

# Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting

Citation for published version (APA):

Stevens, D. M. P. M. (2001). *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting*. [Doctoral Thesis, Maastricht University]. D.M.P.M. Stevens.  
<https://doi.org/10.26481/dis.20010309ds>

## Document status and date:

Published: 01/01/2001

## DOI:

[10.26481/dis.20010309ds](https://doi.org/10.26481/dis.20010309ds)

## Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

## Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

## General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

[www.umlib.nl/taverne-license](http://www.umlib.nl/taverne-license)

## Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

[repository@maastrichtuniversity.nl](mailto:repository@maastrichtuniversity.nl)

providing details and we will investigate your claim.

**HET VERRICHTEN VAN DIENSTEN ONDER BEZWARENDE TITEL  
ALS BELASTBAAR FEIT IN DE OMZETBELASTING**

DE GEMIDDELDEDE  
DE GEMIDDELDEDE

D.M.P.M. Stevens  
ISBN 90-5681-096-0

**HET VERRICHTEN VAN DIENSTEN ONDER BEZWARENDE TITEL  
ALS BELASTBAAR FEIT IN DE OMZETBELASTING**

**PROEFSCHRIFT**

ter verkrijging van de graad van doctor  
aan de Universiteit Maastricht  
op gezag van de Rector Magnificus,  
Prof. dr A.C. Nieuwenhuijzen Krusemann  
volgens het besluit van het College van Dekanen,  
op vrijdag 9 maart 2001 om 16.00 uur

door

**Daniëlle Maria Petronella Mathilde Stevens**

**Promotores:**

Prof. dr A.H.R.M. Denie

Prof. dr R.E.C.M. Niessen

**Beoordelingscommissie:**

Prof. dr B. de Witte (voorzitter)

Prof. mr G.-R. de Groot

Prof. dr H.A. Kogels (Erasmus Universiteit Rotterdam)

## VOORWOORD

Het is op z'n minst ironisch te noemen dat het eerste stuk tekst in een proefschrift meestal het laatst wordt geschreven. Tegen de tijd dat het voorwoord op papier wordt gezet is een lange, en vaak moeilijke, weg afgelegd. Een weg die je als promovenda zelf wilt proberen te vinden maar die niet zonder hulp of steun van een aantal mensen kan worden afgelegd. Daarom wil ik traditiegetrouw het voorwoord aangrijpen om een aantal mensen te bedanken.

Allereerst mijn promotores, Prof. dr A.H.R.M. Denie en Prof. dr R.E.C.M. Niessen. Hun inhoudelijke en morele steun zijn onmisbaar gebleken voor de totstandkoming van dit proefschrift. Mijn dank daarvoor.

Daarnaast wil ik de leden van de beoordelingscommissie bedanken voor de moeite die zij zich hebben moeten getroosten bij de beoordeling van het manuscript.

Voor het camera-ready maken van het manuscript ben ik dank verschuldigd aan mevrouw A. Lankkamp.

Wiel en Jacques wil ik langs deze weg bedanken voor hun ruggesteun als paranimf op mijn promotiedag.

Last but not least wil ik mijn ouders bedanken. Waar ik twijfelde, waren zij altijd overtuigd.

Het manuscript is afgesloten op 1 juni 2000. Jurisprudentie van latere datum is slechts incidenteel verwerkt.

Daniëlle Stevens



Gebruikte afkortingen	v
Hoofdstuk 1 Inleiding	1
Hoofdstuk 2 Uitgangspunten van de Europese omzetbelasting	
2.1 EG-Verdrag	7
2.1.1 Subgroep A	8
2.1.2 Subgroep B	9
2.1.3 Subgroep C	9
2.1.4 Het Neumark-rapport	11
2.1.5 De Ontwerprichtlijn en het Deringer-rapport	12
2.2 De Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting	15
2.2.1 De BTW als algemene belasting	15
2.2.2.1 De BTW als algemene bestedingsbelasting	15
2.2.2.2 De Umsatzsteuer	23
2.2.2.3 De Value Added Tax	25
2.2.3 De BTW als indirecte algemene bestedingsbelasting	27
2.2.4 Opdrachten tot verdere harmonisatie van de belasting over de toegevoegde waarde	29
2.3 De Tweede richtlijn	29
2.4 De Zesde richtlijn	31
2.5 Samenvatting	32
Hoofdstuk 3 Systematiek van de Europese omzetbelasting	
3.1 Algemeen	35
3.2 De objectieve belastingplicht; het belastingobject	36
3.2.1 Belastbare feiten	36
3.2.2 Prestaties in het economisch of maatschappelijk verkeer?	40
3.2.3 De handeling of prestatie op zich	47
3.2.4.1 Levering van een goed of het verrichten van een dienst?	50
Belang van het onderscheid	
3.2.4.2 De levering van een goed	51
3.2.4.3 Het verrichten van een dienst	55
3.3 De subjectieve belastingplicht	57
3.3.1 Algemeen	57
3.3.2.1 Economische activiteiten	58
3.3.2.2 Het Hong Kong Development Council-arrest	60
3.4 De maatstaf van heffing	67



3.5	Aftrek van voorbelasting	69
3.5.1	De aftrek van voorbelasting in de opeenvolgende richtlijnen	69
3.5.2	De aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968	70
3.6	Samenvatting	73

#### Hoofdstuk 4 Onder bezwarende titel

4.1	Systematiek en doelstelling	75
4.1.1	Onder bezwarende titel; de betekenis in het civiele recht	78
4.1.2	Uitzondering op de regel; de reële overeenkomsten	81
4.2	Verwoording van 'onder bezwarende titel' in de verschillende taalversies	83
4.3	Uitwerking 'onder bezwarende titel' door het Hof van Justitie EG	87
4.3.1	Het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest	87
4.4	Het rechtstreeks verband (Hof van Justitie EG)	94
4.4.1	Het Apple and Pear Development Council-arrest	94
4.4.2	Het Tolsma-arrest	101
4.5	Samenvatting	109

#### Hoofdstuk 5 Subsidies

5.1	Algemene inleiding	113
-----	--------------------	-----

#### Deel I Onechte subsidies

5.2	Inleiding	119
5.3	Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn	119
5.3.1	De overdracht van onlichamelijke zaken	121
5.3.2	Nalaten en dulden	122
5.3.2.1	Het Mohr-arrest	123
5.3.2.2	Mohr en het verbruik	131
5.3.2.3	Het algemeen belang en het verbruik	134
5.3.2.4	Het Landboden-Agrardienste-arrest	136
5.3.3	Dienst op grond van vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet	142
5.4	Diensten in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet	145
5.4.1	Het voldoen aan bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden	147
5.4.2	Voorwaarden ter financiële verantwoording	152
5.4.3	Voorwaarden en de essentie van de overeengekomen prestatie	158
5.4.4	Het stellen van voorwaarden en het baatcriterium	163
5.4.5	Het al of niet verplicht handelen van belanghebbende	171
5.4.6	Het mede in het eigen belang verrichten van prestaties	180
5.4.7	Op zichzelf staande beslissing of prestatie	185
5.5	Schadevergoedingen	186

5.6	Samenvatting	207
Deel II Echte subsidies		
5.7	Inleiding	210
5.7.1	De maatstaf van heffing in de Zesde richtlijn	211
5.7.2	Het Eerste verslag van de Europese Commissie	216
5.7.3	Het Tweede verslag van de Europese Commissie	219
5.8	Het rechtstreeks verband	224
5.8.1	Een overeenkomst en het rechtstreeks verband	225
5.8.2	Het oogmerk van de prestatieverrichter	234
5.8.3	Het oogmerk van de subsidieverlener	240
5.8.4	Het algemeen belang en het rechtstreeks verband	242
5.8.5	Rechtstreeks verband met het aantal/omvang van de verrichte prestaties	243
5.8.6	Moet de prijssubsidie daadwerkelijk van invloed zijn op de prijs?	254
5.8.7	Baat en het rechtstreeks verband	256
5.8.8	Eigen belang en het rechtstreeks verband	257
5.9	Samenvatting	258

## Hoofdstuk 6 Contributies

6.1	Inleiding	261
-----	-----------	-----

### Deel I Prestaties in het economisch verkeer

6.2	De vereiste zelfstandigheid van de prestatieverrichter	265
6.2.1	Uitzonderingen op de zelfstandigheid van niet-natuurlijke personen; de fiscale eenheid	266
6.3	Prestaties in het economisch verkeer; correcties op het subject van heffing	272
6.3.1	Prestaties binnen een besloten kring dan wel in de eigen kring?	278
6.3.1.1	De oude jurisprudentie van de Tariefcommissie met betrekking tot de 'besloten kring' en de 'eigen kring'	279
6.3.1.2	De besloten kring	280
6.3.1.3	Binnen/buiten de eigen kring	284
6.3.2	De eigen kring als bestanddeel van economische activiteiten	288
6.3.2.1	Relatie tussen 'eigen kring' en 'binnen het kader van de onderneming'	292
6.3.3	Verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten	297
6.4	De vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968	302
6.5	De vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, onderdeel l, van de Zesde richtlijn; contributies	305
6.6	Samenvatting	308

## Deel II Contributies en het rechtstreeks verband

6.7	Het rechtstreeks verband	311
6.7.1	Het rechtstreeks verband in de jurisprudentie met betrekking tot de oude omzetbelastingwetgevingen	311
6.7.2	Samenvatting	324
6.7.3	Contributies en het rechtstreeks verband onder de Wet op de omzetbelasting 1968	324
6.8	Intreegelden	334
6.9	(Jaarlijkse) slotuitkering	336
6.10	Omslaggeld	339
6.11	Uittreegeld	344
6.12	Samenvatting	347

## Hoofdstuk 7 Samenvatting

7.1	Inleiding	349
7.2	Europese wordingsgeschiedenis van de BTW	349
7.3	Europese richtlijnen	350
7.4	De systematiek van de Europese BTW	351
7.5	De bezwarende titel	352
7.5.1	Wederkerigheid	352
7.5.2	Prestaties in de zin van de Zesde richtlijn	353
7.6	Subsidies en prestaties in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968	354
7.6.1	Onechte subsidies, de prestatie	355
7.6.2	Echte subsidies, het rechtstreeks verband	356
7.7	Contributies en prestaties in de zin van de omzetbelasting	357
7.7.1	Prestaties in het economisch verkeer	357
7.7.2	Contributies en het rechtstreeks verband	359
	Conclusion	361
	Bijlage	367
	Jurisprudentieregister	371
	Literatuurlijst	385

## GEBRUIKTE AFKORTINGEN

ALL ER	All England Law Reports
A-G	Advocaat-Generaal
B	Beslissingen in Belastingzaken tot 1953
BFH	Bundesfinanzhof
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BTR	British Tax Review
BV	Besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CMLR	Common Market Law Reports
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EuGH	Europäischer Gerichtshof
Fed	Fiscaal weekblad Fed
Hof van Justitie EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
NBW	Nieuw Burgerlijk Wetboek
NV	Naamloze vennootschap
O.B.W.	Oud Burgerlijk Wetboek
Pb	Publikatieblad van de Europese Gemeenschap
RFH	Reichsfinanzhof
Ro	Rechtsoverweging
S	Section
STC	Simon's Tax Cases
TC	Tariefcommissie
UR	Umsatzsteuer Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAT Act 1994	Value Added Tax Act 1994
VATTR	Value Added Tax Tribunal Reports
V-N	Vakstudie Nieuws



# HOOFDSTUK 1

## Inleiding

Dit proefschrift gaat over een bijzondere categorie diensten, namelijk diensten die op de een of andere manier in verband staan met subsidies, schadevergoedingen of contributies. Deze bestedingen hebben gemeenschappelijk dat niet voor de hand ligt dat zij een vergoeding kunnen zijn voor een verrichte prestatie. Desalniettemin komt het binnen de omzetbelasting voor dat een dergelijke besteding wordt aangemerkt als een belastbare vergoeding.

Om te weten wanneer sprake is van een dienst is evenzeer van belang te weten wanneer daar geen sprake van is. Hoe actueel ook, het onderwerp is niet nieuw voor deze tijd, noch is het een onderwerp dat alleen binnen de huidige omzetbelasting ter sprake is gekomen. De heffing van omzetbelasting ter zake van verrichte diensten is sedert de invoering van dit belastbare feit in het Besluit op de Omzetbelasting 1940 een onderwerp dat regelmatig in de jurisprudentie en literatuur ter discussie heeft gestaan.<sup>1</sup>

Doordat de op 1 januari 1969 in werking getreden Wet op de omzetbelasting 1968 uitvoering geeft aan de voor de omzetbelasting in de Eerste en Tweede richtlijn neergelegde harmonisatiegedachte, heeft dit onderwerp ook een europeesrechtelijke achtergrond.<sup>2</sup> Zowel nationaalrechtelijk als europeesrechtelijk kan met betrekking tot het belastbare feit 'dienst' een tweetal vraagstukken worden onderscheiden.

Het eerste vraagstuk heeft betrekking op de 'prestatie' of 'handeling' op zich. Wat kan of moet hieronder worden verstaan? In dit opzicht brengt de tekst van artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 weinig helderheid.<sup>3</sup> Uit dit artikel blijkt alleen dat de prestatie die als een levering wordt aangemerkt, niet een dienst kan zijn in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 en dat de prestatie tegen vergoeding moet zijn verricht.

De tekst van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarin voor de richtlijn het belastbare feit 'dienst' is omschreven, volstaat met dezelfde negatieve omschrij-

---

<sup>1</sup> Zie artikel 1, lid 2, jo. artikel 2, lid 3, van het Besluit op de Omzetbelasting 1940. De Omzetbelastingwet 1933 had alleen betrekking op 'transacties in roerende goederen'. Zie hierover A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 12 en C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, tweede druk, Deventer 1979, blz. 49.

<sup>2</sup> Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/227/EEG) en Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (67/228/EEG). Hierna respectievelijk de Eerste richtlijn en de Tweede richtlijn.

<sup>3</sup> 'Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, welke tegen vergoeding worden verricht.'

ving daarvan met dien verstande echter dat de richtlijn voor de dienst geen vergoeding vereist.<sup>4</sup> Artikel 6 van de Zesde richtlijn verschaft ten opzichte van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 wel meer duidelijkheid in die zin dat enige in artikel 6 gegeven voorbeelden van de handelingen welke als een dienst kunnen worden beschouwd, inhoudelijk inzicht geven in hetgeen de richtlijnopsteller met dit belastbare feit voor ogen stond.<sup>5</sup> Zo kan volgens een van die voorbeelden het nalaten van een handeling of het gedogen van iets als een dienst worden aangemerkt.<sup>6</sup>

Meer algemeen blijkt ook het rechtskarakter van de in de opeenvolgende richtlijnen neergelegde 'BTW' als zijnde een 'algemene verbruiksbelasting' bij de invulling van de 'prestaties' een belangrijke rol te spelen. Dit heeft het Hof van Justitie EG bewezen in zowel het Mohr-arrest als het Landboden AG-arrest.<sup>7</sup>

Het tweede vraagstuk heeft betrekking op de vraag wanneer sprake is van een vergoeding. De Wet bepaalt immers, zoals hierboven aangegeven, dat een prestatie alleen als een dienst kan worden aangemerkt indien deze tegen vergoeding is verricht. De beantwoording van de vraag of in een bepaald geval sprake is van een dienst, betekent voor wat de Wet op de omzetbelasting 1968 betreft dus altijd de beantwoording van een tweetal subvragen; die naar de prestatie en die naar de vergoeding.

In de jurisprudentie kan echter niet altijd onderscheid worden gemaakt naar de op de afzonderlijke subvragen betrekking hebbende overwegingen. De neiging lijkt te bestaan om in één overweging beide vragen te beantwoorden hetgeen niet bevorderlijk is voor de duidelijkheid van de betreffende jurisprudentie. De onduidelijkheid betreft met name de vraag of een bepaald geformuleerd criterium van belang is voor de ene vraag of voor de andere. Het moge duidelijk zijn dat dit een complicerende factor vormde binnen dit onderzoek. Ik heb echter de indruk dat thans, onder invloed van Europese jurisprudentie, zorgvuldiger met beide vragen wordt omgesprongen.

Op dit punt lopen Wet en Richtlijn wat structuur betreft uiteen. In tegenstelling tot de Wet op de omzetbelasting 1968 stelt de Richtlijn immers voor de constatering van een dienst niet de eis dat de betreffende handeling tegen vergoeding is verricht. Voor wat de Richtlijn betreft is de vraagstelling dus éénledig; zij heeft alleen betrekking op de handeling op zich. Dit wil niet zeggen dat de Richt-

---

<sup>4</sup> Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG), hierna Zesde richtlijn. Artikel 6, lid 1, aanhef, van de Zesde richtlijn; 'Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.'

<sup>5</sup> Deze Zesde richtlijn is op 1 januari 1979 in werking getreden en geldt als opvolger van de Tweede richtlijn. Zie artikel 37 van de Zesde richtlijn.

<sup>6</sup> Deze voorbeelden zullen in hoofdstuk 3 en 5 aan de orde komen.

<sup>7</sup> Zie voor de vindplaatsen van beide arresten noot 9.

lijn geen belang hecht aan een vergoeding. Integendeel, evenals de Wet op de omzetbelasting 1968 gaat de Richtlijn in principe uit van een subjectieve heffingsmaatstaf.<sup>8</sup> Voor de uiteindelijke belastingheffing is een vergoeding noodzakelijk. Ook de Zesde richtlijn eist voor belastingheffing een vergoeding, doch dit aspect staat geheel los van de vaststelling dat van een dienst sprake is. Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, vereist immers dat zowel leveringen van goederen als diensten 'onder bezwarende titel' zijn verricht.

Beide, van elkaar losstaande vraagstukken worden ook als zodanig behandeld in de op grond van de opeenvolgende richtlijnen gewezen jurisprudentie van het Hof van Justitie EG.<sup>9</sup> Bovendien kan uit die jurisprudentie worden afgeleid dat de vraag of sprake is van een bezwarende titel, niet meer ter zake doet als niet kan worden gesproken van een dienst in de zin van de Richtlijn.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot de Europese BTW vormt een belangrijke bron van informatie voor de aan de Wet op de omzetbelasting 1968 te geven uitleg omdat de Wet wat resultaat betreft geacht wordt in overeenstemming te zijn met de Richtlijn.<sup>10</sup> De Richtlijnen zijn alleen verbindend voor wat betreft het te bereiken resultaat. De wijze waarop dat resultaat wordt bereikt, is in principe aan de Lid-Staten met dien verstande dat de Richtlijnen een aantal zaken dwingend voorschrijven doch in andere opzichten de Lid-Staten (een in principe met deze harmonisatiegedachte onverenigbaar) grote vrijheid laten.

Met het bovenstaande is een grove schets gegeven van de in dit proefschrift centraal staande vraagstukken. Hierbij stel ik alvast voorop dat naar mijn mening de 'prestatie, niet zijnde levering van een goed, tegen vergoeding' wat uiteindelijk resultaat betreft gelijk is te stellen met de 'dienst, onder bezwarende titel'.<sup>11</sup> Schematisch weergegeven betekent dit het volgende;

---

<sup>8</sup> In principe, want in bepaalde gevallen waarin geen vergoeding wordt verkregen, bijvoorbeeld bij overbrenging van goederen van de onderneming naar privé, wordt daar naar objectieve maatstaven een 'vergoeding' (lees: maatstaf van heffing) bij vastgesteld. Dit aspect komt aan de orde in paragraaf 3.2.1.

<sup>9</sup> Zie voor de vraag of sprake is van een dienst Hof van Justitie EG 29 februari 1996 (J. Mohr t. Finanzamt Bad Segeberg, C-215/94, BNB 1997/31 en Hof van Justitie EG 18 december 1997 (Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG t. Finanzamt Calau, C-384/95), V-N 1998/5.17., en voor de vraag of sprake is van een bezwarende titel het Coöperatieve Aardappelbewaarplaats-arrest, het Apple and Pear Development Council-arrest en het Tolsma-arrest. Zie noot 12 voor de vindplaatsen van de laatstgenoemde arresten. Al deze arresten komen uitgebreid aan de orde.

<sup>10</sup> Artikel 189 Verdrag van Rome.

<sup>11</sup> Zie in gelijke zin A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 31.



'prestatie, niet zijnde de levering van een goed = dienst'

en

'tegen vergoeding = onder bezwarende titel'.

Dit maakt de betreffende bepalingen en de jurisprudentie tot op zekere hoogte vergelijkbaar en verschaft daarmee ingang tot een behandeling van deze problematiek. Hiervan uitgaande wil ik een overzicht krijgen van, en inzicht krijgen in de aan het belastbare feit 'dienst' klevende aspecten en, daarmee samenhangend, in de vraag wanneer sprake is van een vergoeding. Na het in hoofdstuk 2 gegeven overzicht van de totstandkoming van de Europese omzetbelasting, waarbij ook aandacht wordt besteed aan het rechtskarakter van die belasting, ga ik in hoofdstuk 3 nader in op de systematiek daarvan. Het onderwerp staat immers niet op zich. De systematiek kan worden geïllustreerd aan de hand van de vier belangrijkste 'onderdelen' van de belasting; het belastingobject zijnde de levering van goederen en de diensten, het belastingsubject waarmee ik de belastingplichtige of ondernemer bedoel, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting. Hoewel in dit hoofdstuk de Europese omzetbelasting centraal staat, en deze vier onderwerpen vanuit de Europese richtlijnen worden behandeld, wordt tevens een aantal verbanden gelegd met de Wet op de omzetbelasting 1968.

In hoofdstuk 4 zal ik de bezwarende titel behandelen. Zowel vanuit de systematiek en doelstelling van de Europese omzetbelasting als vanuit het civiele recht wordt getracht hierin inzicht te verkrijgen. Vervolgens komt de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot de bezwarende titel aan de orde. Hierbij moet gedacht worden aan het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest, het Apple and Pear Development Council-arrest en het Tolsma-arrest.<sup>12</sup>

Voor wat de Wet op de omzetbelasting 1968 betreft wordt getracht nader inzicht te verkrijgen in de vraag wanneer sprake is van een prestatie en een vergoeding als bedoeld in artikel 4 van de Wet aan de hand van jurisprudentie waarin het ging om de vraag of een subsidie, schadeloosstelling of contributie de vergoeding vormde voor een verrichte dienst. In die jurisprudentie ging het niet alleen om de vraag naar de vergoeding maar vaak ook om de vraag naar de prestatie op zich. Deze soorten bestedingen staan in hoofdstuk 5 en hoofdstuk 6 centraal.

De subsidies en schadeloosstellingen komen in hoofdstuk 5 aan de orde.<sup>13</sup> Dit hoofdstuk is in twee delen onderverdeeld. In het eerste deel wordt aan de hand van de op subsidies en schadeloosstellingen betrekking hebbende jurisprudentie nog-

---

<sup>12</sup> Respectievelijk Hof van Justitie EG 5 februari 1981 (Staatssecretaris van Financiën t. Coöperatieve vereniging 'Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA', 154/80) Jurispr. 1981, blz. 445 e.v., Hof van Justitie EG 8 maart 1988, (Apple and Pear Development Council t. Commissioners of Customs and Excise, 102/86), Jurispr. 1988, blz. 1443 e.v., en Hof van Justitie EG 3 maart 1994 (R.J. Tolsma t. inspecteur der omzetbelasting Leeuwarden, C-16/93), BNB 1994/271.

<sup>13</sup> De schadeloosstellingen worden in een aparte paragraaf behandeld in hoofdstuk 5.

maals ingegaan op het belastbare feit 'dienst'. In het tweede deel staat de bezwarende titel centraal.<sup>14</sup>

Hoofdstuk 6 is gewijd aan de contributies.<sup>15</sup> Deze categorie bestedingen wordt apart behandeld omdat zich hierbij naast de vraag naar de dienst en de bezwarende titel een specifiek probleem voordoet met betrekking tot de subjectieve belastingplicht.<sup>16</sup> Alvorens aan de vraag van het belastbare feit kan worden toegekomen doet zich bij contributiebetaling het probleem voor of de (coöperatie(ve)) vereniging voor de omzetbelasting als een ten opzichte van haar leden zelfstandige belastingplichtige moet of kan worden aangemerkt. Pas na positieve beantwoording van deze vraag kan aan de in dit proefschrift centraal staande hoofdvragen worden toegekomen met dien verstande dat de op deze bestedingen betrekking hebbende jurisprudentie aanleiding geeft om nader in te gaan op een aantal andere onderwerpen zoals de besloten kring, de eigen kring en de kostenverrekening.

Opmerking verdient dat in dit proefschrift een grote rol is toebedeeld aan de Europese richtlijnen op het gebied van de omzetbelasting en de op grond daarvan gewezen jurisprudentie. Hoewel de richtlijnen 'slechts' verbindend zijn ten aanzien van het te bereiken resultaat, en de Lid-Staten dus een grote vrijheid laten ten aanzien van de invulling van hun nationale omzetbelastingen, is uit door het Hof van Justitie EG gewezen jurisprudentie af te leiden dat het op grond van de richtlijnen beoogde resultaat soms niet wordt bereikt.

De van het Hof van Justitie EG afkomstige jurisprudentie vormt zowel dwingend als interpretatief een 'handleiding' voor de nationale rechterlijke macht die zich voor omzetbelastingrechtelijke vragen gesteld ziet. Het Hof geeft daarin uitleg aan de vaak in algemene bewoordingen gestelde bepalingen van de Zesde richtlijn. Deze uitleg is dus van groot belang voor de uitleg van de, aan de Zesde richtlijn uitvoering gevende, nationale wetgeving en kan zeker voor wat betreft het onderwerp van dit proefschrift niet worden veronachtzaamd.

---

<sup>14</sup> Omdat de vraag of sprake is van een belastbaar feit in de jurisprudentie met name een rol speelt bij de zogenaamde 'onechte' subsidies, is deel I van hoofdstuk 5 'onechte subsidies' getiteld. De bezwarende titel daarentegen, is in de jurisprudentie met name bij de zogenaamde 'echte' subsidies van belang. Deel II van hoofdstuk 5 is dan ook 'echte subsidies' getiteld.

<sup>15</sup> Daarnaast komen in dit hoofdstuk ook de zogenaamde slotuitkering, de intree- en uitteergelden en de omslaggelden aan de orde.

<sup>16</sup> Daar komt bij dat voor wat deze bestedingen betreft weinig jurisprudentie voorhanden is welke onder de werking van de Wet op de omzetbelasting 1968 is gewezen. Onder de oude omzetbelastingen is deze bestedingsvorm wel herhaaldelijk ter beoordeling aan de rechter voorgelegd. In dit hoofdstuk zal dan ook in grotere mate dan in de voorgaande hoofdstukken, en met name hoofdstuk 5, het geval is, een beroep op die oude jurisprudentie worden gedaan.



## HOOFDSTUK 2

### De Europese omzetbelasting

#### 2.1 EG-verdrag

Op 25 maart 1957 werd in Rome door de vertegenwoordigers van een zestal Europese landen het 'Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap' ofwel het 'Verdrag van Rome' ondertekend. De doelstelling die partijen met de instelling van deze Europese Economische Gemeenschap beoogden was het bevorderen

'van de harmonische ontwikkeling van de economische activiteit binnen de gehele Gemeenschap, een gestadige en evenwichtige expansie, een grotere stabiliteit, een toenemende verbetering van de levensstandaard en nauwere betrekkingen tussen de in de Gemeenschap verenigde Staten.'<sup>1</sup>

Deze doelstellingen dienden te worden gerealiseerd door middel van de instelling van een gemeenschappelijke markt en door het geleidelijk tot elkaar brengen van het economische beleid van de Lid-Staten. Antal vat het doel van het Verdrag van Rome, voor zover dit betrekking heeft op de omzetbelastingharmonisatie, als volgt samen: 'het tot stand brengen van één gemeenschappelijke markt, met vrij verkeer van goederen en diensten, waarbij de optimale allocatie van de produktiefactoren niet verhinderd wordt door kunstmatige vervalsingen in de concurrentievoorwaarden.'<sup>2</sup> Hierbij dient te worden bedacht dat op dat moment in alle Lid-Staten behalve Frankrijk, dat op dat moment al een voor een deel op de huidige BTW gelijkende 'taxe sur la valeur ajoutée' (V.A.T.) kende, verschillende cumulatieve cascadesels van toepassing waren.<sup>3</sup>

Deze cumulatieve cascadesels hadden als nadeel dat moeilijk te berekenen was hoeveel belasting uiteindelijk daadwerkelijk geheven was per produkt (of dienst), met als gevolg dat bij uit- en invoer een forfaitair teruggave- of heffingspercentage moest worden gehanteerd. Een voordeel van deze stelsels was dat door het cumulatieve karakter kon worden volstaan met een relatief laag heffingspercentage. Hetgeen aanvankelijk een voordeel was, bleek uiteindelijk echter een nadeel van de cumulatieve stelsels te zijn.

Budgettaire 'noodzaak' maakte telkens weer een verhoging van het heffingspercentage noodzakelijk. Naarmate de produktiekolom langer was, deed een der-

---

<sup>1</sup> Art. 2 van het Verdrag van Rome.

<sup>2</sup> K. V. Antal de Felsoegeller, Omzetbelastingharmonisatie in de EEG, in; Fiscale harmonisatie in de EEG, Deventer 1966, blz. 61.

<sup>3</sup> Overigens had de Franse tax sur la valeur ajoutée nog een zekere cumulatieve werking. Zie J.C.L. Huiskamp, De omzetbelasting in internationaal verband, Deventer 1966, blz. 100. In gelijke zin J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1963, blz. 35.

gelijke verhoging zich sterker gevoelen.<sup>4</sup> Hierdoor maakten deze stelsels een verticale integratie binnen de bedrijfskolom aantrekkelijk omdat op die manier een aantal heffingsfasen kon worden vermeden. Afgezien van deze bezwaren had de toenmalige situatie als nadeel dat uit de veelheid van systemen voor de internationale handel praktische complicaties plachten voort te vloeien.

Men was dan ook van oordeel dat deze verschillende cumulatieve stelsels dienden te worden vervangen door één uniform stelsel:

‘De Raad stelt met eenparigheid van stemmen op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europese Parlement de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt binnen de in art. 7 A gestelde termijn te waarborgen’, aldus art. 99 van het Verdrag van Rome.

Alvorens een ontwerp-richtlijn op te stellen heeft de Commissie advies ingewonnen van een drietal subgroepen: de subgroepen A, B en C. Deze drie subgroepen bestonden uit deskundigen van de EEG-Commissie en de Lid-Statens. Deze subgroepen hebben een rapport opgesteld (het zogenaamde A.B.C.-rapport) dat uiteenvalt in de drie delen.<sup>5</sup> Elk deel heeft betrekking op een afzonderlijk voorstel voor een systeem van heffing.<sup>6</sup>

### 2.1.1 Subgroep A

Subgroep A onderzocht een Nederlands voorstel dat in feite een aankoopbelasting behelste.<sup>7</sup> Hierbij werden de in de verschillende Lid-Statens bestaande (cumulatieve) stelsels intact gelaten, doch werd de belastingheffing en belastingteruggave bij respectievelijk invoer of uitvoer verlegd naar de in- of uitvoerende belastingplichtige. De fysieke controle aan de grens werd vervangen door de boekhoudkundige controle bij de belastingplichtige, hetgeen sterk doet denken aan de huidige regeling van de intracommunautaire transacties waar immers ten aanzien van belastingplichtigen het bestemmingslandbeginsel van toepassing is en waar de heffing eveneens is ‘verlegd’ naar de verwervende belastingplichtige.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, achtste druk, Deventer 1995, blz. 34: "Bij hogere tarieven kraakt een cumulatief stelsel in al zijn voegen."

<sup>5</sup> Overigens wordt dit rapport in de engelsprekende landen aangeduid als het ‘Jansen report’. Dit omdat het rapport tot stand kwam onder leiding van J.C. Jansen. (Deze was voor zijn vertrek naar Brussel hoofd van de directie Internationale Fiscale Zaken op het Ministerie van Financiën).

<sup>6</sup> Zie over deze subgroepen J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG*, Deventer 1963, blz. 43 - 46.

<sup>7</sup> Dit voorstel was bedacht door C.P. Tuk aldus J. Reugebrink.

<sup>8</sup> Terecht merkt Reugebrink dan ook op: ‘Voor U die weet wat er op 1 januari 1993 aan de

Met uitzondering van Nederland was geen enkele Lid-Staat te vinden voor dit voorstel omdat hierin in feite van harmonisatie van de verschillende belastingstelsels en het afschaffen van de belastingcumulatie geen sprake was.

### 2.1.2 Subgroep B

Deze subgroep kreeg de opdracht te onderzoeken of wellicht een stelsel van éénmalige heffing in de groothandelsfase tot de mogelijkheden behoorde. Men was van oordeel dat, teneinde de neutraliteit van een dergelijk belastingstelsel te waarborgen, een dubbele belastingheffing op onder andere investeringsgoederen diende te worden voorkomen. Een dergelijk stelsel biedt een aantal voordelen zoals een betrekkelijk eenvoudige wijze van heffing en eenvoudige handelingen bij in- en uitvoer.<sup>9</sup> Als nadeel van een éénmalige heffing geldt echter dat een relatief hoog belastingpercentage moet worden geheven teneinde een gelijke belastingopbrengst te verkrijgen.

De subgroep was van mening dat 'in het bijzonder de hoge belastingtarieven en de cumulatieve werking, welke uit het belasten van de investeringen e.d. voortvloeit, medebrengen dat het zeer twijfelachtig is of de invoering in de zes landen van een systeem van belastingheffing in de aan de kleinhandel voorafgaande fase een bevredigende en definitieve oplossing voor de harmonisatie van de omzetbelastingen in het belang van de gemeenschappelijke markt en van de Lid-Staten zou bieden.'<sup>10</sup>

### 2.1.3 Subgroep C

Deze subgroep tenslotte kreeg de opdracht een tweetal systemen van heffing te onderzoeken. Het eerste systeem betrof een zogenaamde fabrikantenbelasting. Van dit systeem werd een tweetal varianten onderzocht; een éénmalige heffing in de produktiefase waarbij dus de belasting werd geheven bij de allerlaatste fabrikant (en dus niet bij de groothandel zoals in het voorstel dat werd onderzocht door subgroep B) en een stelsel van gefractioneerde betalingen. De voor- en nadelen

---

binnengrenzen is gebeurd is dat misschien wat vreemd, omdat de huidige "verwervingsbelasting" immers nogal lijkt op de aankoopbelasting van Tuk.' J. Reugebrink, De aanloop en het begin van de BTW, Symposiumbundel '25 jaar inclusief BTW', Amstelveen 10 maart 1994, blz. 3.

<sup>9</sup> Desondanks denk ik dat vraagtekens kunnen worden gezet bij de betrekkelijk eenvoudige wijze van belastingheffing. Een dergelijke belasting vereist immers een duidelijke definitie van hetgeen onder groothandelaren kan worden verstaan. De moeilijkheid hierbij is dat de in de volksmond als groot-handelaren aangeduide ondernemers vaak ook aan consumenten leveren. Dergelijke ondernemers zouden dus aan twee verschillende regimes kunnen worden onderworpen. Zie hierover A.H.R.M. Denie, BTW-binnengrenzen en de grenzen van de BTW, Oratie 14 oktober 1993, Arnhem 1995, blz. 33.

<sup>10</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1963, blz. 44.

van de bedoelde eenmalige heffing komen grotendeels overeen met die bij het door de subgroep B bestudeerde voorstel met dien verstande dat wat het nadeel van het hoge tarief betreft, zich dit in de voorgestelde éénmalige fabrikantenbelasting nog duidelijker doet gevoelen omdat het moment van heffing eerder in de produktiekolom ligt waardoor de maatstaf van heffing lager is.

Het bezwaar dat gold voor het door subgroep B bestudeerde voorstel doet zich in dit systeem dus nog sterker gevoelen. Aangezien genoemd voorstel door subgroep B werd afgewezen, kon subgroep C het systeem van de éénmalige fabrikantenheffing niet goedkeuren.

De tweede variant van de fabrikantenbelasting betrof een 'stelsel van gefractioneerde betalingen'. Het verschil met voorgaand besproken stelsel is dat in dit stelsel de belasting over alle produktiefasen wordt verdeeld. Hierbij diende de verschuldigde belasting te worden verminderd met de per schakel reeds op de inkopen van grond- en hulpstoffen rustende belasting. Een stelsel van aftrek van voorbelasting dus. De aftrek van voorbelasting had echter alleen betrekking op de op de inkopen van grond- en hulpstoffen rustende voorbelasting. Ten aanzien van investeringsgoederen en dergelijke bestond geen recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor was men van mening dat dit stelsel nationaal gezien niet neutraal kon werken. Op grond hiervan werd dit stelsel door de subgroep dan ook niet geschikt geacht 'om als gemeenschappelijk stelsel te dienen'.<sup>11</sup>

Het tweede door de subgroep C onderzochte stelsel betrof een stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde. Volgens Reugebrink vormde dit stelsel een verfijning van de fabrikantenbelasting met gefractioneerde betaling. In tegenstelling tot laatstgenoemd stelsel beperkt dit stelsel zich niet tot heffing in de produktiefase maar wordt de handelsfase eveneens in de heffing betrokken. Daarnaast komt in dit stelsel ook de belasting op investeringsgoederen en dergelijke voor aftrek in aanmerking. Hiermee wordt het, ten aanzien van de eerder besproken fabrikantenbelasting met het stelsel van gefractioneerde betalingen, geldende bezwaar van geen aftrek van belasting rustende op investeringsgoederen en dergelijke ondervangen terwijl bovendien van een lager heffingspercentage kan worden uitgegaan. Daarnaast kan bij in- en uitvoer van goederen vrij gemakkelijk en nauwkeurig de op die goederen drukkende belasting worden vastgesteld. Hier staat tegenover, zo wordt door de subgroep C erkend, dat dit stelsel wel administratieve vereisten met zich brengt, hetgeen bij sommige ondernemers op bezwaren kan stuiten. De subgroep C is bovendien van mening dat het stelsel, teneinde de grootst mogelijke neutraliteit te waarborgen, zo ruim mogelijk moet worden toegepast. Uitzonderingen dienen zo min mogelijk voor te komen, aldus de subgroep C.

De bevindingen van de drie subgroepen zijn in het A.B.C.-rapport samengevat.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1963, blz. 46.

<sup>12</sup> Voluit heet dit rapport: 'Algemeen Rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen', EEG, Commissie, Directoraat-Generaal van de Concurrentie, Directie belastingvraagstukken. Dit rapport dateert van januari 1962.

Hoewel in dit rapport niet uitdrukkelijk de voorkeur voor een bepaald stelsel wordt uitgesproken, blijkt wel duidelijk uit dit rapport dat het stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde in vergelijking met de overige onderzochte stelsels de minste bezwaren met zich brengt.

#### 2.1.4 Het Neumark-rapport

Naast de onderzoeken verricht door de drie subgroepen heeft de Europese Commissie onderzoek laten verrichten door het zogenaamde Fiscaal en Financieel Comité (F.F.C.) dat op 5 april 1960 werd ingesteld. Dit Comité bestond op zijn beurt uit hoogleraren afkomstig uit de Lid-Staten en een hoogleraar uit de Verenigde Staten van Amerika.<sup>13</sup> Dit comité werd verzocht te onderzoeken

'of, en zo ja in welke mate de bestaande verschillen op het gebied van de openbare financiën van de Lid-Staten de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt, welke soortgelijke voorwaarden schept en verzekert als een binnenlandse markt, bemoeilijken of zelfs onmogelijk maken en voorts de mogelijkheden om die verschillen op te heffen aan te geven.'

Hiermee had het Neumark-comité dus een ruimere opdracht dan de drie subgroepen aangezien het 'werkterrein' van dit comité niet werd beperkt tot de omzetbelasting. Blijkbaar kwam dit rapport, voor wat het toekomstige stelsel betrof, niet tot een eenduidige conclusie. Een aantal leden (minderheid) van het comité was van mening dat de Lid-Staten vrij moesten zijn in hun keuze van stelsel mits het maar geen cumulatief stelsel betrof. De meerderheid was echter van mening dat een harmonisatie van de verschillende stelsels noodzakelijk was. Alle Lid-Staten moesten één gemeenschappelijk stelsel van heffing invoeren. Bovendien verdiende het stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde volgens de meerderheid de voorkeur. Hierbij dient wel nog te worden vermeld dat de voorkeur werd uitgesproken voor een stelsel met aftrek van vooromzet. Slechts één lid sprak de voorkeur uit voor het systeem van aftrek van voorbelasting.

Het uit dit onderzoek resulterende rapport bevat een sterk economische visie op de onderliggende problematiek en is volgens Reugebrink 'niet geheel vrij te pleiten van een zekere eenzijdigheid'.<sup>14</sup> Dit rapport werd door het comité in 1962 afgesloten.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Dit Comité bestond uit prof. dr H.C.F. Neumark, voorzitter, prof. dr W. Albers, prof. A. Barrère, prof. C. Cosciani, prof. M. Masoin, dr J. Kauffman, prof. dr B. Schendstok, prof. G. Stamatii, prof. G. Vedel en als niet-Europeaan C.S. Shoup. Het door dit Comité opgestelde rapport wordt ook wel aangeduid als het Neumark-rapport.

<sup>14</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, blz. 42 en 43.

<sup>15</sup> P. VerLoren van Themaat, De belastingharmonisatie in de EEG in: Fiscale harmonisatie in de EEG, Deventer 1966, blz. 14.



### 2.1.5 De Ontwerprichtlijn en het Deringer-rapport

Op basis van beide genoemde rapporten werd door de Europese Commissie een Ontwerprichtlijn bij de Raad ingediend.<sup>16</sup> In deze Ontwerprichtlijn werd voorgesteld de harmonisatie van de omzetbelasting in een drietal fasen te laten verlopen. De eerste fase betrof het afschaffen van de cumulatieve stelsels door de Lid-Staten en het vervangen daarvan door een - niet nader bepaald - niet-cumulatief stelsel. Gedurende deze eerste fase, die overigens op 4 jaar werd bepaald, bleven de Lid-Staten dus vrij in hun keuze van een stelsel, mits zij hun oog op een niet-cumulatief stelsel lieten vallen.

De tweede in de Ontwerprichtlijn voorgestelde fase was bestemd om de in de verschillende Lid-Staten geldende niet-cumulatieve stelsels te vervangen door een communautair stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde. Deze belastingheffing moest zich uitstrekken tot en met de groothandelsfase. Het bleef de Lid-Staten vrij ook de kleinhandelsfase in de heffing te betrekken. Deze fase zou op 31 december 1969 ten einde lopen.

