁸ HvJ EU 27 juni 2013, nr. C-155/12 (RR Donnelley), *V-N* 2013/34.22, r.o. 22 en 24.

¹⁶⁹ In overeenstemming met r.o. 23 van HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22.

¹⁷⁰ H. Liebman en O. Rousselle, 'VAT Treatment of Composite Supplies', *International VAT Monitor 2006*, p.110.

¹⁷¹ Zie voetnoot 170.

¹⁷² HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (Mesto Zamberk), *V-N* 2013/15.17.

In het arrest RR Donnelley hanteert het HvJ bij de bepaling of sprake is van bijkomende handelingen de optiek van ‘de klant’ in plaats van ‘de modale consument’. In het arrest Field Fischer Waterhouse kijkt het HvJ vanuit de optiek van ‘de gemiddelde huurder’¹⁷³ en in het arrest Deutsche Bank volgt het HvJ de visie van de ‘gemiddelde belegger’¹⁷⁴. Hieruit valt op te maken dat het HvJ invulling heeft gegeven aan het criterium van de modale consument door te kijken naar de markt waarop de activiteiten worden verricht. Hierdoor kijkt het HvJ naar de specifieke omstandigheden van het geval en sluit het aan bij de economische realiteit.¹⁷⁵ Een realiteit die de marktdeelnemers zelf bepalen.¹⁷⁶ De economische realiteit vormt een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk btw-stelsel.¹⁷⁷

Het HvJ heeft getracht in de arresten CPP en Levob het subjectieve criterium van ‘de consument’ te objectiveren naar ‘de modale consument’. Dit blijkt echter een moeilijk te hanteren criterium. De subjectieve benadering lijkt toch de overhand te hebben. Dit komt nadrukkelijk naar voren in het arrest Levob waarbij het HvJ de subjectieve visie van ‘de klant’ in kwestie meer belang toedicht dan de objectieve visie van ‘de modale consument’. De standaardsoftware was voor de klant in het individuele geval, Levob, niet direct bruikbaar en het HvJ oordeelde op grond van deze omstandigheid dat de specifieke aanpassingen (de diensten) de prestatie overheersten. Voor de ‘modale consument’ was de standaardsoftware (levering van een goed) echter wellicht wel bruikbaar geweest. Voor een Amerikaanse verzekeringsmaatschappij hoefde FDP (de leverancier) in beginsel geen vertaling door te voeren en geen additionele functies aan te brengen in verband met de markt waarop het product gebruikt gaat worden.¹⁷⁸ Dat de standaardsoftware voor de desbetreffende consument in Nederland niet direct bruikbaar was, is vanuit de CPP-criteria feitelijk niet van belang. Het gaat er namelijk om wat de modale consument ervan vindt en niet de consument in kwestie.¹⁷⁹ Overigens geeft dit voorbeeld ook aan dat het criterium van ‘de modale consument’ veelzijdig is. Zo is het bijvoorbeeld de vraag of een vergelijking moeten worden gemaakt met de modale consument in Amerika of Nederland? Daarnaast is het de vraag of de modale consument een oordeel moet vellen over de standaardsoftware of over de aangepaste software? Bovenstaande situatie toont naar mijn mening aan dat het criterium van de ‘modale consument’ praktisch gezien de ruimte open laat om naar eigen believen ingevuld te worden.

Om te beoordelen of sprake is van één samengestelde prestatie is het criterium van de modale consument idealistisch gezien naar mijn mening echter wel zeer wenselijk. De modale consument kan namelijk het beste bepalen wat verbruikt wordt bij een meervoudige prestatie. Ontdaan van alle praktische bezwaren is het criterium van de modale consument dan ook bij uitstek de juiste zienswijze om te bepalen of sprake is van één of meer prestaties. Praktisch gezien blijft het lastig om in bijzondere gevallen dit criterium in te vullen. Nergens is namelijk gecodificeerd wat de maatschappelijke opvattingen zijn. Het criterium van de modale consument laat dus altijd een zekere ruimte discussieruimte open en kan bovendien in de loop van de tijd wijzigen. Dit zit opgesloten in een ongeschreven criterium. Vanuit de optiek van de modale consument kan in de meeste gevallen bepaald worden wat de handelsgewoonten zijn op de markt waarop de consument

¹⁷³ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 23.

¹⁷⁴ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 25.

¹⁷⁵ T. Vroon, ‘1+1=1’, *BtwBrief* 2012/141.

¹⁷⁶ Noot J.T. Sanders bij HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *NTFR* 2013/278.

¹⁷⁷ HvJ EU 20 februari 1997, C-260/95 (DFDS), *V-N* 1997/1662, r.o. 23.

¹⁷⁸ Zie M.C. Schrauwen, ‘De paradox van de Levob-zaak’, *BtwBrief* 2005, nr. 12, p.10.

¹⁷⁹ B.G. van Zadelhoff, noot bij HvJ EU 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115.

zich op dat moment bevindt. Mijn conclusie is dat het criterium van de modale consument ontwikkeld is om het verbruik vast te kunnen stellen. De invulling van dit criterium behoort nauw verbonden te zijn met de economische realiteit.

3.9 Kunstmatig splitsen van prestaties en misbruik van recht

3.9.1 Inleiding

In het arrest Part Service¹⁸⁰ heeft het HvJ het leerstuk misbruik van recht toegepast op een gekunstelde situatie, waarbij een belastingplichtige opzettelijk één economische prestatie opsplijste in twee deelprestaties en deze afzonderlijke prestaties vervolgens via twee aparte entiteiten uitvoerde.

3.9.2 Splitsing lease- en verzekeringsovereenkomst

Deze zaak ging over de Italiaanse groepsvennootschappen Italservice en IFIM. IFIM sloot met de klant een overeenkomst voor het gebruik van een auto tegen betaling van leasingtermijnen. Italservice sloot met dezelfde klant een verzekeringsovereenkomst. Italservice bracht geen btw in rekening over de verzekeringspremie. IFIM bracht wel btw in rekening over de betaalde leasetermijnen. De uitvoering van de overeenkomst met de klant liet Italservice aan IFIM over.¹⁸¹ Door deze prestatie op te splitsen in twee aparte overeenkomsten en te laten uitvoeren door twee aparte entiteiten probeerden Italservice en IFIM ervoor te zorgen dat een belastingvoordeel behaald kon worden. Zij waren namelijk van mening dat de gebruiksovereenkomst belast was met btw en de verzekeringsovereenkomst vrijgesteld van btw. Daarnaast verminderde de tegenprestatie voor de verzekeringsovereenkomst de belaste heffingsgrondslag van de vergoeding voor de gebruiksovereenkomst. De Italiaanse Belastingdienst stelde dat hier sprake is van een kunstmatige splitsing en dat in feite sprake is van slechts één (belaste) overeenkomst tussen de drie partijen. De Belastingdienst stelde dat op de hiervoor geschetste situatie het beginsel van misbruik van recht van toepassing is.

In deze zaak was in het bijzonder in geschil of *“het afzonderlijk sluiten van een lease- en verzekeringsovereenkomst, waardoor alleen over de tegenprestatie van het goed btw wordt geheven, terwijl het sluiten van één enkele leaseovereenkomst ook de financiering zou omvatten en dus btw-heffing over de totale tegenprestatie zou meebrengen, voor de toepassing van de btw kan worden beschouwd als misbruik van recht?”*.¹⁸²

¹⁸⁰ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17.

¹⁸¹ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 13.

¹⁸² HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 32.

3.9.3 Misbruik van recht en de criteria uit CPP en Levob

Het HvJ geeft in eerste instantie aan dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen het verrichten van vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een aantal factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het btw-stelsel. “*De belastingplichtige heeft het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft*”.¹⁸³ Vervolgens speelt het leerstuk van de samengestelde prestatie een doorslaggevende rol bij de vraag of feitelijk sprake is van misbruik, omdat het de vraag is of de twee handelingen beschouwd moeten worden als verschillende te onderscheiden en zelfstandige prestaties of als één enkele prestatie.¹⁸⁴ Bij het beantwoorden van deze vraag verwijst het HvJ rechtstreeks naar de arresten CPP en Levob.¹⁸⁵ Volgens het HvJ moet de nationale rechter beoordelen of de aan hem voorgelegde gegevens kenmerkend zijn voor één enkele handeling, ongeacht hoe dit contractueel is uitgewerkt.¹⁸⁶ Het HvJ geeft de Italiaanse rechter wel mee dat de splitsing van een (belaste) lease en een (vrijgestelde) verzekering misbruik van recht kan opleveren wanneer, ongeacht de economische redenen, het wezenlijke doel van de betrokken handelingen het verkrijgen van een belastingvoordeel is.¹⁸⁷

De conclusie die uit het arrest Part Service getrokken kan worden is dat het kunstmatig opsplitsen van prestaties in een belast en vrijgesteld deel kan leiden tot misbruik van recht. Naar mijn mening kan het leerstuk van misbruik van recht ook in bredere zin van toepassing zijn op het leerstuk van de samengestelde prestatie. Bij het kunstmatig opsplitsen van een prestatie in een prestatie tegen het normaal tarief en een prestatie tegen het verlaagde tarief en bij het kunstmatig beïnvloeden van de plaats van een samenstel van handelingen kan het beginsel van misbruik van recht eveneens van toepassing zijn.

Uit dit arrest kan daarnaast worden geconcludeerd dat het volgens het HvJ niet is uitgesloten dat twee ondernemers samen tegenover één afnemer één prestatie verrichten. Hierbij maak ik de kanttekening dat deze zaak in de misbruiksfeer ligt en dat hieruit geen algemene conclusies moeten worden getrokken.

¹⁸³ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 47.

¹⁸⁴ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 48.

¹⁸⁵ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 49 t/m 53.

¹⁸⁶ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 54.

¹⁸⁷ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 59.

3.10 Onderscheid met ‘nauw samenhangende prestaties’

3.10.1 Inleiding

In de Btw-richtlijn wordt in een aantal bepalingen verwezen naar ‘nauw samenhangende prestaties’ om de reikwijdte van de betrokken wetsbepaling uit te breiden. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een aantal vrijstellingsbepalingen van artikel 132 van de Btw-richtlijn, zoals medische dienstverlening en onderwijs. In een aantal zaken, waaronder het Ygeia-arrest en het arrest Horizon College, heeft het HvJ uitleg gegeven over het begrip nauw samenhangende prestaties. Bij de terminologie ‘nauw samenhangen’ moet worden opgemerkt dat voor de uitleg van deze begrippen niet zonder meer kan worden verwezen naar de criteria die bij samengestelde handelingen gehanteerd worden.¹⁸⁸ Ik beschrijf hierna het verschil tussen nauw samenhangende- en samengestelde prestaties.

3.10.2 Vergelijking met jurisprudentie over ‘nauw samenhangende prestaties’

Het Ygeia-arrest gaat over de vraag of bepaalde prestaties nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 132, lid 1, onderdeel b Btw-richtlijn.¹⁸⁹ In het kader van de vaststelling of de bewuste prestaties voor toepassing van deze vrijstelling nauw samenhangend zijn, refereert het HvJ aan het arrest Madgett & Baldwin. Van Norden acht het dan ook mogelijk dat het HvJ de problematiek met betrekking tot de nauw samenhangende prestaties als bedoeld in de vrijstellingen en de problematiek met betrekking tot het splitsen van combinaties van handelingen (tot op zekere hoogte) langs dezelfde lijn tracht aan te pakken.¹⁹⁰ Hiervoor valt een vergelijking te trekken met het arrest Dornier¹⁹¹. Dit arrest gaat over de vraag of bepaalde prestaties nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van artikel 132, lid 1, onderdeel b van de Btw-richtlijn. In dit arrest hanteert het HvJ de terminologie die hoort bij het splitsen van prestaties: *“In casu staat vast dat de in de polikliniek van Dornier door gediplomeerde psychologen verstrekte psychotherapeutische behandelingen in het algemeen prestaties zijn die voor de betrokken patiënten een doel op zich vormen en geen middel om zo goed mogelijk van andere prestaties te kunnen profiteren. Aangezien deze behandelingen geen bijkomende handelingen bij ziekenhuisverpleging of medische verzorging zijn, vormen zij geen handelingen die nauw samenhangen met de vrijgestelde prestaties”*.¹⁹²

Volgens het Ygeia-arrest is pas sprake van nauw samenhangende prestaties als de betrokken prestaties ‘onontbeerlijk’ zijn voor het bereiken van de doelstellingen van de betrokken vrijstelling.¹⁹³ Van Norden en Panis zijn van mening dat deze onontbeerlijkheidstoets een zwaardere toets is dan de toets van bijkomende prestaties bij het leerstuk van samengestelde handelingen.¹⁹⁴

¹⁸⁸ En vice versa, zie W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.66.

¹⁸⁹ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23.

¹⁹⁰ G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007, p.308.

¹⁹¹ HvJ EU 6 november 2003, nr. C-45/01 (Dornier), *V-N* 2003/58.18. G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007, p.308.

¹⁹² HvJ EU 6 november 2003, nr. C-45/01 (Dornier), *V-N* 2003/58.18, r.o. 34.

¹⁹³ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23, r.o. 25.

¹⁹⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007, p.308 en W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p. 69.

De vraag is of het HvJ deze zwaardere toets ook is gaan gebruiken bij het leerstuk van de samengestelde prestatie.

Uit een analyse van de arresten die ik in dit hoofdstuk heb beschreven, valt op te maken dat het HvJ het criterium van ‘onontbeerlijkheid’ alleen heeft gehanteerd in het arrest *Aktiebolaget NN*.¹⁹⁵ In dit arrest gebruikte het HvJ dit criterium om aan te geven dat een onderdeel van een prestatie (de plaatsing van een glasvezelkabel) niet ‘onontbeerlijk’ was voor de uitvoering van de totale prestatie, zodat dit element niet louter bijkomstig was ten opzichte van de levering. In het arrest *Deutsche Bank*¹⁹⁶ gebruikte het HvJ het criterium ‘onmisbaar’¹⁹⁷ om vast te stellen dat twee prestaties ‘onmisbaar’ kunnen zijn om de gehele prestatie uit te kunnen voeren en dus geen van beide is aan te merken als hoofd- of bijkomende prestaties, maar wel als gelijkwaardige prestaties. Uit een analyse van de bestaande rechtspraak over samengestelde prestatie valt naar mijn mening, ondanks de overwegingen in deze twee arresten, waar te nemen dat het HvJ de onontbeerlijkheidstoets niet heeft overgenomen in zijn beoordeling of sprake is van één enkele prestatie.

Het HvJ wijst in het arrest *Ygeia* op de doelstelling van de vrijstelling: het zo laag mogelijk houden van de prijs van ziekenverzorging en verpleging om de toegankelijkheid van deze diensten voor particulieren te garanderen.¹⁹⁸ Onder verwijzing naar het arrest *Madgett & Baldwin* overweegt het HvJ dat een prestatie als ‘nevenprestatie bij’ een hoofdprestatie kan worden beschouwd indien zij geen doel op zich vormt, maar een middel om de belangrijkste dienst van de dienstverlener aantrekkelijker te maken.¹⁹⁹ Het HvJ oordeelt dat de terbeschikkingstelling van telefoons, televisietoestellen, bedden en maaltijden door *Ygeia* aan ziekenhuispatiënten niet nauw samenhangt met de vrijgestelde ziekenhuis- en medische verzorging. Deze diensten zijn niet ‘onontbeerlijk’ voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van deze ziekenhuis- en medische verzorging. Indien het HvJ de criteria van het CPP-arrest strikt had gehanteerd, had het mogelijk kunnen zijn dat de verstrekking van telefoons, televisietoestellen, bedden en maaltijden als bijkomende diensten bij de vrijgestelde hoofdprestatie gekwalificeerd moeten worden en daardoor eveneens vrijgesteld zouden zijn. Het HvJ legt vrijstellingen echter eng uit om concurrentievervalsing te voorkomen.²⁰⁰

Indien een prestatie op basis van de criteria uit het CPP-arrest als bijkomend moet worden beschouwd, maar onvoldoende onontbeerlijk is om te kwalificeren als een nauw samenhangende prestatie, deelt zij dus toch niet in de vrijstelling. Indien de vrijstelling wel toegepast zou worden wanneer deze bijkomende handelingen een samengestelde prestatie zouden vormen met de vrijgestelde hoofdprestatie, dan zou dit indruisen tegen de doelstelling om vrijstellingsbepalingen eng uit te leggen. Geconcludeerd kan worden dat een spanningsveld bestaat tussen de onverkorte toepassing van het leerstuk van samengestelde prestaties en de strikte uitleg van vrijstellingen. Het HvJ lijkt bij een dergelijke botsing de voorkeur te geven aan de strikte uitleg van vrijstellingen.

¹⁹⁵ HvJ EU 29 maart 2007, nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), *V-N* 2007/18.22, r.o. 29.

¹⁹⁶ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (*Deutsche Bank*), *NTR* 2012/1888, r.o. 27.

¹⁹⁷ Volgens de Engelse vertaling ‘indispensable’ en volgens de Franse vertaling ‘indispensables’.

¹⁹⁸ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (*Ygeia*), *V-N* 2005/60.23, r.o. 26.

¹⁹⁹ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (*Ygeia*), *V-N* 2005/60.23, r.o. 19.

²⁰⁰ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (*Ygeia*), *V-N* 2005/60.23, r.o. 15.

3.10.3 *Verschil in grondslag en context*

De onontbeerlijkheidstoets die het HvJ hanteert in het arrest Ygeia en later ook in het arrest Horizon College vindt zijn oorsprong niet in de jurisprudentie/leer van de samengestelde prestaties, maar heeft een wettelijke grondslag. Artikel 134, onderdeel a, van de Btw-richtlijn stelt namelijk uitdrukkelijk dat handelingen van de in artikel 132, lid 1, punten b (verpleging en verzorging), g, h, i (onderwijs), l, m (sport) en n (cultuur), Btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn uitgesloten indien zij niet ‘onontbeerlijk’ zijn voor het verrichten van deze vrijgestelde handelingen. Uit het feit dat voor het leerstuk van nauw samenhangende prestaties een wettelijke bepaling van toepassing is kan geconcludeerd worden dat dit criterium niet toegepast moet worden op het leerstuk van samengestelde prestatie, dat zijn grondslag hoofdzakelijk vindt in de jurisprudentie.²⁰¹

De prejudiciële vraag in het arrest Ygeia spitte zich toe op de vraag of de terbeschikkingstelling van bepaalde goederen handelingen zijn die nauw samenhangen met de vrijgestelde medische handelingen. Uit deze vraagstelling kan worden afgeleid dat de context van de problematiek anders is dan de problematiek omtrent de samengestelde prestaties. Bij ‘nauw samenhangende prestaties’ wordt getoetst aan het toepassingsbereik van een vrijstellingsbepaling en wordt het doel van deze prestaties in aanmerking genomen.²⁰² Handelingen zijn ‘nauw samenhangend’ wanneer zij absoluut noodzakelijk zijn om het beoogde doel (in deze zaak de medische dienstverlening) te bereiken en alleen in dat geval kunnen ze onder de vrijstelling vallen.²⁰³ Het leerstuk van samengestelde prestaties heeft betrekking op prestaties die worden verricht tussen twee dezelfde partijen, waarbij die prestaties samen als één enkele handeling worden beschouwd. Dit is geen noodzakelijke voorwaarde voor de in artikel 132 van de Btw-richtlijn opgenomen nauw samenhangende handelingen.²⁰⁴

Het gebruik van de terminologie “nauw samenhangen” is volgens Panis dan ook meer bedoeld om de toepassings sfeer van een bepaling uit te breiden van de daarin benoemde vrijgestelde handelingen, zonder dat het daarbij steeds van belang is door wie of voor wie de nauw samenhangende prestaties worden verricht en zonder dat de nauwe samenhang dus moet leiden tot het ontstaan van één samengestelde handeling.²⁰⁵ Dit blijkt uit een analyse van het arrest Commissie/Frankrijk²⁰⁶. In dit arrest stelde het HvJ dat de nauwe samenhang niet (noodzakelijk) leidt tot het ontstaan van één enkele prestatie. Het HvJ overwoog dat voor de vrijstelling voor medische monsteranalyse en de daarmee nauw samenhangende overdracht van deze monsters het feit dat “*de overdracht van een monster een afzonderlijke handeling is, niet uitsluit dat zij als nauw samenhangend met de analyse in de zin van de Btw-richtlijn wordt beschouwd*”²⁰⁷.

Een ander verschil is dat de optiek van de modale consument van belang is bij het leerstuk van de samengestelde prestatie. Volgens het HvJ speelt dit geen rol bij de beoordeling van ‘nauw samenhangende prestaties’, maar gaat het louter om het doel van de handelingen.²⁰⁸

²⁰¹ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.70.

²⁰² HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23, r.o. 22.

²⁰³ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23, r.o. 27.

²⁰⁴ W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p.66.

²⁰⁵ Zie voetnoot 204.

²⁰⁶ HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie/Frankrijk), *JUR* 2001/249.

²⁰⁷ HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie/Frankrijk), *JUR* 2001/249, r.o. 29.

²⁰⁸ HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23, r.o. 19-20.

Het HvJ maakt overigens in het arrest Ygeia de interessante opmerking dat de nevenprestaties niet onontbeerlijk zijn voor het therapeutische doel, omdat de “onontbeerlijke” neutraliteit een belangrijke rol speelt.²⁰⁹ In rechtsoverweging 32 en 33 oordeelt het HvJ “*dat de heffing over deze nevenprestaties in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich er met name tegen verzet dat soortgelijke diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk behandeld worden. Indien een inrichting voor medische verzorging prestaties zoals in de Ygeia-zaak levert aan haar patiënten, dan concurreert zij niet meer met andere (vrijgestelde) zorgverleners, maar met leveranciers van telefonie- en televisiediensten*”. Uit deze laatste zinsnede valt op te maken dat het beginsel van fiscale neutraliteit een belangrijke en duidelijke rechtvaardiging vormt om deze nevenprestaties in de btw-heffing te betrekken.