De derde fase tenslotte had het oog op het afschaffen van de bestaande intra-communautaire grenzen. Hiervoor was in de Ontwerprichtlijn geen streefdatum gesteld.<sup>17</sup>

Deze Ontwerprichtlijn werd aan het Europese parlement voorgelegd teneinde de Raad van Ministers van de EEG hierover te adviseren. Ter voorbereiding van het advies liet het Europese parlement 'het vraagstuk van de harmonisatie van de omzetbelasting eerst door de Commissie voor de Interne Markt van dit parlement' bestuderen.<sup>18</sup> Ook uit deze studie vloeide een rapport voort, het Deringer-rapport dat werd vernoemd naar de samensteller ervan.<sup>19</sup>

In dit rapport verzet de Commissie voor de Interne Markt zich ertegen dat de harmonisatie van de omzetbelasting in drie fasen zou moeten plaatsvinden. 'Zij is van mening dat alle Lid-Staten terstond dienen over te gaan op een stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde, zonder eerst bij wijze van overgangsmaatregel een ander stelsel in te voeren.'<sup>20</sup> Hiermee werd door de Commissie voor de Interne Markt dus voorgesteld het geplande aantal fasen tot twee te beperken.<sup>21</sup>

---

<sup>16</sup> Ontwerprichtlijn van 31 oktober 1962, doc. 121/1962-63.

<sup>17</sup> Zie hierover R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 15.

<sup>18</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1966, blz. 47.

<sup>19</sup> R.F.W. Van Brederode, a.w., blz. 15. Deringer-rapport, Zittingsdocumenten Europese Parlement, 1963-1964. doc. 56 van 20 augustus 1963.

<sup>20</sup> R.F.W. van Brederode, a.w., blz. 17.

<sup>21</sup> Zie ook A.J. Easson, Taxation in the European Community, blz. 97: 'The Deringer Report also rejected the proposal of a two-stage approach, considering a transitional period to be redundant, and recommended moving straight to a value added tax.'

Daarnaast sprak de Commissie voor de Interne markt in het Deringer-rapport haar teleurstelling uit over het feit dat de Ontwerprichtlijn voorbij ging aan de harmonisatie van de accijnzen: 'Of particular note is the report of the Parliament's Internal Market Committee (the Deringer Report), which emphasized the importance of the early removal of fiscal frontiers and regretted that the problem of excise duties had not also been tackled.'<sup>22</sup> De Commissie voor de Interne Markt achtte het ongewenst dat 'de harmonisatie van de accijnzen niet gelijktijdig met die van de omzetbelasting zou plaatsvinden'.<sup>23</sup> Dit betekende overigens niet dat harmonisatievoorstellen voor de accijnzen gelijktijdig met die voor de BTW dienden te worden gedaan, maar wel dat een en ander binnen dezelfde termijnen geharmoniseerd moest zijn. De Commissie voor de Interne Markt sprak bovendien haar voorkeur uit voor het eveneens harmoniseren van de tarieven en de vrijstellingen binnen de BTW.

Voor wat betreft de opheffing van de fiscale grenzen sprak het verslag zijn voorkeur uit voor 'belastingheffing in het land van de toegevoegde waarde'. Dit zou volgens de Commissie voor de Interne Markt een logisch compromis zijn tussen het oorsprongs(land)beginsel en het bestemmingslandbeginsel.<sup>24</sup> Volgens Reugebrink is hier echter geen sprake van een compromis, een mening overigens die ik met hem deel.<sup>25</sup> Ervan uitgaande dat in de BTW het onder bezwarende titel verrichten van de levering van een goed dan wel het verrichten van een dienst het belastbare feit is en niet het toevoegen van waarde in economische zin, wordt in het door de Commissie voor de Interne Markt voorgestelde compromis aangeknoopt bij een voor de BTW-heffing irrelevant gebeuren.<sup>26</sup> Immers, strikt geno-

---

gelijke zin: B.J.M. Terra, *Sales Taxation, the Case of Value Added Tax in the European Community*, Deventer 1988, blz. 69.

<sup>22</sup> A.J. Easson, *Taxation in the European Community*, London 1993, blz. 97.

<sup>23</sup> J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG*, Deventer 1966, blz. 49.

<sup>24</sup> J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG*, Deventer 1966, blz. 50.

<sup>25</sup> J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG*, Deventer 1966, blz. 51: 'De keuze van het verslag voor het beginsel "van het land van de toegevoegde waarde" is mij niet duidelijk. Naar het voorkomt dient onder het "oorsprongsbeginsel" te worden verstaan, dat de belasting ten goede komt van het land waar het belastbare feit plaatsvond. Daarvan uitgaande bestaat er weinig verschil tussen het beginsel dat het verslag verdedigt en het oorsprongsbeginsel.' In gelijke zin; J.C.L. Huiskamp, *De omzetbelasting in internationaal verband*, Deventer 1966, blz. 3.

<sup>26</sup> In dit verband kan worden gewezen op het feit dat wij spreken van belasting over de toegevoegde waarde in plaats van belasting op de toegevoegde waarde. Zie J. Reugebrink, *Omzetbelasting en EEG*, Deventer 1966, blz. 52: 'Wel kan worden opgemerkt, dat het gewenst is dat in het Nederlands gesproken wordt van "een belasting over de toegevoegde waarde" en niet van een "belasting op de toegevoegde waarde". De toegevoegde waarde is immers in wezen niet het object van de belasting, de omzetbelasting wenst het verbruik van de goederen en de diensten te belasten. In het voorzetsel "over" ligt meer besloten, dat het hier een wijze van berekenen betreft.' In gelijke zin: J.C.L. Huiskamp, *De*

men hoeft de in economische zin toegevoegde waarde niet zijn neerslag te hebben in de voor een prestatie berekende prijs.<sup>27</sup> Slechts indien het toevoegen van waarde wordt opgevat in de zin van het onder bezwarende titel verrichten van prestaties op zich, is er sprake van een belastbaar feit voor de BTW. In dat geval is er echter geen sprake van een compromis maar wordt naar mijn mening onomwonden gekozen voor het oorsprongslandbeginsel.

Achteraf bezien geeft het Deringer-rapport blijk van een vooruitziende blik voor wat betreft de 'reikwijdte' van de harmonisatiegedachte. Inmiddels is de BTW op de genoemde punten inderdaad geharmoniseerd behalve dan op het gebied van de fiscale moraal welke volgens het rapport eveneens diende te worden geharmoniseerd.<sup>28</sup> Hoe de Commissie voor de Interne Markt dit laatste had willen bewerkstelligen, is mij echter niet duidelijk. Duidelijk is wel dat in de hiervoor besproken rapporten de voorkeur wordt uitgesproken voor een omzetbelasting geheven volgens het systeem van belastingheffing over de toegevoegde waarde.<sup>29</sup> Of bij de toepassing van dit systeem moet worden uitgegaan van de aftrek van vooromzet of de aftrek van voorbelasting, is vooralsnog niet duidelijk. ('De EEG-Commissie spreekt zich in meerderheid alleen uit voor de methode van aftrek van voorbelasting' aldus Huiskamp.<sup>30</sup>) Het Europese Parlement heeft het verslag van de Commissie voor de Interne Markt op 13 oktober 1963 aanvaard.<sup>31</sup>

De Europese Commissie heeft overeenkomstig het Verslag van de Commissie voor de Interne Markt de Ontwerprichtlijn aangepast en het aantal fasen van drie naar twee teruggebracht. Dit betekende wel dat het 'geharmoniseerde' systeem van belastingheffing meteen diende te worden vastgesteld. In April 1965 kwam de Europese Commissie dan ook met een voorstel voor een Tweede richtlijn waarin het systeem van heffing nauwkeurig werd uiteengezet.<sup>32</sup>

---

omzetbelasting in internationaal verband, Deventer 1966, blz. 3.

<sup>27</sup> De BTW gaat uit van een subjectieve maatstaf van heffing: art. 2 van de Eerste richtlijn: 'Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of de dienst volgens het tarief dat voor het goed of voor de dienst geldt,...', art. 8, aanhef en onderdeel a, van de Tweede richtlijn: 'De belastinggrondslag is: a. voor leveringen en diensten, alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst...'

<sup>28</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1966, blz. 51: 'Een harmonisatie van de fiscale moraal is evenwel een droombeeld'. Zo ook Antal. Zie K.V. Antal: Omzetbelastingharmonisatie in de EEG, Fiscale harmonisatie in de EEG, Deventer 1966, blz. 66.

<sup>29</sup> Zie omtrent het gebruik van de term 'belasting over de toegevoegde waarde' in plaats van 'belasting op de toegevoegde waarde'; J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1966, blz. 52 en noot 26 van dit hoofdstuk.

<sup>30</sup> J.C.L. Huiskamp, De omzetbelasting in internationaal verband, Deventer 1966, blz. 101.

<sup>31</sup> Verslag van de Commissie voor de Interne Markt: Europees Parlement, Zittingsdocumenten 1963-1964, 20 augustus 1963, document 56.

<sup>32</sup> Doc. IV/COM (65) 144.

## 2.2 De Eerste richtlijn

### 2.2.1 De BTW als algemene belasting.

Op 11 april 1967 werd de Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting vastgesteld.<sup>33</sup> Deze richtlijn bepaalt dat de in de verschillende Lid-Staten geldende cumulatieve cascadesystemen uiterlijk 1 januari 1970 dienen te worden vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde hetwelk berust op het beginsel dat

‘van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.’<sup>34</sup>

In dit citaat is met name het begrip ‘algemene verbruiksbelasting’ van belang. Met de term "algemene" wordt in feite het rechtskarakter van de BTW benadrukt.<sup>35</sup> Immers, de considerans van de Eerste richtlijn bepaalt dat

‘een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat’.

De gehele Europese BTW-wetgeving is als het ware doordrongen van deze algemene werking. De BTW wordt een ruime werkingssfeer toegekend teneinde een zo groot mogelijke neutraliteit te garanderen.<sup>36</sup> ‘De omzetbelasting geeft regels voor een onbekende reeks personen en feiten. De ruime omschrijving van belastbaar feit en van belastingplichtige bewerkstelligt dat de omzetbelasting een zo algemeen mogelijk bereik heeft.’ aldus Denie.<sup>37</sup>

#### 2.2.2.1 De BTW als algemene bestedingsbelasting

Het gebruik van de term ‘verbruiksbelasting’ in art. 2 van de Eerste richtlijn is echter misleidend.<sup>38</sup> Deze ‘verbruiksbelasting’ beoogt namelijk niet zozeer het

---

<sup>33</sup> Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen van 14 april 1967, nr. 71.

<sup>34</sup> Zie de considerans van de Eerste richtlijn en de artikelen 1 en 2 van deze richtlijn.

<sup>35</sup> Zie hierover paragraaf 2.2.2.

<sup>36</sup> Een voorbeeld hiervan in de jurisprudentie van Hof van Justitie is de uitspraak in de zaak Van Tiem, Hof van Justitie, 4 december 1990, zaak nummer C-186/89.

<sup>37</sup> A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 13.

<sup>38</sup> J. Reugebrink, *Het rechtskarakter van de omzetbelasting*, Leids Fiscaal Jaarboek 1984, blz. 94 alsmede A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 34 en 40.

consumptieve verbruik in de fysieke zin des woords te belasten, doch veeleer de met dit verbruik verband houdende bestedingen.<sup>39</sup> Ploeger merkt hieromtrent op:

'De memorie van antwoord bevat de in dit verband (het begrip verbruik in het spraakgebruik, D.S.) opmerkelijke zin: "Het karakter van deze belasting als algemene verbruiksbelasting houdt in, dat in beginsel alle consumptieve bestedingen worden belast." Wat het tijdstip van het verbruik betreft doet deze volzin vermoeden dat het verbruik plaats vindt op het ogenblik waarop de besteding plaats vindt.<sup>40</sup>

De juistheid van deze stelling wordt naar zijn mening bevestigd door de techniek van heffing, namelijk de heffing op indirecte wijze waardoor de belasting wordt verschuldigd zodra de verbruiker zijn besteding doet, besteding is verbruik.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> In deze zin; J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, vijfde herziene druk, Deventer 1988, blz. 7; J. Reugebrink, *Het rechtskarakter van de omzetbelasting*, Leids Fiscaal Jaarboek 1984, blz. 94, J. Reugebrink, *Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 11/1991, blz. 305, A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 40 alsmede J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, *Wegwijs in de BTW*, 7e druk, Lelystad 1999, blz. 2, B. Terra, *Sales Taxation, The case of Value Added Tax in the European Community*, Deventer 1988, blz. 10 en A.H.R.M. Denie, *BTW-binnengrenzen en de grenzen van de BTW*, Arnhem 1995, blz. 38: "O Ja, er is wel het een en ander geschreven over het rechtskarakter, en in mijn eigen onderzoek ben ik onder meer op grond van een analyse van de verschillende denkbare en toegepaste systemen van al dan niet cumulatieve heffingen tot de onvermijdelijke conclusie gekomen dat Reugebrink in de zestiger jaren gelijk had, namelijk, dat de belasting een algemene indirecte bestedingsbelasting is" en last but not least R.F.W. van Brederode, *De scheidslijn tussen consumptie en productie in de BTW*, *Weekblad Fiscaal recht*, 1998/6314, blz. 1578 en 1579; 'Naar doelstelling kan de omzetbelasting om vorenstaande redenen worden omschreven als een algemene bestedingsbelasting. Zij beoogt alle bestedingen van eindgebruikers te belasten en niet slechts een of meer bepaalde goederen.' Zie voor wat betreft de Duitse literatuur bijvoorbeeld D. Dziadkowski, M. Robisch en G. Sabitzer, *Funktion des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuersystem und seine Bedeutung bei "gespaltenen Erzeugern, Händlern oder Dienstleistenden" sowie bei "erfolglosen Unternehmern"*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 11/95, blz. 435; 'Die Ausgaben für Endverbrauchs-zwecke bilden das umsatzsteuerliche Belastungsziel. Das gegebene MWSt/UST-system ist deshalb auf eine Überwälzung der vom Unternehmer abzuführenden Steuer auf den Endverbraucher ausgerichtet.'

Uitgaande van het karakter van een algemene bestedingsbelasting is het dan ook juist dat niet alleen leveringen van goederen maar ook de diensten worden belast. Zij vertegenwoordigen immers alle bestedingen. Zie B.J.M. Terra, *Sales Taxation, the case of value added tax in the European Community*, Deventer/Boston 1988, blz. 8.

<sup>40</sup> L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting*, *Weekblad voor fiscaal recht* 1972/5109, blz. 972. In gelijke zin: J.F.M. Giele, *De BTW op Europees palet*, Arnhem 1990, blz. 16; "In een indirect systeem vindt, zoals door iedereen wordt geleerd, de consumptie plaats op het moment dat de ondernemer aan de niet-ondernemer levert en daarmee uit. Men noemt de omzetbelasting dan ook wel een bestedingsbelasting".

<sup>41</sup> Het is naar mijn mening dan ook juist dat thans bij particulieren het oorsprongsland-beginsel van toepassing is. In het land van oorsprong wordt immers de consumptieve besteding gedaan. Indien het consumptieve fysieke verbruik belast dient te worden, moet het

Van Hilten daarentegen neemt de economische definitie van consumptie als uitgangspunt en maakt vervolgens van daaruit een onderscheid tussen de feitelijke consumptie en de daarvoor gedane uitgave.<sup>42</sup> Zij stelt dat 'bij veel diensten en niet duurzame goederen' feitelijk verbruik en uitgave '(vrijwel) tegelijkertijd plaatsvinden'.<sup>43</sup> Dit is volgens haar anders voor wat betreft duurzame consumptiegoederen. De 'consumptie' van deze goederen vindt over een langere periode verspreid plaats; 'uitgave en verbruik lopen bij dergelijke goederen derhalve niet synchroon'.<sup>44</sup> Echter, ook een dergelijk verbruik dient in de belastingheffing te worden opgenomen.

Uitgaande van het 'periodieke' verbruik zou de consument als het ware ook

---

bestemmingslandbeginsel worden toegepast omdat in het land van bestemming het fysieke verbruik plaatsvindt. In gelijke zin: K.V. Antal, Omzetbelastingharmonisatie in de EEG, Fiscale harmonisatie in de EEG, Deventer 1966, blz. 66: 'Opheffing van de binnengrenzen tast het bestemmingslandbeginsel - het enige juiste beginsel voor een algemene verbruiksbelasting - niet aan.' Zie in deze zin bijvoorbeeld K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, veertiende druk, Keulen 1994, blz. 536; 'Bei einer den Endverbrauch belastenden Steuer ist allein die Zuweisung an den Staat sachgerecht, in dem der Endverbrauch stattfindet. Aus der Sicht der leistungserbringenden Unternehmer gewährleistet schließlichschließlich allein das Bestimmungslandprinzip die Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer.'

Is de term verbruiksbelasting wellicht toch juist in die zin dat deze belasting beoogt het verbruik van inkomen te belasten? Zie Van der Poel aangehaald in A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 28: 'Zoodra iemand nu voor een gedeelte zijner inkomsten voortbrengselen koopt, verricht hij een daad, die bekend wordt waaraan de fiscus gevolgen kan verbinden. Men zou dus belasting kunnen doen betalen, telkens wanneer iemand zijn inkomen verbruikt.' Van der Poel had een inkomensbelastingvervangende verteringsbelasting voor ogen waarbij het doel niet was het belasten van het 'verbruik als zodanig', maar de daarvoor gedane besteding. De 'traditie' om de omzetbelasting aan te duiden als een verbruiksbelasting is te verklaren 'uit de omstandigheid dat de Duitse Verbrauchsteuer ten voorbeeld had gestaan aan het, oorspronkelijke, ontwerp De Geer. Sindsdien spreekt men steeds minder van verteringsbelasting; in het algemeen alleen nog van verbruiksbelasting'; A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 29.

<sup>42</sup> Consumptie is het 'direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van de behoeften van particulieren', M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer 1992, blz. 14. Het door Van Hilten gemaakte onderscheid doortrekkend: zou de belasting dan ook niet moeten neerslaan bij de verbruiker? Aangezien een derde, waarmee ik dan een ander dan de geniet/verbruiker (en logischerwijs ook een ander dan de prestatieverrichter zelf) van de verrichte prestatie bedoel, de betaling kan verrichten wordt hem de BTW in rekening gebracht, zonder dat deze op grond van de BTW-wetgeving de hem in rekening gebrachte BTW kan afwentelen op de 'verbruiker'. Dit past wel in een bestedingsbelasting, echter niet in een verbruiksbelasting.

<sup>43</sup> M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer 1992, blz. 15.

<sup>44</sup> M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer 1992, blz. 15.

'periodiek' omzetbelasting verschuldigd worden.<sup>45</sup> Van Hilten geeft impliciet de gekozen oplossing voor dit probleem aan: 'Ondanks het feit dat consumptie vaak niet synchroon loopt met de kosten die daarvoor moeten worden gemaakt, is de besteding toch de meest gereede maatstaf voor consumptie.' Van Hilten heeft het hier echter enkel over de besteding als maatstaf van heffing, en niet over de besteding als onderdeel van het belastbaar feit.<sup>46</sup> Ik ben daarentegen van mening dat de besteding niet alleen de functie van heffingsmaatstaf heeft, maar tevens een constitutief onderdeel van het belastbare feit vormt; wat iemand verbruikt is voor de omzetbelasting niet interessant.<sup>47</sup> Wat wel interessant is voor de omzetbelasting, is de in de consumptieve bestedingen tot uitdrukking komende draagkracht.<sup>48</sup>

<sup>45</sup> Ik ben mij er van bewust dat dit niet geheel juist is aangezien de consument niet de belastingplichtige is, hij wordt in die zin geen omzetbelasting verschuldigd. In gelijke zin: M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de BTW, Deventer 1992, blz. 15: 'Vooropgesteld dat rechtstreeks bij de verbruiker over zijn consumptie wordt geheven kan immers de feitelijke consumptie worden benaderd door de heffing te spreiden over de economische levensduur van het goed in kwestie.'

<sup>46</sup> Ik moge eraan herinneren dat het belastbare feit in art. 2, aanhef en onderdeel a, van de Tweede richtlijn (evenals in het huidige art. 2, aanhef en lid 1, van de Zesde richtlijn) als volgt wordt omschreven:

'Aan de belastingheffing over de toegevoegde waarde zijn onderworpen: -1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;'

Indien het consumptieve verbruik van het geleverde goed of de dienst het beoogde heffingsobject is, waarom wordt in dit artikel dan verwezen naar de voor dit goed of die dienst verrichte besteding - de levering van het goed of de dienst moet immers onder bezwarende titel worden verricht - en niet naar het consumptieve verbruik? In dit laatste geval kon toch ook worden volstaan met het enkel aanwijzen van de gedane besteding als maatstaf van heffing? Met andere woorden: vormt de uitwerking van de term algemene verbruiksbelasting van art. 2 van de Eerste richtlijn in art. 2, aanhef en onderdeel a, van de Tweede richtlijn (of art. 2, aanhef en lid 1, van de Zesde richtlijn) niet een bevestiging van de visie van Ploeger?

<sup>47</sup> In het licht van het in hoofdstuk 5 aan de orde komende Mohr-arrest van het Hof van Justitie EG, is dit wellicht wat sterk gesteld. Uit dat arrest blijkt, kort gezegd, dat er wel enig verbruik dient te zijn wil er sprake kunnen zijn van een dienst in de zin van de Zesde richtlijn. Zonder enig verbruik is er geen dienst in de zin van de Zesde richtlijn c.q. Wet op de omzetbelasting 1968. Het is echter niet zo dat dit verbruik vervolgens op enigerlei wijze gerelateerd dient te zijn aan de vergoeding. Bovendien is indien een vergoeding ontbreekt geen sprake van een belastbare prestatie ook al zou er wel sprake zijn van verbruik.

<sup>48</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting, vijfde druk, Deventer 1988, blz. 7: 'In zekere zin is een omzetbelasting als verbruiksbelasting, indien deze een algemeen karakter heeft, als een complement op de inkomstenbelasting te beschouwen. De inkomstenbelasting betreft de binnenkomende stroom geld in de heffing, een verbruiksbelasting belast de uitgaande stroom. Beide stromen vormen in deze opvatting in hun totaliteit een graadmeter van de "spending power" van belastingplichtige (!D.S.). Binnen het kader van deze opvatting kan het woord "verbruiksbelasting" dan ook aanleiding geven tot misverstand. Het gaat immers niet zozeer om het "verbruik" in zuiver technische zin, het gaat om de bestedingen die men moet doen om tot dat verbruik te komen. De daad bestaande in het opdrinken van

Deze bestedingen worden indirect met omzetbelasting getroffen.<sup>49</sup> De in de Eerste richtlijn genoemde indirecte verbruiksbelasting blijkt feitelijk een indirecte bestedingsbelasting te zijn.<sup>50</sup>

Ik moet dan ook bekennen dat de zin van de splitsing in consumptie enerzijds en besteding anderzijds, zoals door Van Hilten aangebracht, en het weer samenvoegen daarvan mij ontgaat. Bovendien waag ik het te betwijfelen of alle aangeschafte goederen aan de kassa worden verorberd dan wel anderszins worden verbruikt. Dit kan alleen het geval zijn indien de visie van Ploeger juist is: besteding is verbruik.<sup>51</sup> Ook Van Hilten lijkt tot deze conclusie te komen:

'Het belastingtechnische begrip "consumptie" kan dan ook vrijwel gelijk worden gesteld aan het begrip "besteding", zij het dat uit enige voorzieningen in de huidige Europese regelgeving kan worden afgeleid dat in essentie het economische consumptiebegrip het object van de belasting is.<sup>52</sup>

Ter illustratie van dit laatste voert Van Hilten het voorbeeld aan dat particulieren bij invoer van goederen belasting verschuldigd zijn, terwijl zij hun besteding elders (buiten de EU) hebben verricht en de omstandigheid dat bij invoer door

---

een glas melk wil men niet belasten (welke reden zou daarvoor ook aanwezig zijn? Als de melk zuur wordt en wordt weggegooid, krijgt men dan de belasting terug?) doch de uitgaven die gedaan zijn om het glas melk in bezit te krijgen. Die uitgaven zou men immers belast hebben, indien er geen "belastingtechnische redenen" waren geweest om de heffing in feite bij de ondernemers te leggen.' In gelijke zin: A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 12: 'Aan de hand daarvan kan men de omzetbelasting kort beschrijven als een algemene, op de binnenlandse consumptie gerichte, indirecte, ten aanzien van de concurrentieverhoudingen neutrale belasting welke in een bepaalde mate rekening houdt met de draagkracht.'

Deze draagkrachtgedachte wordt ook aangehangen door K. Tipke en J. Lang in Steuerrecht, veertiende druk, Köln, 1994, blz. 527; 'Die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer, sie ist die allgemeine Verbrauchsteuer. Das Einkommen wird zweimal besteuert, einmal bei seiner Entstehung durch die Einkommensteuer und zum zweiten bei seiner Verwendung durch Verbrauchsteuern. Dadurch gleichen sich die Vor- und Nachteile der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer zum Teil aus. Die Einkommensverwendung, der Verbrauch im weiteren Sinne, ist ebenso wie das Einkommen ein geeigneter Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist die übergreifende Fundamentalregel, die auch das Umsatzsteuerrecht trägt und dafür sorgt, daß es nicht zu einem aparten Teil des Steuerrechts wird.'

<sup>49</sup> Zie: J. Reugebrink, De zomer was groots, afscheidscollage, Deventer 20 oktober 1995.

<sup>50</sup> In gelijke zin; B.J.M. Terra, Sales Taxation, The case of Value Added Tax in the European Community, Deventer 1988, blz. 10; 'A sales tax should not be concerned with 'consumption' in this (two fold) sense. Instead, the expenditure, in order to attain consumption is the relevant consideration.'

<sup>51</sup> Is M.E. van Hilten het onbewust dan toch eens met Ploeger?

<sup>52</sup> M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer 1992, blz. 18.



deze personen rekening wordt gehouden met de nog op het ingevoerde goed drukkende omzetbelasting.' Naar mijn mening wordt hierbij uit het oog verloren dat het belastbare feit invoer geheel losstaat van de overige belastbare feiten en als zodanig ook een andere achtergrond heeft.<sup>53</sup> De heffing bij invoer (en haar tegenhanger teruggaaf bij uitvoer) is een beschermingsmaatregel voor de interne markt en heeft als zodanig een andere achtergrond.<sup>54</sup>

'Het eigenbelang van de nationale economie bepaalde het heffen bij invoer en de belastingvrijdom bij uitvoer. Ook tussen landen in Europa. Dat eigenbelang was een gemeenschappelijk belang van wetgever en ondernemer: het belang dat de ondernemer op de uit-, thuis- en derdenmarkt zonder fiscale concurrentievervalsing moet opereren; vandaar de fiscale grens, een grens waarbinnen de overheid haar eigen opbrengst (eigen tarief, eigen vrijstellingen en bijzondere regelingen) regelde.', aldus Denie.<sup>55</sup>

De heffing bij invoer is in zoverre een protectionistische maatregel dat voorkomen wordt dat het doen van bestedingen in een derde-land voor de consument voordeliger is omdat hij daar populair gezegd meer waar krijgt voor zijn geld door welke reden dan ook, dan bij het doen van bestedingen binnen de EU.<sup>56</sup> Beoogd wordt dat op goederen, afkomstig uit derde-landen, naar verhouding in elk geval

---

<sup>53</sup> Zo kan bij voorbeeld bij in- en uitvoer niet worden gesproken van de toevoeging van waarde in economische zin. Zie J.C.L. Huiskamp, De omzetbelasting in internationaal verband, Deventer 1966, blz. 163: 'Invoer noch uitvoer betekenen voortstuwing van goederen in de zin van de omzetbelasting. Het betekent dat de goederen verplaatst worden tussen twee gebieden waarin verschillende machten heffingsbevoegdheid bezitten.'

<sup>54</sup> In gelijke zin: A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 52; 'Voorts zij overwogen dat ontheffing bij export en heffing bij import niet perse verklaard hoeven te worden uit het rechtskarakter of de binnenlandse neutraliteit. Een en ander plaatst scherper in het licht dat de in- en uitvoer uit eigen belang worden geregeld; het belang dat de binnenlandse ondernemer op de thuismarkt weggeconcurrereerd zou kunnen worden door laag of niet belaste goederen van buitenlandse ondernemers of op de uitmarkt weggeconcurrereerd zou kunnen worden doordat hij aldaar met produkten inclusief nationale omzetbelasting zou moeten verschijnen.' Zie eveneens R.G. van Kleef, Omzetbelasting in de EEG en de BTW, Weekblad voor fiscaal recht 1967/4838, blz. 126. 'Bij invoer wordt in principe een compenserende heffing opgelegd waarvoor bij levering in het binnenland een aftrek wordt toegepast, terwijl bij uitvoer verrekening van voorbelasting plaatsvindt waardoor de binnenlandse belastinginvloed volledig wordt geëlimineerd.'

<sup>55</sup> A.H.R.M. Denie, BTW-binnengrenzen en de grenzen van de BTW, Arnhem 1995, blz. 28 - 29.

<sup>56</sup> In gelijke zin; B.J.M. Terra, Sales Taxation, The case of Value Added Tax in the European Community, Deventer 1988, blz. 9; 'From the equality requirement it follows that it should not make any difference whether an expenditure is related to goods produced in the country of consumption or to imported goods. A tentative conclusion therefore is that a sales tax comprises a (compensatory) tax on importation, since otherwise private consumers do not pay (any) tax, whenever foreign products are concerned.'

evenveel BTW verschuldigd is als op goederen afkomstig uit Lid-Staten. 'De heffing is erop gericht om de concurrentiepositie van buitenlandse producenten gelijk te doen zijn aan die van in het binnenland gevestigde producenten' aldus Van Vliet.<sup>57</sup>

Wat het argument betreft dat 'bij invoer door deze personen rekening wordt gehouden met de nog op het ingevoerde goed drukkende omzetbelasting' vraag ik mij af waarop Van Hilten doelt.<sup>58</sup> Heeft zij hier het oog op het feit dat de invoerende particulier rekening zal houden met de in een derde-land verschuldigde omzetbelasting, of doelt zij op de maatstaf van heffing bij invoer waar de (ter zake van de invoer) verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde uitdrukkelijk van wordt uitgezonderd?<sup>59</sup> Beide mogelijkheden zijn naar mijn mening niet specifiek voor de invoer van goederen. De particulier wordt ook ter zake van 'binnenlandse' prestaties geconfronteerd met omzetbelastingheffing welke voor hem 'kostprijsverhogend' werkt en waar hij min of meer rekening mee zal (moeten) houden. Daarnaast wordt de ter zake van een 'binnenlandse' prestatie verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde eveneens uitgezonderd van de maatstaf van heffing.<sup>60</sup> Al met al ontgaat mij in deze het belang van dit onderdeel van de opmerking van Van Hilten. Bovendien geeft zij niet aan op welke 'voorzieningen' zij doelt.

Aangezien de heffing van de BTW gebonden is aan zijn territoriale heffings-bereik, kan voor wat betreft de in- en uitvoer van goederen geen ander beginsel van toepassing zijn dan het bestemmingslandbeginsel.<sup>61</sup> Alleen dan kan in de EU

---

<sup>57</sup> D.G. van Vliet, De heffing van BTW bij de invoer van goederen, De ware koningin der belastingen, Deventer 1990, blz. 192 en blz. 194: 'De wettelijke bepalingen met betrekking tot de heffing bij invoer waren er dan ook op gericht om de belastingdruk op ingevoerde goederen in ieder geval precies gelijk te doen zijn aan de binnenlandse heffing.'

<sup>58</sup> Zij laat de lezer in alle opzichten in het ongewisse voor wat betreft de 'voorzieningen' waarop zij doelt. Moeten de twee door haar aangevoerde argumenten als 'voorzieningen in de huidige Europese regelgeving' worden aangemerkt?

<sup>59</sup> Art. 11, B, lid 1 jo. art. 11, lid 3, onderdeel a van de Zesde richtlijn en art. 19, lid 1 jo. art. 19, lid 2, onderdeel a van de Wet op de omzetbelasting 1968. 9 (Of Van Hilten wellicht een andere bepaling bedoelt is mij onduidelijk.)

<sup>60</sup> Art. 11, lid 1 jo. art. 11, lid 2, onderdeel a van de Zesde richtlijn en art. 8, lid 1 jo. art. 8, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>61</sup> Wellicht is in deze optiek de regeling voor internationale dienstverlening zuiverder. Diensten kunnen immers niet worden in- en uitgevoerd als goederen. Het construeren van een apart belastbaar feit is hier dan ook niet op zijn plaats. Volstaan kan worden met het, indien noodzakelijk, verleggen van de plaats van dienst.

Op grond van art. 9, lid 1 van de Zesde richtlijn wordt een dienst verricht op 'de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats'. Hier vindt de dienst onder bezwarende titel plaats en dus is met betrekking tot diensten het oorsprongslidbeginsel van toepassing. Ook hier kan echter concurrentievervalsing optreden. Om dit

een belastbaar feit worden geconstateerd en dat belastbare feit is dan de invoer. Omgekeerd dienen de producenten in de EU niet in een ongunstigere positie te worden gebracht dan hun concurrenten daarbuiten. Daartoe is een teruggaaf van voorbelasting bij uitvoer van goederen de aangewezen methode waarbij evenals bij invoer het bestemmingslandbeginsel van toepassing is.<sup>62</sup> De externe neutraliteit van de Europese BTW wordt op deze wijze gewaarborgd. Ik geef toe dat de BTW op dit terrein meer weg heeft van een verbruiksbelasting in fysieke zin, maar zoals ik heb trachten te verduidelijken betreft het hier een geheel andere problematiek (en systematiek) dan de 'interne', de EU-BTW.

Afgezien van het bovenstaande kan naar mijn mening de juistheid van de visie van Ploeger worden aangetoond aan de hand van de in de Eerste richtlijn gemaakte keuze voor een subjectieve maatstaf van heffing. De belasting over de toegevoegde waarde dient te worden berekend over de prijs van het goed of van de dienst.<sup>63</sup> De daadwerkelijk gedane besteding in de vorm van de betaalde prijs wordt belast, ongeacht of deze objectief gezien te hoog dan wel te laag is. Deze subjectieve maatstaf van heffing is in overeenstemming met het karakter van een bestedingsbelasting.

In een verbruiksbelasting in fysieke zin zal, op grond van het gelijkheidsbeginsel, een gelijk verbruik gelijk dienen te worden belast. Aangezien de in concreto betaalde prijs niet een correcte waardebepaling van het verbruik behoeft te zijn, zal de maatstaf van heffing op andere wijze moeten worden bepaald. Hiertoe zal op objectieve wijze een waarde moeten worden toegekend aan het verbruik, welke waarde vervolgens als maatstaf van heffing zal dienen. Alleen op deze wijze kan in een verbruiksbelasting een neutrale heffing worden gewaarborgd.

In een bestedingsbelasting echter zullen op grond van hetzelfde beginsel gelijke

---

tegen te gaan is in de Zesde richtlijn ten aanzien van een groot aantal diensten bepaald dat de plaats van het belastbare feit wordt verlegd naar de plaats van de afnemer en waarbij dus uit economische overwegingen als uitzondering op de hoofdregel het bestemmingslandbeginsel van toepassing is. Net als bij goederen wordt ook hier de dienst binnen het territoriale heffingsbereik van de BTW gebracht.

Zie over deze materie bij voorbeeld D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede herziene druk, Deventer 1994, blz. 75: 'Het voorstel van de Commissie leidt, afgezien van het onroerend goed en het vervoer, in feite tot toepassing van het oorsprongsbeginsel; de geografische band tussen heffing en verbruik gaat in een aantal gevallen verloren. Daarbij komt dat ook diensten van ondernemers die buiten de EG worden (sic!) of gevestigd zijn niet in de Lid-Staten zouden worden belast, hetgeen voor de EG-ondernemers een concurrentienadeel oplevert als in het desbetreffende derde-land geen omzetbelasting wordt gegeven. ... Op deze regel gelden evenwel, behalve voor diensten met betrekking tot onroerende zaken en vervoersdiensten, een groot aantal andere uitzonderingen.'

<sup>62</sup> Zie hierover: A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 47.

<sup>63</sup> Artikel 2 van de Eerste richtlijn.

bestedingen gelijk moeten worden belast.<sup>64</sup> Dit kan op eenvoudige wijze worden bereikt door de daadwerkelijk gedane bestedingen als maatstaf van heffing te nemen en deze vervolgens procentueel gelijk te belasten. Aldus is in een bestedingsbelasting een subjectieve maatstaf van heffing op zijn plaats, terwijl in een verbruiksbelasting een naar objectieve maatstaven bepaalde maatstaf van heffing de voorkeur verdient.

In overeenstemming met het voorafgaande bepaalt art. 2 van de Eerste richtlijn dat de belasting over de toegevoegde waarde, moet worden berekend over  
'de prijs van het goed of de dienst volgens het tarief dat voor het goed of de dienst geldt.'

Hierop dient het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast, in mindering te worden gebracht.<sup>65</sup> Dit stelsel van belastingheffing moet tot en met de kleinhandelsfase worden toegepast, aldus art. 2 van de Eerste richtlijn.

#### 2.2.2.2 De Umsatzsteuer

Ook in Duitsland zijn met betrekking tot het rechtskarakter van de BTW - de Umsatzsteuer - verschillende opvattingen waar te nemen. Zo merken Tipke en Lang de Umsatzsteuer aan als een Verbrauchsteuer, een verbruiksbelasting.<sup>66</sup> 'Steuergut der Umsatzsteuer sind die konsumtiven Einkommensverwendungen des Verbrauchers' aldus Tipke.<sup>67</sup> Ook Söhn en Tehler zien de Umsatzsteuer als een verbruiksbelasting.<sup>68</sup> Söhn betoogt dat reeds het UmsatzsteuerGesetz van

---

<sup>64</sup> A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 16. Idem J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Lelystad, 1999, blz. 142, J. Reugebrink, De zomer was groots, afscheidscollege Leiden 20 oktober 1995.

<sup>65</sup> Hiermee werd dus duidelijk gekozen voor het stelsel van aftrek van voorbelasting in plaats van het stelsel van aftrek van vooromzet.

<sup>66</sup> K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, veertiende druk, Köln 1994, blz. 527. Onduidelijk is welke mening Bunjes en Geist zijn toegedaan. Zie J. Bunjes, R. Geist, Umsatzsteuergesetz, derde druk, München 1990, blz. 3; 'Gesetzestechnisch ist die Umsatzsteuer eine Verkehrssteuer. Die Vorschriften der Abgabenordnung über Verbrauchsteuer sind daher nicht anwendbar. Eine Ausnahme gilt für die Einfuhrumsatzsteuer. Sie ist eine Verbrauchsteuer im Sinne des § 23 I Abgabenordnung'. Gesteld zou kunnen worden dat de karakterisering als verkeersbelasting meer ziet op de heffingswijze dan op het rechtskarakter van de belasting. Ook H. Sauerland, A. Schmidt en O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 22, typeren de Umsatzsteuer als een verkeersbelasting; 'Sie ist eine Verkehrssteuer, weil sie einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang (den Umsatz) besteuert.'

<sup>67</sup> K. Tipke, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, Steuer und Wirtschaft 1992, 103, 107.

<sup>68</sup> H. Söhn, die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996 en H-J Tehler, Die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen, Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 434.

1918 het rechtskarakter had van een verbruiksbelasting en dit geldt volgens hem zeker ook voor de in 1967 ingevoerde 'Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug'; 'Die Entstehungsgeschichte belegt dies Zweifelsfrei: Das gesetzgeberische Ziel war die Schaffung einer "ökonomisch nicht schädlich wirkenden allgemeinen Verbrauchsteuer", die geplante Mehrwertsteuer eine "nur beim Verkauf an den Letztverbraucher sich realisierende Verbrauchsteuer".<sup>69</sup> De Verbrauchsteuer is volgens Söhn het met belasting bezwaren van de consumptie van eindverbruikers.<sup>70</sup> Volgens Kaeser gaat het zonder twijfel om een verbruiksbelasting; 'Die Gesamtregelung des Umsatzsteuergesetz läßt jedoch den sicheren Schluß auf dessen Verbrauchsteuercharakter zu.'<sup>71</sup> Stadie is daarentegen van mening dat in een bestedingsbelasting voor heffing voldoende is dat inkomen besteed wordt.<sup>72</sup> Heffing van omzetbelasting is echter alleen mogelijk indien tegenover de besteding een prestatie staat. Theile geeft de in de literatuur heersende opvatting als volgt weer; 'Nicht der steuerzahlende Unternehmer, sondern der kaufende Konsument soll belastet werden. Mit dem Begriff "Verbrauchsteuer" ist auf diese Weise eigentlich eine Verbrauchersteuer gemeint'.<sup>73</sup>

---

<sup>69</sup> H. Söhn, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996, blz. 166.

<sup>70</sup> H. Söhn, a.w., blz. 165; 'Der Begriff Verbrauchsteuer bedeutet steuerliche Belastung des Konsums des Endverbrauchers.' Zie ook W. Schön, Die unentgeltliche Unternehmensübertragung - ein Eigenverbrauchstatbestand?, Umsatzsteuer-Rundschau 9/1993, blz. 293; 'die Umsatzsteuer ist keine Personensteuer, sondern eine Verbrauchsteuer. Steuergut ist der Letztverbrauch durch den Konsumenten, nicht die Leistungsfähigkeit des Unternehmers' en E. Beaucamp, Uneinbringlichkeit durch Novation?, Umsatzsteuer-Rundschau 6/95, blz. 206; 'die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer; sie ist auf Überwälzung angelegt.'

<sup>71</sup> C. Kaeser, Gewinner, Verlierer und andere Verbraucher, Umsatzsteuer-Rundschau 5/98, blz. 177.

<sup>72</sup> A. A. Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Keulen 1989 geciteerd in K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, veertiende druk, Keulen 1994, blz. 555; 'Für eine reine Einkommensverwendungssteuer würde es genügen, daß Einkommen (oder Vermögen) verwendet wird. Die Umsatzsteuer greift aber nur dann ein, wenn der Aufwender für seine Aufwendung eine Leistung erhält oder erhalten hat. Die Anknüpfung an die Leistung als technisches Vehikel hat der Gesetzgeber als nicht entbehrlich angesehen. Die Anknüpfung an die Leistung ist das technische Mittel, um den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen nach Maßgabe des dafür angewendeten Einkommens/Vermögens zu besteuern. Folglich wird die Schenkung von Geld nicht besteuert, weil zwar Einkommen verwendet wird, aber kein Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen stattfindet. Die Schadenersatzleistung wird nicht besteuert, weil die Einkommensverwendung nicht an einen willentlichen Verbrauch anknüpft. Sie ist daher kein Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Schädigers.'

<sup>73</sup> C. Theile, die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996, blz. 155. Zie hierover ook H. Söhn, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996, blz. 165 en 166.