3.11 Conclusie

Uit een analyse van de arresten van het HvJ kan worden opgemaakt dat de kwalificatie van samengestelde prestaties een bijzonder casuïstische aangelegenheid is. In het CPP-arrest gaf het HvJ aan dat geen absolute regel bestaat om de omvang van een samenstel van handelingen uit het oogpunt van de btw te bepalen. Veertien jaar later geeft het HvJ in de zaak BGZ Leasing te kennen dat nog steeds geen uniforme regel voorhanden is. Het HvJ heeft wel in een reeks van arresten uitleggingscriteria verschaft en daardoor een kader geschapen waarbinnen de beoordeling van een samenstel van handelingen dient plaats te vinden. De volgende criteria zijn hierbij te onderkennen:

1. Uitgangspunt is (volgens artikel 2, lid 1, Btw-richtlijn) dat elke prestatie voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Een handeling die economisch gezien echter uit één prestatie bestaat mag niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald, omdat daardoor de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast.
2. Verschillende formeel te onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden moeten worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn. Er is sprake van één prestatie:
 - 2.1. Indien een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofddienst delen (CPP-type samengestelde prestatie).
Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de prestatieverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
 - 2.2. Wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (Levob-type samengestelde prestatie).
3. Om te bepalen of de belastingplichtige aan de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestatie(s) dan wel één enkele prestatie verleent, moet worden vastgesteld wat de kenmerkende elementen van de betrokken

²⁰⁹ Noot bij HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23.

handelingen zijn en moet rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de prestaties plaatsvinden. De volgende aspecten spelen hierbij een rol:

- 3.1. De tijd, plaats, handsgewoonten, markt, cultuur en (niet-fiscale) wet- en regelgeving.
- 3.2. De factureringswijze is op zich niet doorslaggevend, maar kan wel een aanwijzing zijn dat sprake is van één (dan wel meerdere) prestatie(s).
- 3.3. De mogelijkheid dat een derde bepaalde (deel)prestaties kan verrichten is niet doorslaggevend. Dit kan hooguit een aanwijzing vormen dat sprake is van afzonderlijke prestaties.
- 3.4. Het loutere feit dat prestaties in één overeenkomst zijn vastgelegd is op zich niet van doorslaggevend belang.
- 3.5. Een contractueel opzeggingsbeding waarbij het contract kan worden opgezegd indien de afnemer bepaalde vergoedingen niet betaalt kan een aanwijzing zijn dat sprake is van één prestatie. Een contractueel opzeggingsbeding speelt geen rol in de situatie dat de objectieve veronderstelling is dat sprake is van afzonderlijk te onderscheiden prestaties.
- 3.6. Het kunstmatig splitsen van één prestatie in deelprestaties kan leiden tot misbruik van recht.

De beoordeling van een samenstel van handelingen dient dus te worden gebaseerd op basis van een breed scala aan objectieve toetsingscriteria. Of sprake is van één samengestelde prestatie moet voor iedere partij afzonderlijk, aan de hand van de verrichte handelingen, worden beoordeeld. Bij deze beoordeling is het oogpunt van de modale (ook wel de gemiddelde) consument van belang.

Verder kan geconcludeerd worden dat hoewel in de rechtspraak rondom de vrijstellingen over ‘nauw samenhangende prestaties’ soms wordt verwezen naar bepaalde criteria die ook gelden voor samengestelde prestaties, het hierbij om twee verschillende leerstukken gaat. Indien een prestatie op basis van de criteria uit het CPP-arrest als bijkomend moeten worden beschouwd, maar onvoldoende onontbeerlijk is om te kwalificeren als een nauw samenhangende prestatie, deelt zij mijns inziens niet in een vrijstelling.

Mijn conclusie is dat de arresten van het HvJ aantonen dat een bestendig toetsingskader is ontwikkeld aan de hand waarvan de kwalificatie van een samenstel van handelingen moet plaatsvinden. De recente arresten hebben geen wijziging gebracht in het leerstuk van de samengestelde prestaties. De ontwikkelde toetsingscriteria zijn wenselijk, omdat zij als handvaten dienen om een samenstel van handelingen al dan niet als één prestatie aan te kunnen merken. Alle toetsingscriteria vormen aanwijzingen. Naar mijn mening is het terecht dat geen enkel toetsingscriterium doorslaggevend is. De belangrijkste conclusie is naar mijn mening dat het HvJ terecht ruimte open laat om rekening te houden met alle omstandigheden van het geval.

De wijze van factureren of de contractuele invulling kunnen aanwijzingen vormen voor de veronderstelling dat al dan niet sprake is van één prestatie. Het zou onterecht zijn om deze criteria als doorslaggevend aan te merken, omdat partijen dan bewust kunnen beïnvloeden of zij één of meerdere prestaties verrichten. Praktisch bezien zou het aansluiten bij de factuur en de contractuele invulling wel tot meer eenvoud leiden. Deze criteria dienen echter, net als de overige criteria, bij de gehele beoordeling mee te spelen. De aard van de werkelijke prestaties, bezien vanuit de optiek van de modale consument, is naar mijn mening net zo belangrijk als de contractuele invulling of de

factuur. Het contract zegt namelijk niet alles over het daadwerkelijke verbruik van de consument. Het verbruik kan beter benaderd worden door aan te sluiten bij het karakter van de prestatie. Het doel van het leerstuk van de samengestelde prestaties is om de omvang en daarmee het object van heffing van een samenstel van handelingen te bepalen. Indien het object van heffing is vastgesteld kan pas worden bepaald welke btw-behandeling van toepassing is op de samengestelde prestaties of op de afzonderlijke zelfstandige prestaties. In het arrest Tellmer sloeg het HvJ de vraag wat het object van heffing was over en toetste het eerst of het samenstel van handelingen onder het toepassingsbereik van een vrijstelling valt. Dit is in strijd met de systematiek van de wet: eerst moet het object van heffing worden vastgesteld en pas daarna kan worden toegekomen aan de bepaling van het tarief of de mogelijke toepassing van een vrijstelling. Het toepassingsbereik en de veronderstelling dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd spelen pas een rol bij de btw-behandeling van een samenstelde prestatie en niet bij de kwalificatie van het object van heffing.

Het arrest Deutsche Bank is naar mijn mening een helder voorbeeld van de zuivere wijze waarop de kwalificatie en de btw-behandeling van een samenstel van handelingen plaats moet vinden. De btw-behandeling (de plaats van een prestatie, het tarief of een vrijstelling) die van toepassing is op een prestatie vloeit voort uit de kwalificatie van het object van heffing. In het volgende hoofdstuk zal ik onderzoeken welke verschillende wijzen het HvJ heeft voorgeschreven voor de btw-behandeling van een samengestelde prestatie.

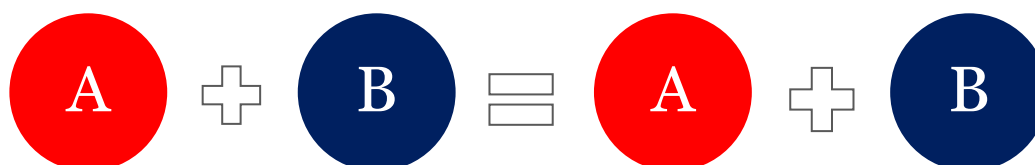
4. Welk btw-regime is van toepassing op een samenstel van handelingen?

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik onderzocht welke criteria van belang zijn bij de beoordeling van een samenstel van handelingen. Aan de hand van de geschetste toetsingscriteria kan het object van heffing worden bepaald. Het gevolg van deze kwalificatie kan zijn dat het samenstel van handelingen uiteenvalt in meerdere afzonderlijk te onderscheiden prestaties dan wel ‘samensmelt’ tot één enkele prestatie. Aan de btw-behandeling van een samengestelde prestatie kan pas worden toegekomen als blijkt dat het samenstel van handelingen voor het object van heffing één prestatie vormt dan wel meerdere te onderscheiden prestaties. In dit hoofdstuk zal ik, aan de hand van de belangrijkste arresten van het HvJ, beschrijven welke verschillende btw-behandelingen/btw-regimes van toepassing kunnen zijn op een samenstel van handelingen.

4.2 Twee of meer zelfstandige prestaties

De hoofdregel bij de beoordeling van een samenstel van handelingen is dat iedere prestatie in beginsel als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Dit volgt uit artikel 2, lid 1 van de Btw-richtlijn. Bij deze cumulatietheorie ofwel combinatie-theorie worden de betreffende btw-regels voor de zelfstandige prestaties naast elkaar toegepast.²¹⁰ Uit het arrest Tellmer²¹¹ valt op te maken dat het bij de beoordeling van een samenstel van handelingen mogelijk is dat twee verschillende zelfstandige prestaties zijn te onderkennen. Dit heeft tot gevolg dat op de zelfstandige prestaties het btw-regime van toepassing is dat voor deze afzonderlijke prestaties geldt. De situatie dat prestaties binnen een samenstel van handelingen hun zelfstandigheid behouden en aan een eigen btw-regime onderworpen worden kan als volgt worden weergegeven:



4.3 Eén samengestelde prestatie

4.3.1 Btw-behandeling van één samengestelde prestatie

Wanneer eenmaal is vastgesteld dat een samenstel van (deel)handelingen als één samengestelde prestatie moet worden beschouwd, volgt uit deze kwalificatie dat deze prestatie aan één btw-regime onderworpen moet worden. Dit is een logisch uitgangspunt. Indien één samengestelde prestatie namelijk aan verschillende btw-regimes onderworpen zou moeten worden, zou de kwalificatie als één prestatie doelloos zijn. Het bepalen van de omvang van een samengestelde prestatie is juist van belang voor de toepassing van plaatsbepalingsregels, het tarief en de mogelijke toepassing van een

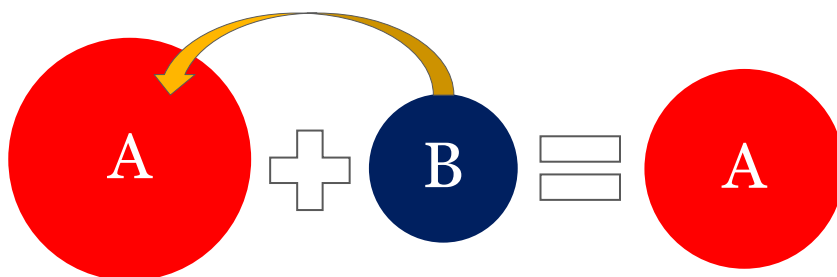
²¹⁰ B.G. van Zadelhoff, *De samengestelde prestatie tegen één vergoeding*, Reugebrink-bundel, De ware koningin der belastingen, Kluwer: Deventer 1990, p.99.

²¹¹ HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), V-N 2009/29.17.

vrijstelling.²¹² In het vorige hoofdstuk heb ik beschreven dat binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties een CPP-type en een Levob-type zijn te onderscheiden. Ik zal in deze paragraaf onderzoeken welke btw-behandeling van toepassing is op een samengestelde handeling van deze twee type prestaties.

4.3.2 CPP-type samengestelde prestatie

Indien is vastgesteld dat binnen een samenstel van handelingen sprake is van een hoofdprestatie met één of meerdere bijkomende prestaties, is in het CPP-arrest bepaald dat de bijkomende prestaties het fiscale lot van de hoofdprestatie delen.²¹³ Dit betekent dat op de enkele samengestelde prestatie, inclusief de bijkomende prestatie, de plaats van de prestatie, het tarief en al dan niet de toepassing van een vrijstelling afhankelijk is van het btw-regime van het hoofdbestanddeel. De btw-behandeling van een samengestelde prestatie van het CPP-type vindt plaats volgens het principe 'accessorium sequitur principale'; bijzaak volgt de hoofdzaak.²¹⁴ De bijkomende handeling gaat dan als het ware op in de hoofdprestatie. Dit wordt ook wel de absorptietheorie genoemd.²¹⁵ De btw-behandeling van het CPP-type kan als volgt worden weergegeven²¹⁶:



A: hoofdprestatie

B: bijkomende prestatie(s)

4.3.3 Levob-type samengestelde prestatie

Het kenmerk van samengestelde handelingen van het Levob-type is dat ze economisch nauw verbonden zijn. Binnen dit type handeling kunnen, anders dan bij het CPP-type, geen hoofdprestatie en één of meer bijkomende prestaties onderkend worden. Twee of meer prestaties vormen in dit geval samen één nieuwe prestatie zonder dat de ene prestatie in de andere opgaat. Op deze nieuwe prestatie is dan een btw-regime van toepassing. Deze btw-behandeling wordt ook wel de sui generis-theorie genoemd.²¹⁷ De overheersende elementen van de prestatie bepalen welke plaats van de prestatie, welk tarief en welke vrijstelling al dan niet van toepassing is op de gehele prestatie. Dit is een (klein) verschil met de btw-behandeling van een samengestelde prestatie van het type CPP. In plaats van de hoofdprestatie bepaalt bij een ondeelbare economische prestatie het overheersende element het fiscale lot van de gehele prestatie.

²¹² HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 27.

²¹³ HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 30.

²¹⁴ Zie W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p. 73.

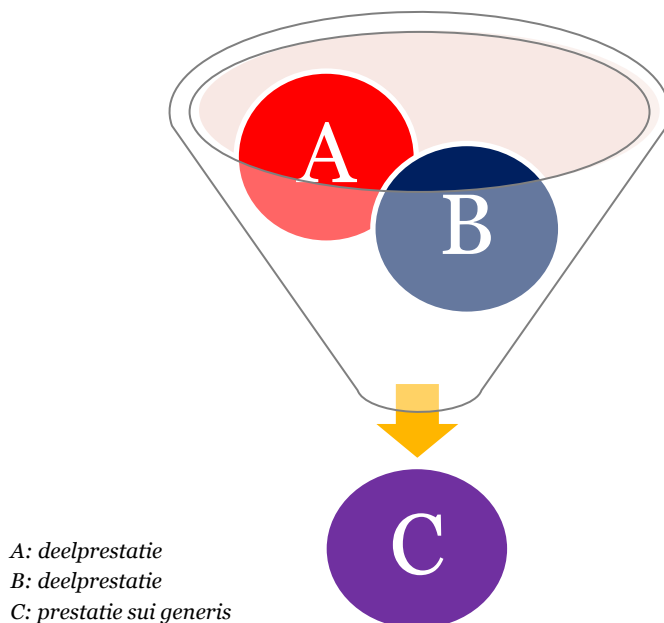
²¹⁵ B.G. van Zadelhoff, *De samengestelde prestatie tegen één vergoeding*, Reugebrink-bundel, De ware koningin der belastingen, Kluwer: Deventer 1990, p.99.

²¹⁶ J.L.M.J. Vervloed, 'Eén betaling voor diverse prestaties', *BtwBrief* 2007, nr. 13.

²¹⁷ 'Een prestatie van eigen aard', zie verder B.G. van Zadelhoff, *De samengestelde prestatie tegen één vergoeding*, Reugebrink-bundel, De ware koningin der belastingen, Kluwer: Deventer 1990, p.99.

Bij de arresten waarin sprake is van het Levob-type, zoals de zaken *Graphic Procédé* en *Aktiebolaget NN*, stond mede centraal de vraag of sprake was van een levering van een goed of een dienst. Deze btw-kwalificatie is afhankelijk van de bepaling van de “overheersende elementen”.²¹⁸ Uit het arrest *Faaborg-Gelting Linien* kan worden afgeleid dat het hierbij gaat om de aspecten die de overhand hebben.²¹⁹ Om de overheersende elementen te kunnen bepalen moet volgens het HvJ rekening worden gehouden met het belang, de omvang, de duur en de kosten van de verschillende elementen.²²⁰ Deze aspecten zijn naar mijn mening niet limitatief.²²¹ In het vorige hoofdstuk heb ik beschreven dat alle omstandigheden een rol spelen bij de beoordeling van een samengestelde prestatie. Aangezien het hierbij om een zeer casuïstische en feitelijke beoordeling gaat, kan het overheersende karakter hoogstwaarschijnlijk ook op basis van andere aspecten worden bepaald. Zo oordeelde het HvJ bijvoorbeeld in het arrest *Aktiebolaget NN* dat de verhouding tussen de prijs van een goed en die van de diensten een aanwijzing kan vormen bij de identificatie van de kenmerkende elementen, maar dat aan deze verhouding alleen geen doorslaggevende betekenis toekomt.²²² Indien aan de hand van deze elementen is vastgesteld dat sprake is van een levering van een goed of een dienst, moet aan de hand van de kenmerkende elementen worden bepaald of een bijzondere btw-regeling van toepassing is op de gehele prestatie. Door de btw-behandeling van een samengestelde handeling van het Levob-type af te laten hangen van de kenmerkende elementen kan gesteld worden dat dit dus in zekere zin ook als een toepassing van het principe ‘*accessorium sequitur principale*’ kan worden beschouwd.²²³

De btw-behandeling van het Levob-type kan als volgt worden weergegeven:



²¹⁸ Zie HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (*Levob*), *BNB* 2006/115, r.o. 27.

²¹⁹ HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*), *V-N* 1996/21.20, r.o. 14.

²²⁰ Zie HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (*Levob*), *BNB* 2006/115, r.o. 28.

²²¹ Vgl. W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p. 74.

²²² HvJ EU 29 maart 2007, nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), *V-N* 2007/18.22, r.o. 37.

²²³ Zie voetnoot 221.

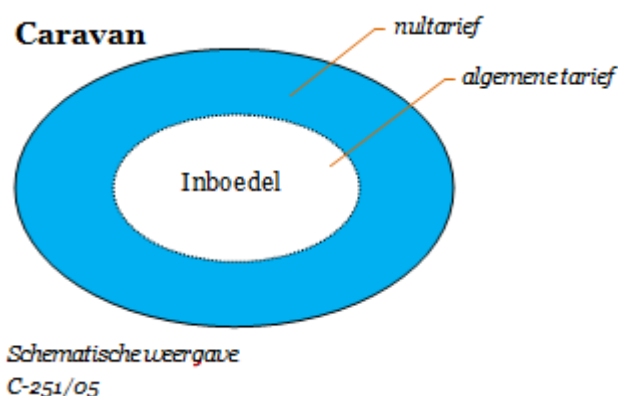
4.4 Eén prestatie, twee verschillende tarieven?

4.4.1 Inleiding

Het uitgangspunt bij de btw-behandeling van één samengestelde prestatie is dat één tarief wordt toegepast op de gehele prestatie. De arresten *Talacre Beach*²²⁴ en *Commissie/Frankrijk*²²⁵ lijken de mogelijkheid te creëren dat op één prestatie, twee tarieven van toepassing kunnen zijn. Vraag is of deze arresten (niet) meer zijn dan een uitzondering op de regel?

4.4.2 *Talacre Beach*: beperkte werking van het leerstuk van samengestelde prestaties

Talacre Beach (hierna: ‘Talacre’) verkoopt caravans. Deze caravans zijn ingericht met badkamers, vloerbedekking, gordijnen, wandkastjes, ingebouwde keukens, ingebouwde zitbanken, eettafels, stoelen, krukjes, salontafels, wandplanken, spiegels, hangkasten, bedden en matrassen.²²⁶ Het Verenigd Koninkrijk had gebruik gemaakt van de mogelijkheid van artikel 28, tweede lid, onderdeel a, Zesde richtlijn²²⁷, om op de levering van caravans het nultarief²²⁸ toe te passen. In de Britse wet werd uitdrukkelijk de levering van de inboedel van de caravan uitgezonderd van het nultarief. De fabrikant die de caravans aan Talacre leverde stelde facturen op, waarbij de prijs van de caravan zonder btw (nultarief) en de prijs van inboedel met btw in rekening werd gebracht. Talacre deed een beroep op het arrest *CPP* en betoogde dat een lidstaat in geen enkel geval op één prestatie verschillende belastingtarieven mag toepassen. Zij stelde dat de levering van de caravan het hoofdelement vormt en dat het nultarief op de gehele prestatie (dus ook op de inboedel) toegepast moet worden. De Engelse fiscus stelde dat bij de levering van een gemeubileerde caravan alleen het nultarief mag worden toegepast op de caravans zelf en dat de inboedel expliciet van deze vrijstelling is uitgesloten.



De stelling van Talacre en de stelling van de Engelse fiscus hadden tot gevolg dat er een soort btw-spagaat ontstond²²⁹: aan de ene kant de (on)beperkte werking van het leerstuk van de samengestelde prestatie en aan de andere kant de Engelse wet, die expliciet geen ruimte liet om meer dan de levering van de ‘kale’ caravan te belasten tegen het nultarief. In essentie betrof deze casus de vraag of een lidstaat in zijn nationale wetgeving een bepaling kan opnemen, die enerzijds de levering van een hoofdprestatie vrijstelt van btw-heffing met een recht op aftrek van voorbelasting en anderzijds bijkomende goederen van deze vrijstelling uitsluit.²³⁰

²²⁴ HvJ EU 6 juni 2006, nr. C-251/05 (*Talacre Beach*), *V-N* 2006/41.16.

²²⁵ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (*Commissie/Frankrijk*), *NTFR* 2010/1208.

²²⁶ HvJ EU 6 juni 2006, nr. C-251/05 (*Talacre Beach*), *V-N* 2006/41.16, r.o. 4.

²²⁷ Een zogenoemde ‘stand still’-bepaling, thans artikel 110 Btw-richtlijn. Lidstaten die op 1 januari 1991 vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting verleenden mochten deze tijdens een overgangperiode blijven toepassen.

²²⁸ Een vrijstelling met recht op aftrek van btw.

²²⁹ Noot bij HvJ EU 6 juni 2006, nr. C-251/05 (*Talacre Beach*), *V-N* 2006/41.16.

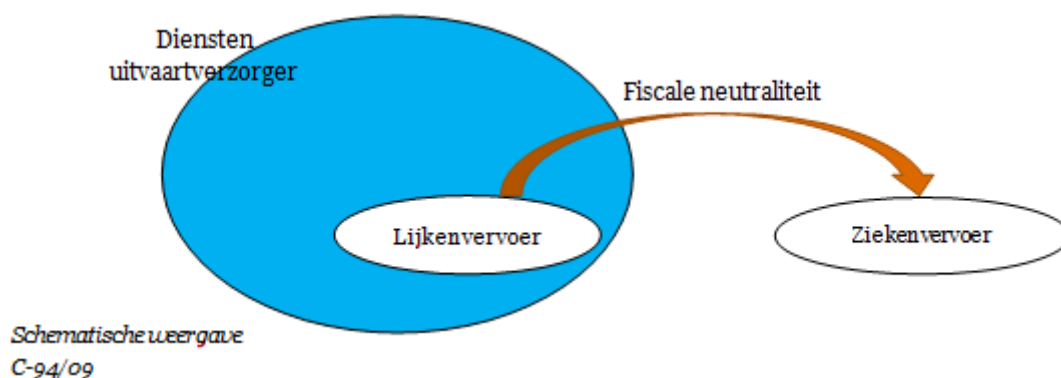
²³⁰ P. Tielemans en T. Bootsman, ‘*Talacre Beach*, een andere koers na *Levob* en *CPP*’, *BtwBrief* 2006, 35.

De vraag is dus of het toepassingsbereik van het leerstuk van de samengestelde prestaties beperkt kan worden en één samengestelde prestatie aan twee tarieven onderworpen kan worden?

Het HvJ bevestigt dat uit de bestaande rechtspraak volgt dat één enkele levering in beginsel aan één btw-tarief is onderworpen.²³¹ De specifieke juridische context van deze zaak leidt volgens het HvJ niettemin tot een afzonderlijke belastingheffing over de binnenuitrusting van de caravans, omdat daarmee recht wordt gedaan aan de werkingssfeer van artikel 28 van de Zesde richtlijn.²³² Goederen die strikt gezien niet onder de vrijstelling vallen, dienen hier ook van uitgesloten te worden. Conclusie: de ondeelbare levering van de caravan diende kunstmatig gesplitst te worden. Het nultarief was enkel van toepassing op de levering van de caravan en het normale tarief was van toepassing op de inboedel.