Anders dan voornoemde auteurs is M. Achatz van oordeel dat omdat de Umsatzsteuer niet het fysieke verbruik belast maar alleen de verkrijging van de mogelijkheid tot verbruik, deze niet als algemene verbruiksbelasting kan worden aangemerkt.<sup>74</sup> Onduidelijk is echter of Achatz de Umsatzsteuer aanmerkt als bestedingsbelasting of als verkeersbelasting. Eerder genoemde Theile tot slot komt tot de conclusie dat afwenteling van de Umsatzsteuer op de verbruiker niet altijd slaagt. 'Vielmehr ist für die Rechtspraxis anzusetzen am steuerzahlenden Unternehmer; dieser ist aufgrund der Steuerzahlung auf jeden Fall belastet, und ob sich eine Verschiebung der Steuerbelastung auf die Verbraucher ergibt, ist ungewiß, wahrscheinlich aber zu verneinen. Die persönliche Belastung des Unternehmers ist hinsichtlich der Ausgestaltung und der Auslegung des Umsatzsteuergesetzes hinzunehmen. Damit reicht es aus, die Umsatzsteuer als das zu interpretieren, was sie ist: eine Steuer auf die unternehmerische Wertschöpfung, verstanden als am Markt realisierte unternehmerische Leistungen abzüglich bezogener Vorleistungen innerhalb einer Abrechnungsperiode.'<sup>75</sup>

Blijkbaar is er ook in Duitsland geen overeenstemming over het rechtskarakter van de omzetbelasting. Wellicht is het feit dat in Duitsland de Umsatzsteuer, net als in Nederland de omzetbelasting, van oudsher als verbruiksbelasting werd aangemerkt hier debet aan.<sup>76</sup>

### 2.2.2.3 De Value Added Tax

Anders dan in Nederland en Duitsland, wordt in het Verenigd Koninkrijk weinig aandacht besteed aan het rechtskarakter van de BTW. Wellicht is dit verschil terug te voeren naar de twee verschillende rechtssystemen; dat van de civil-law (Nederland en Duitsland) en dat van de common-law (Verenigd Koninkrijk).

---

<sup>74</sup> H. Stadie, boekbespreking van 'Umsatzsteuer und Schadenersatz' van M. Achatz in Umsatzsteuer-Rundschau 5/1993, blz. 178; 'im Umsatz verwirkliche sich der Belastungsgrund der Umsatzsteuer als Einkommensverwendungsteuer. Da nicht der physische Verbrauch besteuert werde, sondern nur die Erlangung der Möglichkeit dazu, sei die Steuer nicht als allgemeine Verbrauchsteuer zu bezeichnen.'

Overigens heeft het boek van Achatz betrekking op de Oostenrijkse Umsatzsteuer. Hieromtrent merkt Stadie echter het volgende op: 'Wegen der weitgehenden Kongruenz des österreichischen und des deutschen Umsatzsteuerrechts - der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ist identisch - ist die Schrift auch für die Auslegung des deutschen Rechts in gleichem Maße von Bedeutung.'

<sup>75</sup> C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996, blz. 163.

<sup>76</sup> Zo werd de tegen het eind van de Eerste Wereldoorlog in 1918 in Duitsland ingevoerde Umsatzsteuer al aangemerkt als een verbruiksbelasting; 'Nach ihrer Belastungskonzeption sollte diese Steuer eine allgemeine Verbrauchsteuer sein.' Zie over de 'geschiedenis' van de Duitse omzetbelasting D.Pohmer, B. Pflugmann-Hohlstein, 25 Jahre Nettoumsatzsteuer in Deutschland, Umsatzsteuer-Rundschau 1/1993, blz. 37 en 38 en H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 19

Waar in de civil-law-traditie een scheiding is aangebracht tussen de wetgevende macht en de rechtsprekende macht welke gebonden is aan de wetgeving, zijn beide 'machten' in de common-law-traditie met elkaar versmolten; het is een 'judge-made law'.<sup>77</sup>

'Until recent times, major development of the law largely took place in the opinions of judges as they decided cases and explained their reasons for holding in one way rather than another. They would consider precedents and explain how the precedents required that the case under discussion should be decided in a particular way. Or they explained away the precedents, giving justification how, although previous apparently similar cases had been decided one way, the case under immediate decision was to be decided differently. In the judges' reasonings, little place was given to theory or to legal philosophy, and that seems still to be the case in many judgements.'<sup>78</sup> Ik kan me voorstellen dat een dergelijk rechtssysteem weinig behoefte heeft aan een karakterisering van wetgeving, nog afgezien van het feit dat het Verenigd Koninkrijk niet heeft meegewerkt aan de totstandkoming van de Eerste en Tweede richtlijn.<sup>79</sup> In de juridische literatuur worden dan ook weinig woorden vuil gemaakt aan het rechtskarakter van de BTW. Ze wordt simpelweg omschreven als een 'broadly based tax on consumer expenditure'.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> M. Henket, *Statutes in common law and civil law, their interpretation and status*, Utrecht 1991, blz. 5. Hierbij is een belangrijke rol weggelegd voor de precedentwerking; 'The doctrine of stare decisis requires that judges follow precedents. Only the highest courts, and only in special cases, may overrule existing precedent.' A.w. blz. 4. Zie in gelijke zin ook bijvoorbeeld de uitspraak van het High Court in de zaak *Feehan v. Commissioners of Customs and Excise* [1995] 1 C.M.L.R. 193 op blz. 199, waarin wordt benadrukt dat de doctrine van stare decisis de mogelijkheid om op grond van artikel 177 EG Verdrag prejudiciële vragen te stellen onverlet laat; 'A reference under Article 177 may therefore be made by a national court, notwithstanding that the court is bound on points of law by rulings of a superior court.' Opmerking verdient dat ondanks de doctrine van 'stare decisis' de rechter vrij veel vrijheid heeft omdat deze telkens moet uitmaken wat volgens hem in een bepaalde uitspraak de essentie van die uitspraak was (ratio decidendi) en wat volgens hem kan worden aangemerkt als niet voor de beslissing relevant zijnde mening van de desbetreffende rechter (obiter dictum). Zoals Henket opmerkt is dit een kwestie van interpretatie. Zie M. Henket, *Statutes in common law and civil law, their interpretation and status*, Utrecht 1991, blz. 5. Aldaar is door hem de volgende in dit verband zeer illustratieve opmerking van Lord Asquith geciteerd; 'The rule is quite simple, if you agree with the other bloke you say it is part of the ratio; if you don't you say it is obiter dictum, with the implication that he is a congenital idiot.'

<sup>78</sup> F. Lyall, *An introduction to British law*, Baden-Baden 1994, blz. 20.

<sup>79</sup> En juist bij die onderhandelingen werd door zowel Nederland als Duitsland aangedrongen op het vastleggen van het rechtskarakter van de BTW in de richtlijn. Zie hierover A.L.C. Simons, *EC Court of Justice recognizes the legal character of VAT*, *EC Tax Review* 1996/2, blz. 88 en 89; 'The German and Dutch delegations insisted on mentioning the legal character in the Directives, and as a result it has been laid down in the First Directive.'

<sup>80</sup> *Butterworths UK Tax Guide*, consultant editor J. Tiley, London 1995, blz. 2355.

Anders dan het rechtssysteem doet vermoeden, is zeker voor wat betreft het belastingrecht in het Verenigd Koninkrijk een belangrijke rol weggelegd voor het geschreven recht. De huidige BTW-wetgeving in het Verenigd Koninkrijk is vastgelegd in de Value Tax Act 1994.<sup>81</sup> De rechter gaat er van uit dat de bewoordingen van deze formele wet in overeenstemming zijn met die van de Europese BTW-richtlijnen. 'The courts are not, however, obliged to distort the meaning of a British statute to conform with Community law if that law is not directly applicable. ... In addition, the United Kingdom courts are obliged to take judicial notice not only of decisions of the European Court of Justice of any court attached to it but also of any Community instrument.'<sup>82</sup>

In de literatuur wordt de Value Added Tax gedefinieerd als een 'broadly based tax on consumer expenditure.' De belasting is grotendeels beperkt tot de 'consumption of goods and services within the UK' en het is een belasting 'on three classes of transaction made in the UK'.<sup>83</sup>

### 2.2.3 De BTW als indirecte algemene bestedingsbelasting

In een bestedingsbelasting ligt het het meest voor de hand de heffing direct, bij de besteder dus, te laten plaatsvinden; een verteringsbelasting, consumptiebelasting of expenditure tax.

In het bovenstaande is echter zijdelings reeds ter sprake gekomen dat de BTW een in economische zin (i.t.t. indirecte belasting in juridische zin!) indirecte bestedingsbelasting is. Dit blijkt reeds uit art. 99 van het Verdrag van Rome, maar min of meer ook uit de 'omvang' van de belastingplicht welke in art. 2 van de Eerste richtlijn wordt geschetst:

'Het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

---

<sup>81</sup> De wetgevende macht berust in het Verenigd Koninkrijk bij het Lagerhuis (House of Commons), het Hogerhuis (House of Lords) en de Kroon (Crown). Formele wetgeving wordt aangeduid als een 'Act of Parliament' of een 'Statute'. Zie F. Lyall, An Introduction to British Law, Baden-Baden 1994, blz. 24.

<sup>82</sup> Halsbury's Laws of England, Fourth edition reissue, 49 (I), blz. 6 en 7. Zie in deze zin bijvoorbeeld *Institute of Chartered Accountants in England and Wales v. Customs and Excise Commissioners* ALL ER Vol 4 (issue 2) 1998, 115 op blz.123; 'In construing an Act of Parliament passed with the intention of giving effect to a directive of Community law, United Kingdom courts are bound to interpret and apply the legislation so that the provisions of the Act conform with the requirements of Community law unless the words of the Act make such an approach impossible. Thus it is the duty of the court to give a purposive construction to the words used in the Act and not to be bound by any strict or literal interpretation. In short, it is to be presumed that Parliament used language which was intended to implement the provisions of the directive.'

<sup>83</sup> Butterworth's UK Tax Guide, veertiende druk, London 1995, blz. 2355. De drie bedoelde categorieën transacties zijn achtereenvolgens 'supplies of goods and services' oftewel leveringen van goederen en diensten, 'events treated as a supply' oftewel als zodanig aangewezen handelingen en 'imported goods' oftewel invoer van goederen.



wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.<sup>84</sup>

Dat de BTW een indirecte bestedingsbelasting is betekent dat de belasting wordt geheven van een ander - de belastingplichtige - dan door wie zij uiteindelijk wordt gedragen, de besteder. De besteder is niet de belastingplichtige,

'ieder die zelfstandig en regelmatig, met of zonder winstoogmerk, handelingen verricht welke tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter behoren.', is dat wel.<sup>85</sup>

Aangezien de BTW de consumptieve bestedingen wenst te belasten, betekent dit dat de belasting door de belastingplichtige aan zijn afnemer, (meestal) de besteder, wordt doorberekend.<sup>86</sup> Dit neemt echter niet weg dat de betekenis daarvan relatief is, directe belastingen kunnen immers ook bij anderen dan de belastingplichtigen neerslaan en de afwenteling van de belasting hoeft niet te slagen.<sup>87</sup>

De afwenteling of doorberekening van de BTW door middel van het in rekening brengen daarvan vereist dat de basis waarop de afwenteling is gebaseerd, sterk genoeg moet zijn om deze te kunnen rechtvaardigen. Ook dit is naar mijn mening in de op de Eerste richtlijn volgende richtlijnen terug te vinden. Art. 2, aanhef en onderdeel a, van de Tweede richtlijn bepaalt immers dat:

'Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

-a. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;'<sup>88</sup>

Pas wanneer er sprake is van een (in het binnenland verrichte) prestatie onder bezwarende titel, kan de belastingplichtige BTW aan zijn afnemer in rekening brengen. Dat over het vereiste van verricht 'onder bezwarende titel' inderdaad niet lichtvaardig mag worden gedacht zal in hoofdstuk 4 blijken. Hier volsta ik met de

---

<sup>84</sup> Art. 99 Verdrag van Rome: 'De Raad stelt .... de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen,....'.

<sup>85</sup> Zie art. 4 van de Tweede richtlijn.

Overigens is Reugebrink van mening dat het rechtskarakter van de BTW als zijnde een algemene verbruiksbelasting zijn sporen heeft nagelaten in de Zesde richtlijn. Hij voert hierbij artikel 4 van de Zesde richtlijn, dat in essentie gelijk is aan artikel 4 van de Tweede richtlijn, als voorbeeld aan. Het gaat er volgens dat artikel niet om dat naar winst wordt gestreefd maar, en dat past volgens Reugebrink geheel in het karakter van een verbruiksbelasting, of een ander in staat wordt gesteld geld te besteden. Zie J. Reugebrink, *Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden, Umsatzsteuer-Rundschau* 11/1991, blz. 306.

<sup>86</sup> De besteder hoeft immers niet de prestatiegenieter te zijn.

<sup>87</sup> A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 46 - 47, J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, vijfde herziene druk, Deventer 1988, blz. 12.

<sup>88</sup> Zie ook art. 2, aanhef en lid 1, van de (thans van kracht zijnde) Zesde richtlijn:

'Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;'

opmerking dat het Hof van Justitie EG dit vereiste aldus heeft uitgelegd dat er sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.<sup>89</sup>

Tot slot zou ik nog willen opmerken dat de BTW niet alleen een indirecte belasting is wat betreft het belastingsubject maar ook wat betreft het belastingobject. Niet de consumptieve besteding wordt in economische zin direct getroffen maar het verrichten van belastbare feiten. Zoals Van Kesteren het treffend verwoordt; 'De besteding is slechts in economische zin en niet in juridische zin belast, omdat de Wet op de omzetbelasting 1968 niet de bestedingen zelf, doch de prestaties die tegenover de bestedingen staan, als belastingobject aanmerkt.'<sup>90</sup>

#### 2.2.4 Opdrachten tot verdere harmonisatie van de belasting over de toegevoegde waarde

Art. 3 van de Eerste richtlijn bepaalt dat op voorstel van de Commissie een Tweede richtlijn 'betreffende de structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde' moet worden vastgesteld. Tot slot bevat de Eerste richtlijn in art. 4 een opdracht aan de Commissie om vóór eind 1968 voorstellen bij de Raad in te dienen waarin 'wordt aangegeven op welke wijze en binnen welke termijn de harmonisatie van de omzetbelastingen het doel van de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten kan bereiken, onder waarborging van de neutraliteit van deze belasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten.'

### 2.3 De Tweede richtlijn

De Tweede richtlijn, welke eveneens op 11 april 1967 tot stand kwam, geeft conform art. 3 van de Eerste richtlijn ten opzichte van deze laatste nadere bepalingen met betrekking tot de structuur en de wijze van toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde: 'De Tweede richtlijn bevat de modaliteiten van het gemeenschappelijk stelsel. De technische uitgangspunten van de Eerste richtlijn worden hierin uitgewerkt.'<sup>91</sup>

De Tweede richtlijn bevat onder andere nadere bepalingen met betrekking tot het voorwerp van belasting, de belastingplichtige, de maatstaf van heffing, het systeem van aftrek van voorbelasting, het belastingen van invoer van een goed (zaak)

<sup>89</sup> Hof van Justitie EG 5 februari 1981 (Staatsecretaris van Financiën t. Coöperatieve vereniging 'Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA', 154/80) Jurispr. 1981, blz. 445.

<sup>90</sup> H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil, Arnhem 1994, blz. 71.

<sup>91</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 25.

naar hetzelfde tarief als een binnenlandse levering van een dergelijk(e) goed (zaak), de vrijstelling van uitvoer enz.<sup>92</sup> De Tweede richtlijn vormt als zodanig een uitwerking van het in de Eerste richtlijn geschetste systeem van belastingheffing over de toegevoegde waarde.

Desondanks laat deze richtlijn de Lid-Staten tot op zekere hoogte een grote vrijheid.<sup>93</sup> De preambule van deze richtlijn bepaalt uitdrukkelijk

‘dat het tot aan de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer mogelijk is de Lid-Staten een grote autonomie te laten bij de vaststelling van het belastingtarief of van gedifferentieerde belastingtarieven;

overwegende dat het eveneens mogelijk is om als overgang bepaalde verschillen in de wijze van toepassing van de belasting in de Lid-Staten toe te laten; dat er evenwel procedures moeten worden geschapen om enerzijds de neutraliteit ten aanzien van de mededinging tussen de Lid-Staten te waarborgen en om anderzijds de bedoelde verschillen geleidelijk te beperken of af te schaffen, ten einde de nationale stelsels van belasting over de toegevoegde waarde steeds nader tot elkaar te doen komen, zulks ter voorbereiding van de tenuitvoerlegging van de in art. 4 der eerste richtlijn omschreven doelstelling;’

Zoals eerder vermeld dienden de Lid-Staten hun nationale wetgeving uiterlijk op 1 januari 1970 aan het in de Eerste en Tweede richtlijn bepaalde te hebben aangepast.<sup>94</sup> Nederland heeft conform deze bepaling de Wet op de omzetbelasting 1954, welke een cumulatief cascdestelsel behelsde, op 1 januari 1969 vervangen door de op de Eerste- en Tweede richtlijn gebaseerde Wet op de omzetbelasting 1968.<sup>95</sup>

<sup>92</sup> Zie respectievelijk art. 2, juncto art. 5 (levering van een goed) art. 6 (verrichten van een dienst) en art. 7 (invoer) van de Tweede richtlijn; art. 4 van de Tweede richtlijn; art. 8 van de Tweede richtlijn; art. 11 van de Tweede richtlijn; art. 9, lid 3, van de Tweede richtlijn; art. 10 van de Tweede richtlijn.

<sup>93</sup> Zie hierover; R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 26 - 27; ‘De beide eerste richtlijnen hadden de verwezenlijking van de mededingingsneutraliteit als doel voorop staan. Zij waren de eerste etappe van het evolutionaire proces naar een algemeen communautair BTW-systeem en lieten als zodanig, althans tijdelijk, op een aantal terreinen ruime discretie aan de Lid-Staten. De verschillende regeringen wisten de hun toegemeten speelruimte optimaal te benutten. Bovendien waren de technische en politieke beginsituatie en voorwaarden voor een omzetbelastinghervorming van Lid-Staat tot Lid-Staat verschillend, zodat het nauwelijks verbazing wekt dat in feite sprake was van zes en later negen afzonderlijke en verschillende systemen.’

<sup>94</sup> Zie art. 1, van de Eerste richtlijn.

<sup>95</sup> Wet van 28 juni 1968, Stb. 329.

Overigens was de ‘Europese’ BTW al op 1 januari 1968 door middel van het Umsatzsteuergesetz van 29 mei 1967 (BGBl 1967 I S. 495) ingevoerd in Duitsland en volgde invoering daarvan in het Verenigd Koninkrijk (Engeland, Schotland, Wales en Noord-Ierland) door middel van de Finance Act 1972 op 1 april 1973 nadat het Verenigd Koninkrijk op 1 januari van dat jaar was toegetreden tot de EG.

## 2.4 De Zesde richtlijn.<sup>96</sup>

De Tweede richtlijn werd op 17 mei 1977 vervangen door de Zesde richtlijn inzake de omzetbelasting.<sup>97</sup> Deze richtlijn beoogt een verdere harmonisatie van de in de verschillende Lid-Staten geldende omzetbelastingen te bewerkstelligen. Enerzijds werden door middel van de Zesde richtlijn enkele tekortkomingen van de Tweede richtlijn verholpen, anderzijds was een verdere harmonisatie noodzakelijk aangezien de Raad van de Europese Gemeenschap had beslist dat de EG voortaan over eigen financiële middelen behoorde te beschikken.<sup>98</sup>

De financiële bijdragen van de Lid-Staten werden vervangen door het aan de EG laten toevloeien van een percentage van de in de Lid-Staten geheven BTW.<sup>99</sup> Een rechtvaardige verdeling naar draagkracht van de Lid-Staten betekende dat de belastinggrondslag verder moest worden geharmoniseerd.<sup>100</sup> Hiertoe dienden onder andere de begrippen belastingplichtige, belastbare handeling, maatstaf van heffing en de vrijstellingen nader te worden omschreven.<sup>101</sup> Deze onderwerpen zullen in het volgende hoofdstuk aan het bod komen, reden waarom ik hier verdere behandeling achterwege laat. Voorlopig volsta ik met de slotopmerking dat de Wet op de omzetbelasting 1968 per 1 januari 1979 aan de Zesde richtlijn werd aangepast.<sup>102</sup>

---

<sup>96</sup> Richtlijn 77/388/EEG. Overigens hadden de tussenliggende richtlijnen, de richtlijnen 3, 4 en 5 betrekking op respectievelijk uitstel van invoering van de Eerste en Tweede richtlijn voor België en Italië, uitstel van invoering daarvan voor nogmaals Italië en, jawel, nog een keer uitstel van invoering voor Italië.

<sup>97</sup> Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG) Pb. EG 13 juni 1977, nr. L 145. Art. 37 van deze richtlijn bepaalt dat de Tweede richtlijn ophoudt van kracht te zijn op de datum waarop de Zesde richtlijn van toepassing wordt.

<sup>98</sup> Dec. 70/243 O.J. 1970, L94/19; 'Own Resources Decision' oftewel het Eigen Middelenbesluit. Zie hierover; P. Guieu, *The sixth Council directive on Value Added Tax*, Deventer 1977, blz. 12 e.v., B.J.M. Terra, *Sales Taxation, The case of Value Added Tax in the European Community*, Deventer 1988, blz. 73 e.v., J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 54, D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer 1994, blz. 6.

<sup>99</sup> Dat percentage bedraagt thans in beginsel 1,4% van de belastinggrondslag; J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, achtste druk, Deventer 1995, blz. 55.

<sup>100</sup> De doelstelling van deze richtlijn blijkt als zodanig reeds uit de volledige titel van die richtlijn: 'Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.'

<sup>101</sup> Zie voor een overzicht van de verschillende begrippen welke harmonisatie behoeften de Preambule van de Zesde richtlijn.

<sup>102</sup> Nederland had hiervoor op grond van de Negende richtlijn een uitstel van een jaar gekregen. De Zesde richtlijn had eigenlijk al op 1 januari 1978 ingevoerd moeten zijn.

## 2.5 Samenvatting

Ten einde te komen tot één interne markt was het noodzakelijk dat de in de Lid-Staten geldende omzetbelastingen - en dan met name die omzetbelastingen welke uitgingen van een cumulatieve cascadeheffing - werden vervangen door een uniform omzetbelastingstelsel dat niet de nadelen kent van de daarvoor geldende stelsels. Gekozen werd voor een stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde met aftrek van voorbelasting. Om een zo groot mogelijke neutraliteit te waarborgen diende deze belasting zo algemeen mogelijk te worden geheven. Deze belasting wordt gekarakteriseerd als een algemene indirecte verbruiksbelasting of bestedingsbelasting. Zo omvat de belastinggrondslag naast de levering van goederen ook het verrichten van diensten en wordt de belasting geheven bij degene die als belastingplichtige ter zake van het verrichte belastbare feit kwalificeert. Deze wordt geacht de belasting door te berekenen aan zijn afnemer. Uiteindelijk komt de belasting ten laste van degene die niet als belastingplichtige de betreffende prestatie heeft afgenomen.

Dat zij gekarakteriseerd wordt als een verbruiksbelasting, volgt uit de Eerste richtlijn waar zij aldus wordt benoemd. Gezien echter de wijze waarop deze verbruiksbelasting is uitgewerkt, zou de term 'bestedingsbelasting' meer op zijn plaats zijn. Deze term ligt meer voor de hand omdat uitdrukkelijk gekozen is voor een subjectieve maatstaf van heffing. Beide visies zijn echter met elkaar verenigbaar. Uit de jurisprudentie blijkt echter dat niet elke besteding met BTW dient te worden getroffen.

Alleen indien het gaat om een besteding waar iets anders tegenover staat, komt de BTW in zicht. Het dient te gaan om consumptieve bestedingen; bestedingen waar verbruik tegenover staat. Ongeacht of het rechtskarakter van de BTW wordt omschreven als een verbruiksbelasting of als een bestedingsbelasting, is het verbruik van cruciaal belang. Het verschil zit alleen hierin dat in een verbruiksbelasting het verbruik datgene is dat belast dient te worden, waarbij dan ook een objectieve heffingsmaatstaf hoort, terwijl in een bestedingsbelasting het verbruik een element is van de belastbare prestatie. Zonder verbruik is op grond van jurisprudentie van het Hof van Justitie EG van een dienst in de zin van de Zesde richtlijn geen sprake.<sup>103</sup> In de bestedingsbelasting vormt het verbruik niet de (objectieve) heffingsmaatstaf maar de reden waarom die besteding, welke karakteriseert als een vergoeding, wordt gedaan. Die besteding vormt de maatstaf van heffing en wordt subjectief bepaald. Het verbruik oefent geen enkele invloed uit op die maatstaf van heffing.

Deze indirecte verbruiks- of bestedingsbelasting is uitgewerkt in een aantal richtlijnen. De Eerste richtlijn geeft de structuur aan van de belasting. Aan die structuur is invulling gegeven door de Tweede richtlijn. De Tweede richtlijn

---

<sup>103</sup> Op het verbruik als element van het belastbare feit dienst kom ik in deel I van hoofdstuk 5 uitgebreid terug.

bevatte een aantal bepalingen waarvan gedurende een bepaalde periode afwijking was toegestaan. Met name op het gebied van de vrijstellingen en de tarieven behielden de Lid-Staten een grote vrijheid. Het Eigen Middelensbesluit noodzaakte tot een verdergaande harmonisatie van de belastinggrondslag. De Zesde richtlijn geeft hiertoe met name regels ten aanzien van het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen. Het compromissaire karakter van deze richtlijn heeft tot gevolg dat van een totale harmonisatie nog geen sprake is.



## HOOFDSTUK 3

### Systematiek van de Europese omzetbelasting

#### 3.1 Algemeen

Zoals vermeld bepaalt de Eerste richtlijn dat de in de Lid-Staten bestaande cumulatieve cascadestelsels moesten worden vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde.<sup>1</sup> Artikel 2 van de Eerste richtlijn bepaalt dat in het stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde bij elke transactie belasting is verschuldigd over de in die schakel toegevoegde waarde

‘onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.’

Voorts moet op grond van de Eerste richtlijn dit stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde tot en met de kleinhandelsfase worden toegepast.

Aangezien conform artikel 2 van de Eerste richtlijn het stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde in elke schakel van de productieketen van toepassing is, lijkt het nieuwe stelsel in dit opzicht op de "oude" cascadestelsels welke moesten worden vervangen. Het verschil met de oude cascadestelsels echter is dat deze, in tegenstelling tot de belasting over de toegevoegde waarde, cumulatief waren doordat aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting niet was toegestaan. Hierdoor was in Nederland bijvoorbeeld concentratie van de productie voordeliger dan het uitbesteden daarvan omdat hiermee het aantal schakels in de keten werd beperkt.

Door het invoeren van de aftrek van voorbelasting wordt bereikt dat

‘van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden’.

Alvorens evenwel tot belastingheffing kan worden overgegaan moet worden voldaan aan onder andere de vereisten van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

Artikel 2, aanhef en lid 1 van de Zesde richtlijn bepaalt dat

‘aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.’<sup>2</sup>

Deze richtlijnbevestiging kan worden verdeeld in de objectieve- en subjectieve belas-

<sup>1</sup> Artikel 1 van de Eerste richtlijn.

<sup>2</sup> Het belastbare feit invoer zal slechts terloops ter sprake komen, het vormt op zich geen onderdeel van dit onderzoek.



tingplicht. Duidelijk is dat in deze belasting de nadruk wordt gelegd op de objectieve belastingplicht, aan de belasting zijn immers onderworpen de leveringen van goederen en diensten. Dit neemt niet weg dat de subjectieve belastingplicht, de belastingplichtige, als aanknopingspunt voor de indirecte heffing onontbeerlijk is.<sup>3</sup> De prestatieverrichter is de belastingplichtige, de leveringen van goederen en diensten dienen immers door een als zodanig handelende belastingplichtige te zijn verricht.

Artikel 2, aanhef en lid 1 van de Zesde richtlijn stelt daarnaast voor belastbaarheid nog een aantal andere eisen aan die leveringen van goederen en diensten zoals de eis dat deze in het binnenland dient te zijn verricht en, de in het kader van dit onderzoek cruciale eis, dat de prestatie onder bezwarende titel moet zijn verricht.

In dit hoofdstuk zullen achtereenvolgens in paragraaf 2 de objectieve belastingplicht en in paragraaf 3 de subjectieve belastingplicht aan de orde komen. Vervolgens zal in paragraaf 4 de maatstaf van heffing en in paragraaf 5 de aftrek van voorbelasting worden behandeld. Alvorens hiertoe over te gaan is het verstandig aan te geven waarom de kwalificatie van een prestatie als een levering van een goed dan wel als het verrichten van een dienst van groot belang is en zal ik een tweetal voorbeelden geven van gevallen waarin het maken van een onderscheid tussen beide prestaties in de praktijk moeilijk bleek te zijn.

## 3.2 De objectieve belastingplicht; het belastingobject

### 3.2.1 Belastbare feiten

Zoals eerder vermeld geeft artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn aan dat de belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven over 'de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht'. De levering van goederen en de diensten zijn dus de objecten waarover belasting wordt geheven.<sup>4</sup> De

<sup>3</sup> Zie bijvoorbeeld J.C.L. Huiskamp, De omzetbelasting in internationaal verband, Deventer 1966, blz. 113; 'Het subject is echter niet het uitgangspunt van de omzetbelasting, en de omzetbelasting is dan ook niet een belasting op een subject met als maatstaf de omzet. Het subject fungeert slechts als mogelijk heffingssubject. Uitgangspunt is het goed, dat door en via de mogelijke heffingssubjecten wordt voortgestuwd in de ruilsfeer.'

<sup>4</sup> Vergelijk artikel 1, aanhef en onderdeel a, Wet op de omzetbelasting 1968; 'Onder de naam "omzetbelasting" wordt een belasting geheven ter zake van: 'leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht', § 1 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz: 'Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegeben Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt' en s 4(1) Value Added Tax Act 1994 'VAT shall be charged on any supply of goods or services made in the United Kingdom, when it is a taxable supply made by a taxable person in the course or furtherance of any business carried on by him.'

Zesde richtlijn benut als verzamelterm voor deze beide prestaties de neutrale term 'handelingen'.<sup>5</sup> De Wet op de omzetbelasting 1968 daarentegen neigt meer naar de verzamelnaam 'prestaties' terwijl voor wat betreft de Duitse Umsatzsteuer de term 'Leistung' gehanteerd wordt als verzamelnaam voor de belastbare feiten 'Lieferung' en 'sonstiger Leistung'.<sup>6</sup> De Value Added Tax Act gebruikt de term 'supply'.<sup>7</sup> Volgens deze Act zijn de belastbare feiten onder te verdelen in 'supply of goods' en 'supply of services'.

De genoemde termen zijn synoniem en kunnen dus door elkaar worden gebruikt als verzamelnaam voor de belastbare prestaties. Bovendien zijn de gebruikte termen, met uitzondering van de Duitse term 'Leistung', neutraal. Zij vertonen geen tendens in welke richting dan ook. Noch de term handeling, noch de term prestatie geeft enige indicatie of de onderliggende actie een levering of een dienst is. Minder neutraal is de term 'diensten' die, de visie van Tuk in extremo doortrekend, eveneens als verzamelnaam zou kunnen worden gebezigd.

Tuk is namelijk van mening dat alle prestaties diensten zijn; 'Aangezien voor de levering van goederen enige andere bepalingen gelden dan voor diensten, heeft de wetgever de bijzondere soort dienst, welke de levering van goederen is, moeten afscheiden van de andere diensten. Vandaar dat in artikel 4 (Wet, D.S.) de leveringen van goederen uit het begrip diensten zijn geëlimineerd.' Op grond hiervan zou dus ook de niet-neutrale term 'dienst' kunnen worden gebruikt als verzamelnaam net als in Duitsland de term Leistung als verzamelnaam dienst doet.

Indien daarbij de gedachtengang van Tuk, alle prestaties zijn diensten, leveringen zijn bijzondere diensten, voor ogen wordt gehouden, wordt ook de term 'diensten' als verzamelnaam een zekere neutraliteit verleend. Desondanks gebruikt Tuk de naar zijn aard neutrale term 'prestaties'; 'leveringen en diensten zijn beide

---

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld de titel van hoofdstuk 5 van de Zesde richtlijn; 'Belastbare handelingen'. Overigens heeft deze term ook betrekking op de overige volgens de Zesde richtlijn belastbare feiten invoer en verwerving.

<sup>6</sup> Zie artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 evenals B.G. van Zadelhoff, De samengestelde prestatie tegen één vergoeding in De ware koningin der belastingen, Deventer 1990, blz. 95; 'Leveringen en diensten als omschreven in de Wet, meer in het algemeen prestaties genoemd'. Zie ook K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 630; 'Leistung is der Oberbegriff von Lieferung und sonstiger Leistung.'

Overigens is het verschil in benaming ook terug te vinden in de literatuur; in de werken met een Europeesrechtelijke insteek wordt voornamelijk de term handelingen gehanteerd; zie bijvoorbeeld D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede herziene druk, Deventer 1994. In de literatuur met een Nederlandsrechtelijke insteek wordt bij voorkeur de term prestaties benut; zie bijvoorbeeld C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, J.L.M.L. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Lelystad 1999.

<sup>7</sup> Zie bijvoorbeeld s 4(1) van de Value Added Tax Act 1994 geciteerd in noot 4 van dit hoofdstuk.

prestaties.<sup>8</sup> Uit een oogpunt van duidelijkheid kan het gebruik van de term prestaties/handelingen in plaats van de term 'diensten' alleen maar worden toegejuicht.

Tuk vangt zijn omschrijving van de term 'prestaties' aan met de grammaticale betekenis van de term; 'het vervullen van een zekere taak. Dat kan geschieden zowel door een handelen als een nalaten.<sup>9</sup> Vervolgens verwijst hij naar het feit dat de term prestaties voorkomt in de op dat moment in de rechtsliteratuur gangbare definitie van de term 'verbintenis', welke term afkomstig is uit het Burgerlijk Wetboek.<sup>10</sup> Volgens Tuk is de verbintenis 'een vermogensrechtelijke betrekking tussen twee of meer personen, krachtens welke de een jegens de ander tot een prestatie gerechtigd is en deze jegens gene tot die prestatie verplicht is.'<sup>11</sup>

Volgens artikel 1270 Oud B.W. strekt de verbintenis 'om iets te geven, te doen, of niet te doen.'<sup>12</sup>

De prestatie is dus de uitvoeringshandeling van de verbintenis. 'Die Leistung ist das Erfüllungsgeschäft, nicht das dem Erfüllungsgeschäft (der Leistung) zugrunde liegende obligatorische Geschäft' aldus Tipke en Lang.<sup>13</sup> Dit wil volgens Tuk

---

<sup>8</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 149.

<sup>9</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer, 1979, blz. 150.

<sup>10</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 150. Zie ook boek 4 Oud Burgerlijk Wetboek. Overigens zal deze aan de prestatie ten grondslag liggende verbintenis in hoofdstuk 4 aan de orde komen.

<sup>11</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 150. Overigens zal de 'verbintenis' uitgebreid aan de orde komen in hoofdstuk 4.

<sup>12</sup> Zie in deze zin bijvoorbeeld ook H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 33; 'Eine Leistung im weitesten Sinne ist jede Tätigkeit, jedes positive oder negative Verhalten, ein Tun, ein Dulden oder ein Unterlassen'. De Umsatzsteuer ziet volgens deze auteurs alleen op 'Leistungen in Wirtschaftlichen Sinne'. Zo ook K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 630; 'Was unter "Leistung" zu verstehen ist, läßt sich in Anlehnung an das Bürgerliche Recht beschreiben, das den Begriff "Leistung" in § 241 Bürgerliches Gesetzbuch verwendet. Danach ist Leistung jedes vom Willen eines Rechtssubjekts beherrschte Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen), das zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht wird, insbesondere Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann.'

Opvallend is dat laatstgenoemd citaat een verwijzing bevat naar het economisch verkeer.

Ook voor wat betreft de VAT wordt uitgegaan van een dergelijke ruime benadering. Dit blijkt bijvoorbeeld al uit de tekst van s 5(2)(b) VAT Act 1994; 'anything which is not a supply of goods but is done for a consideration (including, if so done, the granting, assignment or surrender of any right) is a supply of services.'

<sup>13</sup> K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 631. In gelijke zin H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 36; 'Eine Leistung beruht in der Regel auf einem Verpflichtungsgeschäft, zum Beispiel einem Kauf-, Tausch-, Miet-, Speditionsvertrag usw. Gegenstand der Besteuerung ist aber nicht dieses Verpflichtungsgeschäft, sondern das nachfolgende Erfüllungsgeschäft, die tatsächlich bewirkte Leistung.'

echter niet zeggen dat elke prestatie uit een verbintenis moet voortvloeien wil deze voor de omzetbelasting in aanmerking kunnen komen. Ook Denie is van mening dat aan presteren geen 'schuldinlossing, nakoming of iets van dien aard' kleeft.<sup>14</sup> Het gaat om de prestatie op zich. Deze visie is in het licht van de Zesde richtlijn vol te houden omdat anders het vereiste 'onder bezwarende titel' van artikel 2, lid 1 van die richtlijn een dode letter zou zijn, terwijl dit, gezien de niet onaanzienlijke hoeveelheid jurisprudentie van het Hof van Justitie EG dienaangaande, juist niet het geval blijkt te zijn.<sup>15</sup>

Dit geldt evenzeer voor het belastbare feit diensten in de Wet op de omzetbelasting 1968 omdat artikel 4 van deze wet voor belastbaarheid hiervan vereist dat de diensten 'tegen vergoeding' worden verricht.<sup>16</sup> Ook hier leidt een andere opvatting ertoe dat dit vereiste een dode letter is. Dit vereiste wordt in de Wet op de omzetbelasting 1968 echter niet gesteld ten aanzien van het belastbare feit levering van een goed. Dit betekent dat in de systematiek van de Wet ook een levering welke niet tegen vergoeding wordt verricht in principe belastbaar is. Echter, artikel 8, lid 3, Wet op de omzetbelasting 1968 geeft slechts voor een aantal vormen van levering als bedoeld in artikel 3 en 3a van de Wet waarvoor de vergoeding ontbreekt, een maatstaf van heffing.<sup>17</sup> De leveringen 'om niet' welke niet alsnog door artikel 8 van de Wet bij wijze van fictie worden voorzien van een heffingsmaatstaf, zo men wil 'vergoeding', blijven dus onbelastbaar.<sup>18</sup>

<sup>14</sup> Vergelijk A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 30.

<sup>15</sup> Zie bijvoorbeeld Hof van Justitie EG 5 februari 1981, (Staatssecretaris van Financiën t. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, 154/80) Jurispr. 1981, blz. 445, Hof van Justitie EG 8 maart 1988, (Apple and Pear Development Council t. Commissioners of Customs and Excise, 102/86) Jurispr. 1988, blz. 1443, Hof van Justitie EG 3 maart 1994, (R.J. Tolsma t. Inspecteur der Omzetbelasting, C-16/93) Jurispr. 1994, blz. 743.

<sup>16</sup> Ik ga er voorsnog van uit dat de termen 'onder bezwarende titel' (artikel 2 Zesde richtlijn) en 'tegen vergoeding' (artikel 4 Wet op de omzetbelasting 1968) synoniem zijn.

<sup>17</sup> Dit zijn de leveringen op grond van artikel 3, lid 1, onderdelen g en h, en de levering op grond van artikel 3a, lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>18</sup> Hiermee wijkt de Wet op de omzetbelasting 1968 af van de Zesde richtlijn. Artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn bepaalt immers

'Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, ....'.

Artikel 11a, lid 1, onderdeel b van de Zesde richtlijn stelt de heffingsmaatstaf van deze leveringen vervolgens op de aankoop prijs of de kostprijs.

De richtlijn bepaling gaat dus veel verder dan artikel 3, lid 1, onderdeel g van de Wet op de omzetbelasting 1968. Naast de onttrekking als bedoeld in dit artikel stelt artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn elke andere levering om niet gelijk met een levering onder bezwarende titel. Artikel 3, lid 1, onderdeel g van de Wet op de omzetbelasting 1968 samen met het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 proberen compensatie te bieden voor het feit dat artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn niet in de Wet op de

De wijze waarop in artikel 2, lid 1 jo. artikel 3, artikel 3a en artikel 4, van de Zesde richtlijn de belastbare feiten levering van goederen en diensten is omschreven zorgt ervoor dat vrijwel elke denkbare handeling een zodanige prestatie kan zijn. Hiermee wordt recht gedaan aan de ruime werkingssfeer van de BTW en een zo groot mogelijke neutraliteit gegarandeerd. Dat neemt echter niet weg dat, wil uiteindelijk van belastingheffing sprake zijn, de betreffende prestaties/handelingen nog aan een aantal voorwaarden moeten voldoen voordat daadwerkelijk geheven kan worden.

### 3.2.2 Prestaties in het economisch of maatschappelijk verkeer?

De Tweede richtlijn bepaalde dat voor subjectieve belastingplicht vereist is dat handelingen worden verricht welke behoren 'tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter', welke werkzaamheden volgens de bij deze bepaling horende bijlage, 'elke economische bedrijvigheid' omvatten.<sup>19</sup> Deze eis is in de Zesde richtlijn opgenomen in artikel 4, lid 1 waarin staat dat als belastingplichtige 'wordt beschouwd ieder die, ..., een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht.'<sup>20</sup>

Een gelijkaardige bepaling is in de Wet op de omzetbelasting 1968 terug te vinden in artikel 7, lid 1, welk artikel bepaalt dat 'ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.'<sup>21</sup> Aangezien de Hoge Raad heeft beslist dat

---

omzetbelasting 1968 is overgenomen.

Artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968 en artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn lijken met elkaar in overeenstemming te zijn doordat artikel 3 niet het vereiste stelt dat de leveringen tegen vergoeding dienen te worden verricht. Door vervolgens slechts ten aanzien van een paar vormen van levering om niet een maatstaf van heffing vast te stellen lopen Wet en Zesde richtlijn weer uit elkaar.

Vreemd is dat de Hong Kong Development Council geen beroep heeft gedaan op artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn. Aangezien het hier geen zogenaamde 'kan'-bepaling betreft moet geconcludeerd worden dat de Wet op de omzetbelasting 1968 op dit punt van de Zesde richtlijn afwijkt. Conform het arrest van het Hof van Justitie EG van 1 februari 1977, (Verband van Nederlandse Ondernemingen t. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, 51/76) Jurispr. 1977 blz. 128, kon de Council zich op deze richtlijn-bepaling beroepen nu deze voor hem gunstiger is.

<sup>19</sup> Artikel 4 Tweede richtlijn jo. Bijlage A, nr. 2 ad artikel 4 van de Tweede richtlijn.

<sup>20</sup> Lid 2 van artikel 4 van de Zesde richtlijn omschrijft vervolgens deze economische activiteiten als 'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter...'. Hiermee is de Zesde richtlijn in overeenstemming met de Tweede richtlijn, zij het dat in de Zesde richtlijn een ten opzichte van de Tweede richtlijn omgekeerde volgorde is gehanteerd. Door middel van deze volgorde staat de algemenere bepaling op de eerste plaats hetgeen recht doet aan de harmonisatiegedachte.