Uit dit arrest kan worden afgeleid dat het HvJ bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie rekening houdt met alle specifieke omstandigheden van het geval. Uit dit arrest kan naar mijn mening niet de algemene conclusie worden getrokken dat één prestatie aan verschillende tarieven onderworpen kan worden, omdat dit arrest is gewezen op basis van zeer bijzondere omstandigheden.²³³ Met het oog op de strikte uitleg van vrijstellingen en het feit dat de inboedel expliciet werd uitgesloten van het nultarief vind ik het oordeel van het HvJ begrijpelijk. In een situatie zoals de onderhavige leidt de toepassing van twee tarieven daarnaast niet tot praktische belemmeringen in de uitvoering, omdat de prijs blijkbaar te splitsen was. Een strikte uitleg van een uitzonderingsbepaling vormt in dit geval een juiste rechtvaardiging om de onverkorte toepassing van het leerstuk van samengestelde prestaties te doorbreken. Het uitgangspunt blijft echter wel dat één samengestelde prestatie ook aan één btw-behandeling onderworpen wordt en dat alleen in bijzondere gevallen hiervan kan worden afgeweken.²³⁴

4.4.3 Commissie/Frankrijk: verlaagd tarief op enkel lijkenvervoer



²³¹ HvJ EU 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), V-N 2006/41.16, r.o. 24.

²³² Zie voetnoot 231.

²³³ Zie eveneens A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, V-N 2012/7.20, punt 5.23.4, die dit arrest beschouwt als een gelegenheidsarrest en P. Tielemans en T. Bootsman, 'Talacre Beach, een andere koers na Levob en CPP?', *BtwBrief* 2006, 35: "De beperking die in Talacre wordt gehanteerd is vanuit praktisch oogpunt niet van grote waarde, aangezien Talacre een zeer specifieke Engelse casus betrof".

²³⁴ Zie tevens G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007, p.310.

Frankrijk past op het lijkenvervoer van uitvaartverzorgers het verlaagde tarief toe en op de andere handelingen die lijkbezorgers verrichten het normale tarief. De Europese Commissie was van mening dat alle handelingen die een uitvaartverzorger verricht voor de nabestaanden (de gemiddelde consument) één enkele samengestelde handeling vormt. Wanneer lidstaten gebruikmaken van de mogelijkheid om het verlaagde tarief toe te passen, moet volgens de Europese Commissie voldaan worden aan de ontwikkelde criteria van samengestelde prestaties. Frankrijk voerde aan dat de rechtspraak over samengestelde prestaties niet relevant is en dat lidstaten de mogelijkheid hebben om het verlaagde tarief selectief toe te passen.²³⁵

Het HvJ deelt het standpunt van de Commissie niet.²³⁶ Volgens het HvJ zijn de criteria die zijn ontwikkeld in de rechtspraak over samengestelde prestaties bedoeld om transacties niet te veel op te splitsen, zodat de functionaliteit van het btw-systeem niet geschaad wordt. Bij de implementatie van een bepaling voor de toepassing van het verlaagde tarief hebben lidstaten beoordelingsvrijheid. Daarnaast spelen bij deze implementatie volgens het HvJ niet de criteria van samengestelde prestaties een rol, maar de criteria die onder andere in de eerder gewezen arresten Commissie/Frankrijk en Torgau-Westelbien zijn ontwikkeld.²³⁷ Deze redeneerwijze van het HvJ lijkt begrijpelijk, omdat het leerstuk van de samengestelde prestatie de omvang/ het object van een handeling bepaalt. In het arrest Torgau-Westelbien besliste het HvJ dat de aanleg van een individuele aansluiting op een waterdistributienetwerk onder het verlaagde tarief voor de “levering van water” valt. Lidstaten kunnen volgens het HvJ een verlaagd btw-tarief toepassen op concrete en specifieke aspecten van de in Bijlage H, bij de Zesde richtlijn²³⁸, genoemde categorieën, onder de voorwaarde dat dit geen inbreuk vormt op het beginsel van fiscale neutraliteit.²³⁹

Het HvJ stelt dat het lijkenvervoer per wagen een concreet en specifiek element vormt van de door een lijkbezorger verrichte diensten.²⁴⁰ Frankrijk voerde aan dat de dienstverrichter die het lijkenvervoer verzorgt in bepaalde omstandigheden concurreert met ondernemers die reizigers of zieke personen vervoeren. Op deze vervoersprestaties past Frankrijk eveneens het verlaagde tarief toe. Het beginsel van fiscale neutraliteit wordt op deze wijze geëerbiedigd, omdat diensten die soortgelijk zijn aan het lijkenvervoer per wagen vanuit het oogpunt van de btw dan niet verschillend worden behandeld.²⁴¹ Frankrijk mag van het HvJ de nationale btw-regelgeving zo inrichten, dat alleen de lijkbezorgingsdiensten aan het verlaagde tarief zijn onderworpen, terwijl de andere diensten van begrafenisondernemers tegen het normale tarief belast worden.

²³⁵ Zie Bijlage III van de Btw-richtlijn: ‘lijst van de goederenleveringen en diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast’.

²³⁶ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

²³⁷ HvJ EU 8 mei 2003, nr. C-384/01 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 2003/29.22 en HvJ EU 3 april 2008, nr. C-442/05 (Torgau-Westelbien), *V-N* 2008/20.17, r.o. 43.

²³⁸ Thans Bijlage I en III van de Btw-richtlijn.

²³⁹ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208, r.o. 34 en HvJ EU 3 april 2008, nr. C-442/05 (Torgau-Westelbien), *V-N* 2008/20.17, r.o. 43. Mits soortgelijke prestaties gelijk behandeld worden.

²⁴⁰ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208, r.o. 39.

²⁴¹ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208, r.o. 42.

4.4.4 Toepassing verlaagd tarief op een deelprestatie, twee visies

4.4.4.1 Inleiding

Naar aanleiding van een analyse van de literatuur blijkt dat het arrest Commissie/Frankrijk²⁴² op twee manieren geïnterpreteerd kan worden.

4.4.4.2 ‘Wie het meerdere mag, mag ook het mindere’

Volgens Van Hilten heeft het HvJ in de arresten Torgau-Westelbien en Commissie/Frankrijk niet meer beslist dan dat een lidstaat uit een categorie handelingen die aan het verlaagde tarief onderworpen mogen worden²⁴³, er één mag selecteren en alleen die prestatie vervolgens laag belast.²⁴⁴ Het HvJ geeft in deze arresten aan dat de splitsingscriteria van samengestelde prestatie niet doorslaggevend zijn bij de implementatie van het verlaagde tarief in de nationale wet, omdat deze criteria voor een ander doel gebruikt moeten worden dan voor de implementatie van het verlaagde tarief.²⁴⁵ Op basis van deze veronderstelling kan niet de conclusie worden getrokken dat het lijkenvervoer ten opzichte van de andere prestaties van een uitvaartverzorger als bijkomende- of als zelfstandige prestatie moet worden aangemerkt. Het HvJ zegt volgens deze visie niet meer dan dat het lijkenvervoer concreet en specifiek genoeg is om in de nationale wet het verlaagde tarief op toe te kunnen passen.

Bij alle handelingen die een uitvaartverzorger verricht aan één afnemer kan het zo zijn dat het lijkenvervoer een zelfstandige dienst vormt, maar het kan evengoed zo zijn dat het lijkenvervoer als bijkomende prestatie beschouwd moet worden. De vraag welk tarief van toepassing is komt pas aan de orde als eenmaal is vastgesteld dat sprake is van een afzonderlijke (eventueel afsplitsbare) prestatie.²⁴⁶ Ik ben van mening dat op basis van de Franse wet en het arrest Commissie/Frankrijk alleen geconcludeerd kan worden dat, mocht het lijkenvervoer een zelfstandige prestatie vormen binnen een samenstel van handelingen, dat alleen dan het verlaagde tarief op deze afzonderlijke prestatie van toepassing is. Dit heeft dan overigens niet tot gevolg dat op één prestatie twee tarieven van toepassing zijn, omdat dan sprake is van twee afzonderlijke prestaties (het lijkenvervoer en de overige handelingen). Anderzijds betekent dit dat het nog steeds mogelijk is dat het lijkenvervoer als een bijkomende handeling beschouwd moet worden bij alle diensten die een uitvaartverzorger aanbiedt. Dit is verdedigbaar vanuit het oogpunt van de modale consument, die van mening zal zijn dat één prestatie, de organisatie van een uitvaart, wordt afgenomen. In dit geval is het mogelijk dat het lijkenvervoer het fiscale lot van de hoofdprestatie volgt en belast moet worden tegen het normale tarief. Het bestaan van een wetsbepaling waarin staat dat het verlaagde tarief kan worden toegepast op lijkenvervoer per wagen doet aan de enkele btw-behandeling van één samengestelde prestatie niets af.

²⁴² HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

²⁴³ Zie Bijlage III van de Btw-richtlijn.

²⁴⁴ Zie A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20, punt 5.23.11.

²⁴⁵ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208, r.o. 33.

²⁴⁶ Vgl. J. T. Sanders, noot bij HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

4.4.4.3 Het verlaagde tarief op een concreet en specifiek onderdeel van één prestatie

Sanders interpreteert het arrest Commissie/Frankrijk op een andere manier dan Van Hilten en stelt dat het HvJ in dit arrest accepteert dat een verlaagd tarief kan worden toegepast op een concreet en specifiek onderdeel van één samengestelde prestatie.²⁴⁷ Volgens deze visie²⁴⁸ geeft dit arrest ruimte voor de mogelijkheid om op één prestatie, twee verschillende tarieven toe te passen. De selectieve toepassing van het verlaagde tarief op een deelprestatie gaat dan zo ver dat het verlaagde tarief van toepassing is. Dat deze prestatie slechts een bijkomend onderdeel is van een samengestelde prestatie zou dan irrelevant zijn. In rechtsoverweging 32 en 33 van het arrest Commissie/Frankrijk zou het HvJ volgens deze visie aangeven dat de arresten CPP en Levob slechts betrekking hebben op de kwalificatie van een samenstel van handelingen en niet van belang zijn bij de toepassing van het verlaagde tarief. Het CPP-arrest geeft volgens deze visie geen allesomvattende uitleg over de btw-behandeling van een samengestelde prestatie. Deze visie beroept zich op de intentie van de wetgever om het verlaagde tarief toe te passen op een prestatie, ongeacht of deze zelfstandig wordt verricht of opgaat in één samengestelde prestatie.

4.4.4.4 De Britse interpretatie: de zaken Colaingrove en Morrison Supermarkets

De Britse lagere rechter heeft in de zaak Colaingrove²⁴⁹ geoordeeld dat op één samengestelde prestatie, twee verschillende tarieven toegepast kunnen worden. In de zaak Morrison Supermarkets heeft de hoge Britse rechter anders geoordeeld. Ik beschrijf deze twee Britse zaken om aan te tonen dat het arrest Commissie/Frankrijk inzake lijkenvervoer op verschillende wijzen geïnterpreteerd wordt en wat hiervan de gevolgen zijn.

Colaingrove is een onderneming die een vakantiepark exploiteert en reclame maakt via 'The Sun'. Colaingrove biedt vakantiegangers een caravan of een chalet aan. Daarnaast brengt Colaingrove een vaste vergoeding in rekening voor de levering van gas en elektriciteit. Zij deed in deze zaak een beroep op de arresten Talacre Beach en Commissie/Frankrijk en stelde dat volgens deze twee arresten het verlaagde tarief kan worden toegepast op de levering van gas en elektriciteit, omdat deze concreet en specifiek genoeg zijn om te onderscheiden van de andere diensten die Colaingrove verricht. De Britse fiscus was van mening dat het HvJ in de zaak Commissie/Frankrijk slechts uitleg geeft over de wijze waarop lidstaten het verlaagde btw-tarief kunnen implementeren in de nationale wet. Volgens de Britse fiscus heeft het arrest Commissie/Frankrijk geen invloed op de ontwikkelde jurisprudentie omtrent samengestelde prestaties. Zij concludeert dat op grond van het arrest CPP sprake is van één samengestelde prestatie, die aan één btw-tarief onderworpen moet worden.

De Britse rechter oordeelde dat Colaingrove het verlaagde tarief kan toepassen op de levering van gas en elektriciteit, omdat de Britse wetgever in de wet bewust een bepaling van het verlaagde tarief heeft opgenomen voor de levering van gas en elektriciteit. Bij dit oordeel schuift de Britse rechter de leer van de samengestelde prestaties volledig terzijde en past zij enkel de criteria uit het arrest Commissie/Frankrijk toe. In essentie komt het oordeel van de Britse rechter er op neer dat lidstaten bij de toepassing van het verlaagde tarief geen rekening zouden hoeven te houden met het feit dat sprake is van één samengestelde prestatie. De Britse rechter oordeelt wel dat, indien de criteria uit

²⁴⁷ J. T. Sanders, 'Exotisme in de btw', *NTFR* 2011/1002.

²⁴⁸ Aanhangers van deze visie zijn ook Redactie Vakstudie-Nieuws bij *V-N* 2010/30.15, F. Mitchell, 'Composite supplies at separate rates: Colaingrove ltd v HMRC', *VAT, Duties and Indirect Tax*, April 2013 en W. van Kerchove en S. Ruysschaert, *De levensloop van een bedrijfsmiddel*, Maklu: Antwerpen-Apeldoorn, 2011, p. 59.

²⁴⁹ UK First-tier Tribunal (Tax) 29 January 2013, TC/2013/02534 (Colaingrove Limited).

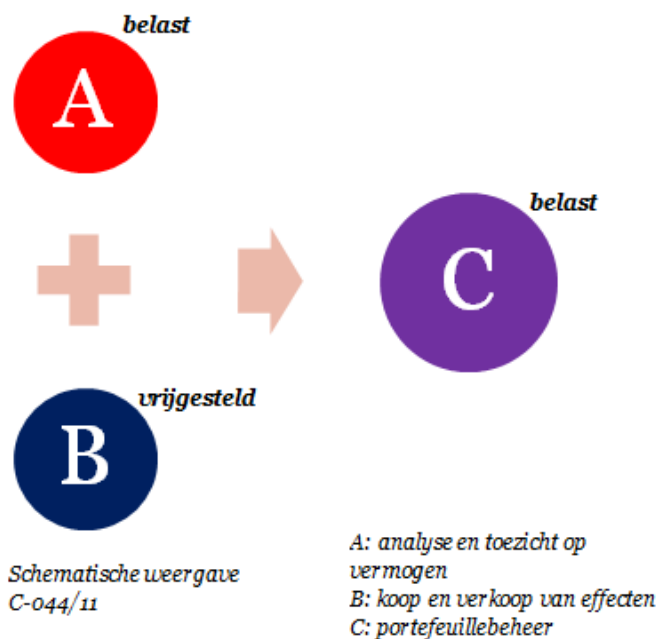
CPP worden toegepast op deze casus, dan wel sprake zou zijn geweest van één prestatie, die in het geheel tegen het normale tarief belast zou moeten worden. De Britse fiscus is in beroep gegaan tegen de uitspraak in deze zaak.

In de zaak Morrison Supermarkets²⁵⁰ heeft de hogere Britse rechter ('Upper Tribunal') geconcludeerd dat een belastingplichtige geen bevoegdheid heeft om elementen uit één prestatie te 'pikken' en deze te belasten tegen het verlaagde tarief. In dit arrest oordeelde de Britse rechter dat de houtskool, die is opgenomen bij de levering van een wegwerpbarbecue, een concreet en specifiek element vormt van de enkele levering van een goed. Volgens de Britse rechter is op deze enkele levering niettemin één tarief, het normale tarief, van toepassing. Dat op houtskool afzonderlijk bezien het verlaagde tarief van toepassing is achtte de Britse rechter niet van belang. Volgens deze hogere rechter moet het arrest Commissie/Frankrijk niet zo worden uitgelegd dat de onderdelen uit één samengestelde prestaties 'gepikt' moeten worden om daarop vervolgens het verlaagde tarief toe te passen. De Engelse rechter oordeelt in deze zaak dat een CPP-analyse de voorkeur heeft. Het object van heffing betrof de levering van een wegwerpbarbecue en niet de levering van houtskool. Kortom, het verlaagde tarief kan niet van toepassing zijn, omdat de wegwerpbarbecue daar niet onder valt.

De uitspraak in de zaak Morrison toont naar mijn mening aan dat bepalingen van het verlaagde tarief niet uitgehold moeten worden ten faveure van het leerstuk van samengestelde prestaties. Prestaties die één geheel vormen dienen ook voor de tariefsbepaling niet uit elkaar gehaald te worden. De hoofdprestatie of de overheersende elementen bepalen of al dan niet een verlaagd tarief van toepassing is. Een andere handelwijze zou indruisen tegen de realiteit en de praktische toepasbaarheid.

4.4.5 Toepassing van een vrijstelling op een deelprestatie

Voor de toepassing van vrijstellingen lijkt het HvJ een andere weg in te slaan. Zoals in het bijzonder uit het arrest Deutsche Bank²⁵¹ kan worden afgeleid, kan bij een ondeelbare economische handeling een vrijstelling alleen kan worden toegepast als alle onderdelen van de samengestelde prestatie onder de vrijstelling vallen. Als alleen een onderdeel van de prestatie onder de btw-vrijstelling valt, kan voor dat ene onderdeel de vrijstelling niet worden toegepast, ook als het een specifiek en concreet onderdeel vormt. In dit arrest volgt het HvJ uitdrukkelijk de systematische volgorde van de leer van de samengestelde prestatie. Eerst stelt het HvJ vast dat een nieuwe prestatie het object van heffing vormt en vervolgens toetst het HvJ of deze geheel nieuwe prestatie onder de vrijstelling valt.



²⁵⁰ UK Upper Tribunal (Tax) 23 May 2013, TCC/2013/0247 (Morrison Supermarkets).

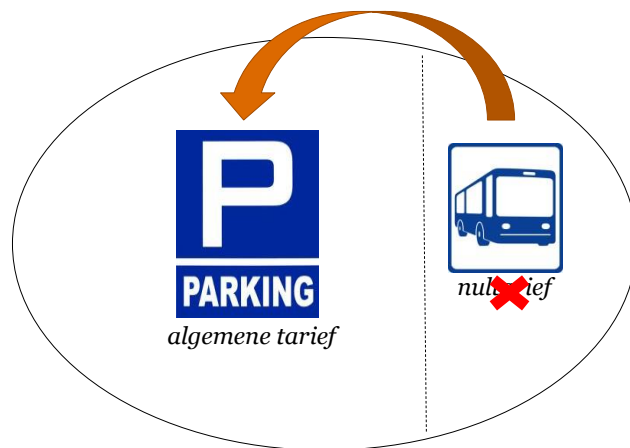
²⁵¹ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), NTFR 2012/1888.

Het HvJ past de uitleg van de vrijstelling zeer strikt toe door elementen die niet onder de werkingssfeer van de vrijstelling vallen niet daaronder te rangschikken. Hierdoor kan de hele ‘nieuwe’ prestatie niet van de vrijstelling profiteren.

4.4.6 Toepassing van het nultarief op een deelprestatie

In de beschikking in de zaak Purple Parking²⁵² heeft het HvJ geoordeeld dat het verlenen van een parkeerfaciliteit met een shuttlebusdienst is aan te merken als één prestatie, die belast is tegen het normale tarief. Volgens het HvJ vormt de shuttlebusdienst een bijkomende prestatie bij het bieden van parkeergelegenheid. Indien de prestaties afzonderlijk verricht zouden worden, zou de parkeerdienst belast zijn tegen het normale tarief en de shuttlebusdienst tegen het nultarief. Het HvJ maakt in rechtsoverweging 40 van dit arrest duidelijk dat het arrest Commissie/Frankrijk in ieder geval niet altijd van belang is. De uitspraak van het arrest Commissie/Frankrijk²⁵³ zou volgens het HvJ slechts

van toepassing zijn voor lidstaten om op een selectieve manier, op grond van algemene en objectieve criteria, een verlaagd tarief toe te passen op bepaalde aspecten van een categorie van prestaties die zijn opgenomen in de Btw-richtlijn.²⁵⁴ Volgens het HvJ gaat het hierbij om een ander vraagstuk dan bij de kwalificatie van een samenstel van prestaties. De enkele prestatie, bestaande uit de parkeerservice, is belast tegen het normale tarief, ondanks het bestaan van een nultarief voor personenvervoer.²⁵⁵ Het arrest Commissie/Frankrijk heeft in ieder geval geen invloed op de toepassing van het nultarief. Naar mijn mening toont de beschikking in de zaak Purple Parking aan dat de door het HvJ in het arrest CPP ingezette lijn dat op één prestatie, één tarief van toepassing is, nog steeds het uitgangspunt vormt.



Schematische weergave
C-117/11

De beschikking in de zaak Purple Parking toont naar mijn mening verder aan dat het criterium wat een modale consument denkt te verkrijgen of wat het doel van de prestatie in de ogen van de modale consument is, zeer lastig te hanteren is.²⁵⁶ Zo kan ik me goed voorstellen dat er mensen zijn die als het voornaamste doel van de prestatie het vervoer naar de luchthaven zien, maar ook dat er mensen zijn die het veilig en makkelijk parkeren dichtbij de vluchthaven als het voornaamste doel beschouwen. Daarnaast is het mogelijk dat een andere consument het parkeren en de shuttlebusdienst als twee gelijkwaardige prestaties beschouwt. Het parkeren alleen zal geen betekenis hebben voor de consument als hij vervolgens niet bij de luchthaven kan komen. Het vervoer naar de luchthaven is dus noodzakelijk om de gehele prestatie te verrichten. Het is dan ook lastig voor te stellen dat het busvervoer een bijkomstige prestatie vormt. Ik vind dat deze

²⁵² HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703.

²⁵³ Volgens J.T. Sanders is het arrest Commissie/Frankrijk van 6 mei 2010 een onzinnige uitkomst, zie noot bij HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703.

²⁵⁴ HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703, r.o. 40.

²⁵⁵ HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703, r.o. 42.

²⁵⁶ J. Park en K. Mulcahy, 'Mixed supplies: practical considerations', *Tax Journal*, 2 June 2011.

beschikking aantoont dat het bepalen van de hoofdprestatie binnen een samengestelde prestatie op basis van het criterium van de ‘modale consument’ tot willekeurige uitkomsten kan leiden.

4.4.7 Geen wijziging in het leerstuk van samengestelde prestaties

Het arrest Commissie/Frankrijk wordt in de literatuur op twee manieren geïnterpreteerd. Beide visies lijken verdedigbaar. Het HvJ stelt in de zaak Commissie/Frankrijk niet expliciet dat een verlaagd tarief kan worden toegepast op een bijkomende prestatie. Daardoor geeft dit arrest ruimte voor de adviespraktijk, maar ook voor de Belastingdienst, om argumenten te kiezen. Dit arrest schept naar mijn mening niet de gewenste duidelijkheid en kan leiden tot rechtsonzekerheid.²⁵⁷ In het arrest Commissie/Frankrijk geeft het HvJ uitleg over de toepassing van het verlaagde tarief, terwijl de arresten omtrent samengestelde prestatie van toepassing zijn voor het vaststellen van het object van heffing. Indien bij de bepaling van het object van heffing²⁵⁸ geconcludeerd wordt dat één prestatie ontstaat, gaan de bijkomende handelingen op in de hoofdprestatie ofwel ontstaat één nieuwe prestatie. De deelprestaties en bijkomende handelingen hebben dan btw-technisch gezien geen betekenis meer en zijn onzichtbaar bij de btw-behandeling. De samengestelde prestatie moet, nadat is vastgesteld dat deze het object van heffing vormt, aan een (bijzondere) plaatsbepalingsregel, vrijstelling of tarief onderworpen worden. Op een btw-technisch gezien onzichtbaar, concreet, specifiek en bijkomend onderdeel van één prestatie kan dan geen verlaagd tarief meer toegepast worden. Dat de wetgever vanwege sociaal-politieke redenen bepalingen van het verlaagde tarief heeft opgenomen in de nationale wet, wijst er dus niet op dat deze bepalingen ten alle tijden van toepassing zijn op een (deel)prestatie. Indien de wetgever het verlaagde tarief wil toepassen op een prestatie, ongeacht of deze opgaat in een samengestelde prestatie, zal hij de wet moeten wijzigen.

4.5 Conclusie

Indien binnen een samenstel van handelingen twee of meerdere zelfstandige prestaties kunnen worden onderscheiden, moeten deze prestaties afzonderlijk aan btw-heffing worden onderworpen. Geconcludeerd kan worden dat de btw-behandeling van een samengestelde prestatie steeds wordt bepaald door het ‘accessorium sequitur principale’-principe, met een verwijzing naar of de hoofdprestatie van het CPP-type of naar de overheersende elementen van het Levob-type.²⁵⁹ De overheersende elementen van een prestatie dienen te worden bepaald aan de hand van het belang voor de consument, de omvang, de duur en de kosten van de verschillende elementen.

In het arrest Talacre Beach oordeelde het HvJ dat op één samengestelde prestatie, twee tarieven van toepassing kunnen zijn. Dit arrest is echter gewezen in een zeer bijzondere context. Aan dit arrest kan niet de algemene regel ontleend worden dat (ondergeschikte) aspecten van één enkele prestatie anders behandeld mogen worden dan de rest van die prestatie. De uitleg van het HvJ in het arrest Deutsche Bank is naar mijn mening zuiverder, omdat het HvJ daarbij als uitgangspunt neemt dat op

²⁵⁷ In Nederland geldt het verlaagde tarief voor het personenvervoer in het kader van de uitvoering van begrafenissen. De diensten van lijkbezorgers zijn daarnaast vrijgesteld in artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de Wet OB. Onder deze vrijstelling vallen slechts die diensten die kenmerkend en essentieel zijn voor de diensten die door een lijkbezorger of crematorium worden verricht. Daarvan uitgaande zou het lijkenvervoer in Nederland zijn vrijgesteld. Onder verwijzing naar de beslissing van het HvJ in het arrest Com/Fra kan evenwel worden verdedigd dat het lijkenvervoer onder het verlaagde tarief moet vallen. Hier komt de vraag op welke bijzondere regeling voorrang heeft: de vrijstelling of het verlaagde tarief? Zie *V-N 2010/30.15*.

²⁵⁸ Aan de hand van de criteria die zijn samengevat in par. 3.11.

²⁵⁹ Zie W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007, p. 74.

één samengestelde prestatie, één btw-behandeling van toepassing is. Indien een onderdeel van een samengestelde prestatie niet onder het toepassingsbereik van een vrijstelling valt leidt dit tot het gevolg dat op de gehele samengestelde prestatie geen vrijstelling van toepassing kan zijn.

In de arresten Commissie/Frankrijk en Torgau-Westelbien geeft het HvJ aan dat lidstaten een bepaalde beoordelingsvrijheid hebben bij het implementeren van bepalingen van het verlaagde tarief. De zaken Colaingrove en Morrison Supermarkets tonen aan dat het arrest Commissie/Frankrijk op verschillende wijze geïnterpreteerd kan worden. Dit arrest laat te veel interpretatieruimte open en dit kan leiden tot rechtsonzekerheid. Hierbij kan aan de ene kant gesteld worden dat het HvJ aangeeft dat het bij de toepassing van het verlaagde tarief irrelevant is dat sprake is van een samengestelde prestatie en dat een samengestelde prestatie aan twee tarieven onderworpen kan worden. Aan de andere kant kan gesteld worden dat het HvJ in dit arrest slechts uitleg geeft over de wijze waarop lidstaten het verlaagde tarief kunnen implementeren in hun nationale wet, zonder dat dit direct gevolgen heeft voor de btw-behandeling (tarifiering) van een samengestelde prestatie.

Naar mijn mening heeft het HvJ in het arrest Commissie/Frankrijk niet toegestaan dat op een specifiek en concreet onderdeel van een samengestelde prestatie het verlaagde tarief toegepast kan worden. Btw-technisch gezien gaat bij de bepaling van het object van heffing een bijkomend onderdeel op in een hoofdprestatie of ontstaat er een nieuwe prestatie sui generis. De bijkomende onderdelen worden bij de bepalen van het object van heffing dan onzichtbaar voor de btw en kunnen zodoende niet aan een verdere btw-behandeling onderworpen worden. De bijkomende handelingen worden zodoende 'gedwongen' om het fiscale lot van de hoofdprestatie te volgen.

Het uitgangspunt bij de btw-behandeling van één samengestelde prestatie is naar mijn mening dat deze aan één btw-behandeling onderworpen moet worden en dat alleen in zeer bijzondere gevallen hiervan kan worden afgeweken. Dat in geval van zeer bijzondere situaties het leerstuk van samengestelde prestaties beperkt wordt in haar toepassingsbereik vind ik begrijpelijk. Zowel bij de beoordeling van een samenstel van handelingen, als bij de btw-behandeling van één samengestelde prestatie behoren namelijk alle omstandigheden van het geval, dus ook de specifieke juridische en sociale context, in aanmerking te worden genomen.

5. Nationale btw-behandeling van een samengestelde prestatie

5.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken heb ik de context, waarbinnen de btw-behandeling van een samengestelde prestatie plaatsvindt, geanalyseerd. Dit heb ik in hoofdstuk twee gedaan door het kader van de Btw-richtlijn te beschrijven. In hoofdstuk drie en vier heb ik aan de hand van een analyse van de meest relevante arresten van het HvJ beschreven welke toetsingscriteria van belang zijn bij de kwalificatie van een samenstel van prestatie. Daarnaast heb ik beschreven op basis van welke principes de btw-behandeling van één samengestelde prestatie dient plaats te vinden.

In dit hoofdstuk onderzoek ik in hoeverre de toetsingscriteria en de btw-behandeling van een samengestelde prestatie, die in de Nederlandse jurisprudentie tot stand zijn gekomen, in overeenstemming zijn met de uitleg die het HvJ heeft gegeven. Ik beschrijf hierbij eerst welke algemene lijn in Nederland valt te onderkennen. Bij deze beschrijving ga ik kort in op een aantal arresten van de Hoge Raad en op een tweetal besluiten van de staatssecretaris van Financiën. Vervolgens besteed ik in het bijzonder aandacht aan de arresten van de Hoge Raad van 10 augustus 2012 en 7 december 2012.²⁶⁰ Aan de hand van deze twee meest recente arresten op het gebied van het leerstuk van samengestelde prestaties, toets ik of de redeneerwijze van de Hoge Raad overeenkomt met de principes die in de jurisprudentie van het HvJ zijn ontwikkeld.

5.2 Algemeen

5.2.1 Nationale jurisprudentie

In de nationale jurisprudentie is, net als in de Europese jurisprudentie van het HvJ, een reeks van arresten te vinden waarin de rechterlijke instanties zich hebben gebogen over zaken omtrent samengestelde prestaties. In de nationale arresten die zijn gewezen voorafgaand aan het arrest CPP valt op te maken dat de Hoge Raad met betrekking tot de btw-behandeling van een samengestelde prestatie al een soortgelijk toetsingscriteria hanteerde als het HvJ. In die oudere nationale jurisprudentie vallen de volgende basisprincipes te onderkennen²⁶¹:

- Indien sprake is van een geheel van prestaties, waarin onderdelen zijn te onderkennen die op zich als een dienstverrichting kunnen worden beschouwd, dienen deze onderdelen in het algemeen ieder als zodanig in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken. Op deze regel bestaan twee uitzonderingen;
 - Indien sprake is van causale en functionele verbondenheid van prestaties, die tot één dienst leiden;
 - Indien onderdelen van een prestatie de andere onderdelen zo sterk overheerst, dat de bijkomende prestaties geabsorbeerd worden door de hoofdprestatie;
- Aan de hand van ‘de maatschappelijke opvattingen’ kan worden beoordeeld of sprake is van een eenheid van prestaties.²⁶²

²⁶⁰ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3 en HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *V-N* 2012/16.21.

Zie onder andere HR 17 april 1996, nr. 31.030, *BNB* 1996/230 (verhuur van containers en het ophalen van afval zijn niet functioneel en causaal met elkaar verbonden).

²⁶² Zie onder meer HR 26 oktober 1983, nr. 21.878, *BNB* 1984/46 en HR 17 april 1996, nr. 31.030, *BNB* 1996/230.

- Bij een gebrek aan verbondenheid is het uitgangspunt dat de prestaties zelfstandig in aanmerking worden genomen.

Bovenstaande basisprincipes tonen naar mijn mening aan dat de criteria die in de nationale jurisprudentie zijn ontwikkeld niet afwijken van de door het HvJ, in het CPP-arrest, gegeven aanwijzingen.²⁶³ De nationale rechter moet zich houden aan de aanwijzingen die het HvJ heeft gegeven. Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat voor de btw-behandeling van een samengestelde prestatie geen eenvoudige, absolute regel bestaat, die in alle situaties tot een correcte uitkomst kan leiden. De nationale rechters hebben een bepaalde beoordelingsruimte bij de beoordeling van een samenstel van prestaties. Zij hebben zich, ook na het CPP-arrest, nog veelvuldig moeten buigen over de beoordeling van een samenstel van prestaties. De geschillen lijken zich vooral te richten op de vraag of één of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl één of meerdere andere elementen moeten worden beschouwd als bijkomende prestaties.²⁶⁴

Een uitvaartverzorger die een crematorium exploiteert en daarnaast in een bijbehorend restaurant een koffietafel verzorgt, verricht volgens de Hoge Raad twee afzonderlijke diensten.²⁶⁵ Het verzorgen van een koffietafel werd in deze zaak tegen een afzonderlijke vergoeding aangeboden. De afname van de koffietafel is optioneel en deze keuzemogelijkheid is volgens de Hoge Raad een doorslaggevend criterium voor de opvatting dat zij niet zodanig is verbonden met de ‘crematiedienst’ dat deze daarmee één prestatie vormt.

Een oorzaak voor het feit dat de Hoge Raad in dit arrest belang hecht aan de omstandigheid dat een prestatie optioneel kan worden afgenomen, kan wellicht worden gevonden in het Tellmer-arrest, dat een paar maanden voor de uitspraak van de Hoge Raad werd gewezen. De criteria uit het arrest Tellmer hebben echter, door de arresten Deutsche Bank en Field Fischer Waterhouse, sterk aan belang ingeboet.²⁶⁶ Naar mijn mening kan het feit dat een product optioneel kan worden afgenomen bij de verkoop van een ander product een aanwijzing vormen dat geen sprake is van nauwe verbondenheid. Dit criterium dient echter, net zoals de andere toetsingscriteria, niet doorslaggevend te zijn bij de beoordeling van een samenstel van handelingen.

De verstrekking van Happy Meals door een hamburgerrestaurant is een klassiek voorbeeld van een samengestelde prestatie. In 1996 oordeelde Hof Amsterdam dat de levering van een speeltje en een kindermenu weliswaar causaal en functioneel met elkaar verbonden zijn, maar niet in die mate dat het totaal naar maatschappelijke opvattingen als één prestatie moet worden aangemerkt.²⁶⁷ Na het arrest CPP oordeelde Rechtbank Haarlem eveneens in een vergelijkbare zaak dat de verstrekking van een speeltje bij een kindermenu niet opgaat in de levering van eten en drinken en dus niet onder het verlaagde, maar onder het normale tarief valt.²⁶⁸ De Rechtbank stelde dat de speeltjes, waaronder een computerspelletje en diverse figuurtjes uit Disney films, kunnen worden aangemerkt

²⁶³ Vgl. D.B. Bijl e.a., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2001, p.89.

²⁶⁴ Zie eveneens G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007, p.309. Zie onder meer HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, *BNB* 2004/8 (parkeren bij een recreatieterrein is een afzonderlijke dienst) en HR 10 maart 2006, nr. 41.811, *V-N* 2006/15.19 (parkeerdienst bij een attractiepark is een afzonderlijke dienst).

²⁶⁵ HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *BNB* 2009/318.

²⁶⁶ Zie paragraaf 3.7.3.

²⁶⁷ Hof Amsterdam 5 juni 1996, nr. 94/4854, *V-N* 1996/4313.

²⁶⁸ Rb Haarlem 1 april 2010, nr. 08/6738, *V-N* 2010/43.2.3.

als volwaardig en duurzaam speelgoed. Daarnaast vond de rechter dat de kostprijs van het speeltje een aanmerkelijke invloed heeft op de prijs en daardoor normaal gesproken voor de modale consument een doel op zich vormt. Een vergelijking tussen de uitspraak van Hof Amsterdam en Rechtbank Haarlem toont aan dat de nationale rechter, na de arresten CPP en Madgett & Baldwin, uitspraak doet op basis van de criteria die het HvJ heeft gegeven. Het criterium van 'de modale consument' heeft het Nederlandse criterium van 'de maatschappelijke opvatting' vervangen. De invulling van deze criteria is hetzelfde. Door het criterium van 'de modale consument' te hanteren is de nationale jurisprudentie in lijn met de recente jurisprudentie van het HvJ.

In de arresten van het HvJ over samengestelde prestaties staan zonder uitzondering zaken centraal waarbij door één ondernemer aan één afnemer wordt gepresteerd.²⁶⁹ Het leerstuk van de samengestelde prestatie vereist naar mijn mening een eenheid van prestatieverrichter en afnemer. Alleen in de zaak Part Services oordeelde het HvJ dat twee ondernemers samen tegenover één afnemer een samengestelde prestatie kunnen verrichten.²⁷⁰ Hierbij dient opgemerkt te worden dat in dit arrest volgens het HvJ sprake was van misbruik van recht.

Of sprake is van één (of meer) verrichte prestatie(s) moet voor iedere partij – per overeenkomst - afzonderlijk worden bekeken.²⁷¹ De toetsingsregels over samengestelde prestaties kunnen niet worden toegepast op 'over en weer verrichte prestaties'.²⁷² Elke over een weer verrichte prestatie kan op zichzelf wel een samengestelde handeling vormen. Het is echter niet zo dat wanneer de afnemer van een prestatie ook een prestatie verricht aan de presterende ondernemer, die (weder)prestatie opgaat in de eerste prestatie.²⁷³

5.2.2 Nationale wet- en regelgeving

Uit het besluit inzake de reikwijdte en toepassing van bepalingen van het verlaagde tarief valt op te maken dat de criteria die het HvJ heeft ontwikkeld volledig zijn opgenomen in de nationale regelgeving.²⁷⁴ Zo verwijst de staatssecretaris van Financiën in het besluit voor de btw-behandeling van een samengestelde prestatie rechtstreeks naar de ontwikkelde criteria in de arresten CPP en Levob. De staatssecretaris gaat er in dit besluit van uit dat voor bijkomende prestaties hetzelfde tarief geldt als voor de hoofdprestatie waaraan zij ondergeschikt is.²⁷⁵ Hieruit kan worden afgeleid dat het arrest Commissie/Frankrijk²⁷⁶ volgens de staatssecretaris niet van invloed is op de toepassing van het verlaagde tarief op één samengestelde prestatie.

²⁶⁹ Zie onder meer HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224, HvJ EU 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), *V-N* 2010/11.23, HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (Bog), *V-N* 2011/18.17, HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22 en HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16.

²⁷⁰ HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *V-N* 2008/11.17.

²⁷¹ HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, *V-N* 2013/24, r.o. 3.4.1.

²⁷² A-G Van Hilten 8 november 2012, nr. 11/04272, *V-N* 2013/7.21.

²⁷³ HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, *V-N* 2013/24.

²⁷⁴ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *V-N* 2011/63.19.1, par. 3.2.

²⁷⁵ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *V-N* 2011/63.19.1, par. 3.2.7.

²⁷⁶ HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

In het besluit inzake de levering en verhuur van onroerend goed heeft de staatssecretaris, naar aanleiding van het Tellmer-arrest, aangegeven hoe de btw-behandeling van servicekosten bij de verhuur van onroerend goed dient plaats te vinden.²⁷⁷ De staatssecretaris maakt een onderscheid tussen servicekosten die betrekking hebben op handelingen/voorzieningen die opgaan in de verhuurdienst en servicekosten die betrekking hebben op afzonderlijke prestaties. Volgens de staatssecretaris volgen servicekosten het btw-regime van de verhuurdienst, indien de huurders niet de mogelijkheid hebben om hiervoor een afzonderlijke overeenkomst met een derde aan te gaan. Indien huurders wel de mogelijkheid hebben om voor de servicekosten afzonderlijk een overeenkomst aan te gaan met een derde, dan dienen deze kosten volgens de staatssecretaris op hun eigen merites te worden beoordeeld. Deze nationale beleidsregel is volledig gebaseerd op de uitleg van het HvJ in het Tellmer-arrest. Uit de arresten Deutsche Bank en Field Fischer Waterhouse kan worden afgeleid dat het HvJ geen voorstander is van de praktische beleidsoplossing van de staatssecretaris. Zo oordeelde het HvJ in dit arrest dat de relevantie van de mogelijkheid dat een derde in beginsel bepaalde diensten kan verrichten, voor het bestaan van één enkele prestatie niet doorslaggevend is. Zodoende ben ik van mening dat het ‘Tellmer-criterium’ door de staatssecretaris in dit besluit uit zijn verband is getrokken en niet in overeenstemming is met de Europese jurisprudentie.²⁷⁸ De verwijzing naar het criterium uit het arrest Tellmer dient in het vastgoedbesluit naar mijn mening zodanig te worden gewijzigd dat deze geen beslissende werking meer heeft. Bij de kwalificatie voor het al dan niet belast in aanmerking nemen van verhuuractiviteiten met bijbehorende servicediensten dienen, zoals het HvJ voorstaat, alle omstandigheden een rol te spelen en niet slechts de vraag of de prestatie afzonderlijk bij een derde kan worden afgenomen.

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel een vrijgestelde activiteit, tenzij de verhuurder en huurder opteren voor belaste verhuur.²⁷⁹ In onderdeel 7.3.6 van het vastgoedbesluit heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat de verhuur van onroerende zaken door ondernemers wiens activiteiten bestaan uit het ter beschikking stellen van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten, is uitgezonderd van de vrijstelling en belast is naar het algemene tarief, voor zover de verhuur slechts een korte periode betreft.²⁸⁰ Het doel van deze regeling is om praktische problemen rond de toepassing van de optie voor belaste verhuur bij een verhuurder met veel wisselende huurders te voorkomen. Exploitanten van theaters, schouwburgen, sporthallen en buurthuizen kunnen echter geen gebruik maken van deze beleidsregel, omdat deze instanties afhankelijk zijn van subsidieregelingen. Aangezien deze instanties geen gebruik kunnen maken van de optie voor belaste verhuur²⁸¹ en deze instanties met het oog op de aftrek van voorbelasting wel belast willen verhuren, hebben zij een aantal procedures gevoerd.²⁸²

Het onderscheid dat de staatssecretaris van Financiën maakt bij de toepasbaarheid van bovenstaande goedkeuring tussen commerciële en niet-commerciële ondernemers lijkt mij overigens in strijd met het neutraliteitsbeginsel.²⁸³ Het betreft hier namelijk identieke prestaties die

²⁷⁷ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, V-N 2009/39.23, par. 7.4.4.

²⁷⁸ Zie eveneens M. van Helden, ‘Verhuur appartementen en schoonmaak gemeenschappelijke ruimten twee zelfstandige diensten’, *BtwBrief* 2009, nr. 26.

²⁷⁹ Artikel 11, lid 1, sub b, Wet OB.

²⁸⁰ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, paragraaf 7.3.6, “Mededeling 40”.

²⁸¹ Omdat de huurders de ruimten niet volledig of nagenoeg volledig voor belaste doeleinden gebruiken.

²⁸² Zie onder meer Hof 's-Hertogenbosch 28 juli 2011, nr. 08/00708, V-N 2011/2300 en HR 9 maart 2012, nr. 10/04834, V-N 2012/15.23.

²⁸³ Zie verder HR 9 maart 2012, nr. 10/04834, V-N 2012/15.23.

verschillend behandeld worden. De vraag is of de wijze van financiering van dergelijke (gesubsidieerde) instellingen voor deze verschillende btw-behandeling een rechtvaardiging vormt. Hier ga ik verder niet op in.

Van 1 maart 2013 tot 1 maart 2014 geldt in Nederland een verlaagd tarief op arbeidskosten bij renovatie en herstel van woningen.²⁸⁴ Bijvoorbeeld indien een dakdekker wordt ingehuurd om een beschermende laag aan te brengen op het dak van een huis zal deze op zijn arbeidskosten het verlaagde tarief moeten toepassen. Op de levering van de materialen moet hij het normale tarief toepassen. De modale consument zal echter van mening zijn dat hij één prestatie afneemt, bestaande uit de dienst van het dakdekkeren en de levering van de materialen. Op deze enkele prestatie is in beginsel één btw-behandeling en dus één tarief van toepassing. Deze situatie toont naar mijn mening aan dat Nederland op een concreet en specifiek onderdeel van een samengestelde prestatie het verlaagde tarief toepast. Op één samengestelde prestatie zijn dan in bepaalde gevallen twee tarieven van toepassing. Ik vind dat dit niet overeenstemming is met de jurisprudentie van het HvJ.

De arresten Torgau-Westelbien en Commissie/Frankrijk hebben aangetoond dat Nederland het verlaagde tarief zou mogen toepassen op een concreet en specifiek onderdeel van een prestatie die valt onder onderdeel 10bis van Bijlage III van de Btw-richtlijn.²⁸⁵ Dit zal in overeenstemming zijn met de fiscale neutraliteit, omdat concurrerende ondernemers ook het verlaagde tarief op de arbeidscomponent toepassen. Indien de modale consument echter van mening is dat één prestatie wordt afgenomen is naar mijn mening hierop één tarief van toepassing. Dan zou vastgesteld moeten worden wat de hoofdprestatie vormt: de verrichte arbeid of de levering van de materialen. Op grond van die kwalificatie zou dan of het normale tarief of het verlaagde tarief op de gehele prestatie van toepassing zijn. De goedkeuring die de staatssecretaris van Financiën in het besluit heeft opgenomen is naar mijn mening niet in overeenstemming met het arrest CPP en de beschikking in de zaak Purple Parking, omdat het HvJ in deze arresten aangeeft dat bijkomende onderdelen het fiscale lot volgen van de hoofdprestatie. Op één samengestelde prestatie is dan één tarief van toepassing. Overigens vind ik het vanuit economisch oogpunt bezien wel begrijpelijk dat de staatssecretaris voor deze goedkeuring heeft gekozen, omdat dit een stimulerende werking op de werkgelegenheid zal hebben, zonder dat het de schatkist te veel geld kost.

²⁸⁴ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M.