<sup>21</sup> De door verschillende auteurs gehanteerde definities van het begrip 'bedrijf' vertonen kleine nuanceverschillen hetgeen niet wegneemt dat de strekking van de verschillende definities mijns inziens gelijk is. Zo omschrijft Reugebrink het bedrijf als 'een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname

'aangenomen moet worden, dat de Nederlandse wetgever bij de aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan de Zesde richtlijn aan de in artikel 7 van deze wet gebezigde term bedrijf geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan de term economische activiteit zoals gehanteerd in artikel 4 van de Zesde richtlijn'

moet er van worden uitgegaan dat de Zesde richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968 op dit punt, ondanks de afwijkende bewoordingen, met elkaar in overeenstemming zijn.<sup>22</sup>

Ter verkrijging van het ondernemerschap is dus vereist dat de verrichte prestaties economische activiteiten zijn. De vraag is echter of een dergelijke eis ook wordt gesteld ten aanzien van het belastingobject, de prestaties op zich. Als, met andere woorden eenmaal sprake is van subjectieve belastingplicht, is dan voor belastbaarheid van de door de belastingplichtige verrichte prestaties vereist dat deze alle in het economisch of maatschappelijk verkeer zijn verricht?<sup>23</sup>

---

aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.' Zie J. Reugebrink, *Omzetbelasting, negende druk*, Deventer 1997, blz. 81. J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, *Wegwijs in de BTW, zevende druk*, Lelystad 1999, blz. 32 spreken van een streven 'door deelneming aan het maatschappelijk ruilverkeer maatschappelijke behoeften te bevredigen', C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 81 en E.H. van den Elsen, R.N.G. van der Paardt, S.J. Berkhuisen, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, Deventer 1990, blz. 19 en C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk*, Deventer 1979, blz. 87, hebben het over een streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer maatschappelijke behoeften te bevredigen. Tuk verwijst hierbij naar de beslissing van de Tariefcommissie van 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87 waarin de Tariefcommissie volgens hem een samenvatting van haar standpunt heeft gegeven; 'dat van een bedrijfs- (of beroeps)uitoefening sprake is, indien er een organisatie van kapitaal en arbeid is, waarmede in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften worden bevredigd, terwijl er tevens een deelneming aan het maatschappelijk verkeer moet zijn.'

<sup>22</sup> Hoge Raad 27 augustus 1985, rolno. 21 608, BNB 1985/316. Zie hierover A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 203 en C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 74. Overigens bevat dit citaat een vaker door de Hoge Raad gebruikte formulering; zie bijvoorbeeld Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295 waarin de termen 'belastingplichtige' en 'ondernemer' door middel van een soortgelijke redenering aan elkaar gelijk worden gesteld.

<sup>23</sup> H. Prast stelt zich een dergelijke vraag eveneens; 'Uit het sub 1 gestelde volgt, dat het vereiste van 'maatschappelijk verkeer' in principe gelijkelijk moet gelden voor leveringen en diensten, of dat deze eis noch bij leveringen noch bij diensten gesteld mag worden, indien eenmaal is vastgesteld, dat degene die de prestatie verricht, ondernemer is.' Prast kiest voor de eerste mogelijkheid; '...Ik kies daarom voor het standpunt, dat het vereiste van 'maatschappelijk verkeer', dat past bij het karakter van der omzetbelasting als maatschappelijke verbruiksbelasting, in principe inderdaad voor de prestatie zelf geldt, en wel voor diensten en leveringen gelijkelijk.' Zie *Weekblad voor fiscaal recht 1956/4291*, blz. 225, 'Maatschappelijk verkeer' in de omzetbelasting.'

Artikel 2 van de Zesde richtlijn vereist voor belastbaarheid van prestaties dat deze onder bezwarende titel worden verricht. Bij de behandeling van de subjectieve belastingplicht stelt Tuk ten aanzien van deze eis

in artikel 4 van de Zesde richtlijn is de eis van deelneming aan het maatschappelijk verkeer niet met zoveel woorden gesteld, maar impliciet gaat men er naar mijn mening wel van uit. Het uitgangspunt van de heffing is immers dat alleen belastbaar zijn de prestaties, die onder bezwarende titel zijn verricht. Wordt niet tegenover derden opgetreden dan is daarvan geen sprake.<sup>24</sup>

De eis van het onder bezwarende titel verrichten van prestaties heeft niet direct betrekking op de subjectieve belastingplicht, maar geldt specifiek voor het belastingobject, de prestaties. De subjectieve belastingplicht vindt zijn eigen begrenzing in artikel 4 van de Zesde richtlijn. De vraag of economische activiteiten worden verricht is beslissend voor de subjectieve belastingplicht. Hierbij wil ik verwijzen naar bijlage A, sub 2 bij artikel 4 van de Tweede richtlijn waarin staat dat de 'werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter' in ruime zin moeten worden opgevat zodat zij elke economische bedrijvigheid omvatten.

In het Hong Kong-arrest overwoog het Hof van Justitie EG dat bij 'bedoelde economische bedrijvigheid van de belastingplichtigen sprake moet zijn van werkzaamheden die zijn verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd'.<sup>25</sup> Deze omschrijving

---

<sup>24</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 90. Ik meen evenals Tuk dat het presteren onder bezwarende titel een presteren tegenover derden inhoudt maar teken hierbij wel alvast aan dat naar mijn mening niet elk presteren tegenover derden een presteren onder bezwarende titel behoeft te zijn.

<sup>25</sup> Hof van Justitie EG 1 april 1982 (Staatssecretaris van Financiën tegen Hong-Kong Trade Development Council, 89/81) Jurispr. 1982, blz. 1286 - 1287, r.o. 11. Het woord 'of' deelt naar mijn mening dit citaat in tweeën. Het deel 'verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde' ziet op de situatie waarin geen (helemaal geen (en/of niet meteen?)) tegenwaarde wordt verkregen terwijl het tweede deel betrekking heeft op de situatie waarin wel een tegenwaarde wordt verkregen.

In deze tweedeling is dus ook uitstekend de visie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot bijvoorbeeld voorbereidende activiteiten (bijvoorbeeld de aanschaf van bedrijfsmiddelen) in te passen. Dergelijke activiteiten dienen volgens het Hof van Justitie EG tot de economische activiteiten te worden gerekend (Hof van Justitie EG 14 februari 1985 ((D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-van Deelen tegen Minister van Financiën, 268/83)) jurispr. 1985 blz. 665). Deze voorbereidende activiteiten brengen weliswaar geen (niet meteen?) geld op maar deze worden wel verricht in de hoop er ooit prestaties onder bezwarende titel mee te verrichten.

Zo ook Hof van Justitie EG 29 februari 1996 (Intercommunale zeewaterontzilting, C-110/94) VN 1996, blz. 1400; '.....de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, en dat.....de hoedanigheid van belastingplichtige niet met terugwerkende kracht kan worden ontnomen, wanneer op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in

van het begrip 'economische bedrijvigheid' (economische activiteiten in de Zesde richtlijn) laat de ruimte om ook prestaties welke niet onder bezwarende titel worden verricht tot de economische activiteiten te verrichten.<sup>26</sup> Het is dus niet noodzakelijk dat er sprake is van een tegenprestatie; de betreffende activiteit hoeft niet 'onder bezwarende titel' te zijn verricht.<sup>27</sup> Wel is het op grond van het Hong Kong-arrest zo dat degene die uitsluitend prestaties om niet verricht geen belastingplichtige is in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. Hiermee heeft het Hof van Justitie EG de grenzen aangegeven van de subjectieve belastingplicht; niet alle economische activiteiten hoeven prestaties te zijn welke onder bezwarende titel worden verricht maar niet alle prestaties mogen om niet worden verricht.<sup>28</sup>

De term 'economische bedrijvigheid' ('economische activiteit' in de Zesde richtlijn) heeft naar mijn mening dus een ruimer bereik dan de term 'onder bezwarende titel' van artikel 2 van de Zesde richtlijn.<sup>29</sup> Immers, het louter verrichten van een

---

vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid.' Zelfs zonder dat ooit een consument aan de outputzijde in gelegenheid is gesteld om te besteden c.q. te verbruiken is de belanghebbende in casu toch belastingplichtig. Gezien hetgeen het Hof van Justitie EG inmiddels heeft beslist in het Mohr-arrest is het ene verbruik het andere niet. In laatstgenoemd arrest was de afwezigheid van enig verbruik bij de besteder voldoende om te ontkennen dat er sprake was van objectieve belastingplicht. In het Hong Kong-arrest was geen sprake van subjectieve belastingplicht hoewel er ontegenzeggelijk wel verbruik was.

Zie over deze materie ook paragraaf 3.3.1. en voor wat betreft het Inzo-arrest onder andere R.R.J. M. Keijsers, Start onderneming mislukt: toch recht op aftrek van BTW, Btw Brief 1996 nr. 10, blz. 16 - 18.

<sup>26</sup> Ik meen dus dat het vergoedingsvereiste geen bestanddeel is van het 'economisch verkeer'. Het is dus mogelijk om belastingplichtig te zijn voor niet onder bezwarende titel verrichte prestaties. Een bevestiging hiervan zie ik in de pro-rata aftrek van artikel 17, lid 5 jo. artikel 19 van de Zesde richtlijn. Een dergelijke beperking van de aftrek van voorbelasting zou immers overbodig zijn indien terzake van de betreffende om niet verrichte prestaties geen sprake zou zijn van belastingplicht. Aftrek van voorbelasting zou dan al op die grond niet mogelijk zijn.

<sup>27</sup> In gelijke zin; M.E. van Hilten, Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 23; 'Ook prestaties om niet kunnen die rol hebben: te denken valt aan het schoolvoorbeeld van de slager die een stukje worst geeft aan de kinderen van zijn klanten. Niemand zal toch ontkennen dat aan deze schenking een zakelijk belang kleeft: de schenking is - zij het indirect - gericht op het verkrijgen van (meer) opbrengst en is naar mijn mening dan ook een economische activiteit.'

<sup>28</sup> Zie verder over deze materie paragraaf 3.3.2.1.

<sup>29</sup> Zo heeft naar mijn mening het begrip 'economische activiteit' zowel betrekking op de inputzijde als de outputzijde van de 'belastingplichtige'. Voor wat betreft de vraag of sprake is van prestaties onder bezwarende titel is echter alleen de outputzijde van de belastingplichtige van belang.



prestatie met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde, hetgeen volgens de overwegingen van het Hof van Justitie EG in het Hong Kong-arrest voldoende is om te kunnen spreken van een economische activiteit, is volgens datzelfde Hof van Justitie EG in het Tolsma-arrest kennelijk onvoldoende om een rechtstreeks verband tussen prestatie en ontvangen geldbedrag tot stand te doen komen.<sup>30</sup>

Indien er wel sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, kan moeilijk worden volgehouden dat er dan geen sprake zou zijn van een prestatie in het economische verkeer.<sup>31</sup> In deze zin merkte Tuk reeds op dat 'in verband met het karakter van de omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting' de wetgever vrede kan hebben met de eis 'dat de prestatie moet liggen op het gebied van het economische verkeer.'<sup>32</sup> Hij verwijst vervolgens naar artikel 4 van de Zesde richtlijn, volgens welk artikel, zoals eerder vermeld, vereist is dat de prestatie ligt op het gebied van het economisch verkeer. Hierbij merkt hij op dat voor belastbaarheid vereist is dat er een op geld waardeerbare vergoeding is en dat, ook al is er sprake van een vergoeding, een niet op het terrein van het economisch verkeer liggende prestatie niet belast dient te worden.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> Hof van Justitie EG 3 maart 1994 (R.J. Tolsma tegen Inspecteur der Omzetbelasting, C-16/93) Jurispr. 1994, blz. 760, r.o. 18. Dit arrest komt uitgebreid aan de orde in hoofdstuk 4.

Het Hof van Justitie EG antwoordt letterlijk op de tweede door het Hof Leeuwarden gestelde prejudiciële vraag; 'In tegenstelling tot wat de Duitse en de Nederlandse regering verdedigen, is ook het feit dat de orgelman op de openbare weg muziek ten gehore brengt met het doel geld op te halen, en dat hij ook daadwerkelijk bepaalde bedragen ontvangt, niet van belang voor de vraag of de betrokken activiteit als een dienst onder bezwarende titel in de zin van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt.'

<sup>31</sup> Het oordeel van het Hof Den Haag van 24 februari 1999, nr. 97/1882, V-N 1999/39.14 inzake een muzikdocent welke naast lesgeven ook lesboeken verkoopt en instrumenten repareert en daarnaast orgel speelt tijdens erediensten is naar mijn oordeel hiernee niet te verenigen. Het Hof was van oordeel dat belanghebbende de optredens, welke hij verzorgde vanuit zijn christelijke overtuiging, niet heeft verzorgd 'ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen tegenover derden'. Belanghebbende verrichtte de betreffende prestaties dus niet in het economisch verkeer. Deze conclusie is mijns inziens niet te rijmen met het in de casus vaststaande gegeven dat belanghebbende een afgesproken vergoeding ontving per optreden. Ook kan moeilijk worden betoogd dat in casu geen sprake is van verbruik waardoor er geen sprake zou zijn van een dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. Zie in gelijke zin A. van Dongen, Het ene orgel is het andere niet, Btw Brief 1999 nr. 12, blz. 4 en 5.

<sup>32</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 151. Dit is overigens volgens mij niet anders indien de omzetbelasting wordt gekarakteriseerd als een algemene bestedingsbelasting. Deze karakterisering doet immers niet af aan het feit dat de Zesde richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968 de leveringen van goederen en de diensten (en invoer van goederen) aanwijzen als de belastbare handelingen.

<sup>33</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 151. Als voorbeeld van een prestatie tegen vergoeding, welke prestatie niet belast dient te worden omdat deze niet ligt op het terrein van het economisch verkeer, noemt hij de prestaties

Vreemd is echter wel dat Tuk meent dat de eis dat de prestaties moeten worden verricht in het maatschappelijk verkeer, ten aanzien van het belastingobject niet meer geldt omdat in de Zesde richtlijn nergens een bepaling is opgenomen, 'welke zou kunnen suggereren, dat prestaties, welke niet in het maatschappelijk verkeer zouden worden verricht buiten de belasting zouden vallen.' Hij neemt daarentegen wel aan, zoals eerder in deze paragraaf al aan de orde kwam, dat deze eis wel nog steeds geldt ten aanzien van de belastingplicht waarbij hij het vereiste 'onder bezwarende titel' als argument aanvoert aangezien dit een optreden ten opzichte van derden veronderstelt.

Vreemd is dan ook hoe Tuk ten aanzien van het belastingobject volhoudt dat hier wel sprake dient te zijn van een in het economisch verkeer verrichte prestatie doch niet van een in het maatschappelijk verkeer (in de zin van een optreden tegenover derden) verrichte prestatie.<sup>34</sup> Indien hij bedoeld heeft elk optreden tegenover een derde van belastingheffing uit te sluiten, betekent dit automatisch ook dat elk optreden in het economisch verkeer wordt uitgesloten. Dit kan niet zijn bedoeling zijn geweest en ik kies dan ook voor de uitleg dat hij slechts heeft willen aangeven dat alleen de prestaties in het economisch verkeer voor belastingheffing in aanmerking komen en niet de prestaties in het maatschappelijk verkeer welk begrip mijn mening een ruimer bereik heeft en het begrip 'economisch verkeer' mede omvat.<sup>35</sup>

Naar mijn mening is het vereiste 'onder bezwarende titel' een species van het vereiste 'economische activiteit'; het moet voor belastbaarheid gaan om prestaties in het economische ruilverkeer.<sup>36</sup> Het vereiste 'economisch verkeer' is naar mijn

---

verricht 'door bedienaren van de godsdienst als zodanig'.

<sup>34</sup> Vergelijk blz. 150, 151 en blz. 155 van C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979.

<sup>35</sup> Waarschijnlijk is ook Tuk de mening toegedaan dat het 'maatschappelijk verkeer' ruimer is dan het 'economisch verkeer'. Ik denk dat het eerder aangehaalde door Tuk gegeven voorbeeld van de prestaties tegen vergoeding welke niet in het economisch verkeer werden verricht - de prestaties door een godsdienstbeoefenaar als zodanig verricht - ook volgens Tuks opvatting een prestatie in het maatschappelijk verkeer is. In elk geval leid ik uit zijn afzonderlijke behandeling bij de belastbare feiten van de begrippen 'economisch verkeer' en 'maatschappelijk verkeer' in respectievelijk de paragrafen 4.1.3.2. en 4.1.3.7. af dat beide begrippen volgens hem niet synoniem zijn.

<sup>36</sup> In gelijke zin; M.E. van Hilten, Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 17; 'Zo blijkt uit het Hong Kong-arrest dat elke werkzaamheid die wordt verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde een economische bedrijvigheid is. Het voldoen aan dit criterium is mijns inziens niet voorbehouden aan tegen vergoeding verrichte prestaties. Dat kan bijvoorbeeld ook worden opgemaakt uit Hof van Justitie EG 14 februari 1985 (Rompelman-arrest, D.S.). In dit arrest oordeelde het Hof van Justitie EG dat ook voorbereidende werkzaamheden, zoals het aanschaffen van goederen of diensten, economische activiteiten kunnen zijn. Ook hier kan een zekere gerichtheid op opbrengst worden onderkend: de voorbereidende handelingen worden immers verricht teneinde deze te zijner tijd aan te wenden

mening op zijn beurt weer een species van de in de Nederlandse jurisprudentie en literatuur veelvuldig voorkomende term 'maatschappelijk verkeer', welke term volgens vaste jurisprudentie moet worden opgevat als een optreden tegenover derden.<sup>37</sup> In de Nederlandse jurisprudentie is de term 'maatschappelijk verkeer' vervangen door de term 'economische verkeer' waarmee aansluiting wordt gezocht bij de in de Zesde richtlijn gebruikte term 'economische activiteiten'.<sup>38</sup>

---

voor het verrichten van prestaties tegen vergoeding', evenals E.H. van den Elsen, R.N.G. van der Paardt, S.J. Berkhuysen, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, eerste druk, Deventer 1990, blz. 29; 'Zoals uit het gestelde onder 1.5.3.2. is gebleken, betekent dit niet dat alle prestaties tegen een vergoeding moeten worden verricht. Ook prestaties die binnen het kader van de organisatie om niet worden verricht, kunnen in het economisch verkeer plaatsvinden.'

Tot slot verwijs ik in dit verband ook naar de in noot 12 van dit hoofdstuk vermelde Duitse auteurs die van mening zijn dat de Umsatzsteuer ziet op 'Leistungen in Wirtschaftlichen Sinne' oftewel 'Verhalten das zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht wird'.

<sup>37</sup> De vrijwilliger die een dag per week hulp biedt in een bejaardenhuis verricht naar mijn mening wel een prestatie in het maatschappelijk verkeer doch geen prestatie in het economisch verkeer wegens gebrek aan economisch belang.

Zie in deze zin bijvoorbeeld Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213; 'Als diensten welke ingevolge artikel 4, in samenhang met artikel 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan omzetbelasting zijn onderworpen, moeten worden aangemerkt alle prestaties die in het economische verkeer tegen vergoeding (= economisch ruilverkeer, D.S.) worden verricht door een ondernemer in het kader van zijn onderneming. Als prestaties verricht in het economische verkeer hebben te gelden alle prestaties bij het verrichten waarvan de ondernemer, ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.'

In gelijke zin Hoge Raad 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147, toeristenbureau-arrest, alsmede E.H. van den Elsen, R.N.G. van der Paardt, S.J. Berkhuysen, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, eerste druk, Deventer 1990, blz. 28 en 29; 'Naar onze mening heeft de Hoge Raad de elementen 'maatschappelijk verkeer' en 'niet uitsluitend om niet presteren' in het begrip 'economisch verkeer' samen willen laten komen. Dit blijkt ook uit een uitspraak van de Hoge Raad van 14 september 1988 waarin deze beide elementen in de definitie van het begrip economisch verkeer zijn terug te vinden.' en J.E.A.M. Van Dijck, noot bij Hoge Raad 17 mei 1995, nr. 30 292, BNB 1995/227; 'Het hof ziet economisch verkeer als een species van maatschappelijk verkeer.' In tegenstelling tot Simons (noot bij Hoge Raad 5 januari 1983, nr. 20 941, BNB 1983/104) zou ik de begrippen maatschappelijk (ruil-) verkeer en economisch verkeer dan ook niet synoniem willen achten. Simons omschrijft bovendien het 'in het maatschappelijk verkeer zijn' als synoniem met het 'in de handel zijn' en als 'prestaties die onder de gegeven omstandigheden exploitabel plegen te zijn of waaraan in het ruilverkeer behoefte blijkt te bestaan.' In mijn visie zou deze omschrijving eerder passen bij prestaties in het economisch (ruil)verkeer.

<sup>38</sup> Zie bijvoorbeeld E.H. van den Elsen, R.N.G. van der Paardt, S.J. Berkhuysen, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, eerste druk, Deventer 1990, blz. 28; 'Opvallend is dat de Hoge Raad na de uitspraak van het Hof van Justitie EG in het Hong Kong arrest niet meer spreekt over prestaties in het maatschappelijk verkeer maar over prestaties in het economisch verkeer.' en J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende

### 3.2.3 De handeling of prestatie op zich

Afgezien van de vraag of aan een handeling/prestatie nu wel of geen schuld-inlossing kleeft en of deze nu wel of niet in het economische verkeer moet worden verricht kan, wat de handeling/prestatie op zich betreft, worden volstaan met de opmerking dat deze niet alleen kan bestaan in het verrichten van een daad, ook het nalaten van een daad of het dulden van een situatie kan een dergelijke prestatie zijn.<sup>39</sup> Dit blijkt duidelijk uit lid 1, tweede gedachtenstreepje, van artikel 6 van de Zesde richtlijn, waar uitdrukkelijk wordt aangegeven dat 'de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden' een handeling in de zin van artikel 6 van de Zesde richtlijn kan zijn.<sup>40</sup>

Daarnaast geeft art. 6, lid 1, van de Zesde richtlijn aan dat ook 'de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd' en 'het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet' als een dienst in de zin van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt.<sup>41</sup> Onduidelijk is of Lid-Staten van deze bepaling mogen afwijken. Het gebruik van het woord 'kan' impliceert dit wel.<sup>42</sup> In dat geval wijkt de Zesde richtlijn op dit punt af van de Tweede richtlijn. In de van de Tweede richtlijn integraal deel uitmakende Bijlage A waarin uitdrukkelijk wordt vermeld

'...dat tot de diensten onder andere moeten worden gerekend:

- ...

- de nakoming van een verbintenis om iets niet te doen;

- het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens

---

druk, Deventer 1999, blz. 35; 'Opgemerkt wordt nog, dat de Hoge Raad in de jongste arresten spreekt over economisch verkeer en niet meer over maatschappelijk verkeer.'

<sup>39</sup> Zie C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 194-197. Overigens leidt Tuk op blz. 194 deze indeling af van de 'indeling van het BW in verbintenissen om te geven, te doen en niet te doen'.

<sup>40</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 150.

<sup>41</sup> Hierbij wil ik opmerken dat het naar mijn mening hier niet gaat om een zogenaamde 'kan-bepaling' in die zin dat Lid-Staten uitdrukkelijk de mogelijkheid wordt geboden deze bepaling al dan niet in hun nationale wetgevingen op te nemen. Uit de formulering van de 'kan-bepalingen' blijkt duidelijk dat het dan om een aan de Lid-Staten toegekende bevoegdheid gaat. Zie bijvoorbeeld art. 4, lid 3, van de Zesde richtlijn; 'De Lid-Staten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ...'. In dit geval echter is volgens mij 'slechts' bedoeld aan te geven dat de genoemde handelingen eveneens aangemerkt dienen te worden als diensten in de zin van de Zesde richtlijn, mits voldaan is aan de overige vereisten voor belastbaarheid; de betreffende handelingen dienen door een als zodanig handelende belastingplichtige te zijn verricht, in het binnenland en onder bezwarende titel.

<sup>42</sup> Op dit aspect ga ik nader in in deel I van hoofdstuk 5.

de overheid;'<sup>43</sup>

Uit de zinsnede dat de genoemde prestaties tot de diensten 'moeten worden gerekend', leid ik af dat de Tweede richtlijn de Lid-Staten geen keuzemogelijkheid geeft. De genoemde prestaties zijn diensten in de zin van de Tweede richtlijn. Alleen indien de genoemde prestaties bijvoorbeeld niet door een ondernemer of niet onder bezwarende titel zijn verricht, wordt aan belastingheffing niet toegekomen.<sup>44</sup>

Mogelijk is ook dat het gebruik van het woord 'kan' in de Zesde richtlijn dezelfde strekking aan artikel 6, lid 1 geeft als bedoeld bij de Tweede richtlijn. De genoemde prestaties kunnen diensten zijn in de zin van de richtlijn. Zijn zij (o.a.) verricht door een ondernemer en onder bezwarende titel, dan zijn zij diensten als bedoeld in artikel 6 van de Zesde richtlijn. Vooral nog ga ik er van uit dat de Zesde richtlijn inderdaad op dit punt geen afwijking beoogt van de Tweede richtlijn.<sup>45</sup>

Opvallend is dat in genoemde bijlage wordt gesproken over 'de nakoming van een verbintenis om iets niet te doen'. Hierover wordt in de zaak *Iiffe & D.C. Holloway v. Customs and Excise Commissioners* door het VAT Tribunal opgemerkt dat de woorden 'any transaction' in artikel 6, van de Zesde richtlijn 'seem to require and mean more than the mere entry into a transaction.'<sup>46</sup> Hoewel volgens het Tribunal het aangaan van een overeenkomst en het daarbij op zich nemen van verplichtingen kan worden aangemerkt als 'something done' in de zin van s 3(2)(b) van de VAT Act 1983, 'it is much harder to conceptualise that action as itself a separate transaction capable of constituting a supply.'<sup>47</sup>

De vraag was of belanghebbende een prestatie onder bezwarende titel had verricht door een pachtovereenkomst aan te gaan en de verpachter aan te wijzen

---

<sup>43</sup> Zie artikel 20, van de Tweede richtlijn.

In de Tweede richtlijn wordt de term 'verbintenis' gebruikt. De voor de omzetbelasting meest voor de hand liggende bron van die verbintenis is de (wederkerige) overeenkomst.

<sup>44</sup> In gelijke zin; D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, tweede druk, Deventer 1994, p. 64, J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, negende druk, Deventer 1997, p. 135 en J.L.M.J. Vervloed, J.B. Bod, *Wegwijs in de BTW*, zevende druk, Lelystad 1999, p. 86 - 87.

<sup>45</sup> De andere visie, namelijk dat Lid-Staten wel een keuzemogelijkheid hebben, doet geen recht aan de verdergaande harmonisatie welke beoogd werd met de Zesde richtlijn. R. Wareham, A. Dolton ed., *Tolley's VAT Planning 1998-99*, Croydon 1998, blz. 353 zijn echter van mening dat wel sprake is van een keuzemogelijkheid; 'A general derogation is permitted where the text of the Directive uses the word "may" rather than "shall".' Vergelijk artikel 6, lid 1, Zesde richtlijn; ' "supply of services" shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods within the meaning of article 5. Such transactions may include inter alia:'

<sup>46</sup> [1994] 2 Common Market Law Reports 450, blz. 468.

<sup>47</sup> Zie s 5(2)(a) van de VAT Act 1994.

als agent voor de latere verhuur van het gepachte. De verpachter verbond zich niet alleen tot het in pacht afstaan van de onroerende zaak, maar tevens tot het verrichten van een aantal andere prestaties. Hiertoe behoorde onder andere het verbouwen van de onroerende zaak en het betalen van een som geld indien belanghebbende het pand niet binnen een periode van twee jaar zou kunnen verhuren. De Commissioners betoogden dat de betaling een stimulans was om te zorgen dat de pachtovereenkomst door partijen zou worden aangegaan. Het Tribunal vergeleek de feiten in dit geval met de door de Commissioners ter ondersteuning van hun standpunt aangedragen jurisprudentie, en kwam tot de conclusie dat in die gevallen belanghebbende tevens verplicht werd tot het verrichten van bepaalde prestaties zoals bijvoorbeeld het opknappen van de betreffende onroerende zaak.<sup>48</sup> Volgens het Tribunal was de betaling van het overeengekomen geldbedrag door de verpachter aan de pachter niet de vergoeding voor een daartegenover door de pachter verrichte prestatie bestaande in het aangaan van de pachtovereenkomst. De betaling van dit bedrag was 'slechts' een van de onderdelen van hetgeen waartoe de verpachter zich had verbonden tegen betaling van de pachtsom door de pachter: 'The eventual payment of the sums that subsequently became due ... to the partnership was the carrying out ... of what it undertook to do in return for the consideration'. Op grond van deze uitspraak is dus niet het aangaan van de overeenkomst, maar het uitvoering geven daaraan de belastbare prestatie voor de BTW.

In de Zesde richtlijn heeft men het over 'de verplichting om een daad na te laten of om een daad of situatie te dulden.' De indeling in deze laatste zinsnede is ook bij Tuk terug te vinden. Hij merkt op dat de prestaties bestaande uit een niet-doen zich in hoofdzaak in twee vormen voordoen; 'namelijk in een zich onthouden van een daad, welke men anders zou mogen verrichten en in het gedogen van een daad van een ander, welke men anders gerechtigd zou zijn te verhinderen. Bij deze tweede vorm is de verbintenis om niet tot verhinderende over te gaan reeds voldoende als prestatie. Het is daarbij onverschillig of de ander inderdaad de (te gedogen D.S.) daad verricht of niet.'<sup>49</sup>

Zeker bij de prestaties bestaande uit een niet-doen is de onderliggende verbintenis van groot belang voor de vaststelling of er (überhaupt) sprake is van een

---

<sup>48</sup> Zie voor een vrij recent voorbeeld hiervan *Ridgeons Bulk Ltd. v. Customs and Excise Commissioners* [1994] *Simon's Tax Cases* 427 waarin belanghebbende, de pachter, zich tegenover een pachtvrije periode van drie jaar verplichtte tot het verrichten van bepaalde herstelwerkzaamheden en het herinrichten van de onroerende zaak. Een en ander was vastgelegd in een brief van de verpachter aan de pachter. Mede op grond van het in deze brief gestelde kwam het Tribunal tot de conclusie dat dat wat de pachter zou verkrijgen voor het op zich nemen van de genoemde prestaties 'was the right to occupy the sawmill for three years without being required to pay any rent, and the benefit of the three years rent-free was clearly directly linked to the undertaking to carry out the building works. The works were done pursuant to that agreement.'

<sup>49</sup> C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, tweede druk, Deventer 1979, blz. 197. Overigens merkt hij dergelijke prestaties aan als zogenaamde voortdurende prestaties.

prestatie.<sup>50</sup> Dit laatste wordt immers moeilijk vast te stellen indien deze buiten beschouwing zou moeten worden gelaten.

Dat de Tweede richtlijn het hier heeft over een verbintenis en de Zesde richtlijn over een verplichting, acht ik verder van geen belang. De tekstuele modernisering van de tekst van de Zesde richtlijn beoogt op dit punt naar mijn mening geen afwijking van hetgeen de Tweede richtlijn reeds bepaalde.

Een nauwkeuriger inhoudelijke beschrijving van de term prestaties of handelingen dan de voorgaande kan mijns inziens nauwelijks worden gegeven zonder te verzanden in een schier oneindige opsomming van allerlei handelingen, welke opsomming slechts tot voorbeeld kan strekken.<sup>51</sup> Desondanks zal in deel I van hoofdstuk 5 nader worden ingegaan op de vraag wanneer sprake is van een prestatie, en dan met name een dienst, in de zin van de Zesde richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968. Hierbij zal uitgebreid aandacht worden besteed aan recente jurisprudentie van het Hof van Justitie EG. In twee arresten achtte het Hof van Justitie EG het verbruik doorslaggevend voor de vraag of sprake was van een dienst in de zin van de Zesde richtlijn.<sup>52</sup>

#### 3.2.4.1 Levering van een goed of het verrichten van een dienst? Belang van het onderscheid.

Zowel de levering van een goed als het verrichten van een dienst is een belastbare prestatie in de zin van artikel 2, lid 1 van de Zesde richtlijn. In zoverre zijn beide prestaties gelijk en lijkt het onderscheid niet van belang te zijn. Echter, van hieruit gaan beide prestaties elk hun eigen leven leiden, te beginnen uiteraard met voor

---

<sup>50</sup> Overigens zijn K. Tipke en J. Lang van mening dat de onderliggende overeenkomst meestal van belang is voor de beoordeling van de belastbaarheid van verrichte prestaties, ongeacht of het daarbij gaat om een handelen of nalaten. Zie *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 632; 'Obwohl die Umsatzsteuer nicht an das Verpflichtungsgeschäft, sondern an das Erfüllungsgeschäft anknüpft, muß, wer Umsatzsteuerrecht anwendet, meist auf das Verpflichtungsgeschäft (Kauf, Tausch, Werkvertrag, Werklieferungsvertrag, Dienstvertrag, Miet-/Pachtvertrag, Maklervertrag usw.) rekurrieren, um sicher beurteilen zu können, wer (Unternehmer oder nicht) an wen was (steuerfrei oder nicht) wo (im In- oder Ausland) gegen welches Entgelt geleistet hat.' Met genoemde auteurs ben ik het eens dat de onderliggende overeenkomst ook bij prestaties bestaande uit een doen, een handelen, van belang is. Echter met name bij een niet-doen lijkt zij mij voor het vaststellen van de prestatie onmisbaar.

<sup>51</sup> Zoals het voorbeeld dat Vervloed en Bod geven; 'Een tweede belastbaar feit, dat in artikel 1 Wet OB wordt genoemd is de dienst. Ondernemers, die diensten verrichten zijn o.a. loodgieters, kappers, schilders, uitzendbureaus.' J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, *Wegwijs in de BTW*, zevende druk, Lelystad 1999, blz. 85.

<sup>52</sup> Hof van Justitie EG 29 februari 1996, (J. Mohr t. Finanzamt Bad Segeberg, C-215/94) BNB 1997/31 en Hof van Justitie EG 18 december 1997, (Landboden Agrardienste GmbH & Co KG t. Finanzamt Calau, C-384/95) V-N 1998/5.17.

elk afzonderlijk een beschrijving van wat nu eigenlijk onder de betreffende prestatie dient te worden verstaan.<sup>53</sup> Vervolgens wordt voor beide prestaties afzonderlijk uitgemaakt waar de prestatie wordt verricht, geldt voor interne leveringen en diensten een afzonderlijke maatstaf van heffing, kunnen de tarieven verschillen naar gelang van de kwalificatie van de prestatie, en zijn sommige vrijstellingen alleen van toepassing op één van beide prestaties.<sup>54</sup>

Het gaat naar mijn mening in deze te ver om hier verder op in te gaan. Op grond van de voorgaande - niet complete - opsomming meen ik, in tegenstelling tot Vervloed en Bod, dat het in een groot deel van de gevallen juist wèl van belang is 'zichzelf de vraag te stellen of een bepaalde prestatie nu een levering of een dienst is.'<sup>55</sup>

Nu beide soorten prestaties belastbare handelingen in de zin van de Wet op de omzetbelasting vormen, lijkt het onderscheid niet van belang te zijn. Het belang van dit onderscheid is echter meervoudig:

- De plaatsbepaling van de prestatie is afzonderlijk geregeld voor de levering van een goed en de levering van een dienst,
- Sommige vrijstellingen hebben betrekking op de levering van een goed en niet op de levering van een dienst en andersom,
- Voor beide soorten prestaties kunnen in bepaalde gevallen verschillende tarieven van toepassing zijn,

#### 3.2.4.2 De levering van een goed

Ten aanzien van de levering van een goed bepaalt artikel 5, lid 1 van de Zesde richtlijn dat hieronder wordt verstaan de

'overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken'.

Voorts wordt in dit artikel aangegeven welke zaken of rechten als lichamelijke zaken (kunnen) worden beschouwd en wordt bovendien een aantal prestaties met

---

<sup>53</sup> Zie artikel 5 en artikel 6 van de Zesde richtlijn.

<sup>54</sup> Zie respectievelijk de artikel 5 en 6 van de Zesde richtlijn, artikel 8 en 9 van de Zesde richtlijn, artikel 11 van de Zesde richtlijn, artikel 12 van de Zesde richtlijn en tenslotte artikel 13 van de Zesde richtlijn.

Zie hierover ook K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 631 - 632; 'Das Gesetz hebt von den Leistungen (Oberbegriff) die Lieferungen besonders ab. Es unterscheidet Lieferungen und sonstige Leistungen; dies ist insbesondere wegen der (nach Lieferungen und sonstigen Leistungen differenzierenden) Sonderbestimmungen über den Leistungsort von Bedeutung, ferner, weil einige Vorschriften sich nur auf Lieferungen beziehen, andere nur auf sonstige Leistungen.'

<sup>55</sup> J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, *Wegwijs in de BTW*, zevende druk, Lelystad, 1999, blz. 60.



een levering in bovenbedoelde zin gelijkgesteld.<sup>56</sup> Het belastbare feit 'levering van een goed' wordt aldus vrij algemeen omschreven. De praktijk leert dan ook dat er prestaties zijn waarvan het onduidelijk is of deze nu wel of niet onder het belastbare feit levering van een goed kunnen worden gebracht dan wel of er sprake is van het verrichten van een dienst. Ik noem hierbij als voorbeeld de overeenkomsten van finance lease.

In het voorstel voor de Zesde richtlijn werd de overeenkomst van finance lease op grond van de gelijkenis met de overeenkomst van huurkoop als een levering aangemerkt.<sup>57</sup> De betreffende bepaling werd uiteindelijk echter niet in de Zesde richtlijn opgenomen omdat de eigendom bij een overeenkomst van finance lease, in tegenstelling tot de overeenkomst van huurkoop, 'aan het eind van het contract niet automatisch op de lessee overgaat'.<sup>58</sup> Volgens de gangbare opvatting is dan ook sprake van het verrichten van een dienst, later, bij al of niet gebruikmaking van de koopoptie, eventueel gevolgd door een levering.<sup>59</sup>

Vervloed en Bod daarentegen leken een voorkeur te hebben gehad voor het aanmerken als een levering.<sup>60</sup> Zij verwezen naar een arrest van de Hoge Raad waaruit volgens hen 'de voorzichtige conclusie' zou kunnen worden getrokken dat 'ons hoogste rechtscollege ernaar neigt de financial lease als een levering te beschouwen.' Zij versterkten vervolgens hun argument met een oude resolutie waarin de staatssecretaris de overeenkomst van finance lease als een levering aanmerkte.<sup>61</sup> In 1998 heeft de Staatssecretaris een mededeling doen uitgaan waarin een aantal voorwaarden wordt opgesomd waaraan voldaan moet zijn wil er sprake zijn van een levering in de zin van art. 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Gesteld zou kunnen worden dat indien aan deze voorwaarden is voldaan, de feitelijke beschikkingmacht is overgegaan op de lessee.<sup>62</sup>

---

<sup>56</sup> Overigens is de opsomming van artikel 5 van de Zesde richtlijn limitatief. Dit geldt ook voor artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Zie C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 141.

<sup>57</sup> Zie hierover D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting, tweede druk, Deventer 1994, blz. 49.

<sup>58</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 116.

<sup>59</sup> Zie D.B. Bijl, D.G. van Vliet en J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede druk, Deventer 1994, blz. 48 - 50, J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer, 1997, blz. 117 - 118, A.H.R.M. Denie, Het intra-verkeer: definitief met problemen, in; Euregiobundel Belastingen in België, Duitsland en Nederland, Arnhem 1995, blz. 204 en 205.

<sup>60</sup> J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zesde druk, Deventer 1997, blz. 90 en 91.

<sup>61</sup> Zie de resolutie van 6 februari 1969 nr. D 69/786, V-N 1969 blz. 179 en V-N 1970 blz. 915.

<sup>62</sup> Mededeling 61 van 3 november 1998, VB 98/2276, V-N 1998, blz. 4612.

Het valt niet moeilijk in te zien dat dit muisje ook een intracommunautair staartje kan hebben. Nu de Zesde richtlijn in artikel 5 in alle toonaarden zwijgt over de overeenkomst van finance lease, kan het zo zijn dat een andere Lid-Staat een andere mening is toegedaan. Dit kan in het intracommunautaire verkeer gemakkelijk tot dubbele heffing of ontbreken van enige heffing leiden.<sup>63</sup>

Naast deze 'nationale twijfelgevallen' kan intracommunautair een verschil in kwalificatie bestaan omdat artikel 5 van de Zesde richtlijn in een aantal gevallen de Lid-Staten uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om een prestatie ofwel als levering van een goed dan wel als het verrichten van een dienst aan te merken. Een voorbeeld hiervan is de keuzemogelijkheid die werd opengelaten voor de Lid-Staten in artikel 5, lid 5, onderdeel a, van de Zesde richtlijn.

Deze bepaling liet de Lid-Staten de mogelijkheid om de (binnenlandse) oplevering van een werk in roerende staat als een levering en in feite dus ook, bij niet-gebruikmaking van deze mogelijkheid, als een dienst aan te merken. De Nederlandse wetgever had in eerste instantie gekozen voor de levering. Dit neemt niet weg dat de andere Lid-Staten toendertijd wellicht voor de andere mogelijkheid hebben gekozen met alle gevolgen van dien. Dit illustreert dat een dergelijke 'kan-bepaling' niet bevorderlijk is voor de harmonisatie. Inmiddels wordt de oplevering van een werk in roerende staat in alle Lid-Staten aangemerkt als het verrichten van een dienst. Een en ander neemt niet weg dat de afbakening tussen een oplevering en een dienst ten aanzien van een onroerende zaak niet zijnde een bouwterrein actueel blijft!<sup>64</sup>

Het antwoord op deze vraag is zuiver nationaal gezien slechts niet langer van belang indien de betreffende Lid-Staat ook de oplevering als een dienst aangemerkt. In dat geval wordt immers zowel de 'vervaardigende prestatie' als de 'niet-vervaardigende prestatie' als een dienst aangemerkt.

Deze gelijke kwalificatie van beide prestaties heeft dan op nationaal niveau wel het onderscheid tussen beide prestaties weggenomen, dit neemt echter niet weg dat op intracommunautair niveau desondanks problemen konden blijven bestaan

---

<sup>63</sup> Zie A.H.R.M. Denie, Het intra-verkeer: definitief met problemen, Euregiobundel Belastingen in België, Duitsland en Nederland, Arnhem, 1995, blz. 42, alwaar hij door middel van een aantal voorbeelden de gevolgen van een dergelijke afwijkende standpunt-bepaling schetst.