²⁸⁵ Lidstaten mogen het verlaagde tarief toepassen op 'renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten'.

5.3 ‘Verhuur-plus’

5.3.1 Inleiding

Bij verhuur van onroerende zaken komt het regelmatig voor dat naast de “kale” verhuur van onroerend goed ook aanvullend dienstbetoon valt te onderkennen. De vraag die hierbij kan opkomen is wanneer de bijkomende prestaties opgaan in de vrijgestelde verhuur en wanneer zij leiden tot het ontstaan van een andere prestatie? Wanneer het dienstbetoon de normale verhuur overstijgt, kan het karakter van de dienst namelijk omslaan en leiden tot een dienst sui generis. De Hoge Raad bevestigde eind vorig jaar een uitspraak van Hof ’s-Hertogenbosch en oordeelde dat de verhuur van multifunctionele ruimten, gezien vanuit de modale consument, kan worden aangemerkt als het verrichten van één dienst sui generis.²⁸⁶ In deze paragraaf zal ik aan de hand van een andere uitspraak van de Hoge Raad²⁸⁷, inzake de verhuur van theaterruimten, beoordelen of deze uitspraak in lijn is met de nationale jurisprudentie. Daarnaast onderzoek ik of de nationale btw-behandeling van verhuur-plus-situaties in overeenstemming is met de jurisprudentie van het HvJ. Vervolgens beschrijf ik wat de gevolgen van de arresten over verhuur-plus voor de praktijk zijn.

5.3.2 Verhuur van theaterruimten: vrijgesteld of belast?

5.3.2.1 Casus

Een gemeente exploiteert sinds 2002 een kunstencentrum. Het kunstencentrum bestaat uit een grote en een kleine theaterzaal, kleedkamers, technische ruimtes, opslagruimtes, een foyer, kantoorruimtes en een café/restaurant. De gemeente stelde organisaties en instellingen op het gebied van de toonkunst tegen vergoeding in de gelegenheid om in het kunstencentrum muzikuitvoeringen en toneelvoorstellingen te geven. In het kader van deze dienstverlening verricht de gemeente ten behoeve van de huurder de volgende prestaties:

- Zij geeft een theaterzaal, de foyer en kleedkamers in gebruik;
- Zij stelt theatertechnici ter beschikking;
- Zij stelt licht- en geluidsinstallatie ter beschikking;
- Zij zorgt voor de ontvangst en begeleiding van het bezoekend publiek; en
- Zij zorgt voor de normale schoonmaak.

5.3.2.2 Oordeel Hof ’s-Gravenhage en A-G Van Hilten: vrijgestelde verhuur

Het Hof heeft ten aanzien van bovenstaand feitencomplex geoordeeld dat de gemeente met het ter beschikking stellen van de theaterruimten één hoofdprestatie heeft verricht met enkele bijkomende diensten ²⁸⁸ Deze samengestelde prestatie moet volgens het Hof worden aangemerkt als de vrijgestelde verhuur van onroerend goed. Volgens het Hof verricht de gemeente dus een CPP-type handeling. Het aanvullend dienstbetoon dient volgens het Hof slechts om de hoofddienst van de gemeente zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

A-G Van Hilten stelde dat het volgens haar voor de klant niet alleen van belang is dat deze over de kale ruimte kan beschikken, maar ook of de zaal over faciliteiten beschikt die het gebruik van de zaal

²⁸⁶ HR 30 november 2012, nr. 11/04064, *LJN* BY4582.

²⁸⁷ HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136.

²⁸⁸ Hof ’s-Gravenhage 10 mei 2010, nr. 09/00434, *NTFR* 2010/2025.

voor de toneel- en muziekkuitvoeringen mogelijk maken.²⁸⁹ Volgens de A-G is het de centrale vraag of het gegeven dat extra faciliteiten ter beschikking worden gesteld ervoor zorgt dat geen sprake meer is van verhuur, maar van een verkleuring naar 'het geven van gelegenheid tot muziekkuitvoeringen en degelijke'. De A-G concludeert dat in casu geen verkleuring optreedt. Volgens de A-G hebben de bijgeleverde diensten een bijkomstig karakter en dienen deze op te gaan in de vrijgestelde verhuur. Ook zij kwalificeert de prestatie(s) van de gemeente dus als een CPP-type handeling.

5.3.2.3 Hoge Raad: één belaste dienst sui generis

De Hoge Raad vindt het oordeel van het Hof onbegrijpelijk en beslist dat de terbeschikkingstelling van de theaterzaal samen met de andere diensten moet worden beschouwd als één samengestelde prestatie.²⁹⁰ Volgens de Hoge Raad is deze prestatie niet aan te merken als de verhuur van een onroerende zaak, maar als een dienst van eigen aard die is gericht op het voor een gezelschap scheppen van een omgeving die het mogelijk maakt zijn voorstelling te geven. Hierbij kan een vergelijking worden gemaakt met het bestaan van een Levob-type handeling.

De Hoge Raad baseert zijn oordeel op uitgebreide verwijzingen naar de vaste jurisprudentie van het HvJ inzake samengestelde prestaties.²⁹¹ Hieruit blijkt dat de toetsingscriteria die het HvJ heeft ontwikkeld in een reeks van arresten volledig gebruikt worden door de Hoge Raad bij de kwalificatie van een samenstel van prestaties. Daarnaast neemt de Hoge Raad in zijn oordeel mee dat, op basis van de Europese jurisprudentie, vrijstellingen strikt uitgelegd moeten worden. De Hoge Raad heeft zowel oog voor het criterium van 'de modale consument', als voor de juridische context waarbinnen de prestaties worden verricht.

De Hoge Raad maakt bij de beoordeling van de kenmerkende elementen een onderscheid tussen zaakgerelateerde- en specifieke handelingen.²⁹² Handelingen die een verhuurder normaal gesproken verricht, zoals het onderhoud en de schoonmaak van centrale voorzieningen, de aansluiting van elektriciteit, water en gas, zijn volgens de Hoge Raad bijkomstig aan de verhuur en volgen het btw-regime van de verhuur. Indien een verhuurder echter handelingen verricht om een specifiek gebruik van de onroerende zaak te faciliteren, dan hebben deze een toegevoegde waarde en zijn zij voor het doel van het gebruik door de huurder niet van ondergeschikt belang en dus niet bijkomstig. Specifieke handelingen zoals het ter beschikking stellen van een licht- en geluidsinstallatie en de ter beschikkingstelling van (technisch) personeel kunnen ertoe leiden dat geen sprake meer is van passieve verhuur, maar van een actieve belaste dienst (verhuur-plus).

5.3.3 Jurisprudentie van de Hoge Raad inzake verhuur van onroerend goed

De vraag is of de uitspraak van de Hoge Raad om de diensten, waaronder de verhuur van onroerend goed met bijkomende prestaties, aan te merken als een belaste prestatie, in lijn is met de nationale jurisprudentie?

Hof 's-Hertogenbosch²⁹³ oordeelde dat de verhuur van multifunctionele ruimten, waarbij verhuur van onroerend goed gekoppeld wordt aan aanvullend dienstbetoon, kan kwalificeren als een belaste

²⁸⁹ A-G Van Hilten 7 december 2012, nr. 10/02532, *V-N* 2012/16.21, punt 7.17.

²⁹⁰ HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136, r.o. 5.2.4.

²⁹¹ Zie HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136, r.o. 5.2.1 t/m 5.2.3.

²⁹² Zie HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136, r.o. 5.2.3.

²⁹³ Hof 's-Hertogenbosch 28 juli 2011, nr. 08/00708, *V-N* 2011/2300.

dienst sui generis. In twee zaken waarin belanghebbende kamers verhuurde aan raamprostituees was volgens de Hoge Raad eveneens geen sprake meer van vrijgestelde (passieve) verhuur, omdat de verrichte dienst gericht was op het voor een prostituee schappen van een omgeving die het mogelijk maakt haar beroep uit te oefenen.²⁹⁴ Volgens de Hoge Raad kan het aanvullend dienstbetoon dat bij de verhuur wordt verricht er in die situaties toe leiden dat één belaste dienst sui generis ontstaat.

De uitspraak van de Hoge Raad inzake de terbeschikkingstelling van theatteruimten is naar mijn mening begrijpelijk en volledig in lijn met de nationale jurisprudentie.²⁹⁵ Zonder het aanvullende dienstbetoon zou het gebruik van de theaterzaal niet of nauwelijks mogelijk zijn. Het aanvullende dienstbetoon is van toegevoegde waarde en vormt een doel op zich. Daarnaast zou het kunstmatig zijn om de terbeschikkingstelling van een theaterzaal uit elkaar te halen.²⁹⁶ Het is gebruikelijk om een theaterzaal te huren met kleedruimten en een foyer. Daarnaast is het praktisch om van theatertechnici gebruik te maken voor de bediening van het geluid en het licht. De modale consument zal het gehele dienstenpakket willen afnemen.

Kroesen en van den Eijnde merken op dat het voor de uitkomst van de beoordeling van samengestelde prestaties in deze arresten cruciaal is een keuze te maken voor een CPP-test of een Levob-test.²⁹⁷ Zij zijn van mening dat indien de Hoge Raad de CPP-test had toegepast, het zeer goed mogelijk zou zijn geweest dat de verhuur van onroerend goed als hoofddienst was aangemerkt en de bijkomende prestaties daarin opgingen. Ik ben het met ze eens dat de volgorde van toetsing cruciaal is, omdat bij de CPP-toets de bijkomende handelingen het fiscale lot van de hoofdprestatie delen en bij de Levob-toets naar het overheersende karakter van de gehele prestatie wordt gekeken. Echter oordeelt de Hoge Raad in bovenstaand arrest dat de aanvullende diensten niet bijkomstig zijn waardoor er geen sprake kan zijn van een CPP-type handeling. Aangezien in deze arresten wel wordt geconcludeerd dat sprake is van een Levob-type handeling, wordt één economisch ondeelbare handeling gevormd, die aangemerkt moet worden als een belaste prestatie sui generis. De CPP-toets is in deze arresten dus niet overgeslagen, maar gewoonweg niet van toepassing.

5.3.4 Toetsing aan de Europese jurisprudentie

Het is vaste jurisprudentie van het HvJ dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Het begrip verhuur van onroerend goed bestaat volgens het HvJ uit de situatie dat een verhuurder een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en onder bezwarende titel het recht verleent een onroerend goed te gebruiken als ware hij eigenaar ervan en ieder van dat genot uit te sluiten.²⁹⁸ Daarnaast neemt het HvJ in het arrest Temco Europe als uitgangspunt dat *“de verhuur van onroerend goed in de regel in passieve activiteit is, die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert en dat deze handeling daarom moet worden onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, ofwel een voorwerp hebben dat beter gekarakteriseerd kan worden door het leveren van een prestatie dan door de enkele*

²⁹⁴ HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *BNB* 2013/43 en HR 30 november 2012, nr. 11/02842, *V-N* 2012/63.16.

²⁹⁵ Zie eveneens J.A.M. Leijten, ‘Verhuur-plus, één met btw belaste dienst of toch niet?’, *WFR* 2013/868.

²⁹⁶ Zie voetnoot 295.

²⁹⁷ D. Kroesen en I. van den Eijnden, ‘Verhuur of verhuur plus – the devil is in the detail?’, *BtwBrief* 2012/110.

²⁹⁸ HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03 (Temco Europe), *V-N* 2005/21.22.

*terbeschikkingstelling van een goed.*²⁹⁹ In het arrest Stockholm Lindöpark oordeelde het HvJ dat het beheer van een golfterrein, naast de passieve terbeschikkingstelling van een terrein ook een groot aantal commerciële activiteit omvat. Deze commerciële activiteiten, zoals het toezicht, het beheer en het onderhoud van het golfterrein zorgden er volgens het HvJ voor dat geen sprake meer kon zijn van vrijgestelde passieve verhuur.³⁰⁰

Een vergelijking met de arresten Temco Europe en Stockholm Lindöpark toont naar mijn mening aan dat de recente arresten van de Hoge Raad waarin geoordeeld wordt dat sprake is van verhuur-plus, in overeenstemming zijn met deze arresten van het HvJ. Vrijstellingen dienen namelijk strikt te worden uitgelegd en dit heeft tot gevolg dat een dienst sui generis (verhuur-plus) niet onder het toepassingsbereik van de vrijstelling van onroerend goed valt. De enige kanttekening die bij het de arresten van de Hoge Raad gemaakt kan worden is dat het de vraag is of het aanvullend dienstbetoon daadwerkelijk niet-bijkomstige activiteiten zijn. In de zaak Field Fischer Waterhouse oordeelde het HvJ namelijk dat diensten, zoals het aanbrenge van een watervoorziening, de schoonmaak, het beheer en de beveiliging van gemeenschappelijke ruimten niet meer dan een middel zijn om de hoofddienst, te weten de verhuur van commerciële ruimten in de beste omstandigheden te benutten.³⁰¹ Deze veronderstelling zou ertoe leiden dat alleen bij het verrichten van zaakgerelateerde én specifieke diensten sprake kan zijn van één belaste prestatie.

Ik vind dat de uitspraak van de Hoge Raad volledig in overeenstemming is met de toetsingscriteria die het HvJ heeft ontwikkeld in het leerstuk van samenstelde prestaties. De Hoge Raad komt eerst tot de conclusie dat de handelingen die de gemeente verricht niet als bijkomende handelingen zijn te beschouwen. Vervolgens onderzoekt de Hoge Raad terecht of de bijkomende handelingen samen met de verhuur van onroerend goed leiden tot het ontstaan van een nieuwe prestatie. Deze redenering is in overeenstemming met de uitleg die het HvJ heeft gegeven in onder meer de arresten CPP en Levob. Alle elementen zijn binnen het totaalpakket noodzakelijk voor de totstandkoming van de prestatie. Dit is een belangrijke aanwijzing voor het gegeven dat sprake is van een prestatie sui generis. Van bijkomende handelingen kan dan geen sprake meer zijn, omdat alle elementen van betekenis zijn en een doel hebben binnen de vervulling van de gehele prestatie. De volgende stap is de vaststelling welke btw-behandeling van toepassing is op de enkele dienst. Hierbij spelen de kenmerkende elementen van de prestatie een rol. Het arrest Stockholm Lindöpark ondersteunt hierbij de conclusie dat de prestatie niet onder de verhuurvrijstelling valt, maar dat sprake is van een belaste dienst sui generis.

²⁹⁹ HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03 (Temco Europe), *V-N* 2005/21.22, r.o. 20.

³⁰⁰ Zie HvJ EU 18 januari 2001, nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), *V-N* 2001/11.21. Bij de verhuur van sportaccommodaties is, volgens onderdeel 7.2 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, *V-N* 2009/39.23, sprake van het gelegenheid geven tot sportbeoefening waarop het verlaagde tarief van toepassing is.

³⁰¹ HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22, r.o. 8 en 23.

5.3.5 Nadere beschouwing van de gevolgen van verhuur-plus

Bovenstaande arresten van de Hoge Raad zijn van groot belang voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een vrijgestelde of een belaste prestatie. Indien de terbeschikkingstelling van ruimten met aanvullend dienstbetoon kwalificeert als verhuur-plus is de kwalificatie van de afnemer niet meer van belang, omdat de dienst al van rechtswege belast is. In deze situatie hoeven de verhuurder en huurder niet meer te opteren voor belaste verhuur. De goedkeuring die is opgenomen in onderdeel 7.3.6 van het vastgoedbesluit wordt zo minder van belang.³⁰² De uitsluiting van bepaalde (niet-commerciële) partijen van deze goedkeuring is dan niet meer van betekenis.

Voor partijen die niet kunnen voldoen aan de optie voor belaste verhuur, omdat de gebruiker niet voldoet aan de 90%-eis, is de recente jurisprudentie over verhuur-plus van bijzonder belang. Op basis van de arresten van de Hoge Raad kan de belangrijke conclusie worden getrokken dat niet enkel meer de vraag of een gebruiker de accommodatie gebruikt voor belaste prestaties bepalend is voor de toepassing van het btw-regime, maar dat de aard van de dienstverlening bepalend is.³⁰³ Een verhuurder van een vergaderruimte die enkel en uitsluitend de ruimte verhuurt kan geen gebruikmaken van de verhuur-plus jurisprudentie. Deze verhuurder zal nog steeds een beroep willen doen op de goedkeuring voor kortdurende verhuur.

Op basis van de uitspraak van de Hoge Raad kan de verhuur van multifunctionele ruimten onder bepaalde voorwaarden als een belaste prestatie kwalificeren. Dit kan voor ondernemers zowel voor het verleden (via de herziening) als voor de toekomst door het ontstaan van recht op aftrek van voorbelasting leiden tot een btw-voordeel. De btw op investeringen, op het onderhoud en op het beheer van het pand kan bij belaste verhuur-plus namelijk volledig in aftrek worden gebracht.

Het arrest Stockholm Lindöpark en de recente arresten van de Hoge Raad hebben aangetoond dat in minder situaties sprake zal zijn van de vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak. Het is echter zeker niet zo dat iedere vrijgestelde verhuur eenvoudig tot een belaste dienst is om te vormen door er een aanvullende dienst aan toe te voegen.³⁰⁴ Het punt waarop het aanvullend dienstbetoon zodanig aanwezig is dat passieve verhuur omslaat in actieve verhuur is voor de praktijk lastig te bepalen. Aan de hand van de omstandigheden van het geval zal per transactie bekeken moeten worden of sprake is van één prestatie of niet en of deze belast of vrijgesteld is. De Hoge Raad heeft in ieder geval aanwijzingen proberen te geven door zaakgerelateerde (bijkomstige) diensten te onderscheiden van specifieke diensten met een toegevoegde waarde.

Tegenwoordig nemen huurders steeds vaker een totaalpakket aan diensten en goederen af bij de verhuurder. Vraag is of de recente arresten inzake verhuur-plus gevolgen hebben voor aanbieders van full service huurconcepten. Bij de verhuur van kantoorruimten zal bijvoorbeeld per contract moeten worden beoordeeld of de mate van het aanvullende dienstbetoon voldoende is om van verhuur-plus te kunnen spreken. Elementen zoals de terbeschikkingstelling van kantoorruimten inclusief meubilering, beveiliging, Wi-Fi en secretariële diensten kunnen hierbij een rol spelen. Deze elementen tonen aan dat de zienswijze van de modale consument met de tijd moet – en kan – meegaan.

³⁰² Zie paragraaf 5.2.2 van deze scriptie. In deze goedkeuring is bepaald dat bepaalde groepen ondernemers niet meer hoeven te opteren voor belaste verhuur.

³⁰³ P. Tielemans, 'Vrijgestelde verhuur onroerende zaak of btw-belaste dienst?', *BtwBrief* 2013/16.

³⁰⁴ Zie noot Vroon bij HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NtFR* 2013/136.

5.3.6 Tussenconclusie

Uit het arrest van de Hoge Raad inzake de terbeschikkingstelling van het kunstencentrum kan geconcludeerd worden dat de criteria van het leerstuk van samengestelde prestaties door zowel het Hof als de Hoge Raad gehanteerd worden bij de vraag of in een verhuur-situatie sprake kan zijn van één samengestelde prestatie. Het arrest Stockholm Lindöpark ondersteunt de conclusie dat sprake is van één prestatie en dat deze een belaste dienst sui generis vormt. Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat de strikte uitleg van het toepassingsbereik van vrijstellingen een rol kan spelen bij de btw-behandeling van één samengestelde prestatie. Belangrijk is echter om aan te geven dat deze uitleg pas een rol speelt binnen het leerstuk van de samengestelde prestatie, nadat is vastgesteld dat sprake is van één prestatie. In de zaak Tellmer paste het HvJ dit ‘stappenplan’ niet volgens de door de wet voorgeschreven systematiek toe. Daardoor leidde dit arrest tot een onbevredigende uitkomst. De overwegingen van de Hoge Raad, in het arrest betreffende de verhuur van een kunstencentrum, zijn naar mijn mening wel conform de voorgeschreven route.

5.4 Een CPP-type handeling in de nationale jurisprudentie

5.4.1 Inleiding

Vorig jaar heeft de Hoge Raad in het arrest van 10 augustus 2012³⁰⁵ uitspraak gedaan in een zaak waarin sprake was van een samenstel van handelingen. Volgens de Hoge Raad kan in deze zaak één samengestelde prestatie van het type CPP onderkend worden. In deze paragraaf analyseer ik dit arrest. Eerst beschrijf ik het feitencomplex. Vervolgens analyseer ik de uitspraken van de Rechtbank, het Hof, de conclusie van de A-G en de uitspraak van de Hoge Raad. Daarna onderzoek ik of de criteria die de Hoge Raad gebruikt in overeenstemming zijn met de aanwijzingen die het HvJ heeft gegeven en welke plaats dit arrest inneemt binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties.

5.4.2 Casus

Belanghebbende verkoopt huishoudelijke apparaten. Daarnaast beschikt zij over een werkplaats waar technische reparaties worden verricht. Bij de aankoop van een apparaat kan de klant tegen betaling van een extra bedrag een servicecertificaat aanschaffen. Met dit certificaat kan de klant, indien het apparaat mankementen vertoont, gratis laten repareren door de technische dienst van belanghebbende. Door het servicecertificaat is de klant naast de fabrieksgarantie extra gevrijwaard van kosten bij technische tegenvallers gedurende een overeengekomen periode (4, 6 of 8 jaar). In casu was in geschil of de verkoop van het huishoudelijk apparaat samen met de verstrekking van het servicecertificaat één (samengestelde) prestatie vormt? Indien geoordeeld zou worden dat sprake is van twee zelfstandige prestaties, deed zich de vraag voor of het servicecertificaat een vrijgestelde verzekeringsprestatie vormt. Ik beperk me in deze paragraaf tot de eerste vraag en zal niet onderzoeken of een garantiocertificaat als een verzekeringsprestatie kan worden beschouwd.³⁰⁶

³⁰⁵ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3.

³⁰⁶ Indien het servicecertificaat aangemerkt zou worden als een btw-vrijgestelde assurantiedienst, zou destijds 7.5% of 9.7% assurantiebelasting verschuldigd zijn. Dit tarief was tot 1-1-2013 aanmerkelijk lager dan het btw-tarief (destijds 19%). Inmiddels is het tarief van de assurantiebelasting 21%. Het beschouwen van het servicecertificaat als een vrijgestelde assurantiedienst pakt nu nadeliger uit, omdat belastingplichtige dan zowel 21% assurantiebelasting verschuldigd is als een beperking van de btw-aftrek op de verbonden kosten optreedt.

5.4.3 De gerechtelijke procedures

5.4.3.1 Rechtbank Breda: twee zelfstandige prestaties

De Rechtbank oordeelde in deze zaak dat de verkoop van het servicecertificaat niet als een bijkomende prestatie kan worden beschouwd, maar een afzonderlijke prestatie vormt naast de levering van het huishoudelijk product.³⁰⁷ De Rechtbank achtte het hierbij van belang dat de koper van het product de vrijheid heeft om een certificaat al dan niet aan te schaffen en achtte het daarnaast van belang dat de klant voor het certificaat een extra bedrag moet betalen naast de prijs voor het product. Ik merk bij deze uitspraak op dat volgens vaste jurisprudentie van het HvJ het in rekening brengen van een afzonderlijke vergoeding van een prestatie een aanwijzing kan zijn dat sprake is van één samengestelde prestatie, maar dat dit niet van doorslaggevend belang is.³⁰⁸

5.4.3.2 Hof's-Hertogenbosch: één enkele ondeelbare economische prestatie

Het Hof verwijst eerst rechtstreeks naar de criteria die het HvJ heeft ontwikkeld in het leerstuk van samengestelde prestaties.³⁰⁹ Vervolgens toetst het Hof of het servicecertificaat een verzekering vormt en komt tot het oordeel dat dit niet het geval is. Volgens het Hof is het servicecertificaat een middel om de hoofdprestatie (de levering van het apparaat) zo aantrekkelijk mogelijk te maken. De levering van een apparaat en het aanbieden van extra garantie zijn, naar het oordeel van het Hof, zo nauw met elkaar verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. De omstandigheid dat de koper de vrijheid heeft om het servicecertificaat al dan niet aan te schaffen en dat deze voor het servicecertificaat een afzonderlijk bedrag betaalt, acht het Hof, anders dan de Rechtbank, niet van belang. Het Hof oordeelt dat de levering van het huishoudelijk apparaat de hoofdprestatie vormt en het servicecertificaat een bijkomende prestatie vormt. Deze prestaties vormen volgens het Hof één samengestelde prestaties en dienen tegen het algemene tarief belast te worden.

Het Hof oordeelt op grond van de criteria uit het arrest CPP dat sprake is van een hoofdprestatie (de levering van het apparaat) met bijkomende franje (het servicecertificaat). Het komt echter tot de conclusie dat sprake is van één economisch ondeelbare prestatie. Dit is een betiteling die alleen kan worden toegepast op een samengestelde prestatie van het type Levob. Een ongelukkige conclusie dus. Naar mijn mening heeft het Hof bedoeld dat sprake is van één samengestelde prestatie van het type CPP. Het is overigens tevens opmerkelijk dat het Hof eerst beoordeelt of het servicecertificaat een verzekeringsprestatie is, voordat het beoordeelt of sprake is van één prestatie. Eerst dient namelijk, volgens de systematiek van de wet, vastgesteld te worden wat het belastbaar feit/het object van heffing is om vervolgens vast te stellen welke btw-behandeling van toepassing is. Indien wordt vastgesteld dat sprake is van twee afzonderlijke prestaties is het pas van belang om te onderzoeken of een servicecertificaat een verzekeringsprestatie vormt. Volgens het Hof is echter sprake van één prestatie. De bijkomende prestatie volgt dan het fiscale lot van de hoofdprestatie. In casu was het dan niet meer van belang om vast te stellen of het servicecertificaat een verzekeringsprestatie vormt.

³⁰⁷ Rechtbank Breda 17 oktober 2008, nr. AWB 07/02565, *LJN* BG5087.

³⁰⁸ Zie o.a. HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (*Card Protection Plan*), *BNB* 1999/224, r.o. 31 en HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (*Levob*), *BNB* 2006/115, r.o. 25.

³⁰⁹ Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, nr. 08/00719 *V-N* 2010/57.1.4, r.o. 4.2.

5.4.3.3 A-G Van Hilten: één samengestelde prestatie

A-G Van Hilten heeft in haar conclusie een uitgebreide analyse gemaakt van de jurisprudentie van het HvJ en de nationale rechtspraak.³¹⁰ Volgens de A-G vormt de verstrekking van het servicecertificaat en de levering van het huishoudelijk apparaat geen totaalpakket, omdat het voor de verkrijging van het apparaat niet nodig is om een servicecertificaat aan te schaffen. Van een samengestelde handeling van het type Levob kan volgens Van Hilten dus in ieder geval geen sprake zijn.

Van Hilten is verder van mening dat de klant een huishoudelijk apparaat wil kopen en dat de verkrijging van het certificaat geen doel op zich is. Het servicecertificaat heeft volgens haar geen afzonderlijke betekenis. Van Hilten kiest voor de absorptietheorie en concludeert dat het servicecertificaat bijkomend is en daardoor opgaat in de hoofdprestatie. De samengestelde prestatie is volgens haar belast tegen het algemene tarief.

5.4.3.4 Hoge Raad: één samengestelde prestatie van het type CPP

De Hoge Raad beslist conform het advies van de A-G.³¹¹ Door middel van een verwijzing naar het arrest CPP en het arrest van 23 oktober 2009³¹² stelt de Hoge Raad, net als het HvJ, dat iedere prestatie in beginsel als onderscheiden en zelfstandig moeten worden beschouwd. In de situatie dat sprake is van één ondeelbare economische prestatie en in de situatie dat sprake is van een hoofdprestatie met een bijkomende prestatie dienen prestaties volgens de Hoge Raad onder hetzelfde btw-regime te vallen. De Hoge Raad onderkent binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties dus, evenals het HvJ, een CPP- en een Levob-type handeling. Aangezien het servicecertificaat geen verkoopvoorwaarde vormt voor de levering van het apparaat kan, volgens de Hoge Raad, geen sprake zijn van één ondeelbare economische prestatie.³¹³ Vervolgens verwijst de Hoge Raad naar de arresten Tellmer en Bog van het HvJ en overweegt dat handelingen die bijkomend zijn bij een hoofdprestatie, het fiscale lot van de hoofdprestatie moeten volgen. De Hoge Raad overweegt dat het servicecertificaat uitsluitend wordt gekoppeld aan de koop van het apparaat en daardoor geen doel op zich vormt.³¹⁴ De Hoge Raad is het eens met de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch dat de levering van het apparaat de hoofdprestatie vormt en het servicecertificaat een bijkomende prestatie. Deze samengestelde prestatie van het type CPP is volgens de Hoge Raad in zijn geheel belast tegen het normale tarief. Het object van heffing is hierdoor vastgesteld en daardoor hoefde de Hoge Raad niet meer te beoordelen of het servicecertificaat als een verzekering beschouwd kan worden.

5.4.4 Nadere beschouwing toetsingscriteria en oordeel

De criteria die de Hoge Raad gebruikt om te beoordelen of het samenstel van de handelingen kwalificeert als één samengestelde prestatie vinden hun oorsprong in de arresten van het HvJ. De Hoge Raad neemt het arrest CPP als centraal uitgangspunt. Daarnaast verwijst hij ook naar het arrest Tellmer van het HvJ. Het toetsingscriterium of een prestatie afzonderlijk kan worden afgenomen van een derde neemt de Hoge Raad terecht niet over. Het is daarnaast juist dat de Hoge Raad geen doorslaggevend belang toekent aan de omstandigheid dat voor het servicecertificaat een

³¹⁰ A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20.

³¹¹ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3.

³¹² HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *BNB* 2009/318.

³¹³ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3, r.o. 3.3.2.

³¹⁴ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3, r.o. 3.3.3.

afzonderlijke vergoeding wordt bedongen.³¹⁵ De Hoge Raad baseert zijn oordeel mede op basis van de optiek van ‘de klanten’, waarmee hij invulling geeft aan het door het HvJ in het arrest CPP ontwikkelde criterium van ‘de modale consument’. Ook de algemene uitleg die de Hoge Raad geeft over bijkomende prestaties is in lijn met de jurisprudentie van het HvJ. Tot zover kan geconcludeerd worden dat de toetsingscriteria die de Hoge Raad hanteert in overeenstemming zijn met de ontwikkelde criteria uit de rechtspraak van het HvJ.

De motivering die de Hoge Raad voor zijn oordeel geeft is niet heel uitgebreid. Hij lijkt vooral belang te hechten aan het feit dat de levering van het servicecertificaat geen verkoopwaarde is voor de verkoop van het apparaat. De Hoge Raad toetst eerst of in casu sprake is van één economische ondeelbare handeling. Dit is opvallend, aangezien het mij logischer lijkt dat eerst wordt onderzocht of sprake is van een hoofdprestatie met bijkomende diensten, die samen één samengestelde prestatie kunnen vormen.³¹⁶ Zo’n samengestelde prestatie vereist een nauwe verbondenheid, die tot uitdrukking komt in de omstandigheid dat sprake is van een hoofd- en een bijkomende prestatie. Bij het andere type samengestelde handeling is sprake van één economisch ondeelbare prestatie; een prestatie waarbij geen hoofd- en bijkomende elementen onderscheiden kunnen worden. Binnen deze samengestelde prestatie zijn de prestaties gelijkwaardig aan elkaar en vanwege de onderlinge nauwe samenhang tussen deze prestaties is dan sprake van één ondeelbare economische prestatie, waarbij splitsing kunstmatig zou zijn. Wegens het feit dat het servicecertificaat geen verkoopvoorwaarde vormt voor de levering van het apparaat, bestaat geen nauwe verbondenheid tussen deze prestaties. Ik ben het met de Hoge Raad eens dat omwille van deze reden geen sprake is van één ondeelbare economische prestatie. Ook het feit dat de klant kan afzien van de aanschaf van het certificaat en de omstandigheid dat de levering van het apparaat ook zelfstandig plaatsvindt, toont aan dat geen sprake is van onlosmakelijke verbondenheid tussen de elementen.

De Hoge Raad overweegt vervolgens dat het servicecertificaat, anders dan de levering van een bepaald apparaat, voor de klant geen doel op zich vormt. Ik kan begrip opbrengen voor deze stelling van de Hoge Raad. Het is redelijk om te veronderstellen dat een klant in hoofdzaak een nieuw apparaat wil kopen en dat het uitsluitend een leuke bijkomstigheid is dat hij daarnaast een servicecertificaat kan kopen dat hem vrijwaart van problemen. Aan de andere kant kan ik me ook goed voorstellen dat er klanten zijn die juist vanwege de technische servicedienst het product bij belanghebbende gaan kopen. Het servicecertificaat kan van betekenis zijn, omdat dit ervoor zorgt dat mogelijk in de toekomst opkomende onvoorziene kosten gedekt worden. De interpretatie van de feiten en omstandigheden in deze zaak vanuit het perspectief van ‘de modale consument’ toont eens te meer aan dat aan dit criterium op een aantal manieren invulling kan worden gegeven. De toepassing van dit criterium bevat te veel ruimte en schept geen zekerheid.

De constatering dat de verstrekking van het servicecertificaat een bijkomende activiteit vormt bij de levering van een apparaat, bevat desondanks, vanwege het feit dat volgens de Hoge Raad geen sprake is van nauwe economische samenhang, een innerlijke tegenstrijdigheid. Indien het ontbreken van een verkoopvoorwaarde tussen twee producten ertoe leidt dat geen sprake is van één economisch ondeelbare prestaties, is het merkwaardig dat er toch sprake kan zijn van één

³¹⁵ Zie onder meer HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224, r.o. 31.

³¹⁶ Zie eveneens de volgorde in het arrest HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16, r.o. 40 t/m 48 en D. Kroesen en I. van den Eijnden, ‘Verhuur of verhuur plus – the devil is in the detail?’, *BtwBrief* 2012/110.

samengestelde prestatie. Een samengestelde prestatie, die bestaat uit een hoofd- en een bijkomende prestatie, veronderstelt namelijk eveneens dat sprake moet zijn van nauwe verbondenheid tussen de prestaties, wat in dat geval wordt uitgedrukt door het bestaan van een bijkomstige handeling. Indien het bestaan van een verkoopvoorwaarde het ontstaan van één ondeelbare economische prestatie uitsluit, lijkt dit ook een belemmering te vormen voor het bestaan van één samengestelde prestatie, die bestaat uit een hoofdprestatie met bijkomende prestaties.

In het arrest BGZ Leasing oordeelde het HvJ dat het verzekeren van een geleased goed in beginsel een zelfstandige prestatie is.³¹⁷ BGZ eiste van haar klanten dat zij een verzekering zouden afsluiten voor de geleasede goederen, maar liet de mogelijkheid open voor de klant om deze verzekering bij een derde af te sluiten. De verzekering vormde in het arrest BGZ Leasing wel een noodzakelijke voorwaarde voor de totstandkoming van de leaseovereenkomst. In het arrest van de Hoge Raad heeft de klant de keuzemogelijkheid om het servicecertificaat al dan niet af te nemen, zonder dat dit verdere gevolgen heeft voor de levering van het apparaat. Het feitelijke verschil tussen het arrest BGZ Leasing en het arrest van de Hoge Raad heeft geen gevolgen voor de beoordeling van een economisch ondeelbare prestatie, omdat in beide arresten geoordeeld wordt dat geen sprake is van onlosmakelijke verbondenheid.³¹⁸ De vraag is of het bestaan van een verkoopvoorwaarde wel tot een verschil kan leiden in de beoordeling van een samenstel van prestaties? De Hoge Raad oordeelt dat wel sprake kan zijn van een bijkomende prestatie, terwijl het HvJ in de zaak BGZ Leasing oordeelt dat de verzekering geen bijkomende prestatie vormt. Het feit dat de klant verplicht is om een verzekering af te sluiten bij de afname van een apparaat pleit echter naar mijn mening voor meer verbondenheid bij de levering van hoofdprestatie dan het ontbreken van deze voorwaarde zoals in het arrest van de Hoge Raad.³¹⁹ Een rechtvaardiging van de verschillende behandeling van de prestaties in de zaak BGZ Leasing en de Hoge Raad kan dus niet gevonden worden in het al dan niet bestaan van een verkoopvoorwaarde. Een dergelijke voorwaarde vormt, net als de overige toetsingscriteria bij de beoordeling van een samenstel van handelingen, ‘slechts’ een aanwijzing en is dus niet van doorslaggevend belang.

In de nationale jurisprudentie oordeelde de Hoge Raad in 2009 dat het verzorgen van koffietafels optioneel is bij de afname van een crematiedienst.³²⁰ Dit was voor de Hoge Raad een belangrijke reden om te oordelen dat geen sprake is van nauwe verbondenheid en te concluderen dat sprake is van twee zelfstandige prestaties.³²¹ Indien de Hoge Raad in het arrest van 10 augustus 2012 zijn oordeel gebaseerd zou hebben op dit criterium had het eindoordeel anders moeten luiden dan nu het geval is, omdat de optionaliteit van het servicecertificaat dan aanleiding zou geven tot het bestaan van twee zelfstandige prestaties. Hieruit kan naar mijn mening worden opgemaakt dat ook de vraag of een prestatie optioneel is slechts een aanwijzing kan vormen voor het bestaan van twee of meerdere zelfstandige prestaties, maar dat aan dit criterium op zichzelf geen doorslaggevende betekenis mag worden toegekend.

³¹⁷ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16.

³¹⁸ Zie eveneens G.J. van Norden en L. Janssen, ‘Leasing en optioneel verzekeren: één paar of twee singles’, *BtwBrief* 2013/27.

³¹⁹ Zie eveneens voetnoot 330.

³²⁰ HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *BNB* 2009/318.

³²¹ HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *BNB* 2009/318, r.o. 3.3.

5.5 Conclusie

Het HvJ heeft in een lange reeks van arresten getracht aanwijzingen te geven omtrent de kwalificatie en btw-behandeling van een samenstel van handelingen. Uit een analyse van de twee beschreven nationale gerechtelijke procedures kan geconcludeerd worden dat het toetsingskader dat het HvJ heeft geschapen volledig is overgenomen door de nationale rechters. De oude nationale criteria zijn na het arrest CPP ingewisseld voor de toetsingscriteria van het HvJ, zonder dat dit tot een substantiële verandering heeft geleid.

Indien naast een verhuurdienst voldoende prestaties worden verricht die een specifiek gebruik van het onroerend goed mogelijk maken kan sprake zijn van een belaste prestatie sui generis: een samengestelde prestatie van het type Levob. De nationale jurisprudentie waarin geoordeeld wordt dat sprake is van verhuur-plus is naar mijn mening in lijn met de jurisprudentie van het HvJ.

In het arrest inzake de verstrekking van servicecertificaten oordeelde de Hoge Raad dat sprake is van een hoofdprestatie (de verkoop van een apparaat) en een bijkomende prestatie (het servicecertificaat): een samengestelde prestatie van het type CPP. Voor het eindoordeel van de Hoge Raad in deze zaak kan ik begrip op brengen. Bij de wijze waarop dit oordeel tot stand is gekomen kunnen echter naar mijn mening de nodige kanttekeningen worden geplaatst. Dit arrest toont wederom aan dat het toetsingskader waarbinnen de kwalificatie van een samengestelde prestatie dient plaats te vinden een vast gegeven is. Het blijft echter lastig om de toetsingscriteria in concrete situaties eenduidig toe te passen. Ik ben van mening dat de oorzaak hiervan mogelijkwijs ligt opgesloten in de (te) lange reeks van zowel nationale als Europese arresten. De ontwikkelde toetsingscriteria worden telkens weer op feitelijk van elkaar verschillende situaties toegepast. Hierdoor prevaleert de ene keer het ene toetsingscriterium boven het andere en andersom. Geconcludeerd kan worden dat eigenlijk geen enkele toetsingscriterium doorslaggevend is en dat ze allemaal in een concreet geval aanwijzingen kunnen vormen dat al dan niet sprake is van één prestatie.

Mijn conclusie is dat het toetsingskader inmiddels een vast gegeven is, maar dat nog veel beoordelingsruimte bestaat bij de toepassing van de toetsingscriteria op een concrete situatie. Dat het leerstuk van de samengestelde prestatie nog niet is uitgekristalliseerd schept een onbevredigend gevoel. Het leerstuk is in zeer brede zin van toepassing binnen het btw-stelsel, namelijk in essentie op alle transactie die uit meer dan één handeling bestaan. Het is dus van toepassing op zeer diverse regelingen, met ieder haar eigen doelstellingen. Hierdoor is het logisch dat de toepassing afhankelijk is van de concrete omstandigheden en dat geen uniforme regel gevormd kan worden die in alle situaties tot een rechtvaardige uitkomst zou leiden. De formulering van een dergelijke regel kan niet van de rechters van het HvJ verwacht worden, omdat zij slechts uitleggingsgegevens over de Btw-richtlijn verschaffen. Aangezien het evenmin te verwachten is dat de wetgever een oplossing zal aandragen, blijft sprake van de nodige beoordelingsruimte en beoordelingsvrijheid bij de btw-behandeling van een samenstel van handelingen. De vraag is of het neutraliteitsbeginsel een grens opwerpt bij de btw-behandeling van één samengestelde prestatie. Hierop ga ik in het volgende hoofdstuk nader in.

6. Spanningsveld neutraliteitsbeginsel – samengestelde prestaties

6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken heb ik beschreven op welke wijze een samenstel van handelingen gekwalificeerd moet worden en welk btw-regime van toepassing kan zijn op samengestelde prestatie. In dit hoofdstuk onderzoek ik hoe het leerstuk van de samengestelde prestaties zich verhoudt tot het neutraliteitsbeginsel. Om dit te kunnen beoordelen beschrijf ik eerst de verschillende verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel.

6.2 Verschillende verschijningsvormen

Het neutraliteitsbeginsel is een basisbeginsel van het btw-stelsel. De omzetbelasting, een algemene indirecte verbruiksbelasting behoort neutraal te zijn, dat wil zeggen dat deze niet van invloed mag zijn op bepaalde verhoudingen.³²² Een verbruiksbelasting beoogt de consument te treffen en niet de ondernemer. De ondernemer dient zo min mogelijk last te ondervinden van de omzetbelasting. Deze ondernemersneutraliteit wordt ook wel aangeduid als ‘inwendige neutraliteit’.³²³

Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich daarnaast ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten voor de heffing van btw verschillend worden behandeld.³²⁴ Deze verschijningsvorm van het neutraliteitsbeginsel wordt aangeduid als mededingingsneutraliteit en uitwendige neutraliteit.³²⁵ Hierbij staat de verhouding tussen ondernemers centraal. Het kan niet zo zijn dat ondernemers die soortgelijke prestaties verrichten op verschillende wijzen in de heffing worden betrokken. Economische neutraliteit houdt in dat de btw-heffing geen invloed mag hebben op de concurrentieverhouding tussen ondernemers.³²⁶

Een andere vorm van uitwendige neutraliteit is dat de btw strikt evenredig dient te zijn aan de kleinhandelsprijzen. Dit wordt ook wel juridische neutraliteit en het prijsevenredigheidsbeginsel genoemd. De externe neutraliteit heeft onder meer betrekking op grensoverschrijdende economische activiteiten.³²⁷ Deze vorm van het neutraliteitsbeginsel houdt in dat de uiteindelijke belastingdruk van prestaties gelijk moet zijn, ongeacht of deze uit het binnen- of buitenland afkomstig zijn. Dit wordt bereikt door zoveel mogelijk het bestemmingsland beginsel te hanteren. Externe neutraliteit vereist daarnaast dat prestaties in alle EU-lidstaten op dezelfde wijze in de heffing worden betrokken.

Uit het bovenstaande valt op te maken dat er niet één enkele uitleg bestaat van het begrip fiscale neutraliteit. Het begrip belastingneutraliteit kent de volgende aspecten van neutraliteit: anti-cumulatie van belasting, de neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen

³²² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2012, p. 13.

³²³ Zie voetnoot 322.

³²⁴ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260-10 (The Rank Group), *V-N* 2011/62.20.

³²⁵ M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010, p. 15.

³²⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2012, p.14.

³²⁷ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2009, p. 34.

eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties.³²⁸ Het beginsel van neutraliteit impliceert dat ondernemers en economische activiteiten die met elkaar concurreren gelijk behandeld moeten worden. De uitleg van het neutraliteitsbeginsel vormt in zo'n situatie een verbijzondering van het gelijkheidsbeginsel. Van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan slechts sprake zijn tussen concurrerende ondernemers. Schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken kan de vorm aannemen van andere soorten van discriminatie tegen ondernemers die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden.³²⁹ Het neutraliteitsbeginsel reikt niet zo ver dat prestaties die concurreren met vrijgestelde handelingen, vanwege die concurrentie ook onder de vrijstelling gebracht zouden moeten worden.³³⁰

Het neutraliteitsbeginsel tracht dus te waarborgen dat soortgelijke ondernemers en soortgelijke transacties op gelijke wijze in de heffing worden betrokken.³³¹ Dit beginsel neemt een belangrijke plaats in binnen het btw-stelsel. In de volgende paragrafen onderzoek ik hoe de btw-behandeling van samengestelde prestaties zich verhoudt tot het neutraliteitsbeginsel. Hierbij zal ik onder meer toetsen aan het neutraliteitsbeginsel in de bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.