<sup>64</sup> Op grond van de huidige formulering van artikel 3, lid 1, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 is alleen de oplevering van een onroerende zaak met uitzondering van een niet-bouwterrein (zie hiervoor lid 4 van artikel 11 van de Wet) aan te merken als een levering. De oplevering van een niet-bouwterrein wordt aangemerkt als een dienst alsmede de oplevering van roerende zaken. Dit laatste komt doordat artikel 3, lid 1, onderdeel c, alleen betrekking heeft op onroerende zaken. Op grond van de 'rangorde' blijft voor de oplevering van roerende zaken alleen de kwalificatie 'dienst' over. De oplevering van een vervaardigd bloembollenveld, zoals in Hoge Raad 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995/87, aan de orde was, moet thans worden aangemerkt als een dienst omdat het bloembollenveld op grond van lid 4 van artikel 11 Wet op de omzetbelasting 1968 niet kan worden aangemerkt als een bouwterrein.

aangezien de overige Lid-Staten eveneens de keuzemogelijkheid hadden om deze prestaties als de levering van het goed of als een dienst aan te merken.

Om het geheel nog ingewikkelder te maken; de intracommunautaire oplevering werd, in tegenstelling tot de oplevering van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn, op grond van art. 28 bis, lid 5, onderdeel a, van de Zesde richtlijn altijd aangemerkt als een levering. Het is hier dus altijd van belang de betreffende prestaties te onderscheiden. De Memorie van Toelichting merkt hierover op:

„Gebleken is dat de hiervoor omschreven regelgeving tot problemen heeft geleid. Daarbij speelt een rol dat niet steeds duidelijk is wanneer er nog sprake is van een intracommunautaire oplevering c.q. levering dan wel dat de prestatie het karakter van een dienst heeft verkregen.“<sup>65</sup>

Aangezien de afbakening tussen de oplevering, de vervaardiging van een nieuw goed dus, en een dienst nogal wat problemen opleverde en het onderscheid vanwege de afzonderlijke plaatsbepaling van belang is in intracommunautaire situaties, werd op Europees niveau in de Tweede vereenvoudigingsrichtlijn besloten zowel artikel 5, lid 5, onderdeel a, als artikel 28 bis, lid 5, onderdeel a, van de Zesde richtlijn te laten vervallen.<sup>66</sup> Elke oplevering van een roerende zaak is volgens de Zesde richtlijn thans een dienst.

De Wet op de omzetbelasting 1968 is conform deze vereenvoudigingsrichtlijn gewijzigd, artikel 3, lid 1, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 heeft thans alleen betrekking op de vervaardiging, de oplevering, van een onroerende zaak.<sup>67</sup> Aangezien zowel de vervaardigingshandeling als het verrichten van een dienst aan onroerende zaken wordt verricht daar waar de onroerende zaak is gelegen, is het onderscheid tussen beide prestaties voor wat betreft de plaatsbepaling van de prestatie niet van belang.<sup>68</sup> De wijziging van artikel 3, lid 1, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 biedt als zodanig een oplossing voor in de praktijk bestaande kwalificatieproblemen ten aanzien van roerende zaken.

---

<sup>65</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 466, nr. 3, blz. 3.

<sup>66</sup> Richtlijn nr. 95/7/EG van de Raad van de Europese Unie van 10 april 1995 tot wijziging van Richtlijn 77/338/EG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (Pb L 102).

<sup>67</sup> Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de totstandkoming van de Tweede Vereenvoudigingsrichtlijn-btw, Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 466.

<sup>68</sup> Zie respectievelijk artikel 8, lid 1, onder b van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 2, onder a van de Zesde richtlijn. Dit neemt niet weg dat het onderscheid in andere opzichten wel degelijk nog altijd van belang is. Zie voor wat betreft de Wet op de omzetbelasting 1968 bijvoorbeeld art. 13 a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 hetwelk uitsluitend van toepassing is op leveringen.

### 3.2.4.3 Het verrichten van een dienst; algemeen

In tegenstelling tot de 'positieve' omschrijving van het belastbare feit 'levering van een goed' in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt ten aanzien van diensten in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn volstaan met het geven van een 'negatieve' formulering;

'als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.'<sup>69</sup>

Door de wijze waarop het belastbare feit diensten in dit artikel is omschreven moet een prestatie allereerst aan de omschrijving van het belastbare feit levering van een goed in artikel 5 van de Zesde richtlijn worden getoetst voordat aan artikel 6 kan worden toegekomen.<sup>70</sup> De gebruikte wijze van formuleren resulteert als het ware in een voorrangregel.<sup>71</sup> Voldoet een prestatie aan de vereisten van artikel 5 van de Zesde richtlijn dan kan voor die prestatie niet meer aan toetsing aan artikel 6 van de Zesde richtlijn worden toegekomen. Beide richtlijnbevestigingen overlappen elkaar niet, zij vullen elkaar aan.<sup>72</sup>

De in artikel 6 van de richtlijn ten aanzien van diensten benutte negatieve formulering heeft tot gevolg dat elke handeling die niet onder artikel 5 valt, wel binnen het bereik van artikel 6 van de Zesde richtlijn valt. Artikel 6 van de Zesde richtlijn heeft een soort vangnetfunctie ten opzichte van artikel 5 van de Zesde richtlijn; alle prestaties onder bezwarende titel welke niet onder artikel 5 van de Zesde richtlijn kunnen worden ondergebracht, vallen onder de werking van artikel 6 van de Zesde richtlijn.<sup>73</sup>

Op deze wijze wordt bereikt dat de Europese BTW conform de preambule van

---

<sup>69</sup> Vergelijk § IX Umsatzsteuergesetz dat eveneens een negatieve omschrijving van het belastbare feit 'dienst', de 'sonstige Leistung', kent; 'Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind.'

<sup>70</sup> Dit geldt evenzeer voor de Wet op de omzetbelasting 1968. Zie voor een recent voorbeeld waarin een prestatie allereerst werd getoetst aan art. 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968 Hoge Raad 23 juni 1999, nr. 34 536, V-N 1999/33.16. Toen vast was komen te staan dat de betreffende prestatie, het verlenen van een koopoptie, niet kon worden aangemerkt als een levering als bedoeld in art. 3 van de Wet, werd deze aangemerkt als een dienst in de zin van art. 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968

<sup>71</sup> In gelijke zin J.L.M.J. Vervloed, D.B. Bod, Wegwijs in de omzetbelasting, zevende druk, Lelystad 1999, blz. 85.

<sup>72</sup> Dit is anders voor wat betreft de zogenaamde gemengde prestaties. Hier gaat het dan om minimaal twee prestaties die op het oog in een geheel opgaan; een levering van een goed en het verrichten van een dienst. Beide prestaties afzonderlijk kunnen zo duidelijk van elkaar worden onderscheiden dat zij van elkaar worden gesplitst. Ook is mogelijk dat de ene prestatie de andere overheerst waardoor bijvoorbeeld de dienstverrichting opgaat in de levering.

<sup>73</sup> In deel I van hoofdstuk 5 wordt uitgebreid ingegaan op het belastbare feit 'dienst'.

de Eerste richtlijn ten aanzien van de belastbare prestaties een zo ruim mogelijke werking heeft, zonder dat theoretisch gezien problemen ontstaan met betrekking tot bijvoorbeeld de plaatsbepaling van de betreffende prestaties, vooropgesteld dat een bepaalde prestatie in alle Lid-Statens gelijk wordt gekwalificeerd.<sup>74</sup> Dat in de praktijk niet steeds aan die voorwaarde wordt voldaan, is in paragraaf 3.2.2. reeds aan de orde geweest.

Door bij de omschrijving van diensten een - ten opzichte van de omschrijving van de levering van goederen - negatieve formulering te gebruiken wordt louter nationaal gezien voorkomen dat een handeling onder meer regimes valt, intracommunautair valt er nog steeds het een en ander te beleven. Lid-Statens hebben ieder voor zich tot op zekere hoogte de vrijheid zelf in te vullen hetgeen zij als een levering willen aanmerken. Een prestatie welke in de ene Lid-Staat wordt aangemerkt als een levering kan in een andere Lid-Staat zeer wel worden aangemerkt als een dienst. Problemen kunnen ontstaan bij zo'n prestatie indien deze grensoverschrijdend is omdat beide belastbare feiten hun eigen plaatsbepalingsregime kennen. Niet ondenkbaar is dan dat beide Lid-Statens zich op het standpunt stellen dat de betreffende prestatie op hun grondgebied is verricht of, tegenovergesteld, dat beide Lid-Statens menen dat de prestatie op het grondgebied van de ander is verricht hetgeen zou kunnen resulteren in dubbele heffing of helemaal geen heffing. Zou dus onder de Zesde richtlijn de schade beperkt kunnen blijven omdat het binnenland grofweg de gehele EU omvat, door de uitvoering van de Europese regelgeving in nationale wetgeving wordt het een probleem op nationaal en daarmee intracommunautair niveau.

---

<sup>74</sup> Afgezien van de afzonderlijk geregelde wijze van plaatsbepaling van beide prestaties, heeft het onderscheid tussen levering van een goed en het verrichten van een dienst bijvoorbeeld gevolgen voor de toepasselijkheid van vrijstellingen. Zie voor een voorbeeld van de ruime werking van deze bepaling Hoge Raad 26 februari 1997, nr. 31 943, V-N 1999/20.16. Hierin ging het om een huurder van een kantine die onderhoudswerkzaamheden verrichtte jegens de verhuurder. Partijen merkten de onderhoudswerkzaamheden aan als een deel van de tegenprestatie voor de verhuur van de kantine. Het Hof Arnhem vond echter, dat de onderhoudswerkzaamheden moesten worden aangemerkt als diensten welke ten behoeve van de verhuurder werden verricht. De Hoge Raad was het eens met de overwegingen van het Hof dat 'noch de omstandigheid dat art. 1, lid 3, van de huurovereenkomst de onderhoudsplicht aanmerkt als een tegenprestatie voor het huren van de kantine, noch de omstandigheid dat belanghebbende bij het aangaan van de overeenkomst uitsluitend geïnteresseerd was in het huren van de kantine, wegneemt dat de onderhoudsplicht en uitvoering beheer als diensten ten behoeve van de vennootschap moet worden aangemerkt.' Hetgeen partijen aanmerkten als een deel van de tegenprestatie voor de verhuur werd door Hof en Hoge Raad aangemerkt als een prestatie op zich. Opgemerkt dient hierbij te worden dat de verhuurder zich in het aanhangsel bij de verhuurovereenkomst ertoe verplicht had fl 25.000,- te betalen aan de huurder als tegemoetkoming in de onderhoudskosten. Deze betaling stond volgens Hof en Hoge Raad in rechtstreeks verband met de verrichte onderhoudswerkzaamheden. Het lijkt mij waarschijnlijk dat indien partijen deze betaling niet waren overeengekomen, de onderhoudswerkzaamheden wel waren aangemerkt als betalingen in natura voor de verhuur van de kantine. Op grond van de feiten werd het standpunt van verhuurder en huurder opzij geschoven.

### 3.3 De subjectieve belastingplicht

#### 3.3.1 Algemeen

De subjectieve belastingplicht behelst de vraag wie de belastingplichtige is voor de BTW. Zoals eerder vermeld is, doordat gekozen is voor een indirecte wijze van belastingheffing, degene die de belasting behoort af te dragen (en in rekening te brengen) een ander dan degene die strikt genomen de belasting verschuldigd is. Zoals in hoofdstuk 2 is behandeld beoogt de belasting over de toegevoegde waarde immers de consumptieve bestedingen (of zo men wil) het consumptieve verbruik te belasten. De belasting dient uiteindelijk in de consumptieve sfeer neer te slaan. Om 'belastingtechnische redenen' is echter besloten de belasting indirect te heffen.<sup>75</sup> Degene die de belasting over de toegevoegde waarde moet afdragen is een ander dan degene bij wie de belasting neerslaat.

In de terminologie van de Zesde richtlijn is de belastingplichtige degene die verplicht is de belasting af te dragen.<sup>76</sup>

Artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn bepaalt dat

"Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 52.

<sup>76</sup> In afwijking van de Zesde richtlijn alwaar het begrip 'belastingplichtige' wordt gebruikt, wordt in de Wet op de omzetbelasting 1968 het begrip 'ondernemer' gehanteerd. Hiermee is echter geen inhoudelijke afwijking van de Zesde richtlijn beoogd. Zie Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

<sup>77</sup> Vergelijk artikel 7, lid 1 en lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968, § 2 van het Umsatzsteuergesetz 1993 en s 4 en 94 van de Value Added Tax Act 1994 voor zover van belang;

`1. Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. 2. Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan: a. beroep; b. de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen' respectievelijk

`§ 2 Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird', en

`s 4 (1) VAT shall be charged on any supply of goods or services made in the United Kingdom, when it is a taxable supply made by a taxable person in the course or furtherance of any business carried on by him' en `s 94 (1) In this Act "business" includes any trade, profession or vocation. (2) Without prejudice to the generality of anything else in this Act, the following are deemed to be the carrying on of a business - (a) the provision by a club, association or organisation (for a subscription or other consideration) of the facilities or advantages available to its members; and (b) the admission, for a consideration, of persons to any premises.'

Het moge duidelijk zijn dat ieder natuurlijk persoon en elke rechtspersoon of niet rechtspersoonlijkheid bezittend samenwerkingsverband subjectief belastingplichtig kan zijn voor de BTW, waarbij bedacht moet worden dat de gekozen rechtsvorm niet bepalend is voor het resultaat.<sup>78</sup>

De omschrijving van de belastingplichtige is geheel in overeenstemming met de ruime werking van de BTW, waarop in de preambule van de Eerste richtlijn al werd gewezen.<sup>79</sup> De belasting diende immers zo algemeen mogelijk te worden geheven, teneinde de grootst mogelijke mate van eenvoud en neutraliteit te verkrijgen. Het toepassingsgebied van de BTW dient 'alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van de diensten' te omvatten. De status van belastingplichtige is niet afhankelijk van louter formele vereisten maar van het antwoord op de vraag of 'iemand' economische activiteiten in de zin van de richtlijn verricht.<sup>80</sup>

### 3.3.2.1 Economische activiteiten

De in de vorige paragraaf genoemde economische activiteiten omvatten volgens lid 2 van artikel 4 van de Zesde richtlijn

'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen, alsmede de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.'

Uitdrukkelijk wordt in lid 1 van artikel 4 van de Zesde richtlijn ten aanzien van eerstgenoemde activiteiten vermeld dat het oogmerk of resultaat van die activiteiten niet van belang is. Deze activiteiten hoeven dus niet te zijn verricht ter wille van het verkrijgen van een (geldelijke) tegenprestatie, noch is het uitblijven van een vergoeding van belang voor de kwalificatie als economische activiteit.<sup>81</sup>

Zo overwoog het Hof van Justitie EG in zijn arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85 dat

'Uit deze definities blijkt dat het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer heeft, waar hiermee alle dienstverrichtingen van de vrije beroepen worden bedoeld, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het

---

<sup>78</sup> Zie E.H. van den Elsen, R.N.G. van der Paardt, S.J. Berkhuisen, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, eerste druk, Deventer 1990, p. 16.

<sup>79</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, p. 75.

<sup>80</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel, European Tax Law, Deventer 1993, p. 112.

<sup>81</sup> In gelijke zin; A.E. de Moor, Het vergoedingsvereiste in de omzetbelasting, Van Dijkbundel, blz. 265; 'Uit de geciteerde bepalingen van de beide richtlijnen kan niet worden geconcludeerd dat het verrichten om niet van bepaalde prestaties aan de subjectieve belastingplicht in de weg staat.'

oogmerk of resultaat van de activiteit.<sup>82</sup>

Niet van belang is dus of de betreffende prestaties tegen vergoeding worden verricht. Het Hof van Justitie EG vervolgt dan echter:

'Gezien de ruim omschreven werkingssfeer van het begrip economische activiteiten, dat alle activiteiten van de vrije beroepen omvat zonder dat er enig voorbehoud wordt gemaakt ten gunste van wettelijk geregelde beroepen, dient te worden vastgesteld dat notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland, waar zij duurzaam en tegen vergoeding diensten verlenen aan particulieren, een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn verrichten.'

Het Hof van Justitie EG lijkt in dit laatste citaat er van uit te gaan dat de prestaties tegen vergoeding moeten worden verricht wil er sprake zijn van economische activiteiten. Naar mijn mening echter, stelt het Hof van Justitie EG hier alleen vast dat, op grond van de vastgestelde feiten dat duurzaam en tegen vergoeding diensten worden verleend aan particulieren, er geen twijfel over kan bestaan dat in zo'n geval sprake is van het verrichten van economische activiteiten.<sup>83</sup>

Naar mijn mening heeft het Hof van Justitie EG hier dus niet bedoeld het 'vergoedingsvereiste' te betrekken op de subjectieve belastingplicht; 'ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit' sluit naar mijn mening uit dat er sprake moet zijn van het verrichten van een prestatie tegen vergoeding. Deze laatste voorwaarde hoort niet thuis bij de vraag of sprake is van een economische activiteit maar is een op zichzelf staande voorwaarde in artikel 2 waaraan de economische activiteit moet voldoen wil zij tot belastingheffing aanleiding kunnen geven.<sup>84</sup>

De term 'onder bezwarende titel' in artikel 2 van de Zesde richtlijn heeft, zoals eerder vermeld, naar mijn mening alleen betrekking op de objectieve belastingplicht, het belastingobject, en niet op de subjectieve belastingplicht, zij het dat het Hof van Justitie EG in het Hong Kong-arrest dit vereiste wel gebruikte om de

---

<sup>82</sup> Hof van Justitie EG 26 maart 1987 (Commissie van de Europese Gemeenschappen t. Koninkrijk der Nederlanden, 235/85) Jurispr. 1987, blz. 1487. Zie over dit objectieve karakter van het begrip economische activiteiten ook B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, eerste druk, Deventer 1999, blz. 20-21. Volgens Van Zadelhoff worden de activiteiten op zichzelf beschouwd, 'onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat daarvan.' Wel kan er volgens hem slechts sprake zijn van economische activiteiten 'indien met die activiteiten economische belangen zijn gemoeid.' Hierbij kan volgens Van Zadelhoff een onderscheid worden gemaakt 'tussen economische belangen in het algemeen en de economische belangen van degene die de activiteiten ontplooit.' Dit economische belang vormt volgens Van Zadelhoff het subjectieve karakter van de economische activiteiten.

<sup>83</sup> In gelijke zin; H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil, Arnhem 1994, blz. 246; 'Uit arrest Hof EG 26 maart 1987, nr. 235/85 inzake de belastingplicht van notarissen en gerechtsdeurwaarders, volgt dat het Hof EG als kenmerk van een economische activiteit ziet het presteren tegen vergoeding. Dit laat in beginsel nog ruimte voor de gedachte dat niet iedere prestatie tegen vergoeding behoeft te worden verricht.'

<sup>84</sup> Zie hierover eerder paragraaf 3.2.2.



ondergrens aan te geven van de belastingplicht.<sup>85</sup>

### 3.3.2.2 Het Hong Kong Development Council-arrest<sup>86</sup>

Dit arrest heeft betrekking op een naar buitenlands recht opgerichte organisatie, de Hong Kong Trade Development Council. Deze Council was opgericht ter bevordering van de handel tussen Hong Kong en andere landen en had ter uitvoering van haar taken een kantoor in Amsterdam. Dit kantoor verleende desgevraagd voorlichting en verstreekte inlichtingen aan ondernemers. Genoemde prestaties werden alle om niet verricht.

Conform het Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats-arrest betekende dit dat er geen sprake was van een subjectieve besteding.<sup>87</sup> Enerzijds werd in casu geen prestatie onder bezwarende titel verricht, zoals bedoeld in artikel 2 van de Tweede richtlijn, waardoor niet werd voldaan aan de objectieve belastingplicht. Anderzijds betekende deze afwezigheid van een belastbare handeling, dat op grond van artikel 11, lid 2, van de Tweede richtlijn de afrek van voorbelasting kon worden beperkt. Immers, niet afrekbaar is de belasting over de toegevoegde waarde, drukkende op de goederen en de diensten, welke worden gebruikt voor niet belastbare handelingen.

De Nederlandse regeling van de afrek van voorbelasting, welke regeling afrek van alle voorbelasting toekent aan een ondernemer behalve indien en voor zover de voorbelasting in rekening is gebracht ter zake van voor vrijgestelde leveringen en diensten bestemde prestaties, is niet gelijk aan de regeling van de richtlijn.<sup>88</sup> Deze afwijking van de Zesde richtlijn betekende in dit geval dat afrek van voorbelasting alleen kon worden voorkomen door de Hong Kong Development

---

<sup>85</sup> Overigens is deze ondergrens niet zo absoluut als op het eerste gezicht lijkt zoals het Hof van Justitie EG ons leert in het arrest van 29 februari 1996, C-110/94, VN 1996, blz. 1396 - 1403.

<sup>86</sup> Hof van Justitie EG 1 april 1982, (Staatssecretaris van Financiën t. Hong Kong Trade Development Council, 89/81), jurisprudentie 1982, blz. 1277 - 1297.

<sup>87</sup> Hof van Justitie EG 5 februari 1981 (Staatssecretaris van Financiën t. Coöperatieve Aardappelen-bewaarpplaats GA, 154/80), Jurispr. 1981, blz. 445 - 456. Dit arrest komt in hoofdstuk 4 uitvoerig aan de orde.

<sup>88</sup> Artikelen 2 en 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Zie over deze materie verder paragraaf 5.2. van dit hoofdstuk.

Zie hierover ook J. Reugebrink, Der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden, Umsatzsteuer-Rundschau 11/1991, blz. 306; 'In dieser Hinsicht hat in den Niederlanden bei der Umsetzung der 6. Richtlinie keine wesentliche Anpassung des nationalen Gesetzes stattgefunden, obwohl das niederländische System sowohl zielmäßig als auch nach dem Wortlaut auf sehr gespanntem Fuß mit der 6. Richtlinie steht. Ich drücke mich jetzt noch vorsichtig aus: Im Kollegesaal, wo ich nicht immer so nuanciert bin, sage ich meistens, daß das niederländische Mehrwertsteuergesetz in dieser Hinsicht richtlinienwidrig ist.'

Council de status van belastingplichtige te onthouden.<sup>89</sup> 'De Staatssecretaris van Financiën kon geen andere argumentatie vinden om die aftrek te weigeren dan door een betoog op te bouwen over gratis prestaties. Dat heeft hij met zoveel verve gedaan dat ook aan het hof is ontgaan hoe voos die redenering was die over de principes van het BTW-stelsel ging, maar grote delen van die principes, als niet passend in de doelstelling van het betoog, achterwege liet.'<sup>90</sup>

De gehele procedure spitste zich dan ook toe op de vraag of de Hong Kong Development Council ondernemer was voor de omzetbelasting. De omstandigheid dat de Hong Kong Development Council werd bekostigd door 'degenen wier belangen zij behartigt', was door het Hof Amsterdam als niet gesteld of gebleken reeds van tafel geveegd en kon in cassatie niet meer aan de orde worden gesteld.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> Vandaar dat de advocaat-generaal, P. Verloren van Themaat, in zijn conclusie bij dit arrest er (overigens terecht) op wijst dat 'het ondernemersbegrip in de onderliggende cassatieprocedure een zo beslissende rol speelt.'

<sup>90</sup> A.L.C. Simons, Terug naar de basis van de BTW: het maatschappelijk verkeer!, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 8. Zie ook P.F. Zijlstra, (Grenzen aan) het ondernemerschap voor de BTW en het recht op aftrek van voorbelasting, Maandblad Belastingbeschouwingen no. 11, november 1993, blz. 305; 'De enige weg voor de belastingdienst om dan toch het recht op aftrek van de voorbelasting, welke is toe te rekenen aan de gratis prestaties, te beperken is door te stellen dat de gratis prestaties niet als ondernemer worden verricht.'

<sup>91</sup> Interessant is in dit opzicht hetgeen Reugebrink in 'Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden, Umsatzsteuer-Rundschau 11/1991, blz. 307 ten aanzien hiervan schrijft. Volgens hem heeft de Hong Kong Development Council wel degelijk belastbare prestaties verricht. Deze prestaties werden verricht voor de staat Hong Kong. Hij vervolgt dan 'Wenn die Sache so deutlich ist, fragen Sie sich vielleicht, wie es zu einem Prozeß kommen konnte. Nachher habe ich den Steuerberater des Büros, einen meiner ehemaligen Studenten, danach gefragt. Seine Antwort war ziemlich verblüffend. "Schau mal, sagte er, der Prozeß hatte schon vor Einführung der 6. EG-Richtlinie angefangen. Laut dem damaligen Gesetz fanden die vom Büro an Hong Kong erbrachten Leistungen in Holland statt. Das bedeutete, daß niederländische Mehrwertsteuer an Hong Kong in Rechnung gestellt werden mußte. Das hatten wir absichtlich nicht gemacht, weil wir fürchteten, daß man dem Staat Hong Kong diese Steuer nicht rückerstatten würde, weil Hong Kong als Staat und nicht als Unternehmer tätig wäre. Deshalb haben wir darüber gar nicht gesprochen und weder das Finanzamt noch der Hoge Raad der Niederlande, noch auch der EuGH hat etwas davon bemerkt." Laut dem heutigen Gesetz werden die Leistungen vielleicht auf Grund von art. 9 Abs. 2e in Hong Kong stattfinden, Wir können also davon ausgehen, daß, hätte dieser Fall unter der Geltung der 6. EG-Richtlinie stattgefunden, es nicht zu einem Prozeß gekommen wäre.'

Het feit dat de Hong Kong Development Council feitelijk werd bekostigd door Hong Kong is volgens het voorgaande citaat dus opzettelijk niet ter sprake gebracht. Interessant is in dit opzicht de vergelijking met de niet gepubliceerde uitspraak van het VAT Tribunal in de zaak Netherlands Board of Tourism v. Customs and Excise Commissioners (1995). In dat geval ging het om het Londense kantoor van een Nederlandse organisatie. Belanghebbende verrichte zowel prestaties tegen vergoeding als prestaties om niet. Financiële tekorten werden bestreden door middel van een jaarlijkse bijdrage van de Nederlandse organisatie, welke deze op haar beurt had verkregen van de Nederlandse overheid. De

De Hoge Raad formuleerde de volgende prejudiciële vraag:

'Kan iemand, die regelmatig jegens ondernemers diensten verricht, worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn indien deze diensten om niet worden verricht?'<sup>92</sup>

In de ingediende schriftelijke opmerkingen voert de Nederlandse regering aan dat doel en strekking van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde bij de beantwoording moeten worden betrokken. De regering betoogt dat uit artikel 2 van zowel de Eerste als de Tweede richtlijn volgt dat handelingen welke om niet worden verricht, niet belastbaar zijn waardoor het systeem van belastingheffing over de toegevoegde waarde niet meer werkt en in feite het consumptiestadium is bereikt.<sup>93</sup>

Ter bevestiging van haar standpunt verwees de Nederlandse regering (vreemd genoeg) bovendien naar bijlage A, nr. 2, bij artikel 4 van de Tweede richtlijn waaruit 'bleek' dat de Hong Kong Development Council, 'omdat er geen sprake is van economische bedrijvigheden als bedoeld in bijlage a bij de Tweede richtlijn, sub 2 ad artikel 4, in een geval waarin iemand uitsluitend om niet diensten verricht', geen belastingplichtige is in de zin van de Zesde richtlijn.<sup>94</sup>

De Europese Commissie daarentegen, was van oordeel dat 'nauwelijks kan worden betwijfeld dat handel stimulerende activiteiten als door verweerder in het hoofdeding verricht, een economisch karakter dragen en dat niet van belang is

---

Commissioners betoogden dat belanghebbende alleen aftrekgerechtigd was in zoverre zij belaste prestaties had verricht en dat de jaarlijkse bijdrage niet kon worden aangemerkt als een vergoeding voor verrichte prestaties. Het Tribunal stelde vast dat belanghebbende prestaties had verricht jegens de Nederlandse overheid, en dat er een 'direct link' was 'between the supplies received by the Netherlands government and the grant paid to the branch through the bureau. The grant was not mandatory, it related to the services provided by the branch, it was made for the branch's activities in promoting tourism for the government, the government controlled the activities of the branch from which the Netherlands government benefited directly, the arrangements were contractual and the grant came from only one source - the Netherlands government. The supplies to the Netherlands government were therefore taxable supplies.' Zie voor een samenvatting van deze uitspraak De Voil's Indirect Taxation Service, V 12, blz. 3752 - 2754.

<sup>92</sup> Hoge Raad, 8 april 1981, nr. 22 260, BNB 1981/130.

<sup>93</sup> De Nederlandse regering werd in deze vertegenwoordigd door D.B. Bijl. (Zie Simons, Terug naar de basis van de BTW: het maatschappelijk verkeer!, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 8.) Des te opmerkelijker is dan ook de opmerking van Bijl in Weekblad voor fiscaal recht 1981/5520, blz. 1225; 'Op het eerste gezicht lijkt het moeilijk de gemotiveerde conclusie van het Hof (Amsterdam) dat belanghebbende ondernemer is strijdig te achten met deze richtlijnbevestiging. In dit verband moet ook gelet worden op de samenhang met artikel 2 van de Tweede richtlijn: een van de elementen van het belastbaar feit is het onder bezwarende titel verrichten van de prestaties. Deze formulering zou geen zin hebben als het om niet presteren in de weg zou staan aan het zijn van belastingplichtige.'

<sup>94</sup> Jurispr. 1982, blz. 1280.

dat deze activiteiten niet door de rechtstreeks belanghebbenden worden beloond'.<sup>95</sup>

Het Hof van Justitie EG nam de visie van de Nederlandse regering als uitgangspunt, en oordeelde op grond hiervan dat:

'Hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting'.<sup>96</sup>

Hij is dus eindverbruiker ofwel consument.

Het Hof van Justitie EG verwees, net als de Nederlandse regering, eveneens naar bijlage a, sub 2, eerste alinea waarin volgens het Hof van Justitie EG het bewijs lag dat de belastbare handelingen een bezwarend karakter dienden te hebben:

'Het bezwarende karakter van de belastbare handelingen wordt bevestigd door het feit dat er bij de in bijlage A, sub 2, eerste alinea, bedoelde economische bedrijvigheid van de belastingplichtigen sprake moet zijn van werkzaamheden die zijn verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd.'

Het verwonderlijke is nu dat genoemde bijlage in het geheel geen verwijzing bevat naar een vergoeding. Er staat slechts dat de term werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter in ruime zin moet worden opgevat, zodat zij elke economische bedrijvigheid omvat etc. Hieruit kan naar mijn mening niet worden afgeleid dat de werkzaamheden waarom het gaat bij de subjectieve belastingplicht, tegen vergoeding moeten worden verricht. Bovendien geeft deze bijlage uitdrukkelijk te kennen dat indien een Lid-Staat bepaalde handelingen niet wenst te belasten, zulks bij voorkeur dient te geschieden door middel van een vrijstelling, in plaats door het van het toepassingsgebied uitsluiten van personen die deze werkzaamheden verrichten.<sup>97</sup>

Dat geen sprake is van een vergoedingsvereiste bij economische activiteiten, en

---

<sup>95</sup> A.E. de Moor, Het vergoedingsvereiste in de omzetbelasting, Van Dijkbundel, Deventer 1988, blz. 264; "Als sprake is van een deelneming aan het maatschappelijk verkeer door het verrichten van diensten, met behulp van een organisatie van kapitaal en arbeid waarmee in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften worden bevredigd, is sprake van ondernemerschap, ook al wordt geen vergoeding voor de dienst gevraagd." alsmede M.E. van Hilten, Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 17; "Zo blijkt uit het Hong Kong-arrest dat elke werkzaamheid die wordt verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde een economische bedrijvigheid is. Het voldoen aan dit criterium is mijns inziens niet voorbehouden aan tegen vergoeding verrichte prestaties."

<sup>96</sup> Hof van Justitie EG 1 april 1982 (Staatssecretaris van Financiën t. Hong Kong Trade Development Council, 89/81) Jurispr. 1982, blz. 1288.

<sup>97</sup> D.G. van Vliet, Geen vergoeding, geen ondernemer?, Weekblad voor fiscaal recht 1983/5589, blz. 518 en 519.

dat het begrip economische activiteiten dus een zeer ruim bereik heeft, kan naar mijn mening eveneens worden afgeleid uit een drietal andere arresten van het Hof van Justitie EG; het Rompelman-arrest, het Polysar-arrest en het Intercommunale zeewaterontzilting-arrest.<sup>98</sup>

In het Rompelman-arrest besliste het Hof van Justitie EG dat ook de werkzaamheden in verband met de voorbereiding van in de toekomst te verrichten prestaties in het economisch verkeer, tot de economische activiteiten kunnen worden gerekend en derhalve tot belastingplicht kunnen leiden.<sup>99</sup> Het Intercommunale zeewaterontzilting-arrest (INZO-arrest) vormt een bevestiging van het Rompelman-arrest in die zin dat het ook in dit geval de vraag was of voorbereidende activiteiten konden kwalificeren als economische activiteiten. Het INZO-arrest ging, wat de feiten betreft, een stuk verder dan het Rompelman-arrest omdat in dit geval, afgezien van een rentabiliteitsonderzoek van de voorgenomen activiteiten, uiteindelijk in het geheel geen output werd gerealiseerd omdat werd afgezien van het geplande project toen een aantal investeerders zich terugtrok. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat

‘ingeval de belastingadministratie een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, ...’<sup>100</sup>

Deze voorbereidende activiteiten zouden bij een beperkte uitleg van het Hong Kong-arrest niet kunnen kwalificeren als economische activiteiten omdat een vergoeding ontbreekt.

Het derde arrest van het Hof van Justitie EG dat strikt genomen niet past in de lijn van het Hong Kong-arrest, is het Polysar-arrest.<sup>101</sup> Hierbij moet wel worden opgemerkt dat het in dit arrest ging om een onder de laatste volzin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn te begrijpen geval; ‘Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke

---

<sup>98</sup> Respectievelijk; Hof van Justitie EG 14 februari 1985, jurispr. 1985, blz. 655 - 666, Hof van Justitie EG 20 juni 1991, jurispr. 1991, blz. 3111 - 3139, en Hof van Justitie EG 29 februari 1996, VN 1996 blz. 1396 - 1403.

<sup>99</sup> Hof van Justitie EG 14 februari 1985, (Rompelman 268//83) Jurispr 1985, blz. 646-666. Overigens meen ik dat de term werkzaamheden betrekking heeft op zowel de inputzijde als de outputzijde van de belastingplichtige, dit in tegenstelling tot de term ‘handelingen’ die alleen ziet op diens outputzijde.

<sup>100</sup> Feitelijk werd hier door het Hof van Justitie EG louter op grond van belanghebbendes input geconcludeerd dat sprake was van een economische activiteit en dus van belastingplicht.

<sup>101</sup> Hof van Justitie EG 20 juni 1991, (Polysar C-60/90) V-N 1991/2140.

zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.' Uit dit arrest kan worden afgeleid dat een holdingvennootschap die zich direct of indirect moeit in het beheer van andere ondernemingen, kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. Niet gesteld wordt dat er sprake moet zijn van een vergoeding. Wèl moet er volgens het Hof van Justitie EG sprake zijn van exploitatie hetgeen volgens het Hof 'betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen.'

Het dividend dat aan de holding toekomt, vloeit enkel voort uit het houden van de aandelen en is dus niet van belang voor de eventuele belastingplicht van de holding; 'De financiële deelneming in andere ondernemingen als zodanig is namelijk niet aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspuit uit de loutere eigendom van het goed.' Dit wordt anders 'wanneer de deelneming gepaard gaat met een zich direct of indirect moeien in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen' aldus het Hof van Justitie EG.

Dit arrest laat in het midden of er sprake moet zijn van een vergoeding. Belastingplicht ontbreekt in casu omdat de holding geen handelingen verricht die bedoeld zijn om duurzaam opbrengst te verkrijgen. Verrichtte de holding nu wel dergelijke handelingen dan zou zij belastingplichtig zijn geweest ook al zou een vergoeding uitblijven.<sup>102</sup> Mogelijk is het Hong Kong-arrest sinds het Polysar-arrest dus achterhaald.<sup>103</sup>

Achteraf bezien in combinatie met de arresten van het Hof van Justitie EG inzake de intercommunale zeewaterontziltling en de zaak Rompelman, denk ik dat het Hof van Justitie EG in het Hong Kong-arrest uit de objectieve gegevens van het geval een subjectief streven tot deelname aan het economisch verkeer heeft trachten af te leiden en op grond van de in het geding vaststaande feiten heeft moeten concluderen dat een dergelijk streven bij de Hong Kong Development Council ontbrak.<sup>104</sup>

---

<sup>102</sup> Ik ben van mening dat in dat geval het uit het houden van de aandelen voortvloeiend dividend niet 'van kleur verschieft' in die zin dat dit dividend vervolgens wordt aangemerkt als de vergoeding voor een prestatie. Een bevestiging hiervan kan worden gezien in het Floredienne/Berginvest-arrest van 14 november 2000 van het Hof van Justitie EG, zaak C-142/99.

<sup>103</sup> In gelijke zin: M.E. van Hilten, Gedachten over de belastingplicht in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 25.

<sup>104</sup> Vergelijk H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil, Arnhem 1994, blz. 240; 'Het opbrengsttoogmerk is geobjectiveerd: het moet - evenals oogmerken in alle andere rechtsdisciplines - uit objectief vaststelbare feiten blijken. Zo wordt het duurzame karakter van het streven naar opbrengst afgeleid uit het regelmatig verrichten van prestaties in het economische verkeer.' en blz. 250; 'De verkrijging van een vordering tot levering van een toekomstig appartementsrecht in een nog te stichten gebouw, met het oogmerk het gekochte te zijner tijd te verhuren, kan worden beschouwd als een economische activiteit in de zin

Dit is dus een geheel andere uitleg dan die welke Van Kesteren geeft aan het Hong Kong-arrest, namelijk dat 'er eerst sprake is van een economische activiteit indien de prestatie gericht is op opbrengst.'<sup>105</sup> Hoewel economische activiteiten op zich geen tegenprestatie veronderstellen, de tegenprestatie hoort thuis bij het belastingobject, kan ik er vrede mee hebben dat een absolute ondergrens aan de belastingplicht wordt gesteld door middel van de Hong Kong-'formule'; iemand die uitsluitend prestaties om niet verricht, heeft kennelijk niet het oogmerk om prestaties in het economisch verkeer te verrichten. Dit betekent echter nog niet dat elke activiteit op opbrengst gericht moet zijn of opbrengst moet opleveren om als een economische activiteit te kunnen kwalificeren.<sup>106</sup>

Het algemene karakter van de omzetbelasting brengt een ruim heffingsbereik met zich hetgeen vereist dat het begrip economische activiteiten zo ruim mogelijk wordt uitgelegd.<sup>107</sup> Het zonder meer invoeren van een vergoedingsvereiste in de subjectieve belastingplicht is hiermee in strijd en bovendien in de systematiek van de Zesde richtlijn ter voorkoming van aftrek van voorbelasting overbodig. 'In praktisch alle gevallen aanvaarden we die beslissing wel, maar naar mijn mening en eigenlijk van iedere schrijver of commentator, met uitzondering wellicht van Tuk in BNB 1982/311, is de Hong Kong-beslissing in wezen fout geweest' aldus Simons.<sup>108</sup> Latere jurisprudentie van het Hof van Justitie EG zwakt de implicaties van het Hong Kong-arrest dan ook duidelijk af omdat onverkorte toepassing van dit arrest in de praktijk niet redelijk bleek te zijn. Zoals vermeld ben ik van mening dat het Hof van Justitie EG in het Hong Kong-arrest aan de hand van de objectieve gegevens heeft moeten concluderen dat een subjectief streven naar opbrengst in casu ontbrak. Dit wil echter niet zeggen dat een activiteit onder bezwarende titel moet zijn verricht, wil er sprake zijn van een economische activiteit.

---

van artikel 4, eerste lid van de Zesde richtlijn; deze bepaling verzet zich aldus genoemd college er niet tegen dat de belastingdienst verlangt dat de desbetreffende wilsverklaring wordt ondersteund door objectieve gegevens, zoals de omstandigheid dat de ontworpen ruimtes zich specifiek lenen voor commerciële exploitatie. De wil dient door uiterlijke feiten bevestiging te vinden. Als de feiten de wil tegenspreken, wordt aan de vermeende wil geen gevolg verbonden.'

<sup>105</sup> H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem 1994, blz. 245.

<sup>106</sup> Zie artikel 4.lid 1 van de Zesde richtlijn; 'Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ..., .. economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.' Dit artikel laat uitdrukkelijk de mogelijkheid open dat elke handeling of activiteit op zich kan kwalificeren als een economische activiteit.

<sup>107</sup> In gelijke zin, A.L.C. Simons in zijn noot bij BNB 1984/295: "Voorts meen ik dat het gebruik door de wetgever van het begrip ondernemer als technische begrenzing van de subjectieve belastingplicht leidt tot een zo ruim mogelijke toepassing; een beperking als door het Hof gegeven past niet in het systeem van de omzetbelasting."

<sup>108</sup> A.L.C. Simons, Terug naar de basis van de BTW: het maatschappelijk verkeer!, *Weekblad voor fiscaal recht* 1994/6086, blz. 8.

### 3.4 De maatstaf van heffing

Artikel 11 van de Zesde richtlijn bepaalt dat de maatstaf van heffing is

‘alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.’<sup>109</sup>

<sup>109</sup> Opmerking hierbij verdient dat in de engelstalige versie van de Zesde richtlijn zowel in artikel 2, lid 1, als in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, het woord *consideration* wordt gebruikt: artikel 2, aanhef en lid 1, Zesde richtlijn; ‘The following shall be subject to value added tax: 1. The supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such;’ en artikel 11 A, lid 1, onderdeel a (voor zover van belang); ‘1. The taxable amount shall be: a. in respect of supplies of goods and services ..., everything which constitutes the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the purchaser, the customer or a third party for such supplies including subsidies directly linked to the price of such supplies;’.

Anders dan uit de nederlandstalige versie van de Zesde richtlijn, alwaar in artikel 2, lid 1, wordt gesproken van ‘leveringen van goederen en diensten ... onder bezwarende titel’ en in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van ‘alles wat de leverancier of de dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen ...’, blijkt naar mijn mening uit het gebruik van het woord ‘*consideration*’ in zowel artikel 2, lid 1, als in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van die richtlijn, dat in beide bepalingen hetzelfde wordt bedoeld. Alleen is de functie van beide bepalingen een andere. De eerste ziet namelijk op de vraag of sprake is van een belastbare prestatie, de tweede op de vaststelling van de maatstaf van heffing.

Indien op grond van artikel 2, lid 1, is vastgesteld dat er sprake is van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een betaling, vormt die betaling automatisch op grond van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, de maatstaf van heffing. Is het station van artikel 2, lid 1 eenmaal gepasseerd, dan geldt vervolgens onverkort het principe van de subjectieve vergoeding. Deze opvatting is treffend verwoord door Lord President Hope van het Court of Exchequer in *Scotland in Customs and Excise Commissioners v. Tron Theatre Ltd*, [1994] *Simon's Tax Cases* 177 op blz. 182; ‘Once the view is taken that the money paid is a consideration for the supply that is an end of the matter, as the tax falls to be charged by reference simply to that amount.’ In dat geval ging het om een sponsoringactie van een theater waarbij tegenover betaling van een minimum bedrag door het theater een aantal prestaties werd geleverd zoals het vermelden van de naam van de sponsor op een aan een theaterstoel bevestigd koperen plaatje en voorrangkaartjes voor een tweetal gala-avonden. Belanghebbende, het theater, stelde zich op het standpunt dat een groot deel van het door de sponsors betaalde bedrag moest worden aangemerkt als een donatie en dat dit deel dus niet een vergoeding vormde voor de geleverde prestaties.

Volgens het Hof stond vast dat er sprake was van een rechtstreeks verband; ‘The sponsors paid their money direct to the company and they received, or at least were entitled to receive, the benefits direct in return. The consideration for these benefits was the amount of money which had to be paid in order to receive them.’ Aangezien vaststond dat de betreffende prestaties alleen verschaft zouden worden tegen betaling van een mini-maal bedrag, moest dat gehele bedrag worden aangemerkt als de vergoeding voor de prestaties. Hieraan werd toegevoegd dat ‘the essence of a donation is that no consideration is expected for it in return. It is not a consideration in money but it is a gift.’ Aangezien het rechtstreeks verband vast stond kon het betreffende bedrag niet worden aangemerkt als een ‘gift’.



Opvallend in deze is de opmerking van Bijl ten aanzien van de maatstaf van heffing dat de prijs ook een serieuze prijs (normale prijs) dient te zijn volgens de toelichting (op het voorstel voor een Zesde richtlijn naar ik aanneem).<sup>110</sup> Dit zou betekenen dat moet worden uitgegaan van een zogenaamde geobjectiverde prijs.

Sinds het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest<sup>111</sup> van het Hof van Justitie EG staat echter vast dat de hier bedoelde prijs de subjectieve prijs is. 'Slechts' de daadwerkelijk ontvangen prijs maakt deel uit van de maatstaf van heffing, ongeacht of deze prijs objectief gezien te hoog dan wel te laag is.<sup>112</sup> De geobjectiverde prijs is alleen van belang in die gevallen, waarin de betreffende prestaties - hoewel niet onder bezwarende titel verricht - op grond van de richtlijn fictief worden gelijkgesteld met onder bezwarende titel verrichte prestaties. In deze uitzonderingsgevallen is het noodzakelijk voor de maatstaf van heffing een regeling te treffen. Deze is echter niet meer dan een uitzondering op de hoofdregel van de subjectief verkregen prijs.<sup>113</sup>

De subjectieve prijs moet wèl zijn verkregen als tegenprestatie voor een prestatie. In WFR 1974/465 merkt Reugebrink op

'als algemene regel gaat de ontwerp richtlijn uit van een verkregen of te verkrijgen in een geldbedrag uitgedrukte prijs. De Commissie voor de begrotingen acht deze omschrijving te ruim, en stelt voor: de tegenwaarde van de levering of de dienst. Het doet er dan weinig toe van wie de tegenwaarde wordt verkregen, doch indien een bedrag wordt ontvangen anders dan uit hoofde van een levering of een dienst, blijft dat buiten de heffing. Op die manier wordt voorkomen dat bijvoorbeeld subsidies aan de belastingheffing worden onderworpen. De omschrijving van bedoelde Commissie heeft tot gevolg dat er continuïteit ontstaat tussen de Tweede richtlijn (art. 8, lid 1) en deze ontwerp richtlijn. Naar mijn mening blijkt uit deze nadere omschrijving al dat er meer wordt vereist dan een enkel verkrijgen van een verkregen prijs, de prijs moet zijn verkregen uit hoofde van de levering of de dienst.'<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> D.B. Bijl, Het ontwerp Zesde richtlijn inzake omzetbelasting (I), Weekblad voor fiscaal recht 1974/5174, blz. 312.

<sup>111</sup> Zie hoofdstuk 4.

<sup>112</sup> Overigens maakt het ook voor wat betreft het civiele recht niet uit of de prestaties waartoe partijen zich over en weer hebben verbonden gelijkwaardig zijn. Zie hierover bijvoorbeeld Asser-Hartkamp II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 56; 'Het maakt rechtens geen verschil, of gekocht is tegen de marktprijs of tegen een prijs die te hoog is en die partijen ook te hoog weten ...'.

<sup>113</sup> Zie hierover verder J. Reugebrink, Enkele aspecten van sfeerovergangen in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1980/5457, blz. 617 - 625 en meer in het bijzonder van dezelfde auteur De maatstaf van heffing bij interne prestaties in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1979/5432, blz. 1341 - 1352.

<sup>114</sup> J. Reugebrink, De ontwerp zesde Richtlijn nader beschouwd (I), Weekblad voor fiscaal

Artikel 11, A, lid 1, letter a van de Zesde richtlijn geeft uitdrukkelijk aan dat ook bepaalde subsidies tot de maatstaf van heffing kunnen behoren.<sup>113</sup>

### 3.5 Aftrek van voorbelasting

#### 3.5.1 De aftrek van voorbelasting in de opeenvolgende richtlijnen

Zoals eerder vermeld zal indien sprake is van een belastingplichtige, die bovendien belastbare prestaties verricht, over alles wat de tegenwaarde vormt van die prestaties een vaststaand percentage aan belasting worden geheven. In overeenstemming met het algemene karakter van de BTW zal deze situatie zich in elke schakel van de productieketen kunnen voordoen. In zoverre komt de BTW dus overeen met de "oude" cumulatieve cascadestelsels, welke volgens de Eerste richtlijn moesten worden vervangen door de BTW. Naarmate meer schakels van de productieketen in de heffing worden betrokken, zal cumulatie van belasting optreden, hetgeen concurrentieverstorend werkt naarmate de productieketen langer is. Immers, concentratie van verscheidene productieprocessen bij één producent zal slechts eenmaal tot belastingheffing aanleiding geven, terwijl uitbesteding aan andere producenten bij ieder van hen in belastingheffing resulteert. Concentratie van productieprocessen is dan voordeliger.

Om te voorkomen dat een dergelijke cumulatie van belasting zal plaatsvinden, mag de belastingplichtige de door hem af te dragen belasting verminderen met de belasting, welke hem door een andere ondernemer in rekening werd gebracht. Deze bepaling is in de Eerste richtlijn terug te vinden in artikel 2, waarin wordt bepaald dat bij elke transactie belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd,

'onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.'

De Tweede richtlijn brengt belangrijke beperkingen aan met betrekking tot deze zogenaamde aftrek van voorbelasting. De aftrek van voorbelasting is volgens deze richtlijn slechts toegestaan voor zover de goederen en diensten voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. Artikel 17, lid 2 van de Zesde richtlijn bepaalt thans dat de voorbelasting mag worden afgetrokken 'voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen'. Aftrek van voorbelasting is op grond van deze bepaling dus uitgesloten indien de goederen en diensten uitsluitend worden benut voor het verrichten van niet belastbare prestaties (bijvoorbeeld omdat deze prestaties niet onder bezwarende titel worden verricht) of omdat

---

recht 1974/5180, blz. 473. Zie voor wat betreft de maatstaf van heffing van dezelfde auteur ook nog Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, Weekblad voor fiscaal recht 1973/5141, blz. 654-659.

<sup>113</sup> Hierover meer in hoofdstuk 5.

de betreffende prestaties zijn vrijgesteld.

Worden de goederen en de diensten echter gebruikt voor zowel belaste als niet belastbare dan wel vrijgestelde prestaties, dan wordt de aftrek van voorbelasting 'slechts toegestaan voor dat gedeelte van de toegevoegde waarde dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro-rata regel).'<sup>116</sup> Dit deel dient overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 van de Zesde richtlijn te worden bepaald. Opmerking hierbij verdient dat in lid 1 van artikel 19 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk de mogelijkheid wordt geopend voor Lid-Staten om de subsidies, welke geen aanleiding geven tot belastingheffing, op te nemen in de noemer van de breuk aan de hand waarvan de pro-rata aftrek wordt vastgesteld. De onbelastbare subsidies resulteren dan in een beperking van de aftrek van voorbelasting hetgeen in feite neerkomt op een verkapte belastingheffing over de subsidies.<sup>117</sup>

In geval van toepassing van de pro-rata regel wordt de aftrek van voorbelasting dus niet uitgesloten maar beperkt. Ervan uitgaande dat de aftrekgerechtigde de af te dragen belasting doorberekent aan zijn afnemer, zal in dit systeem de belasting uiteindelijk ten laste komen van de niet-aftrekgerechtigde, de 'consument'.

'De in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn 77/388 voorziene aftrekgeregeling voor als voorbelasting betaalde BTW heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Elke beperking van het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek moet, aangezien daardoor de hoogte van de fiscale belasting wordt beïnvloed, in alle Lid-Staten op dezelfde wijze gelden en bijgevolg uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien. Bij gebreke van een dergelijke bepaling, moet het recht op aftrek onmiddellijk kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt', aldus het Hof van Justitie EG.<sup>118</sup>

Het Hof van Justitie EG benadrukt in dit citaat dat ter voorkoming van concurrentievervalsing het recht op aftrek van voorbelasting geharmoniseerd dient te zijn. Dit neemt niet weg dat in de praktijk, bijvoorbeeld in de Wet op de omzetbelasting 1968, het recht op aftrek van voorbelasting anders geregeld is dan in de Zesde richtlijn.

### 3.5.2 De aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968

Het recht op aftrek van voorbelasting is in de Wet OB 1968 gekoppeld aan het ondernemerschap (de subjectieve belastingplicht), dit in tegenstelling tot de Zesde

---

<sup>116</sup> Artikel 17, lid 5, Zesde richtlijn.

<sup>117</sup> Overigens heeft Nederland van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

<sup>118</sup> Hof van Justitie EG 21 september 1988 (Commissie van de Europese Gemeenschappen t. Franse Republiek, 50/87), Jurispr. 1988, blz. 4797.

richtlijn waarin de aftrek van voorbelasting afhankelijk is van het verrichten van belaste prestaties (de objectieve belastingplicht). Dit verschil in uitgangspunt is wellicht terug te voeren op de andere benaderingswijze welke in Nederland ten aanzien van de aftrek van voorbelasting werd voorgestaan. Voorbelasting diende aftrekbaar te zijn tenzij sprake was van een consumptieve besteding.<sup>119</sup> De andere Lid-Staten daarentegen zagen de aftrek van voorbelasting alleen als een systeem ter voorkoming van cumulatie van omzetbelasting, aftrek van voorbelasting is niet mogelijk tenzij sprake is van een belaste prestatie, cumulatie kan zich immers alleen voordoen bij een belaste prestatie.

Artikel 15, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 geeft de ondernemer recht op aftrek van de hem in rekening gebrachte omzetbelasting.<sup>120</sup> Lid 2 van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 beperkt vervolgens dit recht op aftrek van voorbelasting tot de voorbelasting die de ondernemer in rekening wordt gebracht ter zake van door hem te verrichten niet-vrijgestelde prestaties.<sup>121</sup> Hiermee is het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968 ruimer dan het recht op aftrek van voorbelasting in de Zesde richtlijn.<sup>122</sup> Dit kan als volgt worden samengevat;

'prestatie in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel verricht = belastbare prestatie = belast tenzij vrijgesteld.'

---

<sup>119</sup> J. Reugebrink, Een dubbel jubileum van de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 3, J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende herziene druk, Deventer 1997, blz. 229 en 230 en J. Reugebrink, Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden, Umsatzsteuer-Rundschau 11/1991, blz. 307; 'Ich neige der Meinung zu, daß das niederländische System besser zu einer Verbrauchsteuer paßt, weil der Vorsteuerabzug in der Betriebssäule (das heißt auf dem Weg vom Produzenten zum Konsumenten) die Regel sein sollte und alle Ausnahmen vom Vorsteuerabzug als regelwidrig zu betrachten sind. Steuerbefreite Lieferungen und Dienstleistungen sind solche Ausnahmen, schon deshalb, weil sie dazu führen, daß die Steuer sich als eine Betriebssteuer auswirkt.'

<sup>120</sup> Gesteld zou kunnen worden dat de Zesde richtlijn het recht op aftrek van voorbelasting koppelt aan de objectieve belastingplicht (het verrichten van belaste prestaties) terwijl de Wet op de omzetbelasting 1968 dit recht koppelt aan de subjectieve belastingplicht (de ondernemer).

<sup>121</sup> Hiervan worden, onder bepaalde voorwaarden, in lid 2 uitgezonderd de vrijgestelde prestaties als bedoeld in artikel 11, onderdelen i, j en k. Voor deze vrijgestelde prestaties bestaat, mits aan de gestelde voorwaarden is voldaan, wel recht op aftrek van voorbelasting.

<sup>122</sup> Zie hierover ook W.P. Otto, De niet-ondernemers sfeer van een rechtspersoon, Btw-Brief 1996/11, blz. 5 en K. Dijkstra, Grenzen BTW-ondernemerschap en het recht op aftrek van voorbelasting.

De Zesde richtlijn staat alleen aftrek toe wanneer aan de outputzijde sprake is van een belaste prestatie. Indien in een bepaald geval niet wordt voldaan aan één van de genoemde vier voorwaarden of de betreffende prestatie is vrijgesteld, dan is er dus geen sprake van een belaste prestatie en staat de Zesde richtlijn aan de inputzijde geen aftrek toe.<sup>123</sup>

De Wet op de omzetbelasting 1968 daarentegen beperkt de aftrek aan de inputzijde alleen wanneer aan de outputzijde vrijgestelde prestaties worden verricht. Zo zou de Zesde richtlijn bijvoorbeeld de aftrek van voorbelasting uitsluiten/beperken indien de ondernemer aan de outputzijde prestaties om niet verricht, terwijl de Wet op de omzetbelasting 1968 in dat geval de aftrek intact laat omdat aan de outputzijde geen vrijgestelde prestaties worden verricht.<sup>124</sup>

Het moge duidelijk zijn dat het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968 ruimer is dan in de Zesde richtlijn. In de Nederlandse jurisprudentie wordt dan ook veelal door middel van kunstgrepen getracht de aftrek te beperken.<sup>125</sup> 'Het is duidelijk dat het Nederlandse systeem bij ondernemers in beginsel ruimer is dan het systeem van de Zesde richtlijn. Er is als gevolg daarvan in de jurisprudentie een tendens waarneembaar dat verschil weg te strijken via een kleurverandering van het ondernemersbegrip', aldus Reugebrink.<sup>126</sup> Hierbij moet de nodige voorzichtigheid worden betracht omdat het gevaar van een verenging van het ondernemersbegrip bestaat terwijl het ondernemersbegrip juist zo ruim mogelijk zou moeten zijn om concurrentievervalsing te voorkomen. Een beperking van de subjectieve belastingplicht is naar mijn mening niet in overeenstemming met de gedachte van het ruime ondernemersbegrip welke voortvloeit uit het algemene karakter van de BTW.

De eerder genoemde koppeling van de aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968 aan de niet-vrijgestelde prestaties (afgezien dus van de koppeling aan het ondernemerschap) is doorgetrokken naar de Nederlandse versie van de pro-rata aftrek, te vinden in artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Ook dáár is het verrichten van vrijgestelde prestaties de doorslaggevende factor, dit in tegenstelling tot de pro-rata aftrek van de Zesde

---

<sup>123</sup> Zie hierover ook J. Reugebrink, *Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 11/1991, blz. 306.

<sup>124</sup> In tegenstelling tot Simons ben ik dus wel van mening dat er sprake is van een discrepantie tussen wet en richtlijn. Zie A.L.C. Simons, *Terug naar de basis van de BTW: Het maatschappelijk verkeer!*, *Weekblad voor fiscaal recht* 1994/6086, blz. 6 en 7.

<sup>125</sup> Zie hiervoor de in noot 84 genoemde jurisprudentie en noot 124.

<sup>126</sup> J. Reugebrink, *Een dubbel jubileum van de omzetbelasting*, *Weekblad voor fiscaal recht* 1994/6086, blz. 4. In gelijke zin C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 120; 'Deze koppeling van de aftrek aan het ondernemerschap leidt ertoe dat in gevallen zonder heffingskant, wegens onbelastbare prestaties zoals bij het presteren om niet, deze 'ongewenste' vooraftek kan worden voorkomen door het ondernemerschap te ontkennen.'

richtlijn waar, zoals eerder vermeld, de niet-belastbare en/of vrijgestelde prestaties het recht op aftrek bepalen.<sup>127</sup>

Gezien de wijze waarop in de Nederlandse jurisprudentie getracht wordt in bepaalde gevallen aftrek van voorbelasting te voorkomen, zou een aanpassing van de regeling van het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968 aan de Zesde richtlijn wenselijk zijn. Dan zou het niet meer nodig zijn gebruik te maken van gekunstelde argumenten en zou beperking van de aftrek van voorbelasting eenvoudig op grond van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn mogelijk zijn.

### 3.6 Samenvatting

Conform het bepaalde in de Eerste richtlijn zijn de verschillende in de Lid-Staten bestaande stelsels vervangen door een stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde. Om een neutrale werking van dit stelsel te waarborgen is het noodzakelijk dat het een zo ruim mogelijke werkingssfeer heeft. Deze ruime werkingssfeer komt (onder andere) tot uiting bij de omschrijving van de belastbare feiten, de belastingplichtige en de maatstaf van heffing.

De limitatieve (en soms ook facultatieve) omschrijving van hetgeen als het belastbare feit levering wordt aangemerkt wordt aangevuld door de daarop aansluitende omschrijving van het belastbare feit dienst. Beide belastbare feiten tezamen omvatten alle mogelijke actieve en passieve handelingen (afgezien dan van het belastbare feit invoer dat hiervan geheel losstaat). De in lid 1, van artikel 6 van de Zesde richtlijn gegeven voorbeelden geven aan welk handelen of nalaten zoal als dienst kan worden aangemerkt.

Uit het feit dat artikel 2 van de Zesde richtlijn voor belastbaarheid van de prestaties vereist dat deze onder bezwarende titel zijn verricht, volgt dat ook voor wat betreft de objectieve belastingplicht (indirect) de eis wordt gesteld dat zij zijn verricht in het economisch verkeer. Een prestatie onder bezwarende titel is altijd verricht in het economisch verkeer. Omgekeerd hoeft een prestatie in het economisch verkeer niet tevens een prestatie onder bezwarende titel te zijn.

Ook voor wat de omschrijving van de subjectieve belastingplicht betreft is in de richtlijn gekozen voor een ruime omschrijving. Ieder die economische activiteiten verricht is belastingplichtige voor de BTW. Tot die economische activiteiten aan de outputzijde wordt volgens de richtlijn bijvoorbeeld ook de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen gerekend. Jurisprudentie van het Hof van Justitie EG geeft daarnaast aan dat ook bepaalde aan de

---

<sup>127</sup> Elke andere 'gewenste' beperking van de aftrek van voorbelasting kan dus alleen geschieden door ontkenning van het ondernemerschap terzake. De stellingname van de Nederlandse regering in het Hong Kong-arrest is een duidelijk voorbeeld hiervan. Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren II), Hoge Raad 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Tourist Information) en Hoge Raad 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-filosofische bibliotheek).

input-zijde verrichte activiteiten kunnen worden aangemerkt als economische activiteiten, zelfs wanneer aan de output-zijde uiteindelijk geen sprake is van een economische activiteit. Het Rompelman-arrest en het Inzo-arrest geven aan dat het oogmerk om te zijner tijd belastbare prestaties te verrichten belastingplicht doet ontstaan. Als ondergrens van de subjectieve belastingplicht wordt door het Hof van Justitie EG in het Hong Kong-arrest beschouwd degene die uitsluitend prestaties om niet verricht. Deze persoon wordt niet als belastingplichtige aangemerkt. Het subjectieve streven om belastbare prestaties te verrichten ontbreekt in dat geval.

Voor wat betreft de maatstaf van heffing staat vast dat hiermee een subjectieve waarde wordt bedoeld. De vergoeding welke voor de betreffende prestatie wordt betaald, vormt de maatstaf van heffing. Of de vergoeding objectief gezien te hoog of te laag is, is irrelevant.

Cumulatie van omzetbelasting wordt voorkomen door de aftrek van voorbelasting. Deze is in de Wet op de omzetbelasting 1968 anders geregeld dan in de Zesde richtlijn. De Zesde richtlijn kent alleen aftrek van voorbelasting toe indien sprake is van belaste prestaties. Dit betekent bijvoorbeeld dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat indien een prestatie om niet is verricht, of wanneer een vrijstelling van toepassing is. De Wet op de omzetbelasting 1968 daarentegen staat de ondernemer aftrek van voorbelasting toe mits geen vrijstelling van toepassing is. De Wet op de omzetbelasting 1968 kent hiermee een ruimer recht op aftrek van voorbelasting toe dan de Zesde richtlijn.

## HOOFDSTUK 4

### Onder bezwarende titel

#### 4.1 Systematiek en doelstelling

In hoofdstuk 2 is de BTW gedefinieerd als een algemene indirecte bestedingsbelasting. Deze definiëring van de BTW heeft gevolgen voor de reikwijdte van de belasting waarbij niet uit het oog moet worden verloren dat de drie termen vervat in deze definitie onderling invloed op elkaar uitoefenen. De term 'bestedingsbelasting' geeft aan dat de BTW beoogt (consumptieve) bestedingen te treffen. Om belastingtechnische redenen is niet voor een rechtstreekse heffing bij de consument gekozen (verteringsbelasting), maar voor een indirecte heffing. Degene die de belasting voldoet, de belastingplichtige, is een ander dan degene bij wie de belasting daadwerkelijk neerslaat.

De handelingen die de belastingplichtige verricht, fungeren bij hem als aanknopingspunt voor de heffing.<sup>1</sup> Door de in de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn gebruikte definiëring van de handelingen kunnen zij elke denkbare vorm aannemen. Aan de ene kant zien wij dus de (uiteindelijk te belasten) besteding en aan de andere kant de handeling. Tot zo ver is er echter geen sprake van enig verband tussen beide en kan moeilijk indirect belasting worden geheven. Een bestedingsbelasting vereist, net als een verbruiksbelasting, dan ook een verband tussen de prestatie/handeling en de besteding;

Het verband tussen handeling en besteding wordt gevonden in een van de vereisten van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, de bepaling die de werkingssfeer van de belasting aangeeft. De handelingen dienen op grond van deze bepaling 'onder bezwarende titel' te worden verricht. Het is niet zo, dat, ofschoon men dat van een bestedingsbelasting zou kunnen verwachten, de bestedingen aan de handelingen van de ondernemer worden gekoppeld en omgekeerd de handelingen aan bestedingen. De bepaling brengt alleen handelingen onder bezwarende titel onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn. Dit houdt bovendien in, dat het niet om 'bestedingen' in de geldelijke zin van het woord gaat. Artikel 2, lid 1, van de Richtlijn reikt verder en betreft daarom ook vergoedingen in natura in de heffing. Vanuit een oogpunt van belastingvermijding kan dat ook moeilijk anders. Belastingheffing kan dus niet worden ontgaan door in plaats van een geldelijke vergoeding een vergoeding in natura te geven.

De omschrijving van de maatstaf van heffing in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a van de Zesde richtlijn als 'alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze

---

<sup>1</sup> Zie in gelijke zin K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 630; 'Da die Umsatzsteuer nicht den Unternehmer als solchen treffen will, aber bei ihm technisch anknüpft, bedarf es eines technischen Anknüpfungsvehikels: das ist in der Regel die Leistung des Unternehmers an einen anderen.'



handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen' sluit daar geheel bij aan.<sup>2</sup> Deze tegenprestatie moet volgens het Hof van Justitie EG kunnen worden uitgedrukt in geld.<sup>3</sup>

Resteert de vraag wat moet worden verstaan onder 'onder bezwarende titel'. Zoals gezegd moet voor belastingheffing in een bestedingsbelasting sprake zijn van een verband tussen de besteding en de handeling. Waarin dit verband bestaat - hoe sterk het moet zijn om de belasting te kunnen dragen - is niet meteen duidelijk. Wel is het zo dat deze in de Zesde richtlijn gebruikte term civielrechtelijk geladen is. De vraag is allereerst of deze civielrechtelijke betekenis ook geldt voor de toepassing van de (Europese) BTW, en zo ja, in hoeverre. Tuk merkt over het eerste deel van deze vraag ten aanzien van de uitleg van de Wet op de omzetbelasting 1968 het volgende op;

'De omzetbelastingwetgever dient nl., ongeacht welk standpunt in deze in het algemeen wordt ingenomen, geacht worden ervan uit te gaan, dat die vraag voor de omzetbelasting in beginsel bevestigend wordt beantwoord.<sup>4</sup>

Hoewel Tuk in dit citaat alleen de uitleg van de in de Wet op de omzetbelasting 1968 gebruikte bewoordingen voor ogen had, zou ik vooralsnog ook voor de uitleg van de Nederlandstalige versie van de Zesde richtlijn deze visie als uitgangspunt willen nemen. Ik ga er dus (voorlopig) van uit dat de tekst van de Zesde richtlijn geen 'toevallige' vertaling is vanuit een andere taal, dit vooral omdat elke taalversie van de Zesde richtlijn 'gelijkelijk authentiek' is.<sup>5</sup>

Deze authenticiteit zorgt ervoor dat niet volstaan kon worden met een 'vrije' vertaling aangezien eventuele door een dergelijke vertaling ontstane gebreken niet kunnen worden verholpen met een beroep op de oorspronkelijke versie, bijvoorbeeld door het uitleggen van de vertaling in het licht van de oorspronke-

<sup>2</sup> Vergelijk art. 8, lid 2, Wet op de omzetbelasting 1968: 'De vergoeding is het totale bedrag dat ... ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen. ...' Duidelijk moge zijn dat deze omschrijving van de maatstaf van heffing, eveneens als die in de Zesde richtlijn, zeer ruim is. Zie voor een voorbeeld in de jurisprudentie Hoge Raad 28 april 1999, nr. 34 448, VN 1999/23.23, waarin de door de gemeente Amsterdam op grond van de Precario- en reclamebelastingverordening ter zake van het liggen van woonschepen geheven precariobelasting ('liggeld') werd aangemerkt als de vergoeding voor het gebruik van gemeentelijk eigendom. Van Dongen is het geheel eens met het oordeel van de Hoge Raad. Zie A. van Dongen, Troebel water?, Btw Brief 1999, nr. 8/9, blz. 9.

<sup>3</sup> Hof van Justitie EG 5 februari 1981 (Staatssecretaris van Financiën t. Coöperatieve vereniging 'Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats GA', 154/80) Jurispr. 1981, blz. 445. Hiermee wil ik niet zeggen dat de BTW op grond daarvan een bestedingsbelasting is maar alleen dat dit aspect van het oordeel van het Hof van Justitie EG ook binnen een bestedingsbelasting past.

<sup>4</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 72.

<sup>5</sup> Hof van Justitie EG 6 oktober 1982 (Srl CILFIT en Lanificio di Gavardo SpA t. Ministerie van Volksgezondheid, 283/81) Jurispr. 1982, blz. 3430, r.o. 18. Zie hierover tevens J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 61.

lijke versie. De gebruikte bewoordingen zijn niet toevallig doch veeleer (doel)bewust gekozen.<sup>6</sup> Dit neemt echter niet weg dat, net als het geval is bij de uitleg van de bepalingen van de Wet op de omzetbelasting 1968, daar waar dat nodig is van de civielrechtelijke begrippen kan worden afgeweken;

‘Om het gebruik, dan wel de bestedingen te belasten kiest de wetgever voor aansluiting bij het maatschappelijk gebeuren, dat wil zeggen primair bij de civielrechtelijke normen.

Waar het civiele recht niet toereikend is in het realiseren van de doelstellingen van de omzetbelasting, ontwikkelt de omzetbelasting in het licht van deze doelstellingen eigen begrippen en figuren. ... Het verschil in doelstellingen tussen beide rechtsgebieden leidt ook tot andere ‘correcties’ op het civiele recht ... of tot aansluiting bij dat rechtsgebied voor zover het adequaat is.’<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> En dit betekent dat niet lichtvaardig over de invloed van het civiele recht gedacht mag worden. Waarschijnlijk was dit ook de insteek van rechter Gibson in *Customs and Excise Commissioners v. Pippa-Dee Parties Ltd.*, [1981] *Simon's Tax Cases* 495, blz. 501 waarin deze oordeelde dat de ‘consideration’ in de zin van de toenmalige Value Added Tax Act 1972 ‘must ... be something capable of being described as consideration within the ordinary rules of English law’.

V. Shruballs, *Value Added Tax - The ‘Taxable Amount’ and ‘Value of supply’*, *British Tax Review* 1992 blz. 56, verwijst in dit verband naar de conclusie van Advocaat-Generaal Slynn in de *Apple and Pear Development Council*-casus waarin deze stelde dat het verkeerd zou zijn ‘to construe the phrase “supply ... effected for consideration” in the Sixth Directive in the light of the technical meaning of the words in English domestic law, just as it would be equally wrong to construe the other language texts by reference to their technical meaning in the appropriate domestic law’ omdat dit eerder diversiteit dan harmonisatie in de hand zou werken. ‘The words must thus be construed as a Community law phrase, regard being had to the different language versions’ aldus Slynn. Volgens Shruballs is op grond hiervan de mening van Gibson in de *Pippa-Dee Parties*-casus niet meer houdbaar. Naar mijn mening is de civiele betekenis van de in de richtlijn voorkomende begrippen nog altijd van groot belang, met dien verstande dat daarvan soms in fiscale zaken kan worden afgeweken. Zeker indien voor wat betreft het fiscale recht lijkt te worden uitgegaan van een ruimere betekenis van de term ‘consideration’ als waarvan in het civiele recht wordt uitgegaan, is die civiele betekenis niet zonder meer van elk belang ontbloot zoals Shruballs lijkt voor te staan. Overigens is het na het Tolsma-arrest nog maar de vraag of en in hoeverre het begrip ‘consideration’ ruimer is dan in het civiele recht.

Tot slot vermeld ik dat het op zijn minst opvallend te noemen is dat in de *Pippa-Dee* casus de rechter tot dezelfde conclusie kwam als het Hof van Justitie EG in het veel latere *Naturally Yours Cosmetics*-arrest van 23 november 1988 (zaak 230/87, jurisprudentie 1988, blz. 6365 e.v.), waarin het om een soortgelijk geval ging. Dit was ook al het geval in de *Apple and Pear Development Council*-casus (zie paragraaf 4.4.1), evenals in *Customs and Excise Commissioners v. Diners Club Ltd. and another*, [1989] *Simon's Tax Cases* 407 waarin tot een gelijke beslissing werd gekomen als waartoe het Hof van Justitie EG in de *Bally*-zaak (C-18/91, Fed 1995, blz. 1885), op 25 mei 1993 kwam.

<sup>7</sup> A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 275. In gelijke zin; C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, tweede druk, Deventer 1979, blz. 72.

Op grond hiervan is het dus van belang allereerst de betekenis van de term 'onder bezwarende titel' in het civiele recht aan te geven.

#### 4.1.1 Onder bezwarende titel; de betekenis in het civiele recht

Art. 1350 Oud Burgerlijk Wetboek (O.B.W.), met betrekking tot overeenkomsten en de daaruit voortvloeiende verbintenissen, bepaalde het volgende:

'1. Eene overeenkomst wordt aangegaan om niet, of onder eenen bezwarenden titel.

2. De overeenkomst om niet is de zoodanige waarbij de eene partij aan de andere, zonder eenige baat, een voordeel toekent.

3. Eene overeenkomst onder eenen bezwarenden titel is zoodanig eene welke ieder der partijen in de verplichting brengt om iets te geven, te doen, of niet te doen.<sup>8</sup>

Opvallend is het verschil tussen artikel 2, lid 1 van de Zesde richtlijn (Nederlandse taalversie) en artikel 1350 O.B.W.; 'onder bezwarende titel' ziet in de laatstgenoemde bepaling op overeenkomsten terwijl deze term bij de eerstgenoemde bepaling betrekking heeft op handelingen zijnde leveringen van goederen en diensten. Hiermee wordt mijns inziens slechts beoogd uitdrukking te geven aan het feit dat de BTW in principe aanknoopt bij het verrichten van de handeling zelf in plaats van 'de verplichting tot de prestatie' zoals (eventueel) vervat in een onderliggende overeenkomst.<sup>9</sup> Niet de gesloten overeenkomst is het belastbare feit voor de BTW, maar de uitvoering van de daaruit voortvloeiende verplichting bestaande uit een geven, doen of een niet doen.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Overigens geeft de wet geen omschrijving van het begrip verbintenis. Dit begrip is in de wetenschap als volgt gedefinieerd; 'een vermogensrechtelijke band tussen twee of meer bepaalde personen, krachtens welke de een tot iets gerechtigd is waartoe de ander verplicht is.' Dit 'iets' is de prestatie, het voorwerp of tewel de inhoud van de verbintenis.'....`De prestatie die krachtens de verbintenis moet worden verricht, kan bestaan uit een geven, een doen of een niet-doen.' Zie A. Pitlo, Algemeen deel van het verbintenissenrecht, achtste druk, bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1989, blz. 8. Asser - Hartkamp 4 I, tiende druk, Zwolle 1996, blz. 4, definieert de verbintenis vrijwel gelijk als Pitlo; 'Onder verbintenis moet worden verstaan een vermogensrechtelijke betrekking tussen twee of meer personen, krachtens welke de een jegens de ander tot een prestatie gerechtigd is en deze jegens gene tot die prestatie verplicht is.'

<sup>9</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 150; 'Niet moet uit het oog worden verloren, dat in het burgerlijk recht de verbintenis, zijnde de verplichting tot het presteren, op de voorgrond staat, terwijl de omzetbelasting, gelijk reeds is opgemerkt, niet te maken heeft met de verplichting tot de prestatie, maar met de volbrachte prestatie zelve.'

<sup>10</sup> Hieraan doet niet af het feit dat de omzetbelasting wat heffingstechniek betreft veel weg heeft van een verkeersbelasting. Zie hierover ook Hof van Justitie EG 8 juli 1986, (Kerrut) zaak 73/85, Jurisprudentie 1986, blz. 2219 - 2240, waarin het Hof overwoog 'dat de op de Europese richtlijnen gebaseerde omzetbelasting mede een verkeersbelasting is.' Zie J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 4 en 5.

Duidelijk blijkt uit lid 3 van artikel 1350 O.B.W. dat er sprake moet zijn van wederkerigheid; elk der verbonden partijen heeft de verplichting om iets te geven, te doen of niet te doen. Zowel Asser - Hartkamp als Pitlo is het met de in artikel 1350 O.B.W. gegeven omschrijving van de overeenkomst onder bezwarende titel niet eens. Beiden zijn van mening dat deze omschrijving, in de woorden van Pitlo, 'ongeveer past voor de wederkerige overeenkomst' maar niet voor de overeenkomst onder bezwarende titel.<sup>11</sup>

De wederkerige overeenkomst is volgens Pitlo 'iedere overeenkomst waaruit voor beide partijen een verplichting voortvloeit'.<sup>12</sup> Pitlo is van oordeel dat bij de wederkerige overeenkomst de ene verplichting ontstaat 'met het oog op de andere'.<sup>13</sup> De overeenkomst onder bezwarende titel is volgens hem 'de overeenkomst die wordt aangegaan met het oog op tegenbaat, welke tegenbaat rechtens met de eigen prestatie in verband staat en niet slechts een beperking op de eigen prestatie inhoudt, noch uit niets anders dan uit terugverkrijging van de eigen prestatie bestaat'.<sup>14</sup>

Vergeleken met de definitie van de wederkerige overeenkomst, bevat de door Pitlo gegeven definitie van de overeenkomst onder bezwarende titel een aantal aanvullende criteria; de overeenkomst moet immers niet alleen worden aan-

<sup>11</sup> A. Pitlo, Algemeen deel van het verbintenissenrecht, achtste druk, bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1979, blz. 166. Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 58, merkt hieromtrent op; 'De omschrijving van het derde lid (van artikel 1350 O.B.W. D.S.) is eerder passend voor een wederkerige overeenkomst, maar ook daarvoor niet volledig.'

<sup>12</sup> A. Pitlo, Algemeen deel van het verbintenissenrecht, achtste druk, bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1979, blz. 166.

<sup>13</sup> A. Pitlo, Algemeen deel van het verbintenissenrecht, achtste druk, bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1979, blz. 167.

<sup>14</sup> A. Pitlo, Algemeen deel van het verbintenissenrecht, achtste druk, bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1979, blz. 168. Overigens geeft de Advocaat - Generaal van Soest in zijn conclusie bij Hoge Raad 9 oktober 1974, NJ 1975, 152 de drie, voor wat betreft de overeenkomst onder bezwarende titel, in de literatuur in hoofdlijnen te onderscheiden zienswijzen aan:

'1. Een overeenkomst onder bezwarende titel is een overeenkomst, ingevolge welke tegenover de prestatie van de ene partij een verplichting tot prestatie van de andere partij staat welke rechtens verband houdt met de eerstbedoelde prestatie (...) en uit iets anders bestaat dan de teruggave van het gepresteerde (...).

2. Een overeenkomst is een overeenkomst onder bezwarende titel in zoverre de ene partij zich jegens de andere verbindt om eigen baat (...).

3. Een overeenkomst onder bezwarende titel is een overeenkomst die in haar geheel genomen niet de strekking heeft de ene partij ten koste van de andere een voordeel te doen genieten (...).'

Het voert te ver om in deze op de genoemde theorieën 2 en 3 in te gaan, de jurisprudentie van de Hoge Raad geeft hiertoe bovendien geen aanleiding nu deze, naar wordt aangenomen, de eerste theorie heeft aangenomen. Het desbetreffende arrest komt later in de hoofdtekst nog aan de orde.

gegaan met het oog op tegenbaat, deze tegenbaat moet rechtens met de eigen prestatie in verband staan, deze mag niet in een beperking op de eigen prestatie en bovendien niet in een teruggave van de eigen prestatie bestaan. In dit opzicht gaat de definitie van Pitlo van de overeenkomst onder bezwarende titel dus verder dan die van de wederkerige overeenkomst omdat de definitie van de wederkerige overeenkomst geen beperking inhoudt met betrekking tot de eigen prestatie en ook de teruggave van de eigen prestatie niet uitsluit.

Ook Asser - Hartkamp is van mening dat een overeenkomst wederkerig is, 'indien door en bij het tot stand komen der overeenkomst onderling afhankelijke verplichtingen ontstaan van beide partijen jegens elkaar.'<sup>15</sup> Asser - Hartkamp geeft vervolgens aan dat de wederkerige overeenkomst een element van ruil bevat. 'De prestaties waartoe de partijen zich over en weer jegens elkaar verbinden, worden van elkaar afhankelijk gesteld. De ene partij verbindt zich, teneinde de door de wederpartij toegezegde prestatie te verkrijgen: do ut des: facio ut facias: facio ut des; do ut facias. Dit komt tot uitdrukking in de omschrijving van art. 6:261, lid 1: Een overeenkomst is wederkerig, indien elk van beide partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de wederpartij zich daartegenover jegens haar verbindt.'<sup>16</sup> Met betrekking tot de overeenkomst onder bezwarende titel merkt Asser - Hartkamp op dat 'een overeenkomst wordt aangegaan onder bezwarende titel of om niet, naargelang de prestatie van de een al dan niet rechtens verband houdt met een prestatie van de wederpartij, mits een dezer prestaties niet uitsluitend bestaat in de teruggave van het op grond van de overeenkomst ontvangene.'<sup>17</sup>

Evenals bij Pitlo het geval was, bestaat ook hier het verschil tussen de wederkerige overeenkomst en de overeenkomst onder bezwarende titel hierin dat een van beide prestaties (Pitlo: tegenbaat) niet mag bestaan in 'teruggave van het op grond van de overeenkomst ontvangene'.<sup>18</sup> Beide auteurs trekken in feite door

---

<sup>15</sup> Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 55.

<sup>16</sup> Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 56.

<sup>17</sup> Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 58. Asser - Hartkamp geeft overigens als reden voor deze aanvullende eis aan dat anders ook de overeenkomsten van bruikleen, verbruikleen en bewaring tot de overeenkomsten onder bezwarende titel zouden behoren, 'hoewel zij dat naar hun aard niet zijn.' Zie hierover ook J.M. van Dunné, *Contractenrecht*, derde herziene druk, Deventer 1997, blz. 21; 'Men geeft met dit onderscheid aan (overeenkomsten om niet en onder bezwarende titel (om baat), D.S.), dat aan de prestatie van de ene partij wel of niet verbonden is aan een tegenprestatie van de andere partij. Dat laatste mag niet bestaan uit het eenvoudigweg teruggeven van een ontvangen zaak, anders zou het verschil met "eenzijdige" overeenkomsten wegvallen (aldus Rutten/Hartkamp).' Van Dunné merkt op dezelfde bladzijde overigens op dat 'bij een overeenkomst om baat' de tegenprestatie niet hoeft gericht te zijn tot de wederpartij, 'het mag ook een derde betreffen.'

<sup>18</sup> Pitlo geeft, anders dan Asser - Hartkamp, in zijn definitie aan dat de tegenbaat niet 'slechts' een beperking op de eigen prestatie mag inhouden. Deze beperking ontbreekt in de definitie van Asser - Hartkamp. Zie A. Pitlo, *Algemeen deel van het ver-*

middel van het stellen van deze aanvullende voorwaarde(n) de definities van de wederkerige overeenkomst en de overeenkomst onder bezwarende titel, en daarmee impliciet ook lid 3 van artikel 1350 O.B.W., uit elkaar.<sup>19</sup> Een overeenkomst is er een onder bezwarende titel indien er sprake is van wederkerigheid en één van de prestaties niet louter bestaat uit teruggave van het eerder op grond van die overeenkomst ontvangene. Deze visie is in overeenstemming met jurisprudentie van de Hoge Raad.

De Hoge Raad besliste in 1964 in een casus waarin de vraag aan de orde was of in casu sprake was van een overeenkomst onder bezwarende titel (als bedoeld in artikel 1350 O.B.W.)

'dat het Hof voor de beantwoording van de vraag, of de overeenkomst waarbij de onderhavige onroerende zaken aan Mextrust werden overgedragen, een overeenkomst onder bezwarenden titel is, terecht heeft nagegaan, of ingevolge die overeenkomst tegenover de overdracht een verplichting tot prestatie van Mextrust staat, welke rechtens verband houdt met de overdracht en in iets anders bestaat dan de teruggave van de overgedragen zaken.'<sup>20</sup>

De in lid 3 van artikel 1350 O.B.W. gegeven definitie van de overeenkomst onder bezwarende titel, welke volgens zowel Pitlo als Asser - Hartkamp eerder zag op de wederkerige overeenkomst dan op de overeenkomst onder bezwarende titel, is dus door de 'aanpassing' in de jurisprudentie toch in overeenstemming met hun visie.