6.3 Btw-behandeling van samengestelde prestaties, fiscaal neutraal?

6.3.1 Kern leerstuk samengestelde prestaties

Volgens de algemene basisregels moet elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Indien economisch gezien sprake is van één prestatie, moet deze niet kunstmatig gesplitst worden. Een kunstmatige splitsing, of een kunstmatige samenvoeging van handelingen, zou de functionaliteit van het btw-stelsel kunnen aantasten.³³²

Eén van de kenmerken van de btw is dat de belasting wordt geheven in “*elk stadium van het productie- en distributieproces*”.³³³ De kern van het leerstuk van de samengestelde prestatie is dat vanuit de modale consument gezien moet worden in welk stadium of in welke schakel prestaties in de heffing betrokken moeten worden. De economische bedoeling die partijen hebben bij het verrichten van een prestatie kan eveneens een rol spelen bij de vraag wanneer heffing van btw optreedt.³³⁴ Dit heeft tot gevolg dat prestaties die in de ogen van de modale consument geen afzonderlijke betekenis hebben niet in de heffing worden betrokken. De zaak Levob is hier een goed voorbeeld van: de levering van de standaardsoftware, de vertalingen, de trainingen en de overige specifieke aanpassingen werden niet afzonderlijk in de heffing betrokken. Enkel de prestatie waar het de afnemer om te doen was, de uiteindelijk verrichte samengestelde prestatie (i.c. de ingenieursdienst), werd in heffing betrokken. Prestaties die een belastingplichtige niet bedoeld heeft

³²⁸ J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw* (diss. Amsterdam UvA), Centrale drukkerij UvA: Amsterdam 2000, p. 26.

³²⁹ HvJ EU 10 april 2009, C-309/06 (Marks & Spencer), *V-N* 2008/21.22, r.o. 49.

³³⁰ M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010, p.41.

³³¹ Zie onder meer het arrest HvJ EU 23 oktober 2003, C-109/02 (Commissie/Duitsland), r.o. 20.

³³² Zie onder meer de arresten HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224, r.o. 29 en HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115, r.o. 22.

³³³ Zie onder meer HvJ EU 26 juni 1997, nr. C-370/95 (Careda), *V-N* 1997/2262.21.

³³⁴ Zie HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2009/95.

afzonderlijk te verrichten, maar opgaan in een samengestelde prestatie, worden door het leerstuk van de samengestelde prestatie niet afzonderlijk in de heffing opgenomen. Het leerstuk van de samengestelde prestatie leidt tot een neutrale heffingswijze, omdat enkel prestaties die de modale consument beoogt af te nemen en wenst te verbruiken in de heffing worden betrokken. Dit komt eveneens de inwendige neutraliteit ten goede. Een belastingplichtige wordt niet 'belast' met administratieve en factureringsverplichtingen voor prestaties die op grond van de wet een belastbaar feit vormen, maar die in de optiek van de modale consument geen zelfstandige betekenis hebben.

Onder het toepassingsbereik van het leerstuk van de samengestelde prestaties valt de kwalificatie van een samenstel van handelingen als de levering van een goed of een dienst. Door bij de kwalificatie van het object van heffing eenduidige toetsingscriteria te hanteren wordt getracht de begrippen 'levering van goederen' en 'diensten' binnen de EU hetzelfde uit te leggen. Dit voorkomt dat geschillen ontstaan tussen lidstaten over de heffingsbevoegdheden over een samenstel van handelingen. Door een bestendig toetsingskader te creëren waarbinnen de kwalificatie en btw-behandeling van een samenstel van handeling behoort plaats te vinden wordt geprobeerd om de samengestelde handelingen in alle EU-lidstaten op dezelfde wijze in de heffing te betrekken. Op dit punt tracht het leerstuk van de samengestelde prestaties in overeenstemming te zijn met de externe neutraliteit.

6.3.2 Neutraliteit als verbijzondering van het gelijkheidsbeginsel

In het begrip samengestelde prestatie ligt opgesloten dat een onderdeel van een samengestelde prestatie ook afzonderlijk op de markt kan worden aangeboden. Het kan voorkomen dat de samengestelde prestatie aan een ander btw-regime is onderworpen dan een afzonderlijk onderdeel van zo'n prestatie. Dit verschil kan onder meer voorkomen bij de toepassing van het tarief of een vrijstelling. Dit kan duidelijk worden gemaakt aan de hand van een voorbeeld van de verhuur van onroerend goed. Indien een ondernemer een ruimte verhuurt met extra aanvullend dienstbetoon kan deze prestatie kwalificeren als een belaste samengestelde dienst. Wanneer een andere ondernemer slechts een onderdeel van een dergelijke samengestelde dienst verricht, bijvoorbeeld alleen de kale verhuur van onroerend goed, dan zal deze dienst vrijgesteld zijn van btw.

In de volgende paragraaf onderzoek ik of concurrentievervalsing kan optreden tussen ondernemers die samengestelde prestaties verrichten en marktdeelnemers die enkel een onderdeel van een dergelijke prestatie aanbieden. De vraag is of in deze situaties een verschillende btw-behandeling een inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel. Om te kunnen spreken van schending van dit beginsel moet onder meer vanuit het oogpunt van de consument worden beoordeeld of de prestaties gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften voldoen.³³⁵ Deze toets is naar mijn mening volledig in lijn met de ontwikkelde leer van de samengestelde prestatie, waarbij vanuit de optiek van modale consument bekeken moet worden of een samenstel van handelingen kwalificeert als één samengestelde prestatie. De optiek van de modale consument bepaalt of het verbruik (on)gelijk is. Dit doet recht aan het karakter van de omzetbelasting, omdat deze het verbruik van goederen en diensten in de heffing wenst te betrekken. Indien gelijke prestatie verschillend worden behandeld zal ik beoordelen of hiervoor een rechtvaardigingsgrond bestaat.

³³⁵ Zie HvJ EU 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group), V-N 2011/62.20, r.o. 36.

6.3.3 Niet automatisch soortgelijke prestaties

In de zaak *Everything Everywhere* was sprake van een ondernemer die aan haar klanten een telecommunicatiedienst verrichtte. Deze ondernemer bood daarnaast aan de klanten van de telecommunicatiedienst een financiële dienst aan in de vorm van een betalingsverwerkingsdienst. Deze samengestelde prestatie was volgens het HvJ in zijn geheel belast. Een ondernemer die enkel de financiële dienst verrichtte kon voor de betalingsverwerkingsdienst een vrijstelling toepassen. Volgens het HvJ verschilt de prestatie die *Everything Everywhere* verrichtte volledig van die van een marktdeelnemer die als hoofddienst voor zijn klanten financiële diensten verricht.³³⁶ Het fiscale neutraliteitsbeginsel verzet zich dan niet tegen de verschillende btw-behandeling, omdat sprake is van twee verschillende prestaties. Dit vind ik een zuivere redenering, omdat het ‘verbruik’ van een samengestelde dienst en een afzonderlijk onderdeel van een dergelijke dienst van elkaar verschilt.

Uit de arresten *Faaborg-Gelting Linien*³³⁷ en *Bog*³³⁸ kan worden afgeleid dat de btw-behandeling van het eten van een worstje met frietjes bij een frituurkraam verschilt van de btw-behandeling van het eten van een worstje met frietjes in een restaurant.³³⁹ In het ene geval wordt de verstrekking aangemerkt als de levering van een goed, in het andere geval als een restaurantdienst. Het is naar mijn mening terecht dat deze verschillende btw-kwalificatie geen inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel, omdat het verbruik van deze twee consumpties voor de consument verschilt. Beide prestaties voorzien weliswaar in de “etensbehoefte”. Bij de onmiddellijke consumptie van een snack bij een frituurkraam is het aanvullend dienstbetoon echter minimaal, terwijl in een restaurant een reeks van diensten naast de verstrekking van de consumpties wordt verricht. Het criterium van de (modale) consument laat hierin het onderscheidende karakter zien. Er zullen vast en zeker consumenten zijn die het eten van frietjes met een worstje in een restaurant en bij een frituurkraam hetzelfde ervaren, maar de ‘modale’ consument zal dit niet zo zien.

De verschillende btw-behandeling van ondernemers die een “verhuur-plus prestatie” verrichten en ondernemers die een “verhuur-min prestatie” verrichten vormt naar mijn mening eveneens geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. De verhuurders concurreren wellicht met elkaar, maar vanuit het oogpunt van de consument zijn deze twee diensten niet gelijk of soortgelijk, omdat zij niet aan dezelfde behoeften voldoen.³⁴⁰ De huurder van een “verhuur-plus prestatie” wenst een totaalpakket af te nemen en verlangt van de verhuurder faciliteiten die meer inhouden dan de enkele terbeschikkingstelling van een ruimte. Een dergelijke situatie is niet vergelijkbaar met een huurder die enkel over een kale ruimte wenst te beschikken. Een verschillende btw-behandeling van deze prestaties vormt naar mijn mening eveneens geen schending van het neutraliteitsbeginsel, omdat het verbruik, gezien vanuit de consument, niet (soort)gelijk is.

Ik concludeer dat samengestelde prestaties niet automatisch soortgelijk zijn aan prestaties die separaat worden verricht. Het object van heffing is bij deze prestaties verschillend. Hieruit vloeit voort dat op samengestelde prestaties en afzonderlijke onderdelen van zo’n prestatie een ander btw-

³³⁶ HvJ EU 2 december 2010, nr. C-276/09 (*Everything Everywhere*), *V-N* 2010/64.23, r.o. 31.

³³⁷ HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*), *V-N* 1996/21.20.

³³⁸ HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (*Bog*), *V-N* 2011/18.17.

³³⁹ Beide prestaties zijn in Nederland overigens belast tegen het verlaagde tarief, maar de plaats van de prestatie kan verschillend zijn.

³⁴⁰ Zie HvJ EU 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (*The Rank Group*), *V-N* 2011/62.20, r.o. 34.

regime van toepassing kan zijn. Dit vormt naar mijn mening geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

6.3.4 Verhouding neutraliteit en de strikte uitleg van een vrijstelling

Vrijstellingen hebben een versturende werking op het btw-systeem, omdat zij een inbreuk vormen op het algemene heffingsbeginsel. Om deze versturende werking te beperken dienen vrijstellingen strikt te worden uitgelegd. In de zaak Deutsche Bank stelt het HvJ vast dat het neutraliteitsbeginsel de werkingssfeer van een vrijstelling niet kan uitbreiden.³⁴¹ Deutsche Bank bood aan klanten een samengestelde dienst aan inzake portefeuillebeheer. Een onderdeel van deze prestatie vormde de handel in waardepapieren. Indien deze prestatie afzonderlijk zou worden aangeboden, zou hierop een vrijstelling van toepassing zijn.³⁴² De samengestelde dienst die Deutsche Bank verrichtte aan haar klanten bevatte verder een onderdeel waarop de vrijstelling afzonderlijk bezien niet van toepassing zou zijn. Het HvJ oordeelde in deze zaak dat de vrijstelling voor de handel van waardepapieren niet van toepassing kan zijn, omdat een gedeelte van de samengestelde prestatie niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling valt. Volgens het HvJ is het neutraliteitsbeginsel een uitleggingsbeginsel van secundair recht en geen regel van primair recht waaraan de geldigheid van een vrijstelling kan worden getoetst.³⁴³ Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met het beginsel dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.

In de zaak Deutsche Bank was mijns inziens sprake van een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel, maar de strikte uitleg van een vrijstelling vormt een rechtvaardiging voor de verschillende btw-behandeling van een samengestelde dienst van portefeuillebeheer en een afzonderlijke dienst inzake de handel in aandelen. Ik ben het eens met de uitspraak van het HvJ in deze zaak, omdat prestaties, ondanks het feit dat ze concurreren met vrijgestelde handelingen, niet ook onder een vrijstelling gebracht moeten worden.³⁴⁴ Vrijstellingen moeten niet worden uitgebreid. Ze moeten juist strikt worden uitgelegd, omdat zij een uitzonderingskarakter bezitten ten opzichte van het algemene heffingsbeginsel. Aan de hand van de aard van de prestatie zal bepaald moeten worden of deze onder het toepassingsbereik van een vrijstelling valt. Ik vind dat hierbij niet getoetst hoeft te worden of een prestatie met een vrijgestelde prestatie concurreert. Het neutraliteitsbeginsel is een secundair uitleggingsbeginsel, afgeleid van het primaire recht. Dit interpretatiebeginsel kan het toepassingsbereik van een vrijstelling (primair recht) niet uitbreiden.

6.3.5 Neutraliteit bij de toepassing van het verlaagde tarief en het nultarief

In de zaak Purple Parking deed belanghebbende, net als in de zaak Everything Everywhere, bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie een beroep op het neutraliteitsbeginsel. Purple Parking verrichtte twee prestaties ten behoeve van haar klanten: het bieden van parkeergelegenheid en busvervoer van en naar het vliegveld. Indien Purple Parking enkel busvervoer zou verrichten, zou op deze prestatie het nultarief van toepassing zijn. Het aanbieden van parkeergelegenheid zou afzonderlijk bezien aan het normale tarief onderworpen zijn. Het HvJ oordeelde dat deze samengestelde prestatie aan één btw-tarief onderworpen is: het normale tarief, omdat de

³⁴¹ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888.

³⁴² Artikel 135, lid 1, sub f Btw-richtlijn.

³⁴³ HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888, r.o. 45.

³⁴⁴ Zie eveneens M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010, p. 41.

parkeerservice de hoofdprestatie vormt. Een beroep op het neutraliteitsbeginsel kan er dan niet toe leiden dat op een afzonderlijk onderdeel (in deze zaak het busvervoer) het nultarief toegepast kan worden vanwege de enkele reden dat een busmaatschappij het nultarief wel kan toepassen.³⁴⁵

Deze uitspraak is naar mijn mening correct en in overeenstemming met het arrest Adam waarin het HvJ overwoog “*dat het neutraliteitsbeginsel zich met name ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld. Die goederen en diensten moeten aan een uniform tarief worden onderworpen*”.³⁴⁶ Purple Parking verkeert in een andere situatie dan een ondernemer die enkel busvervoerdiensten of parkeerdiensten verricht. Zij concurreert met andere ondernemers die eveneens een samengestelde prestatie bestaande uit een parkeerservice en busvervoer verrichten. Dergelijke samengestelde prestaties dienen gelijk behandeld te worden in de zin van de kwalificatie als een belaste prestatie. Een afwijkende btw-behandeling ten opzichte van de btw-behandeling van prestaties die enkel bestaan uit busvervoer vormt geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel.

Toepassingen van het verlaagde tarief vormen daarnaast een afwijking op het normale tarief. Deze uitzonderingsbepalingen moeten naar mijn mening, net als vrijstellingen, strikt worden uitgelegd. Beide soorten uitzonderingsbepalingen zijn ingevoerd met een bepaalde achterliggende (politieke/economische) reden. Vanwege deze achtergrond is het niet de bedoeling dat prestaties die strikt genomen niet onder de werkingssfeer van een uitzonderingsbepaling vallen toch van deze bepalingen kunnen profiteren.

In de arresten Torgau-Westelbien en Commissie/Frankrijk heeft het HvJ zich uitgelaten over de toepassing van het verlaagde tarief.³⁴⁷ Bij de toepassing van het verlaagde tarief op prestaties van categorieën uit Bijlage III van de Btw-richtlijn hebben lidstaten volgens het HvJ een begrensde beoordelingsvrijheid. Lidstaten mogen op een concreet en specifiek onderdeel van een categorie werkzaamheden uit Bijlage III het verlaagde tarief toepassen indien de toepassing van het verlaagde tarief geen afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit. Het fiscale neutraliteitsbeginsel speelt dus een belangrijke rol bij de toepassing van het verlaagde tarief op een concreet en specifiek onderdeel van een samengestelde prestatie.

De zaken Commissie/Frankrijk en Talacre Beach nemen een bijzondere plaats in binnen de jurisprudentie van het leerstuk van samengestelde prestaties, omdat zij een uitzondering vormen op het uitgangspunt dat op één samengestelde prestatie één tarief van toepassing is.³⁴⁸ Ik vind de uitkomsten in deze arresten echter wel fiscaal neutraal:

- Zo concurreert Talacre Beach bij het aanbieden van een inboedel/meubilair van een caravan niet met aanbieders van caravans die het nultarief toepassen, maar met aanbieders die het normale tarief ter zake van de levering van meubels moeten toepassen. Dat bij de samengestelde prestatie het nultarief enkel van toepassing is op de levering van een caravan en op de levering van het meubilair het normale tarief van toepassing is, werkt in dit geval fiscaal neutraal uit.

³⁴⁵ HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703, r.o. 38.

³⁴⁶ HvJ EU 11 oktober 2001, nr. C-267/99 (Adam), *Jur.* blz. I-7467, r.o. 36.

³⁴⁷ HvJ EU 3 april 2008, nr. C-442/05 (Torgau-Westelbien), *V-N* 2008/20.17 en HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

³⁴⁸ Zie paragraaf 4.4.

- Het transport van een overledene is in Frankrijk onderworpen aan het verlaagde tarief, waarbij gesteld zou kunnen worden dat een lijkenvervoerder in dat geval in brede zin concurreert met andere “vervoerders”, zoals ambulancevervoerders. Deze laatste groep ondernemers kan in Frankrijk eveneens het verlaagde tarief toepassen. Dat op een samengestelde prestatie met betrekking tot een begrafenisplechtigheid enkel op het lijkenvervoer het verlaagde tarief van toepassing is en op de rest van de prestatie het normale tarief, werkt fiscaal neutraal uit, omdat de ‘lijkbezorger’ bij het vervoeren in brede zin concurreert met andere vervoerders van ‘personen’.

6.3.6 Het neutraliteitsbeginsel in de nationale jurisprudentie over samengestelde prestaties

Ik vind het opvallend dat het neutraliteitsbeginsel geen enkele rol heeft gespeeld in de nationale jurisprudentie inzake de btw-behandeling van samengestelde prestaties.³⁴⁹ Een verklaring hiervoor zou gevonden kunnen worden in het zeer casuïstische karakter van samengestelde prestaties. Iedere samengestelde prestatie heeft een bijzonder karakter en wordt gekwalificeerd op basis van de specifieke omstandigheden. Bijvoorbeeld bij prestaties waarbij sprake is van verhuur met aanvullende serviceverlening spelen verschillende aspecten een rol, zoals de contractuele invulling (een mogelijk opzegbeding) en de factureringwijze.

In de zaak met betrekking tot de levering van de servicecertificaten heeft belanghebbende wel gesteld dat de servicecertificaten onderscheiden kunnen worden van de levering van de apparaten en zodoende een concreet en specifiek onderdeel vormen. Het vrijstellen van dit verzekeringsaspect zou volgens belanghebbende de fiscale neutraliteit ten goede komen, omdat daardoor vergelijkbare vormen van risicoafdekking (verzekeringen) fiscaal neutraal worden behandeld.³⁵⁰ Bij de totstandkoming van het oordeel van de Hoge Raad lijkt het neutraliteitsbeginsel geen rol te hebben gespeeld. Een verklaring hiervoor zou kunnen worden gevonden in de opvatting dat de btw-behandeling van een samengestelde prestatie niet soortgelijk is en niet vergeleken kan worden met de btw-behandeling van een separaat onderdeel. Er treedt dan geen schending van het neutraliteitsbeginsel op, omdat de afname van een separate prestatie vanuit de optiek van de modale consument niet aan dezelfde behoeften voldoet als de afname van een samengestelde prestatie.

Ondanks dat het neutraliteitsbeginsel in de nationale jurisprudentie inzake samengestelde prestaties niet uitdrukkelijk naar vormen komt, is deze nationale jurisprudentie naar mijn mening ook op het gebied van de toepassing van het neutraliteitsbeginsel in overeenstemming met de Europese jurisprudentie van het HvJ. Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel van secundair recht dat de werking van het primaire recht niet kan uitbreiden. Aanbieders van samengestelde prestaties en aanbieders van afzonderlijke onderdelen van een dergelijke prestatie verkeren volgens het HvJ niet automatisch in een soortgelijke situatie. Op grond hiervan is het terecht dat het neutraliteitsbeginsel geen doorslaggevende rol speelt bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie in vergelijking tot de btw-behandeling van afzonderlijke onderdelen van een dergelijke prestatie.

³⁴⁹ Zie HR 17 april 1996, nr. 31.030, *BNB* 1996/230, Hof Amsterdam 5 juni 1996, nr. 94/4854, *V-N* 1996/4313, HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, *NTFR* 2003/1728, HR 10 maart 2006, nr. 41.811, *NTFR* 2006/396, HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013,13 en HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3.

³⁵⁰ HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3, r.o. 3.4.

6.3.7 Verhouding leerstuk samengestelde prestaties met inwendige neutraliteit

In het vorige hoofdstuk heb ik beschreven dat bij de btw-behandeling van een samengestelde prestatie sprake is van de nodige beoordelingsvrijheid en beoordelingsruimte. Vermeden moet worden dat dit tot onduidelijkheid en onzekerheid leidt. Binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties bestaat echter nog de nodige onduidelijkheid en kan geen uniforme regel geformuleerd worden die tot rechtvaardige uitkomsten leidt. Vanuit het oogpunt van het neutraliteitsbeginsel mag het niet zo zijn dat ondernemers het slachtoffer worden van de gecompliceerde btw-behandeling van een samengestelde prestatie, omdat dit in strijd zou zijn met de inwendige neutraliteit van het btw-systeem. Zolang de financiële (concurrentie)positie van een ondernemer niet onder de complexiteit van de leer van samengestelde prestaties lijdt zal de inbreuk op de inwendige neutraliteit beperkt blijven.

6.4 Conclusie

In de conclusie van het vorige hoofdstuk heb ik de vraag gesteld of het neutraliteitsbeginsel een grens opwerpt bij de onverkorte toepassing van het leerstuk van de samengestelde prestaties.

Het neutraliteitsbeginsel kent verschillende verschijningsvormen. In dit hoofdstuk heb ik de btw-behandeling van samengestelde prestaties hoofdzakelijk getoetst aan het neutraliteitsbeginsel in de bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel. Ik heb met name onderzocht of een verschillende btw-behandeling van een ondernemer die een samengestelde prestatie verricht en een ondernemer die enkel een onderdeel van een dergelijke prestatie verricht een inbreuk vormt op het neutraliteitsbeginsel.

Het leerstuk van de samengestelde prestaties is in essentie ontwikkeld om de functionaliteit van het btw-stelsel te waarborgen. Het leerstuk van de samengestelde prestatie tracht te leiden tot een neutrale heffingswijze, omdat enkel prestaties die de modale consument beoogt af te nemen en uiteindelijk wenst te verbruiken in de heffing worden betrokken.

Het arrest *Everything Everywhere* en de zaak *Purple Parking* hebben aangetoond dat het neutraliteitsbeginsel zich niet verzet tegen een verschillende btw-behandeling van een ondernemer die een samengestelde prestatie verricht en een ondernemer die enkel een separaat onderdeel van een dergelijke prestatie verricht. Ik vind dat deze situaties niet (soort)gelijk zijn, omdat het object van heffing verschillend is. Daarnaast verschilt, gezien vanuit de consument, het verbruik van een samengestelde prestatie (een totaalpakket) van de afname van een afzonderlijk onderdeel van zo'n prestatie.

Op basis van het arrest *Deutsche Bank* kan geconcludeerd worden dat het neutraliteitsbeginsel de werkingssfeer van een vrijstelling bij samengestelde prestaties niet kan uitbreiden. Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel van secundair recht, dat de geldigheid van een regel van primair recht, een vrijstelling, niet kan uitbreiden. Ik ben van mening dat prestaties die concurreren met vrijgestelde prestaties niet vanwege deze concurrentie onder een vrijstelling gebracht kunnen worden. Beoordeeld moet worden of de aard van de prestatie onder het strikte toepassingsbereik van een vrijstelling valt.