#### 4.1.2 Uitzondering op de regel; de reële overeenkomsten

In paragraaf 4.1.1. heb ik betoogd dat elke wederkerige overeenkomst, onder de daar vermelde voorwaarden, tevens een overeenkomst onder bezwarende titel is. Niet elke overeenkomst onder bezwarende titel is echter wederkerig; naar geldend recht kan ook een eenzijdige overeenkomst een overeenkomst 'onder bezwarende titel' zijn. Zo is bijvoorbeeld de overeenkomst van verbruiklening tegen rente weliswaar een overeenkomst onder bezwarende titel, doch deze is naar huidig recht niet wederkerig.<sup>21</sup>

Dit komt doordat de overeenkomst van verbruikleen tot de zogenaamde reële

---

bindtenissenrecht, achtste druk, bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1979, blz. 168.

<sup>19</sup> Volgens artikel 1350, lid 3 O.B.W. is immers alleen de wederkerigheid kenmerkend voor de overeenkomst onder bezwarende titel. Zie ook art. 6:261 lid 1 BW.

<sup>20</sup> Hoge Raad 11 maart 1964, nr. 722, NJ 1965, 380 en BNB 1965/2. Advocaat-Generaal Van Soest gaat in de eerder in noot 14 genoemde conclusie er van uit dat de Hoge Raad in dit arrest uit 1964 de door hem in die noot onder 1 genoemde visie heeft aanvaard.

<sup>21</sup> Artikel 7A:1791 B.W. Zie ook Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 58.

overeenkomsten behoort.<sup>22</sup> Dit houdt in dat, afgezien van de evenzozeer vereiste wilsovereenstemming, de overeenkomst pas tot stand komt na afgifte van de betreffende zaak. Aldus resteert bij de overeenkomst van verbruiklening tegen rente slechts de (eenzijdige) verplichting van de lener tot het betalen van rente over de hoofdsom. De verplichting van de verbruiklener tot teruggave van 'even zo veel, van gelijke soort en hoedanigheid' heeft niet tot gevolg dat reeds op grond daarvan sprake is van een overeenkomst onder bezwarende titel. Immers, wil er sprake zijn van een overeenkomst onder bezwarende titel, mag de wederkerigheid niet bestaan in een beperking van de op grond van die overeenkomst te verrichten prestatie noch uit een louter terugverkrijgen van een eerder op grond van die overeenkomst ontvangen prestatie.<sup>23</sup>

Asser geeft toe dat 'deze indeling iets kunstmatigs heeft, want de verbruikleen tegen rente moet in wezen toch als een wederkerige overeenkomst worden beschouwd.'<sup>24</sup> Dit kunstmatige onderscheid wordt voor wat betreft de overeenkomst van verbruikleen in het N.B.W. opgeheven door deze overeenkomst aldaar voortaan als een wederkerige overeenkomst te kwalificeren.<sup>25</sup> Volgens toekomstig recht is dus de overeenkomst van verbruiklening waarbij geen vergoeding is bedongen, een voorbeeld van een wederkerige overeenkomst om niet. Is bij deze overeenkomst van verbruikleen daarentegen wel een vergoeding bedongen, dan is er uiteraard sprake van een wederkerige overeenkomst onder bezwarende titel.

Naar toekomstig recht is elke wederkerige overeenkomst, behoudens de overeenkomst van verbruikleen, een overeenkomst onder bezwarende titel. In het N.B.W. komen de termen 'om niet' en 'onder bezwarende titel' niet voor.

---

<sup>22</sup> Zie Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 50 - 54. Een andere zogenaamde reële overeenkomst is de overeenkomst van bruikleen.

<sup>23</sup> Zie hierover paragraaf 4.1.1.

<sup>24</sup> Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 57. O.K. Brahn, Zwaartepunten van het vermogensrecht, zesde herziene druk, Arnhem 1999, blz. 224, gaat er van uit dat de overeenkomst van verbruikleen indien de uitlener geen rente of andere vergoeding heeft bedongen, een wederkerige overeenkomst is die tevens een rechtshandeling om niet is.

<sup>25</sup> Artikel 7.2.1.1. N.B.W.; 'Verbruikleen van geld is de overeenkomst waarbij de ene partij, de uitlener, zich verbindt aan de ene partij, de lener, een som geld te verstrekken, en de lener zich verbindt aan de uitlener een som geld terug te betalen.' Zie ook artikel 7.2.2.1. en artikel 7.2.3.1. welke artikelen betrekking hebben op respectievelijk de verbruikleen van roerende zaken en de verbruikleen van andere goederen als geld en roerende zaken.

Duidelijk blijkt uit deze artikelen dat niet alleen de lener zich tot een prestatie verbindt, ook de uitlener verbindt zich tot iets, namelijk het verstrekken of overdragen van geld of goederen aan de wederpartij.

Overigens wordt de overeenkomst van verbruikleen in het toekomstig recht aangemerkt als een consensuele wederkerige overeenkomst. Zie hierover Asser - Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 57.

Volstaan wordt met het in artikel 6:261, lid 1, B.W. geven van een definitie van de wederkerige overeenkomst;

'Een overeenkomst is wederkerig, indien elk van beide partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de wederpartij zich daartegenover jegens haar verbindt.'

De toelichting Meijers merkt hieromtrent het volgende op; 'Het kenmerkende van de wederkerige overeenkomsten in eigenlijke zin, zoals koop, huur en arbeidsovereenkomst, is volgens het eerste lid, dat daarbij elk der partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van een door haar daartegenover bedongen vordering op de tegenpartij. Hierin ligt opgesloten dat deze overeenkomsten een ruil karakter dragen. Dit ontbreekt bijvoorbeeld bij de zogenaamde onvolkomen wederkerige overeenkomsten als bewaargeving en lastgeving zonder loon. Of een partij gehandeld heeft 'ter verkrijging' van een vordering op de wederpartij, moet aan economische en psychologische begrippen worden getoetst; daarbij bedenke men dat het vertrouwensbeginsel zich er tegen verzet dat motieven van een partij die voor haar wederpartij niet kenbaar zijn, aard en strekking van de overeenkomst zouden bepalen.'

Duidelijk blijkt uit dit citaat dat de wederkerige overeenkomst een ruil karakter heeft. Aangezien de omzetbelasting een 'algemene heffing op het ruilverkeer' is, past de wederkerige overeenkomst uitstekend daarin. De vaststelling van Denie dat de overeenkomst afdoende het verband aantoont onderschrijf ik dan ook. Volgens Denie hoeft het rechtstreeks verband niet in een overeenkomst te worden gevonden. Indien die overeenkomst er wel is, is daarmee het verband aangeetoond.<sup>26</sup> De vraag resteert echter of voor wat betreft het fiscale recht de bezwarende titel meer omvat dan alleen de wederkerige overeenkomst. Daartoe is het zinvol om nader te bezien of de richtlijntekst en de op grond daarvan door het Hof van Justitie EG gewezen jurisprudentie voor de heffing van omzetbelasting genoegzaam neemt met minder dan de wederkerigheid.

## **4.2 Onder bezwarende titel in een paar verschillende taalversies van de Zesde richtlijn**

De Duitstalige versie van artikel 2 van de Tweede richtlijn geeft evenals de Zesde richtlijn aan dat de prestaties 'gegen Entgelt' dienen te zijn verricht. Entgelt is 'de prestatie die de partijen beschouwen als de economische tegenwaarde van een andere prestatie'.<sup>27</sup> Er moet sprake zijn van een 'Leistungs-

<sup>26</sup> A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 286 en 287. Zie van dezelfde auteur ook Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 34 waarin hij voordat het Hof van Justitie EG dat doet in het Tolsma-arrest, tot de conclusie komt dat 'dus toch' de overeenkomst 'de feitelijke grondslag van het beslissende feit voor de omzetbelasting is.' Zie tot slot ook van deze auteur Tussen toen en toekomst, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6170, blz. 1569.

<sup>27</sup> Zie de conclusie van A-G Sir Gordon Slynn bij het Apple and Pear Development



austausch', een ruilverhouding dus.<sup>28</sup>

Sauerland, Schmidt, Lippross, geven aan dat een 'Leistungsaustausch' vooronderstelt dat sprake is van verschillende personen waartussen de prestatieruil plaatsvindt, een prestatie en een tegenprestatie en een 'innere Verknüpfung' tussen prestatie en tegenprestatie.<sup>29</sup> Volgens hen is niet van belang of de tegenprestatie 'aus einer rechtlichen Verpflichtung geschuldet wird oder ob sie freiwillig gegeben wird'.<sup>30</sup> Engelt is volgens hen 'alles was der Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich aufwendet, abzüglich der Umsatzsteuer. ... Für die Leistung wird die Gegenleistung aufgewendet, wenn der Leistungsempfänger sie bewirkt, um die Gegenleistung zu erhalten (finale Verknüpfung). Es genügt aber auch, wenn die Gegenleistung bewirkt wird, weil die Leistung erbracht worden ist (kausale Verknüpfung)' al-

---

Council-arrest van 8 maart 1988, zaak 102/86.

Ook § 1 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz 1993 eist zowel ten aanzien van 'Lieferungen' als ten aanzien van 'sonstige Leistungen' dat deze 'gegen Entgelt' moeten zijn verricht. Ook op dit punt vertoont het Umsatzsteuergesetz tekstueel gezien dus meer overeenkomst met de Europese richtlijnen dan de Wet op de omzetbelasting 1968. Ditzelfde geldt ook voor de Value Added Tax Act 1994 welke in s 5(1)(a) bepaalt dat "supply" in this Act includes all forms of supply, but not anything done otherwise than for a consideration'.

<sup>28</sup> In dit verband heeft zich volgens Tipke en Lang in de Duitse omzetbelastingliteratuur het - volgens hen - misleidende begrippenpaar 'echt' en 'onecht' ontwikkeld. Gebruik van het woord 'echt' geeft aan dat de ruilverhouding, de 'Leistungsaustausch' ontbreekt, terwijl het woord 'onecht' juist aangeeft dat wel sprake is van een ruilverhouding of Leistungsaustausch. In de Duitse literatuur geeft het woordje 'echt' bij de Zuwendung (subsidie) of Schadenersatz (schadeloosstelling) aan dat het om een zuivere subsidie of schadeloosstelling gaat; dat wil zeggen een subsidie of schadeloosstelling welke niet een vergoeding voor een prestatie inhoudt. In de 'onechte' Zuwendung of Schadenersatz gaat juist wel een vergoeding voor een prestatie schuil. Het gebruik van de woordjes 'echt' en 'onecht' wordt in de Duitse omzetbelastingliteratuur in een andere context gebruikt dan waarin ikzelf ze zal gebruiken. Zoals in de inleiding van hoofdstuk 5 zal blijken gebruik ik de term echte subsidie voor die subsidies welke aan een prestatieverrichter worden verleend voor prestaties welke deze aan anderen dan de subsidieverlener zelf zal verrichten. De term onechte subsidie zal worden benut om die subsidies aan te duiden welke worden verleend voor aan de subsidieverlener te verrichten prestaties. Anders dan in de Duitse literatuur zegt het gebruik van het woordje 'echt' of 'onecht' dus niets over de eventuele belastbaarheid van de betreffende subsidie maar heeft deze alleen betrekking op de relatie subsidieverlener - subsidieverkrijger/prestatieverrichter - prestatiegenieter.

<sup>29</sup> H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 38 en 39.

<sup>30</sup> H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 40. Zie ook K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 640; 'Die Einklagbarkeit des Entgelts ist unerheblich; auch die Erfüllung einer Naturalobligation kann Entgelt sein.'

dus Sauerland, Schmidt en Lippross.<sup>31</sup>

Ook Tipke en Lang zijn van mening dat een finaal of een causaal verband voldoende is voor het aannemen van de Leistungsaustausch; 'Dem Leistungsaustausch liegt meist ein gegenseitiger Vertrag zugrunde. Erforderlich ist das aber nicht. Es genügt, daß Leistung und Gegenleistung in Wechselbeziehung miteinander stehen, final oder kausal miteinander verknüpft, voneinander abhängig sind. Unter dem Verbrauchsteueraspekt kommt es darauf an, daß der Leistungsempfänger etwas aufwendet, um die Leistung zu erhalten (final) oder weil er eine Leistung erhalten hat (kausal).'<sup>32</sup>

Het Bundesfinanzhof vereist voor de Leistungsaustausch mijns inziens niet alleen een finaal verband maar ook een causaal verband: 'Ein Leistungsaustausch ... kann folglich nur zustande kommen, wenn sich die Leistung (in der dergestellten Weise) auf den Erhalt einer (möglichen) Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so daß schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind' aldus het Bundesfinanzhof.<sup>33</sup>

Tipke en Lang merken op dat het Bundesfinanzhof 'kausale Verknüpfung' niet genügen läßt. 'Auf "der Seite des leistenden Unternehmers"' aldus Tipke en Lang, 'soll "ein Verhalten erforderlich" sein, "das auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abzielt oder geeignet ist, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen". Zij geven echter niet

---

<sup>31</sup> H. Sauerland, A. Schmidt, O. Lippross, Umsatzsteuer, 17e druk, Achim 1991, blz. 313. Zie in gelijke zin A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987, blz. 288 - 291. Ook hij acht voor de vaststelling van het rechtstreeks verband zowel een finaal verband als een causaal verband voldoende; 'De ontvangen betaling is het startpunt. Een koppeling daarvan aan de prestatie door middel van het oogmerk van de ondernemer, althans het doel van zijn prestatie, is ... niet onjuist (waarmee, zie hierna, niet gezegd is dat finaliteit moet)... . Vooreerst is de finaliteit, het gericht zijn van de handeling op de verwerving van een betaling als vereiste voor het belastbaar feit niet wezenlijk nodig. ... De indirecte bestedingsbelasting eist voor het belastbare feit niet meer dan een causaal (in vergelijking met het overeenkomstenrecht slechts een rechtlijnig - verband tussen ontvangen betaling en prestatie; een verband dat niet ten onrechte rechtstreeks verband wordt genoemd.' Dit neemt niet weg dat volgens Denie, a.w. blz. 287, de overeenkomst afdoende het verband aantoon. Vergelijk in deze zin ook A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 29; 'De overeenkomst is het sterkste rechtstreekse verband dat bestaat. Het fiscale recht ziet dat.'

<sup>32</sup> K. Tipke. J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 639 - 640.

<sup>33</sup> 7 mei 1981 V R 47/76, Bundessteuerblatt 1981, 495. Vergelijk in gelijke zin het recentere oordeel van het Bundesfinanzhof van 18 april 1996, V R 123/93, Betriebs-Berater 1996, blz. 1752; 'Die Annahme einer Leistung gegen Entgelt erfordert eine zum Zwecke der Entgeltserzielung erbrachte Leistung (Leistungsaustausch); es muß ein zweckgerichtetes Handeln des Leistenden gegeben sein, das sich auf eine gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung richtet und sie damit auslöst, so daß die wechselseitigen Leistungen nicht bloß äußerlich miteinander verbunden sind.'

met zoveel woorden aan dat het Bundesfinanzhof voor de Leistungsaustausch zowel een finaal als een causaal verband vereist hetgeen mijns inziens echter wel het geval is.<sup>34</sup>

De engelstalige versie van de Tweede richtlijn bevatte in artikel 2 de term 'against payment'. Anders dan in de Tweede richtlijn wordt in de Zesde richtlijn de term 'consideration' gebruikt in artikel 2, aanhef en lid 1 hetwelk als volgt luidt;

'The following shall be subject to value added tax:

1. The supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such.'

Met de vervanging van de term 'against payment' door 'for consideration' beoogde men beter tot uitdrukking te brengen dat ook betalingen in natura kunnen worden aangemerkt als een vergoeding in de zin van de richtlijn.<sup>35</sup> De tegenprestatie hoeft niet per se in contant geld te bestaan, wel moet zij daarin kunnen worden uitgedrukt. Het feit dat de andere taalversies geen verandering ondergingen bevestigt dat met deze wijziging geen verandering in betekenis is beoogd.

De eis dat prestaties moeten zijn verricht onder bezwarende titel is vervat in de zinsnede 'effected for consideration'. Deze eis kan worden vertaald in 'verricht tegen vergoeding'. Volgens het Court of Appeal betekent 'consideration' 'everything which the supplier has received or is to receive from the purchaser, the customer or a third party for the relevant supplies.'<sup>36</sup> Uit deze uitspraak, en de conclusie van de Advocaat-Generaal in het Apple and Pear Development Council-arrest, blijkt volgens het High Court in de zaak Battersea Leisure Ltd. v. Customs and Excise Commissioners dat 'the essence of the supply of services for consideration is that the payment should be "for" the services rendered. It should be a quid pro quo. There must therefore be a direct link between the service provided and the consideration received.'<sup>37</sup>

Het gebruik van de term 'onder bezwarende titel' in de nederlandse taalversie lijkt erop te wijzen dat hiermee bedoeld wordt op de civielrechtelijke betekenis daarvan; de wederkerigheid. Dit geldt voorsnog evenzeer voor zowel de

---

<sup>34</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 640.

<sup>35</sup> Zie de conclusie van A-G Sir Gordon Slynn bij het Apple and Pear Development Council-arrest.

<sup>36</sup> *Trafalgar Tours Ltd. v. Customs and Excise Commissioners* [1990] *Simon's Tax Cases* 127 op blz. 135.

<sup>37</sup> [1992] 3 *Common Market Law Reports* 610, op blz. 624. Het Apple and Pear Development Council-arrest wordt in paragraaf 4.4.1. uitgebreid besproken.

Duitstalige versie als de Engelstalige versie.<sup>38</sup>

### 4.3 Uitwerking "onder bezwarende titel" door het Hof van Justitie EG

#### 4.3.1 Het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest.

Het Hof van Justitie EG kreeg in 1980 door de Hoge Raad het geval voorgelegd van een coöperatieve vereniging die een koelhuis exploiteert waarin zij voor haar leden aardappelen opslaat. Elk lid van de coöperatieve vereniging heeft per aandeelbewijs recht op opslag van 1000 kg aardappelen tegen betaling van een na afloop van het seizoen door de coöperatie vast te stellen bedrag.

Om 'redenen van financieel beleid' heeft de coöperatie in de jaren 1975 en 1976 geen bewaarloon 'in rekening gebracht en ontvangen' voor de opslag van de aardappelen. Zij beschouwde de door haar verrichte prestaties als onbelast aangezien zij niet tegen vergoeding waren verricht. De inspecteur in dit geval was echter van mening dat de coöperatie wel een tegenprestatie aan haar leden in rekening had gebracht 'aangezien de waarde van hun aandelen als gevolg van het niet-heffen van bewaarloon was gedaald, welke tegenprestatie de inspecteur waardeerde op het tot dan toe gebruikelijke bewaarloon van *f* 0,02 per kg opgeslagen aardappelen; deswege legde hij een aanvullende aanslag op van *f* 2 145,-.<sup>39</sup>

Bij arrest van 25 juni 1985 stelde de Hoge Raad aan het Hof van Justitie EG de (prejudiciële) vraag of in dit geval sprake was van een tegenwaarde als bedoeld in artikel 8, aanhef en letter a van de Tweede richtlijn.<sup>40</sup>

Ter zake zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Nederlandse regering en de Commissie, welke opmerkingen zeker zo interessant zijn als het arrest van het Hof van Justitie EG zelf. Deze opmerkingen wil ik, alvorens het arrest van het Hof van Justitie EG te bespreken, eerst de revue laten passeren.

De Nederlandse regering wijst er in haar betoog op dat de bewoordingen van artikel 8, aanhef en letter a, van de Tweede richtlijn aangeven dat de richtlijn(wet)gever de belastinggrondslag in een ruim kader heeft willen plaatsen. De bewoordingen van bijlage A, punt 13, behorend bij artikel 8 van de Tweede richtlijn geeft volgens de Nederlandse regering duidelijk aan dat daaronder 'niet enkel een ontvangen bedrag' maar ook andere vormen van honorering zoals

---

<sup>38</sup> Hierop kom ik terug naar aanleiding van het Apple and Pear Development Council-arrest van het Hof van Justitie EG dat later in dit hoofdstuk uitgebreid aan de orde zal komen.

<sup>39</sup> Hof van Justitie EG 5 februari 1981 (Staatssecretaris van Financiën tegen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats G.A., 154/80) Jurispr. 1982, blz. 447.

<sup>40</sup> De door de Hoge Raad gestelde prejudiciële vraag luidde letterlijk: "Kan in een dergelijk geval sprake zijn van een tegenwaarde als bedoeld in artikel 8, aanhef en letter a, van de Tweede richtlijn?"

bijvoorbeeld 'verrekening van wederzijdse vorderingen', 'prestaties die worden vergolden met materialen', etc. worden begrepen.<sup>41</sup>

Daarnaast is de regering van mening dat van een 'in rekening gebracht zijn' en een 'voldaan zijn' niet alleen sprake is 'indien enig stuk is uitgereikt waarin een crediteur zijn vordering ter kennis van de debiteur heeft gebracht, of indien een vordering daadwerkelijk is ontvangen.' De Nederlandse regering concludeert vervolgens dat het feit dat de waardedaling van de aandelen het onmiddellijk gevolg is van het niet in rekening brengen of ontvangen van bewaarloon een offer is dat 'de tegenwaarde vormt van voor de door de coöperatie verrichte prestatie.' De regering is dus van mening dat de aan het Hof van Justitie EG gestelde prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.<sup>42</sup>

De Commissie wijst er allereerst op dat het voornaamste doel van de Eerste richtlijn is het vervangen van de nationale stelsels van omzetbelasting door een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarvan structuur en toepassingswijze zijn vastgelegd in de Tweede richtlijn. De Commissie analyseert vervolgens artikel 8, 'gelezen in samenhang met artikel 2 en in het licht van bijlage A, punt 13' van de Tweede richtlijn.<sup>43</sup>

'Blijkens deze bepalingen is er slechts sprake van een belastbare dienst indien hij is verricht onder bezwarende titel, en wordt de belastinggrondslag gevormd door de tegenwaarde van de dienst, dat wil zeggen al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen. Tussen de dienst en de ontvangst van de tegenwaarde moet dus een rechtstreeks verband bestaan. Voorts valt uit een en ander af te leiden dat de tegenwaarde in een geldbedrag moet kunnen worden uitgedrukt, welke uitlegging wordt bevestigd door artikel 9 van de Tweede richtlijn, volgens hetwelk een belastingtarief wordt vastgesteld op een percentage van de belastinggrondslag. Deze belastinggrondslag is de daadwerkelijk ontvangen tegenwaarde of tegenprestatie of, anders gezegd, de 'subjectieve' waarde, en niet een 'objectieve' of liever 'normale' waarde, dat wil zeggen een volgens objectieve criteria geschatte waarde' aldus de Commissie.<sup>44</sup>

De Tweede richtlijn gaat in beginsel uit van een subjectieve maatstaf van heffing. De Commissie wijst ter verklaring hiervan op het karakter van de belasting over de toegevoegde waarde als zijnde een belasting op het verbruik hetgeen betekent dat 'de werkelijke uitgave van de verbruiker moet worden belast.'<sup>45</sup> Pas wanneer door de eindverbruiker geen prijs is betaald 'kan er reden

---

<sup>41</sup> Jurispr. 1981, blz. 448.

<sup>42</sup> Jurispr. 1981, blz. 449.

<sup>43</sup> Jurispr. 1981, blz. 449.

<sup>44</sup> Jurispr. 1981, blz. 449.

<sup>45</sup> Jurispr. 1981, blz. 449.

Dit is niet anders indien ervan wordt uitgegaan dat de belasting over de toegevoegde waarde het karakter van een bestedingsbelasting heeft.

zijn de 'normale' waarde als maatstaf van heffing te nemen.' De Commissie wijst hierbij op het feit dat de Tweede richtlijn slechts voorziet in een dergelijke objectieve maatstaf van heffing bij bepaalde leveringen, doch dat een dergelijke mogelijkheid niet bestaat ten aanzien van het verrichten van diensten.<sup>46</sup>

Bij de beoordeling van de toepasbaarheid van een objectieve maatstaf van heffing speelt volgens de Commissie de mogelijke concurrentievervalsing en het voorkomen van ongerechtvaardigde belastingvoordelen een rol. Hierbij benadrukt de Commissie dat 'men zich inspant tot een zo neutraal mogelijke belastingheffing te komen, nu eens door het gebied van de belastingheffing uit te breiden, dan weer door geen afrek van voorbelasting toe te staan.'<sup>47</sup> Hieruit volgt volgens de Commissie dat, wanneer aangenomen zou worden dat in dit geval de diensten om niet zijn verricht (mede gelet op het feit dat de richtlijn geen objectivering van de heffingsmaatstaf toestaat bij diensten), ter zake ook geen recht op afrek van voorbelasting bestaat.

Na vervolgens een uitstapje te hebben gemaakt naar de Wet op de omzetbelasting 1968 stelt de Commissie dat voor de beantwoording van de door de Hoge Raad gestelde vraag naar haar mening beslissend is of 'die diensten 'onder bezwarende titel' zijn verricht en of belanghebbende voor die diensten een naar 'subjectieve' criteria in een geldbedrag uitdrukbare tegenprestatie heeft ontvangen.'<sup>48</sup>

Hoewel de Commissie van mening is dat 'de verrichte dienst moeilijk als een dienstverrichting "onder bezwarende titel" kan worden beschouwd omdat geen tegenprestatie is ontvangen en het dus kennelijk om een dienstverlening om niet gaat, gaat de Commissie vervolgens toch nog in op het door de Inspecteur aangedragen argument dat de waardedaling van de aandelen moet worden beschouwd als een tegenprestatie door de leden 'verricht'.

Ten aanzien van de waardevermindering op zich merkt de Commissie op dat

---

<sup>46</sup> Eerder had de Commissie in haar opmerkingen al gewezen op de bijzondere maatstaf van heffing van artikel 8, sub b van de Tweede richtlijn bij de leveringen ex. artikel 5, lid 3, sub a en sub b van de Tweede richtlijn. (Respectievelijk de 'onttrekking' en de 'integratieheffing'.) Overigens bevat artikel 5, lid 3, sub a van de Tweede richtlijn de volgende bepaling: 'Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld: a. het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed, dat hij voor privé-gebruik bestemd of dat hij om niet verstrekt'. Zie artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn.

Afgezien van deze gevallen heeft ook het belastbare feit invoer als uitzondering op de regel een objectieve maatstaf van heffing; de douanewaarde ex. artikel 8, sub c van de Tweede richtlijn.

<sup>47</sup> Jurispr. 1981, blz. 450. Overigens verwijst de Commissie hierbij naar punt 6 van bijlage A. Dit heeft betrekking op de onttrekking van artikel 5, lid 3 onderdeel a. Gezien de systematiek van de Europese BTW denk ik dat dit niet alleen geldt voor de in genoemd artikel bedoelde onttrekkingen. Immers, afrek van voorbelasting is alleen mogelijk indien en voor zover er belaste prestaties worden verricht.

<sup>48</sup> Jurispr. 1981, blz. 450.

moeilijk is vast te stellen welke invloed het besluit om geen bewaarloon te vragen heeft gehad op de waarde van de aandelen, aangezien deze waarde nog door allerlei andere factoren in positieve dan wel negatieve zin kan worden beïnvloed. De Commissie is van mening dat het besluit om geen bewaarloon te heffen een uitzonderlijke maatregel is, maar dat dit niet voldoende reden is 'om van een tegenwaarde en een belastbare dienst te spreken. Bovendien past de opvatting van de Inspecteur - die een als 'normaal' te beschouwen bewaarloon heeft bepaald - niet in het systeem van de richtlijn, die uitgaat van de 'subjectieve waarde'.<sup>49</sup>

Vervolgens vraagt de Commissie zich af of de waardevermindering 'werkelijk een tegenprestatie van de leden is voor de verrichte bewaardiensten.' Hierover merkt de Commissie onder andere op dat 'er een rechtstreeks verband' moet bestaan 'tussen het aanvaarden van de waardedaling der aandelen en de tegenprestatie daarvoor, namelijk het bewaren van aardappelen. Hierna overweegt het Hof van Justitie EG dat het noch voor het aan het besluit voorafgaande, noch voor het daarop volgende seizoen met zekerheid is vast te stellen 'dat alle bewaardiensten werden verricht voor leden die ten tijde van het besluit lid waren en die deswege, ..., door dat besluit een waardedaling van hun aandeelbewijzen hebben ondervonden'.<sup>50</sup>

Na tenslotte nogmaals gewezen te hebben op het feit dat een andersluidend oordeel in strijd zou zijn met de subjectieve maatstaf van heffing van de Tweede richtlijn, concludeert de Commissie vervolgens;

'dat in de door de Hoge Raad geformuleerde casus niet kan worden gesproken van een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen dienst, aangezien de betrokken dienst niet onder bezwarende titel, in de zin van artikel 2 van de Tweede richtlijn, doch om niet is verricht, nu de coöperatieve vereniging voor de door haar verrichte diensten geen tegenprestatie heeft bedongen en ontvangen, of althans van haar afzonderlijke leden geen tegenprestatie heeft bedongen en ontvangen waarvan de werkelijke waarde overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, juncto punt 13 van bijlage A van genoemde richtlijn zou kunnen worden bepaald'.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> Jurispr. 1981, blz. 451.

<sup>50</sup> Jurispr 1981, blz. 451.

<sup>51</sup> Jurispr. 1981, blz. 452. Overigens was de Advocaat-Generaal J.P. Warner, die de onderhavige zaak als een zeer eenvoudige beschouwde, het volstrekt eens met de conclusie van de Commissie. "Er is niets wat zou kunnen worden beschouwd als "bezwarende titel" in zin van artikel 2, sub a, van de Tweede richtlijn, niets wat kan worden aangeduid als de "tegenwaarde" in de zin van artikel 8 - namelijk de tegenwaarde van de ten behoeve van de leden der coöperatie verrichte dienst - en niets waarvan men kan zeggen dat het door de coöperatie is "ontvangen" in de zin van punt 13 van bijlage A. In elk geval kan de waardedaling van de aandelen, ..., niet als zodanig worden omschreven."

Conclusie Advocaat-Generaal J.P. Warner 18 december 1980, Jurispr. 1981, blz. 456.

Het Hof van Justitie EG was van mening dat het antwoord op de voorgelegde vraag moest worden gezocht in het licht van alle bepalingen van de Tweede richtlijn en dat de uitlegging van de term 'tegenwaarde' niet ter beoordeling van elke Lid-Staat staat. Vervolgens wijst het Hof van Justitie EG op bijlage A, punt 13 ad. artikel 8, sub a van de Tweede richtlijn waarin wordt bepaald dat onder 'tegenwaarde' al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen dient te worden verstaan.<sup>52</sup>

Artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn bepaalt volgens het Hof van Justitie EG dat de heffingsgrondslag bij diensten bestaat uit 'alles wat de tegenwaarde vormt voor de dienst'. Deze bepaling diende volgens het Hof van Justitie EG naast artikel 2 te worden gelegd waarin, zoals vermeld, wordt bepaald dat aan de heffing van belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen 'de diensten welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht'.<sup>53</sup>

Het Hof van Justitie EG vervolgt dan:

'In de zin van de Tweede richtlijn is een dienst dus belastbaar wanneer zij onder bezwarende titel wordt verricht, terwijl dan de belastinggrondslag bestaat in al hetgeen als tegenwaarde voor die dienst wordt ontvangen. Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Dit is nu niet het geval wanneer de tegenwaarde zou bestaan in een - niet nader bepaalde - waardedaling van de aandelen van de leden van de coöperatie, want die waardedaling kan niet worden beschouwd als een vergoeding die door de dienstverlenende coöperatie wordt ontvangen'.<sup>54</sup>

Het Hof 'vertaalt' de eis van de bezwarende titel in een rechtstreeks verband. Dit rechtstreeks verband ontbreekt omdat de waardedaling niet kan worden beschouwd als een vergoeding die door de coöperatie wordt ontvangen. De coöperatie doet wel iets, maar de leden geven daarvoor niet iets in ruil: er is geen sprake van wederkerigheid. Ik trek hieruit de conclusie dat het Hof in feite met het zoeken naar het rechtstreeks verband op zoek is naar de wederkerigheid van de prestaties. Deze opvatting is in overeenstemming met de uitleg die het Hof van Justitie EG in 1994 in het Tolsma-arrest aan artikel 2 van de Zesde richtlijn en de op grond daarvan gewezen jurisprudentie heeft gegeven.<sup>55</sup>

Volgens het Hof van Justitie EG volgt uit de uitdrukkingen 'onder bezwarende titel' en hetgeen als tegenwaarde wordt ontvangen' dat de tegenwaarde in geld moet kunnen worden uitgedrukt.<sup>56</sup> Bovendien blijkt hieruit dat 'de tegenwaarde

---

<sup>52</sup> R.o. 10.

<sup>53</sup> R.o. 12.

<sup>54</sup> R.o. 12.

<sup>55</sup> Zie hierover paragraaf 4.4.2.

<sup>56</sup> Het Hof van Justitie EG voert ter bevestiging hiervan artikel 9 van de Tweede richtlijn aan, waarin is bepaald dat de belasting is vastgesteld op een bepaald percentage van de belastinggrondslag. Dit impliceert volgens het Hof van Justitie EG dat deze belasting-



een subjectieve waarde is. Hieruit volgt volgens het Hof van Justitie EG dat 'een dienst, waarvoor geen bepaalde subjectieve tegenwaarde wordt ontvangen, niet een 'onder bezwarende titel' verrichte dienst' is en deze dus niet belastbaar is in de zin van de Tweede richtlijn.<sup>57</sup> Vervolgens gaat het Hof van Justitie EG terug naar de gestelde prejudiciële vraag en oordeelt dat hieruit volgt dat 'er geen sprake kan zijn van een tegenwaarde in de zin van artikel 8, sub a van de Tweede richtlijn .... in het geval van een coöperatieve vereniging, exploitante van een bewaarplaats, die aan haar leden geen bewaarloon in rekening brengt voor de verrichte dienst'.<sup>58</sup>

Hoewel de vraagstelling van de Hoge Raad er op gericht was een antwoord te krijgen op de vraag wat moet worden verstaan onder de 'tegenwaarde' van artikel 8, sub a van de Tweede richtlijn, vroeg Hof van Justitie EG zich eerst af of er sprake is van een onder bezwarende titel verrichte dienst. Hiervoor is volgens het Hof van Justitie EG vereist dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.<sup>59</sup> Hiervan is, zoals hierboven vermeld, geen sprake 'wanneer de tegenwaarde zou bestaan in een - niet nader bepaalde - waardedaling van de aandelen'.

De term 'bepaalde', welke opnieuw wordt gebruikt in rechtsoverweging 14, is naar mijn mening van groot belang.<sup>60</sup> Deze term ziet mijns inziens op het feit dat het onmogelijk is vast te stellen in hoeverre het niet in rekening brengen van bewaarloon tot de waardedaling van de aandelen heeft bijgedragen nu hierop tal van andere factoren van invloed kunnen zijn geweest. De hoogte van de 'vergoeding' bestaande in de waardedaling is (voor partijen) feitelijk niet bepaalbaar.<sup>61</sup>

Dit betekent dat tussen partijen geen onduidelijkheid mag bestaan omtrent de hoogte van de tegenwaarde. Deze is hetzij bepaald, hetzij bepaalbaar. Hieruit volgt dat partijen de vergoeding voor de opslag niet zelf hebben kunnen bepalen of hebben bepaald. Zij zijn, met andere woorden, deze tegenwaarde niet onderling overeengekomen.

Voor deze opvatting zou steun kunnen worden gezocht in rechtsoverweging 15 waarin het Hof van Justitie EG benadrukt dat in casu het bewaarloon door de coöperatieve vereniging aan haar leden in rekening had moeten zijn gebracht; 'Hieruit volgt dat er geen sprake kan zijn van een tegenwaarde in de zin van

---

grondslag in geld moet kunnen worden uitgedrukt.

<sup>57</sup> R.o. 14.

<sup>58</sup> R.o. 15.

<sup>59</sup> R.o. 12.

<sup>60</sup> Achteraf, nadat het Hof van Justitie EG het Tolsma-arrest heeft gewezen, is dit duidelijker dan het in 1981 was.

<sup>61</sup> De Commissie wees in haar opmerkingen op dit aspect. Het Hof van Justitie EG gaat er echter niet op in.

artikel 8, aanhef en sub a, van de Tweede richtlijn.... in het geval van een Coöperatieve vereniging, exploitante van een bewaarplaats, die aan haar leden geen bewaarloon in rekening brengt voor de verrichte dienst'.

'In rekening brengen' van een bedrag is een eenzijdige handeling. Aanvaarding van het in rekening gebrachte bedrag maakt dat tussen partijen wilsovereenstemming bestaat en dat de overeenkomst tot stand is gekomen. In dat geval is zeker sprake van een bezwarende titel.

Aangezien volgens het Hof van Justitie EG in het onderhavige geval geen sprake is van het verrichten van een dienst onder bezwarende titel, kan er dus ook geen sprake zijn van een tegenwaarde in de zin van artikel 8, sub a van de Tweede richtlijn.<sup>62</sup> Hiermee wordt blijk gegeven van het feit dat de BTW voor wat betreft het normale handelsverkeer uitgaat van een subjectieve vergoeding. Een prestatie welke niet onder bezwarende titel is verricht kan niet worden voorzien van een naar objectieve maatstaven vastgestelde maatstaf van heffing.

Uit dit arrest kunnen een aantal conclusies worden getrokken. Allereerst wordt hierin door het Hof van Justitie EG bevestigd dat de tegenwaarde als bedoeld in artikel 8 van de Tweede richtlijn een subjectieve waarde is. Indien er feitelijk geen tegenprestatie wordt ontvangen, kan hiervoor geen fictieve, naar objectieve maatstaven vastgestelde, vergoeding voor in de plaats worden gesteld en is er ook niets waarover belasting kan worden geheven.<sup>63</sup> Slechts de werkelijk ontvangen tegenwaarde is relevant hetgeen overeenstemt met het karakter van de BTW als bestedingsbelasting.

Bovendien is een besteding pas relevant voor de omzetbelasting indien zij in rechtstreeks verband staat met een prestatie. Voor belastbaarheid is dus vereist dat er een rechtstreeks verband is tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenwaarde, welke tegenwaarde bovendien moet kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag. Alleen dan is er sprake van een dienst (prestatie) welke onder bezwarende titel wordt verricht.

Getuige de hoeveelheid jurisprudentie bestond ook na dit arrest nog veel onduidelijkheid over de uitleg van het rechtstreeks verband. Deze jurisprudentie wordt hierna uitvoerig besproken.

---

<sup>62</sup> R.o. 12 tot en met 15.

<sup>63</sup> Dit is nogal ongenueanceerd gesteld. Immers, zowel de Tweede richtlijn als diens opvolger de Zesde richtlijn opent de mogelijkheid om ten aanzien van het belastbare feit leveringen van goederen bij het ontbreken van een subjectieve vergoeding daarvoor een fictieve, naar objectieve maatstaven vastgestelde, vergoeding voor in de plaats te stellen. Zie respectievelijk de artikelen 5, lid 3, sub a jo. artikel 8, sub b en artikel 5, lid 6 jo. artikel 11 A, lid 1, sub b. Hoewel strikt genomen 'om niet' verricht worden deze prestaties fictief gelijkgesteld met prestaties onder bezwarende titel. Deze mogelijkheid bestaat niet ten aanzien van het belastbare feit diensten.

#### 4.4 Het rechtstreeks verband (HvJ)

De logische volgende vraag is die wanneer sprake is van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een besteding. Het Hof van Justitie EG kreeg deze vraag tweemaal voorgelegd; namelijk eerst in het Apple and Pear Development Council-arrest en vervolgens in het Tolsma-arrest.

##### 4.4.1 Het Apple and Pear Development Council-arrest.<sup>64</sup>

De Apple and Pear Development Council (de Council) werd in 1966 op verzoek van de commerciële appel- en perentelers door de toenmalige minister van Landbouw, Visserij en voedselvoorziening ingesteld. Tot de taken van de Council behoren allerlei onderzoeks- en promotiewerkzaamheden die voor de commerciële appel- en perentelers van nut kunnen zijn zoals bijvoorbeeld het verspreiden van informatie en het verstrekken van advies. Verhoging van de efficiency en productiviteit binnen de bedrijfstak staat hierbij voorop.

Ter dekking van de kosten die de Council maakt of zal maken, bepaalt de 'Apple and Pear Development Council Order 1980' dat de Council jaarlijks aan zijn leden een bijdrage mag opleggen die een bepaald bedrag per hectare niet mag overschrijden.<sup>65</sup> Naast bovenvermelde algemene werkzaamheden verricht de Council werkzaamheden in het kader van het zogenaamde Kingdom Scheme. Deelname hieraan was, in tegenstelling tot de algemene werkzaamheden van de Council, niet verplicht. Aan degenen die hadden besloten mee te doen aan het Kingdom Scheme, werd krachtens de Order van 1980 een aanvullende bijdrage opgelegd. De Council was alleen BTW verschuldigd 'over de bijdragen die werden opgelegd aan degenen die vrijwillig aan het programma deelnamen,...', terwijl de Council de volledige voorbelasting kon terugvorderen door middel van de vooraf trek.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Hof van Justitie EG 8 maart 1988, (Apple and Pear Development Council t. Commissioners of Customs and Excise, 102/86), Jurispr. 1988, blz. 1443 - 1470.

<sup>65</sup> Bovendien blijkt uit Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council, [1985] Simon's Tax Cases 383, dat de Council ter bekostiging van deze activiteiten een overheidssubsidie verkreeg. In deze uitspraak van het Court of Appeal is een brief opgenomen van Customs and Excise van 2 december 1981 waarin ten aanzien van deze subsidie het volgende is vermeld; 'The Commissioners have now ruled that those Council's activities that are funded by compulsory levy and Government grant are not considered to constitute business for VAT purposes as defined by Finance Act 1972 Section 45 (as amended by Finance Act 1977).' Uit het standpunt van de Commissioners dat de door middel van verplichte bijdrage en overheidssubsidie gefinancierde activiteiten geen 'business' (lees: economische activiteit) is, concludeer ik dat beide bestedingen door hen niet werden aangemerkt als een 'consideration'. Helaas gaan noch het Court of Appeal, noch het House of Lords in op de belastbaarheid van die subsidie. De vraagstelling gaat alleen in op de belastbaarheid van de verplichte bijdrage van de telers.

<sup>66</sup> Jurispr. 1986, blz. 1445. Overigens ontstond het geschil oorspronkelijk rond de vraag

Eind 1981 stelden de Commissioners of Customs and Excise zich op het standpunt dat de algemene werkzaamheden van de Council 'niet als bedrijfswerkzaamheden' in de zin van de BTW konden worden aangemerkt, zodat de Council de voorbelasting voor in verband daarmee aan hem gedane leveringen niet kon aftrekken;...'. Alleen het Kingdom Scheme en de verkoop van promotieartikelen waren als 'bedrijfswerkzaamheden' te beschouwen.<sup>67</sup>

Het House of Lords achtte het 'van wezenlijk belang om vast te stellen, of de betaling van de door de Council aan de telers opgelegde verplichte bijdrage de tegenwaarde vormde voor de diensten die de Council bij de uitoefening van zijn algemene werkzaamheden verricht'.<sup>68</sup> Het House of Lords stelde in 1986 de

---

of de Council al of niet aftrekgerechtigd was voor wat betreft haar gehele voorbelasting of alleen voor de voorbelasting welke kon worden toegerekend aan het zogenaamde Kingdom Scheme. Alleen de in het kader van dit scheme verrichte prestaties werden door de Commissioners aangemerkt als economische activiteiten. Niet in geschil was dat, indien de algemene activiteiten van de Council onder bezwarende titel waren verricht, deze economische activiteiten vormden. Zie Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council, [1985] Simon's Tax Cases 383.