Het neutraliteitsbeginsel werpt wel een grens op bij de implementatiewijze van bepalingen van het verlaagde tarief uit Bijlage III van de Btw-richtlijn. Lidstaten mogen enkel op een concreet en specifiek onderdeel van een categorie werkzaamheden uit Bijlage III het verlaagde tarief toepassen indien dit geen afbreuk doet aan het beginsel van de fiscale neutraliteit.

Opvallend genoeg speelt het neutraliteitsbeginsel geen doorslaggevende rol in de nationale jurisprudentie over samengestelde prestaties. Een verklaring hiervoor kan gevonden worden in het zeer casuïstische karakter van samengestelde prestaties. Het feit dat het neutraliteitsbeginsel overigens geen rol lijkt te spelen in de nationale jurisprudentie is naar mijn mening in overeenstemming met de rechtspraak van het HvJ inzake samengestelde prestaties. De situatie van de aanbieder en afnemer van een samengestelde prestatie en de situatie van de aanbieder en afnemer van een separaat onderdeel van een dergelijke prestatie zijn niet (soort)gelijk.

7. **Conclusie**

In de voorgaande hoofdstukken heb ik beschreven binnen welk toetsingskader de kwalificatie van een samenstel van handeling behoort plaats te vinden. Verder heb ik beschreven welke verschillende btw-regimes van toepassing kunnen zijn op een samenstel van handelingen. Daarnaast heb ik het spanningsveld beschreven tussen het leerstuk van samengestelde prestaties en het neutraliteitsbeginsel en onderzocht of de btw-behandeling van samengestelde prestaties in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. In dit hoofdstuk geef ik een antwoord op de onderzoeksvraag van deze scriptie:

“Op basis van welke criteria moet worden vastgesteld of al dan niet sprake is van één samengestelde prestatie en is de nationale btw-behandeling van samengestelde prestaties, mede gelet op het neutraliteitsbeginsel, in overeenstemming met de Europese regelgeving en jurisprudentie?”

Ik begin met samen te vatten wat de belangrijkste conclusies uit mijn onderzoek zijn. Voor een meer uitgebreide toelichting op deze overwegingen verwijs ik naar de tussenconclusies in de voorgaande hoofdstukken.

Leerstuk van de samengestelde prestaties niet gecodificeerd in wet of richtlijn

In het eerste hoofdstuk heb ik beschreven welke gevolgen uit de wet voortvloeien bij de kwalificatie van een samenstel van handelingen. Op basis van een analyse van de Btw-richtlijn en de Wet OB heb ik vastgesteld dat het leerstuk van de samengestelde prestaties in de richtlijn noch in de wet eenduidig is gecodificeerd. Uit deze analyse valt op te maken dat de kwalificatie van een samenstel van handelingen als één geheel dus als de levering van één goed of als één dienst, van belang kan zijn voor de bepaling van de plaats van de prestatie, de toepassing van een vrijstelling en de bepaling van het tarief. Het is namelijk mogelijk dat op zelfstandige prestaties een ander btw-regime van toepassing is dan op een samengestelde prestatie. Het onderscheid tussen goederenleveringen en diensten is van belang, omdat voor de levering van een goed een ander btw-regime kan gelden dan voor de verrichting van een dienst.

Toetsingscriteria ter bepaling van het object van heffing

De toetsingscriteria ter beoordeling van de omvang van een handeling vormen een soort interpretatie van de situatie waarin beoordeeld moet worden of al dan niet sprake is van één prestatie. Het leerstuk van de samengestelde prestatie is in de jurisprudentie van het HvJ en in de nationale jurisprudentie ontwikkeld. De doelstelling van dit leerstuk is toetsingscriteria aan te reiken aan de hand waarvan het object van heffing van een samenstel van handelingen vastgesteld kan worden.

Uit een analyse van de jurisprudentie van het HvJ kan geconcludeerd worden dat geen uniforme regel bestaat aan de hand waarvan de omvang van een samenstel van handelingen bepaald kan worden. Het HvJ heeft wel in een reeks van arresten uitleggingsgegevens verschaft en daardoor een kader geschapen waarbinnen de beoordeling van een samenstel van handelingen dient plaats te vinden. Als uitgangspunt bij deze beoordeling geldt dat elke prestatie voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. In onderdeel 3.11 heb ik beschreven welke toetsingscriteria onderscheiden kunnen worden bij de kwalificatie van een

samenstel van handelingen als één geheel of als afzonderlijke prestaties. Alle toetsingscriteria zijn aanwijzingen en geen van deze toetsingscriteria is doorslaggevend bij de beoordeling of al dan niet sprake is van één samengestelde prestatie.

Vanuit de optiek van de modale consument dient bekeken te worden of een samenstel van handelingen als één geheel kwalificeert. Uit de jurisprudentie van het HvJ valt echter op te maken dat de optiek van de consument in de voorliggende zaak ook vaak wordt gehanteerd om te beoordelen of sprake is van één prestatie. Zo wordt rekening gehouden met de factoren die spelen in de markt waarop de afnemer zich op dat moment bevindt.

In de rechtspraak van het HvJ kunnen twee typen samengestelde prestatie herkend worden. Het eerste type vloeit voort uit het arrest CPP. Op basis van dit arrest kan geconcludeerd worden dat sprake is van een samengestelde prestatie indien binnen een samenstel van handelingen een hoofdprestatie met bijbehorende bijkomende prestaties onderkend kunnen worden. Daarnaast kan uit het arrest Levob opgemaakt worden dat ook sprake kan zijn van één samengestelde prestatie indien twee of meer elementen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

Uit de recente jurisprudentie van het HvJ kan worden afgeleid dat het HvJ op basis van een vastomlijnd toetsingskader bij het leerstuk van samengestelde prestatie arrest wijst. De recente arresten van het HvJ in de zaken Deutsche Bank, Field Fischer Waterhouse, BGZ Leasing en RR Donnelley tonen dit aan. Deze arresten hebben geen wijzigingen gebracht in de toetsingscriteria aan de hand waarvan het object van heffing van een samenstel van handelingen bepaald moet worden.

Onderscheid met nauw samenhangende prestaties

De rechtspraak over samengestelde prestaties dient onderscheiden te worden van de rechtspraak inzake nauw samenhangende prestaties. Deze twee leerstukken wijken van elkaar af. Het leerstuk van de nauw samenhangende prestaties is gebaseerd op een wettelijke grondslag. Bij dit leerstuk moet op grond van de wet de onontbeerlijkheidstoets worden aangelegd om te beoordelen of een prestatie al dan niet nauw samenhangt met een prestatie die onder het bereik van de vrijstelling valt. Mijn conclusie is dat deze onontbeerlijkheidstoets niet wordt - en ook niet gehanteerd zou moeten worden - binnen het leerstuk van de samengestelde prestatie bij de beoordeling of sprake is van bijkomende prestaties. Daarnaast concludeer ik dat wanneer een prestatie op basis van de criteria uit het CPP-arrest als bijkomend moeten worden beschouwd, maar onvoldoende onontbeerlijk is om te kwalificeren als een nauw samenhangende prestatie, zij vanwege het ontbreken van de onontbeerlijkheid toch niet van een vrijstelling profiteert.

Btw-behandeling samenstel van prestaties

Zelfstandige prestaties dienen afzonderlijk in de heffing te worden betrokken. Indien sprake is van een hoofdprestatie met bijkomende elementen gaan de bijkomende elementen op in de hoofdprestatie. De bijkomende elementen behoren het fiscale lot van de hoofdprestatie te volgen. Bij een samengestelde prestatie van het type Levob, een prestatie sui generis, bepalen de overheersende elementen welk btw-regime op de gehele samengestelde prestatie van toepassing is. Geconcludeerd kan worden dat de btw-behandeling van beide type samengestelde prestaties wordt bepaald door het 'accessorium sequitur principale'-principe. Het fiscale lot van de bijkomende- of ondergeschikte handelingen wordt gevormd door de hoofdprestatie of de overheersende elementen.

De arresten Commissie/Frankrijk, Torgau-Westelbien en Talacre Beach vormen geen inbreuk op dit uitgangspunt, maar interpreteer ik als uitzonderingssituaties. Deze arresten zijn gebaseerd op een bijzondere context. Aan deze arresten kan naar mijn mening niet de algemene regel worden ontleend dat aspecten van één enkele prestatie anders mogen worden behandeld dan de rest van die prestatie. Uitgangspunt is dat op één samengestelde prestatie één uniform btw-regime van toepassing is. Dit uitgangspunt blijkt onder meer uitdrukkelijk uit het arrest Deutsche Bank en de beschikking in de zaak Purple Parking. Dit heeft tot gevolg dat op een (bijkomend) onderdeel van een samengestelde prestatie niet een vrijstelling of verlaagd tarief van toepassing kan zijn, wanneer op de rest van de samengestelde prestatie het normale tarief van toepassing is (en vice versa).

Nationale jurisprudentie getoetst aan de Europese regelgeving en jurisprudentie

Op basis van een analyse van de nationale jurisprudentie kan naar mijn mening geconcludeerd worden dat daarin evenmin een uniforme regel onderkend kan worden aan de hand waarvan de kwalificatie van een samenstel van handelingen dient plaats te vinden. Na het arrest CPP hanteren de nationale rechters de toetsingscriteria die het HvJ heeft ontwikkeld. De nationale jurisprudentie is op dit punt volledig in overeenstemming met de Europese jurisprudentie.

In het nationale arrest inzake de verstrekking van servicecertificaten bij de verkoop van huishoudelijke apparaten valt een CPP-type samengestelde prestatie te onderkennen. De Hoge Raad baseerde in dit arrest het oordeel binnen het door het HvJ geschapen toetsingskader.

In de arresten inzake verhuur-plus kan een samengestelde prestatie van het type Levob herkend worden: een prestatie sui generis. In de situatie dat sprake is van aanvullend dienstbetoon waarmee het specifiek gebruik van een ter beschikking gestelde ruimte gefaciliteerd wordt kan sprake zijn van actieve verhuur; verhuur-plus. Het omslagpunt tussen passieve verhuur (vrijgesteld) en verhuur-plus (belast) is voor de praktijk nog een enigszins grijs gebied. Op dit punt zijn de recente arresten van belang, waarin de Hoge Raad bij bijkomende prestaties een onderscheid maakt tussen zaakreguleerde prestaties en prestaties die een specifiek gebruik mogelijk maken en daardoor een toegevoegde waarde hebben.

Spanningsveld btw-behandeling samengestelde prestaties en fiscale neutraliteit

In hoofdstuk zes heb ik het spanningsveld tussen het leerstuk van samengestelde prestaties en het neutraliteitsbeginsel weergegeven. Ik heb in dit hoofdstuk onderzocht of het neutraliteitsbeginsel een grens opwerpt bij de btw-behandeling van samengestelde prestaties. Ik heb met name onderzocht hoe de btw-behandeling van samengestelde prestaties zich verhoudt tot het neutraliteitsbeginsel in de bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel.

Ik concludeer dat de leer van de samengestelde prestatie in beginsel is ontwikkeld om de functionaliteit van het btw-stelsel te waarborgen. Dit is in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel, omdat één van de doelstellingen van de leer van de samengestelde prestaties is dat prestaties niet kunstmatig gesplitst of samengevoegd dienen te worden. Het leerstuk van de samengestelde prestatie tracht te leiden tot een neutrale heffingswijze, omdat enkel prestaties die de modale consument beoogt af te nemen en uiteindelijk wenst te verbruiken in de heffing worden betrokken.

De situatie van een ondernemer die een samengestelde prestatie verricht is niet automatisch vergelijkbaar met de situatie van een ondernemer die slechts een afzonderlijk onderdeel van een dergelijke prestatie verricht. Een verschillende btw-behandeling van deze twee prestaties vormt geen inbreuk op het neutraliteitsbeginsel. Het is inherent aan het begrip samengestelde prestatie dat de btw-behandeling hiervan kan afwijken van de btw-behandeling van de afzonderlijke onderdelen van een dergelijke prestatie.

Uit het arrest Deutsche Bank kan worden opgemaakt dat het neutraliteitsbeginsel een uitleggingsbeginsel van secundair recht is dat de werkingssfeer van een vrijstelling niet kan uitbreiden. Ik ben van mening dat dit terecht is, omdat vrijstellingen strikt uitgelegd moeten worden.

Mijn visie

In een breed scala aan arresten hebben zowel nationale rechters als rechters van het HvJ uitleg gegeven over de kwalificatie en btw-behandeling van een samenstel van handelingen. Mijn conclusie is dat hierdoor een bestendig toetsingskader is ontwikkeld. Binnen dit kader bestaat wel nog de nodige beoordelingsruimte en beoordelingsvrijheid. De toepassing van de toetsingscriteria hangt af van de omstandigheden van het geval. Hierbij moet eveneens rekening worden gehouden met de juridische context waarbinnen de samengestelde prestatie wordt verricht. Onder de werkingssfeer van het leerstuk van de samengestelde prestaties vallen zeer veel verschillende (wets)bepalingen. Deze bepalingen hebben ieder een eigen bijzonder karakter en doelstelling. Vanwege de diversiteit van de aard van de samengestelde prestaties kan niet één uniforme regel geformuleerd worden die de onduidelijkheden binnen de leer van de samengestelde prestatie zou wegnemen. Dit geeft in zekere zin een onbevredigend gevoel. Indien één toetsingscriterium als doorslaggevend zou worden aangeduid voor de kwalificatie van een samenstel van handelingen als één prestatie, zou dit echter tot onrechtvaardige uitkomsten kunnen leiden. Dit heeft het Tellmer-criterium aangetoond.

Naar mijn mening is het van belang om binnen het leerstuk van samengestelde prestaties een onderscheid te maken tussen de kwalificatie van het object van heffing en de bepaling van de btw-behandeling die op dit object van toepassing behoort te zijn. Als één samengestelde prestatie het object van heffing vormt kan pas getoetst worden welk btw-regime hierop van toepassing is. Het arrest Deutsche Bank laat naar mijn mening duidelijk zien dat eerst, gezien vanuit de optiek van de modale consument, beoordeeld moet worden of een samenstel van prestaties voor het object van heffing één prestatie vormt. Hierbij spelen onder meer de ontwikkelde toetsingscriteria uit de arresten CPP en Levob een rol. De tweede stap is vervolgens te bepalen welke btw-behandeling op deze samengestelde prestatie (het object) van toepassing is. Hierbij kan, indien nodig, getoetst worden aan het strikte toepassingsbereik van een vrijstelling of een bepaling van het verlaagde tarief. Net als de plaats van de prestatie, vloeien deze gevolgen voort uit de wet.

Mijn conclusie is dat binnen het leerstuk van de samengestelde prestaties zowel inwendig als uitwendig sprake moet zijn van een zekere onlosmakelijke verbondenheid. Prestaties die economisch gezien onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn moeten als één geheel gekwalificeerd worden. Deze kwalificatie hangt af van de omstandigheden waarbinnen de prestaties worden verricht. Zo beoogt de leer van de samengestelde prestaties onlosmakelijk verbonden te zijn met de economische realiteit.

Literatuur

Boeken

- D.B. Bijl e.a., *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2001.
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2009.
- M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen* (oratie Amsterdam VU), Kluwer: Deventer 2010.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2012.
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *BTW Jurisprudentie van het Hof van Justitie*, Kluwer: Deventer 2012.
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg UvT), Kluwer: Deventer 2007.
- W. Panis, *De complexe handeling: een bekende onbekende in de btw*, Kluwer: Mechelen 2007.
- D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss. Maastricht), Kluwer: Deventer 2001.
- J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese btw* (diss. Amsterdam UvA), Centrale drukkerij UvA: Amsterdam 2000.
- B.G. van Zadelhoff, *De samengestelde prestatie tegen één vergoeding*, Reugebrink-bundel, De ware koningin der belastingen, Kluwer: Deventer 1990, p.95-106.

Artikelen, aantekeningen en papers

- A.J. Blank, 'Het tijdstip van een samengestelde prestatie', *BtwBrief* 2010,15.
- C.M. Ettema, 'Hoofdprestaties en (nauw samenhangende) nevenprestaties', *NTFR* 2007/37.
- M. van Helden, 'Verhuur appartementen en schoonmaak gemeenschappelijke ruimten twee zelfstandige diensten', *BtwBrief* 2009, nr. 26.
- M.E. van Hilten, noot bij HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224.
- D. Kroesen en I. van den Eijnden, 'Verhuur of verhuur plus – the devil is in the detail?', *BtwBrief* 2012/110.
- J.A.M. Leijten, 'Verhuur-plus, één met btw belaste dienst of toch niet?', *WFR* 2013/868.
- H. Liebman en O. Rousselle, 'VAT Treatment of Composite Supplies', *International VAT Monitor* 2006, p.110.
- F. Mitchell, 'Composite supplies at separate rates: Colaingrove ltd v HMRC', *VAT, Duties and Indirect Tax*, April 2013.
- G.J. van Norden en L. Janssen, 'Leasing en optioneel verzekeren: één paar of twee singles', *BtwBrief* 2013/27.
- B.C.M. Nuijen, *En wat vindt de (modale) consument?*, EFS 2010-2011.

W. Panis, 'Softwaretransacties als aanleiding voor een verfijning van de leer van de complexe handeling', *TFR* 2006/46.

J. Park en K. Mulcahy, 'Mixed supplies: practical considerations', *Tax Journal*, 2 June 2011.

C.G. Sandbrink, *Verhuur van onroerend goed – Een kwestie van plussen en minnen!*, EFS 2010-2011.

J. T. Sanders, 'Exotisme in de btw', *NTFR* 2011/1002.

J.T. Sanders, noot bij o.a. HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888 en HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), *V-N* 2013/18.16.

M.C. Schrauwen, 'De paradox van de Levob-zaak', *BtwBrief* 2005, nr. 12, p.10.

M.W.C. Soltysik, 'Splitsen van prestaties voor BTW-heffing', *Weekblad Fiscaal Recht* 2002/1519.

P. Tielemans en T. Bootsman, 'Talacre Beach, een andere koers na Levob en CPP?', *BtwBrief* 2006, 35.

P. Tielemans, 'Vrijgestelde verhuur onroerende zaak of btw-belaste dienst?', *BtwBrief* 2013/16.

J.L.M.J. Vervloed, 'Eén betaling voor diverse prestaties', *BtwBrief* 2007, nr. 13.

T. Vroon, '1+1=1', *BtwBrief* 2012/141.

A. Vroon, 'Aantrekkelijke prestaties', *NTFR* 2013/4.

N.W.G.P. Yzermans, 'Splitsen van deelprestaties: Een prestatie op zich!', *BTW-bulletin* 2010/1.

B.G. van Zadelhoff, noot bij HvJ EU 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115.

Conclusies

A-G Kokott, 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115.

A-G Trstenjak, 9 december 2008, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/6.28.

A-G Van Hilten 6 september 2011, nr. 10/03633 en nr.10/03634, *V-N* 2012/7.20.

A-G Van Hilten 8 november 2012, nr. 11/04272, *V-N* 2013/7.21.

A-G Van Hilten 7 december 2012, nr. 10/02532, *V-N* 2012/16.21.

Besluiten van de staatssecretaris van Financiën

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, *V-N* 2009/39.23.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, *V-N* 2011/63.19.1.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M, *V-N* 2013/14.21.

Jurisprudentie

Hof van Justitie EU

HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85 (Kerrutt), *JUR* 1986/2219.

HvJ EU 13 juli 1989, nr. C-173/88 (Morten Henriksen), *FED* 1990/72.

HvJ EU 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), *BNB* 1990/271.

HvJ EU 3 maart, 1994, C-16/93 (Tolsma), *FED* 1994/348.

HvJ EU 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), *V-N* 1996/21.20.

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

HvJ EU 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), *V-N* 1998/59.20.

HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), *BNB* 1999/224.

HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie/Frankrijk), *JUR* 2001/249.

HvJ EU 18 januari 2001, nr. C-150/99 (Stockholm Lindöpark), *V-N* 2001/11.21.

HvJ EU 8 mei 2003, nr. C-384/01 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 2003/29.22.

HvJ EU 6 november 2003, nr. C-45/01 (Christoph Dornier Stiftung), *V-N* 2003/58.18.

HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03 (Temco Europe), *V-N* 2005/21.22.

HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), *BNB* 2006/115.

HvJ EU 1 december 2005, nr. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), *V-N* 2005/60.23.

HvJ EU 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), *V-N* 2006/41.16.

HvJ EU 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget NN), *V-N* 2007/18.22.

HvJ EU 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), *V-N* 2008/11.17.

HvJ EU 3 april 2008, nr. C-442/05 (Torgau-Westelbien), *V-N* 2008/20.17.

HvJ EU 11 juni 2009, nr. C-572/07 (Tellmer), *V-N* 2009/29.17.

HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2009/95.

HvJ EU 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), *V-N* 2010/11.23.

HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), *NTFR* 2010/1208.

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

HvJ EU 10 maart 2011, nr. C-497/09 (Bog), *V-N* 2011/18.17.

HvJ EU 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group), *V-N* 2011/62.20.

HvJ EU 19 januari 2012, nr. C-117/11 (Purple Parking), *NTFR* 2012/703.

HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-044/11 (Deutsche Bank), *NTFR* 2012/1888.

HvJ EU 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fischer Waterhouse), *V-N* 2012/52.22.

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

HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (Mesto Zamberk), *V-N* 2013/15.17.

HvJ EU 27 juni 2013, nr. C-155/12 (RR Donnelley), *V-N* 2013/34.22.

Hoge Raad

HR 17 april 1996, nr. 31.030, *BNB* 1996/230 m.nt. van Hilten.

HR 3 oktober 2003, nr. 38.661, *NTFR* 2003/1728.

HR 10 maart 2006, nr. 41.811, *NTFR* 2006/396.

HR 23 februari 2007, nr. 42.387, *BNB* 2008/2.

HR 23 oktober 2009, nr. 08/02605, *BNB* 2009/318.

HR 9 maart 2012, nr. 10/04834, *V-N* 2012/15.23.

HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, *BNB* 2013/3 m.nt. Zijlstra.

HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *BNB* 2013/43 m.nt. van Zadelhoff.

HR 30 november 2012, nr. 11/02842, *V-N* 2012/63.16.

HR 30 november 2012, nr. 11/04064, *LJN* BY4582.

HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136 m.nt. Vroon.

HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, *V-N* 2013/24.

Gerechtshof

Hof Amsterdam 5 juni 1996, nr. 94/4854, *V-N* 1996/4313.

Hof 's-Gravenhage 10 mei 2010, nr. 09/00434, *NTFR* 2010/2025.

Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, nr. 08/00719 *V-N* 2010/57.1.4.

Hof 's-Hertogenbosch 28 juli 2011, nr. 08/00708, *V-N* 2011/2300.

Rechtbank

Rechtbank Breda 17 oktober 2008, nr. AWB 07/02565, *LJN* BG5087.

Rechtbank Haarlem 1 april 2010, nr. 08/6738, *V-N* 2010/43.2.3.

UK

UK First-tier Tribunal (Tax) 29 January 2013, TC/2013/02534 (Colaingrove Limited).

UK Upper Tribunal (Tax) 23 May 2013, TCC/2013/0247 (Morrison Supermarkets).