<sup>67</sup> Hadden de Commissioners misschien al geluiden uit Luxemburg gehoord (Hong Kong-zaak) of kwamen zij buiten het Hof van Justitie EG om tot deze conclusie? Het arrest dateert van 1 april 1982 en de conclusie van de Advocaat-Generaal Verloren van Themaat van 2 maart van dat jaar terwijl al op 20 november 1981 vaststond dat de Commissioners zich op het standpunt stelden dat de Council geen ondernemer was voor haar 'algemene' werkzaamheden. Dit standpunt werd bevestigd in een brief van 2 december 1981. De uitspraak van het Court of Appeal, Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council [1985] Simon's Tax Cases 383 geeft op bladzijde 389 aan dat 'The Crown's case before the tribunal was simply that the council did not conduct a "business". The case as now presented ... differs from that before the tribunal, in that the Crown accepts that the council does carry on a business within the ordinary meaning of that term but asserts that, for the purposes of value added tax, a person does not carry on a business unless he makes or intends to make taxable supplies.' Bedacht moet evenwel worden dat tussen partijen niet in geschil was dat de Council voor wat betreft het Kingdom scheme, op grond waarvan wel 'supplies under consideration' werden verricht, wel als 'ondernemer' was aan te merken. Er was dus in elk geval geen sprake van 'iemand die uitsluitend prestaties om niet verricht' zoals bedoeld in het Hong Kong-arrest.

<sup>68</sup> Het House of Lords was op dit punt minder zeker van z'n zaak dan het Court of Appeal (zie noot 72 hierna). Lord Brightman merkte in Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council [1986] Simon's Tax Cases 192 op blz. 198-199 op: 'The Court of Appeal took the view that "consideration" in s 6(2) of the Finance Act 1972 bore its ordinary technical meaning in English law. My Lords, I feel less confident.' Vervolgens verwijst hij onder andere naar artikel 8 van de Tweede richtlijn en de daarbij behorende bijlage welke luidt; 'The expression "consideration" means everything received in return for the supply of goods or the provision of services, including incidental expenses (packing, transport, insurance, etc.) that is to say not only the cash amounts charged, but also, for example, the value of the goods or services supplied by order of a public authority, the amount of compensation received.' Volgens Lord Brightman is deze betekenis 'close to, but not necessarily the same as, the ordinary meaning in English law.' Om deze twijfel weg te nemen, stelt hij

volgende prejudiciële vraag:

'Vormen de uitoefening door de Apple and Pear Development Council van zijn werkzaamheden overeenkomstig artikel 3 van de Apple and Pear Development Council Order 1980 en de heffing van een jaarlijkse bijdrage van de telers overeenkomstig artikel 9, lid 1, ten einde de Council in staat te stellen de bij de uitoefening van zijn werkzaamheden gemaakte of te maken administratieve en andere kosten te dekken, 'diensten welke ... onder bezwarende titel worden verricht' in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting?'<sup>69</sup>

De Council wijst er allereerst op dat een negatieve beantwoording van de vraag een aanzienlijk concurrentienadeel zou opleveren voor Britse telers ten opzichte van Britse importeurs en exporteurs van appels en peren uit andere landen.<sup>70</sup> Aangezien de Council dan zijn recht op aftrek van voorbelasting voor een deel verliest zal hij de hem in rekening gebrachte omzetbelasting immers doorberekenen aan de telers.

Vervolgens benadrukt de Council dat artikel 2 van de Zesde richtlijn en de daarin gebruikte uitdrukking 'onder bezwarende titel' moeten worden uitgelegd in overeenstemming met de analoge begrippen in artikel 11 A, lid 1, letter a, van de Zesde richtlijn. In de Engelstalige versie van de Zesde richtlijn wordt in beide bepalingen de term 'consideration' gebruikt; 'maar of zij nu hetzelfde woord gebruiken of niet, de begrippen zijn identiek' aldus de Council.

Vervolgens verwijst de Council naar de arresten van het Hof van Justitie EG inzake de Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, het Hong Kong-arrest en de zaak BAZ Bausystem.<sup>71</sup> De Council wijst er op dat de term consideration in artikel 2 en artikel 11 A, lid 1, letter a van de Zesde richtlijn een algemene gemeenschapsrechtelijke betekenis heeft en niet de betekenis welke deze in het Engelse overeenkomstenrecht heeft.<sup>72</sup> 'Een betaling vormt de tegenprestatie

---

dan ook voor om het Hof van Justitie EG dienaangaande een prejudiciële vraag voor te leggen. De overige Lords sluiten zich hierbij aan.

A.C.R. Davis merkt in Notes of cases; Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council in British Tax Review 1986, nr. 4, blz. 230 naar aanleiding van de vraagstelling van het House of Lords het volgende op: 'The effect of this approach is fundamental. No longer do the hallowed principles of United Kingdom construction apply. Reference must be made to definitions in the relevant EC law, to European cases, and thus (as in the Apple and Pear case itself) to what are perceived to be the underlying intentions of the European legislation.'

<sup>69</sup> Jurispr. 1986, blz. 1447.

<sup>70</sup> Jurispr. 1986, blz. 1448.

<sup>71</sup> Hof van Justitie 1 juli 1982 (BAZ Bausystem AG t. Finanzamt München für Körperschaften, 222/81), Jurispr. 1982, blz. 2527 - 2544.

<sup>72</sup> De Council bestrijdt hiermee het eerdere oordeel van het Court of Appeal in deze zaak in Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council [1985]

voor een dienst wanneer zij bedoeld is als betaling voor de verrichte diensten. De Order van 1980 beoogde duidelijk een regeling in te voeren volgens welke de bedragen die de telers aan de Council betalen, evenredig zijn aan het voordeel dat zij bij de werkzaamheden van de Council hebben.<sup>73</sup> De Council wijst er op 'dat betalingen verricht op grond van een wettelijke regeling onder bepaalde omstandigheden de tegenprestatie kunnen vormen voor de levering van goederen of voor diensten.'<sup>74</sup> Op grond van de uit het Hong Kong-arrest voortvloeiende verstrengeling tussen de objectieve belastingplicht en de subjectieve belastingplicht zouden de verplichte bijdragen moeten worden beschouwd als de tegenwaarde van de door de Council verrichte diensten aldus de Council.

Deze laatste opmerking van de Council is niet zuiver naar mijn mening. De Council redeneert hierin naar het doel toe. Aangezien belastingplicht voor de BTW gunstig is voor de Council is zij van oordeel dat de verplichte bijdragen van de telers als tegenwaarde moeten worden beschouwd. Een typisch voorbeeld van een doelredenering.

Het Verenigd Koninkrijk legt de eis van het rechtstreeks verband zo uit dat tussen de leverancier of dienstverrichter enerzijds en de koper of klant anderzijds een transactie moet plaatsvinden. De dienstverrichting moet plaatsvinden in ruil voor de tegenprestatie en moet speciaal gericht zijn op en verricht worden voor de betreffende klant. De algemene werkzaamheden van de Council voldoen volgens het Verenigd Koninkrijk niet aan deze omschrijving. Zij zijn niet speciaal bestemd voor één of meer telers en er bestaat geen enkel verband tussen de werkzaamheden van de Council en het 'voordeel dat deze of gene teler daarvan heeft.'<sup>75</sup> De Council is verplicht zijn werkzaamheden uit te oefenen ongeacht of en hoeveel bijdragen hij van de telers ontvangt. Aan de andere kant moeten de telers de verplichte bijdrage betalen ongeacht of zij voordeel hebben bij de

---

Simon's Tax Cases 383 op blz. 389. Lord Justice Fox was van oordeel dat het woord 'consideration' een 'term of art in English law' is. 'Used in an English statute, it must be assumed to bear its ordinary meaning in the law, save in so far as the provisions of the statute indicate some other meaning. In its usage in English law the central feature of consideration is reciprocity. Something is given in return for something else. It may, for example, be a promise in return for a promise or a payment in return for a promise. It can be a detriment to the promisee or a benefit to the promisor. But whatever its form, I think that reciprocity is involved. It is essentially mutual' aldus Fox. Vervolgens komt hij tot de conclusie dat s 6(2)(a) van de Finance Act 1972 (thans s 5(2)(a) van de Value Added Tax Act 1994) geen enkele aanleiding geeft om te veronderstellen dat het woord "consideration" voor wat betreft de Value Added Tax een andere betekenis heeft dan het Engelse recht. Bovendien geeft hij aan dat op grond van s 6(2)(a) volgens hem ook niet noodzakelijk sprake hoeft te zijn van een overeenkomst. De beide andere rechters, Lawton en Kerr, sluiten zich hierbij aan.

<sup>73</sup> Jurispr. 1982, blz. 1449.

<sup>74</sup> Jurispr. 1982, blz. 1449.

<sup>75</sup> Jurispr. 1982, blz. 1450.

prestaties van de Council. 'De bijdragen vormen dus geen commerciële tegenprestatie voor de werkzaamheden van de Council'.<sup>76</sup>

Er moet volgens het Verenigd Koninkrijk sprake zijn van een causaal verband tussen de verrichte prestatie en de verkregen tegenprestatie. Hieruit volgt dat de dienstverrichting voldoende geïndividualiseerd moet zijn, zij moet bestemd zijn en verricht worden voor degene die de tegenprestatie levert. Wezenlijk is dat 'de verplichting om de dienst te verrichten, en de verplichting om daarvoor een tegenprestatie te leveren, onderling samenhangen, zulks in tegenstelling tot de situatie waarin de verplichting van de ene partij om diensten te verrichten in het belang van een bedrijfstak in het algemeen, en de verplichting van een andere partij om een bepaald bedrag te betalen, volledig los van elkaar staan' aldus het Verenigd Koninkrijk.

De Duitse regering merkt met verwijzing naar het Coöperatieve Aardappelen-bewaarplaats-arrest op 'dat wanneer er wederkerigheid en onderlinge afhankelijkheid bestaat, er voldaan is aan de voorwaarden voor levering of dienstverrichting onder bezwarende titel'.<sup>77</sup> Dat de Council is opgericht op grond van een besluit dat tevens voorziet in een verplichting tot het betalen van een bijdrage, verhindert niet dat er sprake kan zijn van een dienstverrichting onder bezwarende titel. 'Zo een vereniging echter diensten verricht die zijn afgestemd op de individuele behoeften van haar leden, en daarvoor bijdragen ontvangt die afhankelijk zijn van de mate waarin werkelijk of verondersteld van haar werkzaamheden gebruik wordt gemaakt, dan is er sprake van een uitwisseling van prestaties tussen de vereniging en haar leden en moet daarover BTW worden betaald. In casu vormen de verplichte bijdragen van de telers een vergoeding voor de behartiging van hun gemeenschappelijke belangen en dus geen dienstverrichting onder bezwarende titel aan de leden'. Hieraan doet niet af dat de bij-

---

<sup>76</sup> Vergelijk de uitspraak van het Court of Appeal in de woorden van Fox in *Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council*, [1985] Simon's Tax Cases 383 op blz. 390; 'The question is whether the council's general activities constitute the provision of supplies in return for consideration. In my view they do not. It seems to me that the position does not involve any reciprocity or mutuality between the parties. The council carries out its activities, not because it chooses to do so in return for something provided by the growers, but because it is obliged to do so by statutory instrument. ... That is mandatory. Equally, the grower has no choice in the matter. If he has the specified acreage, he must register and must pay the levy. There seems to me to be no mutuality in any of this. The council is bound to perform its functions, whether it succeeds in recovering the levy or not. The growers are bound to pay irrespective of the manner in which the council discharges its functions. The statutory obligation to pay in fact bears no direct relation to the services to the payer. It is a matter for the council how it discharges its functions; the growers of pears may have little interest in the council's activities in relation to apples. In the circumstances, my conclusion is that the general activities of the council are not conducted for a consideration. They are no more conducted for a consideration than the activities of a local authority are in consideration of the rates.'

<sup>77</sup> Jurispr. 1988, blz. 1451.

drage wordt berekend op basis van het aantal hectaren omdat de hieruit voortvloeiende contributie niet noodzakelijkerwijs overeen hoeft te komen met de uit de werkzaamheden van de Council voortvloeiende voordelen. 'De Council richt zich immers op het vervullen van de hem bij wettelijke regeling opgedragen taak en niet op het verkrijgen van een tegenprestatie van de telers in de vorm van verplichte bijdragen. Andersom zijn de bijdragen bedoeld om de Council in staat te stellen zijn taak te vervullen. De telers betalen ze niet om diensten van de Council te verkrijgen.'<sup>78</sup> De Duitse regering is dus van oordeel dat de algemene werkzaamheden van de Council niet onder bezwarende titel zijn verricht.

De Europese Commissie daarentegen wijst terecht op de omstandigheid dat de in het kader van het Kingdom Scheme verrichte diensten niet veel verschillen van de door de Council verrichte algemene diensten. Het enige verschil tussen beide projecten is dat de 'betaling van bijdragen voor het Kingdom Scheme van contractuele aard is en de betaling van de verplichte bijdragen van fiscale aard ...'<sup>79</sup> Volgens de Commissie sluit artikel 4 van de Zesde richtlijn niet uit dat over bijdragen van fiscale aard geen belasting zou kunnen worden geheven indien een publiekrechtelijk lichaam handelingen verricht die, indien zij niet belast zouden zijn, de concurrentie zouden vervalsen. De Council is volgens de Commissie een publiekrechtelijk lichaam wier handelingen, indien zij werden verricht door bijvoorbeeld een verkoopcoöperatie, ongetwijfeld zouden worden aangemerkt als belastbare prestaties in de zin van de Zesde richtlijn.<sup>80</sup>

Bovendien is er volgens de Commissie sprake van een 'welbepaalde betaling voor de voor iedere producent verrichte dienst.' Aangezien de verplichte bijdragen een gedeelte van de door de Council gemaakte kosten dekken bestaat er een rechtstreeks verband tussen de verrichte diensten en de ontvangen bijdragen. Hieraan doet niet af dat de bijdragen op basis van een vast tarief worden berekend aangezien dit in tal van bedrijfstakken gebruikelijk is. Dat de bijdrage verplicht is betekent niet dat zij niet de vergoeding voor een prestatie kan vormen. In artikel 11 van de Zesde richtlijn wordt immers duidelijk gemaakt dat alleen de BTW zelf geen deel kan uitmaken van de vergoeding voor een prestatie. 'Wanneer een publiekrechtelijk lichaam dat de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, ten behoeve van producenten belastbare diensten verricht tegen betaling van bijdragen, zijn die diensten 'diensten welke onder bezwarende titel worden verricht' in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting' aldus de Commissie.

De Advocaat-Generaal in deze zaak, Sir Gordon Slynn, vindt dat de hierboven vermelde argumenten vóór en tegen een bevestigend antwoord op de gestelde

---

<sup>78</sup> Jurispr. 1988, blz. 1452.

<sup>79</sup> Jurispr. 1988, blz. 1452.

<sup>80</sup> Jurispr. 1988, blz. 1453.



prejudiciële vraag elkaar in evenwicht houden. Nochtans is hij van mening dat een ontkennende beantwoording de voorkeur verdient. Allereerst is de Council opgericht in het belang van de hele bedrijfstak en het algemeen belang. Bovendien wil het feit dat de bijdrage wettelijk verplicht is niet zeggen dat deze niet kan gelden als een tegenprestatie in de zin van de Zesde richtlijn. Echter, "het ontbreken van elk consensueel element bij die betaling en van iedere controle van de individuele telers op wat de Council voor hen doet, lijkt erop te wijzen, dat de bijdrage niet echt een betaling voor bepaalde diensten is."<sup>81</sup> Tenslotte bestaat er volgens Slynn slechts een indirect verband tussen de betaling en het door de individuele teler ontvangen voordeel; er bestaat geen noodzakelijk verband tussen de bedrijfsomvang en de eventueel genoten voordelen hetgeen er op lijkt te wijzen dat het hier om een forfaitaire heffing gaat in plaats van een betaling voor een prestatie. Slynn is er in dit geval niet van overtuigd of tussen de betaling en de dienstverrichting voldoende wederkerigheid ofwel een rechtstreeks verband bestaat.

In zijn uitspraak voert het Hof van Justitie EG twee argumenten aan waarom in dit geval geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prestaties van de Council en de bijdragen van de telers. Overigens volgt het Hof van Justitie EG hierbij dezelfde gedachtengang als de Advocaat-Generaal.

Ten eerste houdt de Council zich bezig met de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de telers. De uit die werkzaamheden voortvloeiende voordelen komen ten goede aan de gehele betrokken sector. Eventuele voordelen die worden genoten door individuele appel- en/of perentelers, vloeien indirect voort uit de voordelen die op algemene wijze aan de gehele sector ten goede komen. Het Hof van Justitie EG wijst hierbij uitdrukkelijk op de mogelijkheid "dat onder bepaalde omstandigheden niet uitgesloten is, dat enkel de appeltelers of enkel de perentelers voordeel kunnen hebben bij specifieke werkzaamheden van de Council."

Ten tweede bestaat er volgens het Hof van Justitie EG geen verband tussen het bedrag van de verplichte bijdragen die de telers moeten betalen, en de omvang van het voordeel dat de individuele telers hebben bij de dienstverlening van de Council. De verplichte bijdrage berust op een wettelijke verplichting en kan worden ingevorderd ongeacht of een teler voordeel heeft bij een specifieke dienst van de Council.<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> Jurispr. 1988, blz. 1461.

<sup>82</sup> Vergelijk in dit opzicht *Institute of Leisure and Amenity Management v. Customs and Excise Commissioners* (High Court) [1988] *Simon's Tax Cases* 602, waarin rechter Pill opmerkt; "The test is whether there is a "direct link between the service provided and the consideration received". I am unable to hold that the fact that the members' payments in the present case are made voluntarily rather than under statute is conclusive upon the issue. The directness of the benefit and the voluntary nature of subscriptions do not necessarily run together. However, in *Apple and Pear*, the mandatory nature of the charge was a compelling consideration in the decision that the necessary link between the payment and the benefit did not exist. In the present case, the consideration found in *Apple and Pear* to be compelling does not exist. The fact

Uit beide aangevoerde argumenten volgt volgens het Hof van Justitie EG dat "de aan de telers opgelegde verplichte bijdrage niet een tegenprestatie is die in rechtstreeks verband staat met de voordelen die voor de individuele telers voortvloeien uit de werkzaamheden van de Council. Onder die omstandigheden is de uitoefening van die werkzaamheden dus geen dienst welke onder bezwarende titel wordt verricht, in de zin van art. 2, aanhef en sub 1, van de Zesde richtlijn."<sup>83</sup>

Het Hof van Justitie EG formuleert vervolgens op grond van deze overweging de volgende uitspraak:

"De uitoefening door de Apple and Pear Development Council van de werkzaamheden die hem zijn opgedragen bij artikel 3 van de Apple and Pear Development Council Order 1980, ... en de oplegging krachten artikel 9, lid 1, aan de fruittelers van een jaarlijkse bijdrage ter dekking van de door de Council bij de uitoefening van die werkzaamheden gemaakte of te maken administratieve en andere kosten, zijn geen "onder bezwarende titel verrichte diensten" in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn..."

Omdat een teler slechts als onderdeel van de grote groep telers voordeel kon hebben bij de prestaties van de Council, de voordelen vloeiden slechts indirect toe aan de individuele teler, ontbrak in dit geval het rechtstreeks verband tussen de algemene werkzaamheden van de Council en de verplichte bijdragen van de telers. Het groepsgenot kan hooguit indirect leiden tot een individualiseerbare prestatie, en dus kunnen er geen rechtstreeks individualiseerbare prestaties over en weer zijn. Deze "belemmerende" factor deed zich niet voor in de zaak Tolsma.

#### 4.4.2 Het Tolsma-arrest<sup>84</sup>

Belanghebbende in deze zaak, Tolsma, exploiteert een draaiorgel waarmee hij muziek maakt op de openbare weg. Door het rammelen met een centenbakje vraagt hij hiervoor een vergoeding waarop hij overigens geen aanspraak kan doen gelden. Door het Hof Leeuwarden wordt belanghebbende aangemerkt als ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. De inspecteur

---

that the institute is joined and subscriptions therefore paid by choice removes a substantial impediment to a finding that the necessary link exists between the payment and the benefit accruing to the individual member. The range of services available to members of the institute to the extent to which they decide to avail themselves of them, in my judgement, does provide a direct link with the subscription paid.'

<sup>83</sup> Ten aanzien van artikel 2 van de Zesde richtlijn merkte de Advocaat-Generaal overigens op dat 'Article 2 is generally descriptive of the scope of the tax. The necessary characteristic of the transaction subject to VAT is that there should be a quid pro quo'. Jurisprudentie 1988, blz. 1458.

<sup>84</sup> Hof van Justitie EG 3 maart 1994 (R.J. Tolsma t. inspecteur der omzetbelasting Leeuwarden, C-16/93), BNB 1994/271, VN 1994, blz. 1069 - 1073.

heeft bij aanslag omzetbelasting nageheven over de van voorbijgangers ontvangen vergoedingen, tegen welke aanslag belanghebbende tevergeefs bezwaar heeft ingediend.

Het Hof Leeuwarden stelt vast dat het geschil de vraag betreft of het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek, zonder dat aanspraak kan worden gemaakt op een vergoeding, een dienst onder bezwarende titel is in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.<sup>85</sup> Tolsma betoogde dienaangaande dat hij over de ontvangen bedragen geen omzetbelasting verschuldigd was omdat "de voorbijgangers niet verplicht waren hem geld te geven, en zij het geschonken bedrag naar eigen goeदनुken bepaalden." Volgens hem was zijn dienstverrichting dus niet afhankelijk van een tegenprestatie waardoor deze niet onder de werkingssfeer van de Zesde richtlijn kon vallen.

De inspecteur daarentegen vond dat het feit dat Tolsma geen recht kon doen gelden op 'een vooraf tussen partijen overeengekomen tegenprestatie', niet afdeed aan het rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestaties.<sup>86</sup>

Het Hof Leeuwarden, overwegende dat de uitleg welke aan artikel 2 van de Zesde richtlijn moet worden gegeven een kwestie van gemeenschapsrecht is, achtte het noodzakelijk over de uitleg van dit artikel een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie EG op grond van artikel 177 van het Verdrag van Rome:

"1a. Moet een prestatie, bestaande uit het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek, waarvoor geen vergoeding wordt bedongen doch waarvoor wel een vergoeding wordt ontvangen, als een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting worden aangemerkt?

1b. Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang dat de ontvangen vergoeding weliswaar niet wordt bedongen, doch daarom wel wordt verzocht en deze, hoewel de omvang niet bepaald of bepaalbaar is - gezien de gangbare praktijk - kan worden verwacht?"<sup>87</sup>

Advocaat-Generaal C.O. Lenz verwijst voor de betekenis welke aan het begrip 'dienstverrichting onder bezwarende titel' van artikel 2 van de Zesde richtlijn moet worden gegeven, naar de context van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.<sup>88</sup> Hij verwijst vervolgens naar art. 2 van

---

<sup>85</sup> Hof Leeuwarden 8 januari 1993, nr. 283/92, Fiscaal weekblad Fed 25 maart 1993, blz. 871.

<sup>86</sup> Overigens zijn deze argumenten niet vermeld in de uitspraak van het Hof Leeuwarden maar zijn zij te vinden in overwegingen 6 en 7 van het desbetreffende arrest van het Hof van Justitie EG, BNB 1994/271, blz. 2058.

<sup>87</sup> Zie Hof Leeuwarden 8 januari 1993, nr. 283/92, Fiscaal weekblad FED 25 maart 1993, blz. 871.

<sup>88</sup> Conclusie Advocaat-Generaal C.O. Lenz, 20 januari 1994, Jurisprudentie 1994, blz. 749.

de Eerste richtlijn alwaar onder andere wordt vermeld; 'Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast'. Deze elementen zijn volgens hem terug te vinden in art. 11 A, lid 1, letter a van de Zesde richtlijn zodat de belastinggrondslag volgt uit 'de waarde van de tegenprestatie' die de leverancier of dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen van de koper of van de ontvanger van de dienst.

Hieruit volgt volgens Lenz dat het gemeenschappelijk BTW-stelsel aanknoopt bij 'een overeengekomen uitwisseling van onderling afhankelijke prestaties: levering en dienstverrichting enerzijds, tegenprestaties anderzijds.' Daar komt bij dat het Hof van Justitie EG in het Hong Kong-arrest bepaalde dat prestaties die uitsluitend om niet worden verricht, niet binnen het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde kunnen vallen omdat zij ingevolge art. 8 van de (toen geldende) Tweede richtlijn geen belastinggrondslag kunnen vormen.

'Hieruit volgt dat, anders dan de Nederlandse regering meent, het voor het begrip "onder bezwarende titel" niet voldoende is, dat iemand voor zijn activiteiten daadwerkelijk (eventueel onder de inkomstenbelasting vallende) inkomsten verwerft en aldus aan het economisch verkeer deelneemt. Ondanks de ongetwijfeld ruime werkingssfeer van de Zesde richtlijn, waarop de Nederlandse regering wijst, omvat dit begrip, gelet op de context ervan, in beginsel slechts de verrichtingen die een element van contractuele uitwisseling in vorenbedoelde zin bevatten.'

Dit toepassende op de betreffende prestaties komt Lenz tot de conclusie dat 'onder dergelijke omstandigheden niet kan worden gesproken van een dienstverrichting "onder bezwarende titel". Bij gebreke van een prijs of een andere tegenwaarde die op enigerlei wijze zou zijn terug te voeren op een afspraak over een uitwisseling van prestaties, ontbreekt immers een rechtstreeks verband tussen die prestatie en de verkregen inkomsten. Deze inkomsten zijn eerder het gevolg van de vrijwillige beslissing van sommige voorbijgangers om een zelfgekozen bedrag te betalen.'

Enerzijds is de prestatie niet contractueel vastgelegd, noch in beginsel noch qua omvang. Belanghebbende kan op ieder moment zijn activiteiten staken. Anderzijds 'kunnen de voorbijgangers vrijelijk beslissen hoe lang zij ter plekke willen blijven om naar de muziek te luisteren.'<sup>89</sup> 'Om dezelfde redenen kan het vereiste verband tussen de uit het gebodene voor de voorbijgangers voortvloeiende voordelen en het feit en het bedrag van hun betaling niet worden gelegd: over alle factoren die voor dit verband beslissend zijn, kunnen partijen zonder contractuele verbintenis vrijelijk beslissen.'

Daarnaast is Lenz van mening dat, in tegenstelling tot hetgeen de Duitse regering opmerkt, het rechtstreekse verband ook niet kan worden afgeleid uit het feit dat de voorbijgangers 'enkel geld geven omdat tevoren voor hen muziek ten

<sup>89</sup> Jurisprudentie 1994, blz. 749.

gehore is gebracht'.<sup>90</sup> Prestatie en tegenprestatie vormen immers geen 'onderling afhankelijke elementen van een uitwisseling'.<sup>91</sup>

Tenslotte betwijfelt Lenz of sprake is van een subjectieve waarde. Er is immers geen sprake van een door partijen bepaalde (subjectieve) relatie tussen prestatie en tegenprestatie. Hij concludeert dan ook dat de betreffende vraag als volgt moet worden beantwoord:

'Het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek waarvoor geen vergoeding is overeengekomen, maar wel een betaling wordt ontvangen, kan niet worden beschouwd als een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.'

De tweede door het Hof Leeuwarden gestelde vraag bevat een aanvulling op de eerste vraag in de vorm van een bijkomend feitelijk element. Volgens Lenz bevestigt de omstandigheid dat om de vergoeding wordt "verzocht", dat hierop rechtens geen aanspraak kan worden gemaakt. 'Daarom mag het onderhavige geval niet worden gelijkgesteld met dat waarin de tegenprestatie is overeengekomen', aldus Lenz.<sup>92</sup>

Het Hof van Justitie EG wijst allereerst op artikel 11 A, lid 1 van de Zesde richtlijn en vervolgens naar de rechtspraak met betrekking tot artikel 2 van de Zesde richtlijn.<sup>93</sup> Hieruit volgt volgens het Hof van Justitie EG dat 'een dienst enkel "onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst'.<sup>94</sup>

---

<sup>90</sup> De Duitse regering wees er in de door haar ingediende opmerkingen op dat er een rechtstreeks verband dient te bestaan tussen de verrichte dienst en de verkregen tegenwaarde. 'Een dergelijk verband bestaat wanneer tegenover de verrichter van de dienst een ontvanger staat, de dienst een gewilde, verwachte of verwachtbare tegenprestatie uitlokt en deze tegenprestatie wordt verricht met de wens een dienst te ontvangen of althans omdat de dienst is verricht. Van de in de Zesde richtlijn bedoelde uitwisseling van prestaties kan dus ook sprake zijn wanneer de tegenprestatie zonder naar burgerlijk recht verschuldigd te zijn, vrijwillig wordt verricht, indien zij alles omvat wat de ontvanger van de dienst er daadwerkelijk voor betaalt', aldus de Duitse regering.

<sup>91</sup> Jurisprudentie 1994, blz. 750.

<sup>92</sup> Jurisprudentie 1994, blz. 751.

<sup>93</sup> Om precies te zijn: het Hong Kong Trade Development Council-arrest, het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest, het Apple and Pear Development Council-arrest en het Naturally Yours Cosmetics-arrest.

<sup>94</sup> Vergelijk de engelstalige versie van deze overweging van het Hof; 'It follows that a supply of services is effected 'for consideration' within the meaning of Article 2 (1) of the Sixth Directive, and hence is taxable, only if there is a legal

Het Hof van Justitie EG is met Lenz van mening dat er geen sprake is van een overeenkomst tussen partijen aangezien de voorbijgangers vrijwillig geld geven en zij bovendien het bedrag zelf bepalen. Daarnaast bestaat er geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling. De voorbijgangers hebben niet om de muziek gevraagd en de betaling hangt bovendien hoofdzakelijk af van persoonlijke motieven in plaats van van de muzikale prestaties, aldus het Hof van Justitie EG. Het Hof toetst de 'rechtsbetrekking' dus allereerst door te bezien of de prestaties over en weer tussen partijen op grond van een overeenkomst worden verricht. Vervolgens gaat het Hof na of er sprake is van een 'noodzakelijk' verband.<sup>95</sup>

---

relationship between the provider of the service and the recipient, pursuant to which there is reciprocal performance, the remuneration received by the provider of the service constituting the value actually given in return for the service supplied to the recipient'.

Overigens houdt het gebruik van de term "werkelijke waarde" volgens Van Hilten een afwijking in van het subjectieve vergoedingsbegrip zoals geformuleerd in artikel 11 A, lid 1, letter a van de Zesde richtlijn en het Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats-arrest van het Hof van Justitie EG. Zie M.E. van Hilten, Het bakje van de orgelman, Btw-Brief 1994, nr.3, blz. 2. Naar mijn mening is hiermee geen afwijking bedoeld van het subjectieve vergoedingsbegrip. Hiervoor vind ik steun in het eerder in deze noot vermelde citaat van het Tolsma-arrest waarin de term 'value actually given' wordt gebruikt in plaats van 'actual value given' in welk geval wel sprake zou zijn geweest van een dergelijke objectivering. Ook Nieuwenhuizen heeft kritiek op deze visie van Van Hilten. Zie hiervoor Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6138, blz. 255. Volgens hem is sprake van een onzorgvuldige Nederlandse vertaling. Hij leidt uit verschillende taalversies af dat het woord 'werkelijk' niet slaat op de waarde van de prestatie 'maar op het feit dat deze (daad)werkelijk overeengekomen is vóór (met het oog op!) de betreffende prestatie.' Inmiddels is Van Hilten van gedachten veranderd zie: De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6134, blz. 81.

Zie over de 'rechtsbetrekking' ook Hof van Justitie EG, 14 juli 1988, zaak C-172/96, First National Bank of Chicago, V-N 1998/57.18, waarin het Hof nader inging op de daarop betrekking hebbende overweging in het Tolsma-arrest. Het Hof overwoog dat in casu niet kan 'worden ontkend, dat tussen de bank en de wederpartij een tweezijdige rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan de twee partijen bij de transactie zich over en weer verbinden om een bedrag in een bepaalde valuta te leveren en daarvoor de tegenwaarde in een ander valuta te aanvaarden. ... Het enkele feit dat de bank bij een bepaalde deviezentransactie geen kosten of provisie in rekening brengt, wil niet zeggen dat er geen tegenprestatie wordt betaald. Ook eventuele technische problemen bij de vaststelling van de hoogte van de tegenprestatie zijn op zich geen reden om aan te nemen, dat een tegenprestatie ontbreekt. Bovendien blijkt uit het dossier, dat tussen de door de bank gehanteerde koersen voor de aan- respectievelijk verkoop van valuta's een verschil, de marge bestaat. Daaruit moet worden afgeleid, dat de bank betaling ontvangt voor haar dienst door middel van een in haar koersen ingecalculerde tegenprestatie.'

Duidelijk blijkt een vergoeding niet in rekening hoeft te zijn gebracht om als vergoeding in de zin van de Zesde richtlijn te kunnen worden aangemerkt. Doorslaggevend is de wederkerigheid van het tussen partijen overeengekomene.

<sup>95</sup> Wordt ook hiermee een wederkerigheid bedoeld? Namelijk dat zonder het een het

Deze overwegingen van het Hof van Justitie EG vertonen een tweetal opvallende overeenkomsten met de overwegingen in het Apple and Pear Development Council-arrest. Zowel in het Apple and Pear Development Council-arrest als in het Tolsma-arrest wordt voor de afwezigheid van het rechtstreeks verband belang gehecht aan de omstandigheid dat de hoogte van de vergoeding niet noodzakelijkerwijs de omvang van het genoten voordeel weerspiegelt. Aangezien in dit geval de betaling niet alleen afhangt van de prestatie maar mede van persoonlijke motieven, is er geen sprake van een noodzakelijk verband tussen het muziek maken en de besteding van de voorbijgangers. In het Apple and Pear Development Council-arrest werd de bijdrage van de telers forfaitair vastgesteld, waardoor ook in die casus de verplichte bijdrage van de telers niet noodzakelijkerwijs verband hield met het door de telers genoten voordeel.

Bovendien werd in beide arresten uiteindelijk vanuit de positie van de besteders gezien of er sprake was van een rechtstreeks verband. In het geval van de Apple and Pear Development Council kon dit moeilijk anders, aangezien van de zijde van de Council zelfs geen sprake was van het verrichten van een prestatie met het oog op een tegenprestatie. Zelfs het lichtste verband, het eenzijdige finale verband, ontbrak in dat geval.

In het Tolsma-arrest daarentegen was wel sprake van een eenzijdig finaal verband. Echter, de opvatting dat de orgeldraaier muziek maakt met het doel geld op te halen, en ook daadwerkelijk geld ontvangt, doet volgens het Hof van Justitie EG niet af aan de constatering van het Hof dat in casu geen sprake is van een rechtstreeks verband.<sup>96</sup>

De omstandigheid dat de orgeldraaier om geld vraagt en inderdaad mag verwachten geld te ontvangen, doet volgens het Hof van Justitie EG niet af aan de vaststelling dat geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel, aangezien de voorbijgangers de bedragen "volstrekt vrijwillig en willekeurig geven, terwijl de hoogte ervan in de praktijk onmogelijk is vast te stellen."

Het Hof van Justitie EG verklaart tenslotte voor recht:

'Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn ..., moet aldus worden uitgelegd, dat de term "diensten onder bezwarende titel" in deze bepaling niet ziet op de activiteit bestaande in het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek zonder dat hiervoor een vergoeding wordt bedongen, ook al verzoekt de betrokkene om geld en ontvangt hij zekere bedragen, waarvan de hoogte echter niet bepaald of bepaalbaar is.'<sup>97</sup>

---

ander niet zal volgen? De feiten aan de hand waarvan wordt getoetst sluiten dit niet uit. Of wordt hiermee bedoeld op een zekere afhankelijkheid van de hoogte van de vergoeding van de prestatie?

<sup>96</sup> Op dit aspect van de uitspraak van het Hof van Justitie EG kom ik in hoofdstuk 5 nog terug.

<sup>97</sup> Dijkstra merkt naar aanleiding van deze uitspraak op dat indien de orgeldraaier wordt uitgenodigd 'om voor f 500,- op een bedrijfsfeest op te treden' er wel sprake is van een belaste prestatie. Indien al zijn activiteiten moeten worden geplaatst binnen het

Het ten gehore brengen van muziek zonder dat daarvoor een vergoeding is bedongen, is geen dienst onder bezwarende titel. Er moet sprake zijn van een overeenkomst tussen partijen; een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De overweging van het Hof van Justitie EG dat er sprake moet zijn van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, impliceert wederkerigheid.<sup>98</sup> Daarnaast dient de prestatie een *conditio sine qua non* voor de vergoeding te zijn.<sup>99</sup> Voor de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen prestatie en wederprestatie wordt door het Hof van Justitie EG dus een wederkerige overeenkomst tussen partijen dan wel een uit de omstandigheden afgeleid 'noodzakelijk verband' tussen de muzikale verrichting en de betaling vereist.

De door Denie voorafgaand aan het Tolsma-arrest 1994 gedane voorspelling dat het Hof van Justitie EG voor belastbaarheid wederkerigheid zou vereisen, is dus juist gebleken.<sup>100</sup> Hij voorspelt dat het finale verband voor het Hof van Justitie EG te min zal zijn om er een belastingschuld aan op te hangen. 'Want behalve het feit dat zijn muziek (prestatie) gericht moet zijn op de verkrijging van de betaling (finaal), moet die betaling een *conditio sine qua non* voor de muziek zijn (voorwaardelijk verband). De muzikmakerij lost de voorwaarde voor het geven van het geldstuk in. Te zamen het rechtstreeks verband. Slechts

---

'BTW-ondernemerschap - wat naar zijn mening het geval is - is op basis van de Nederlandse BTW-wet alle BTW op zijn kosten aftrekbaar!' aldus Dijkstra. 'Een kleine belaste omzet' zal volgens hem 'in het Nederlandse BTW-systeem dus tot volledige aftrek leiden.' Zie K. Dijkstra, Grenzen BTW-ondernemerschap en het recht op aftrek van voorbelasting, Btw-Brief 1995/12, blz. 3.

<sup>98</sup> Vergelijk de Engelstalige tekst van dit arrest waarin de term "reciprocal" wordt gebruikt.

<sup>99</sup> In gelijke zin: A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 34.

<sup>100</sup> A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 33 en 34; 'Als je in het economische verkeer iets bedingt, dan wil je iets. Als je iets in dit verkeer wil, dan moet je daartegenover iets doen, geven of nalaten. De orgelman zou het geldstuk moeten willen hebben; het geldstuk van de ander, en daartoe zou hij zich jegens die ander moeten verplichten. De vraag van het hof komt erop neer te willen vernemen of de BTW eist, dat de orgelman iets moet, verplicht is te spelen vooraleer men van een rechtstreeks verband kan spreken. En stel nu even de eis, dat de orgelman moet spelen, en neem - om de BTW als indirecte belasting een plezier te doen - aan, dat aan de passant niet de eis wordt gesteld iets te moeten, waarom dan toch moet de orgeldraaier spelen? Ja, omdat niettemin de passant zich verplicht heeft te geven. Halve wederkerigheden bestaan niet, (ofschoon je een kwart, de finaliteit bij de partner, door de indirecte vorm van de belasting niet meteen kunt zien). En waar vinden wij hun verplichtingen over en weer? In de overeenkomst die beiden zijn aangegaan. Dus toch is de overeenkomst de feitelijke grondslag van het beslissende feit voor de omzetbelasting. Voor minder doet het Hof van Justitie van de EG het dan niet.'



dat zal dan volgens het HvJ EG stevig genoeg zijn om de belasting te kunnen dragen. ... Wil het HvJ EG een verplichting van de orgelman, dan zal het rechtstreekse verband duidelijk blijken een oorzakelijk verband te moeten zijn. Het oorzakelijke verband ontleed, wil dit zeggen:

- mijn prestatie is doelgericht op jouw vergoeding, terwijl
- deze een voorwaarde is voor mij prestatie aan jou,
- en mijn prestatie is een voorwaarde voor jouw vergoeding aan mij.

Ik geef opdat ik krijg en tegelijk omdat ik krijg. Ik krijg omdat ik geef. De prestaties over en weer zijn van elkaar afhankelijk. Spelen zonder wederkerigheid is dan geen muziek meer voor de schatkist. Het rechtstreekse verband heeft structuur' aldus Denie.<sup>101</sup>

Nieuwenhuizen sluit zich hierbij aan en weerlegt de kritiek van Van Hilten en Bijl dat het arrest een inbreuk zou vormen op de aan de BTW ten grondslag liggende bestedingsgedachte. Consumenten geven volgens Bijl geld uit 'voor het ten gehore brengen van muziek, maar dat leidt in de gegeven situatie toch niet tot heffing van omzetbelasting. Hier staat niet het onbehoorlijke en volstrekt verboden karakter van de prestatie centraal, maar het ontbreken van de rechtsbetrekking tussen orgeldraaier en passant.<sup>102</sup> Bijl vindt dat door het vereiste van de rechtsbetrekking afbreuk wordt gedaan aan het karakter van de omzetbelasting als bestedingsbelasting. De eis dat er sprake moet zijn van een rechtstreeks verband leidt volgens Bijl 'niet noodzakelijkerwijs tot de conclusie dat er een rechtsbetrekking moet bestaan tussen orgeldraaier en passant.' De noodzaak daartoe, zo geeft hij toe, is uit de term 'onder bezwarende titel' gemakkelijker af te leiden.

Deze kritiek van Bijl wordt door Nieuwenhuizen terecht bestreden door het op te wijzen dat er sprake dient te zijn van consumptieve bestedingen.<sup>103</sup> Daarvan is sprake indien voldaan is aan het door Denie geformuleerde oorzakelijk verband. Ook Bijl is van mening dat er sprake dient te zijn van consumptieve bestedingen maar gezien zijn opmerking dat 'consumenten geven geld uit voor het ten gehore brengen van muziek, maar dat leidt in de gegeven situatie toch niet tot heffing van omzetbelasting' en zijn bovenvermelde kritiek op de 'rechtsbetrekking' leidt ik af dat hij een ruimer rechtstreeks verband voorstaat dan thans door het Hof van Justitie EG is geformuleerd.

Ook in Duitsland heeft het aspect dat voor het rechtstreeks verband een rechtsbetrekking is vereist kritiek gekregen. Volgens Tipke en Lang 'läßt sich nicht behaupten, daß der EuGH damit ebenfalls eine finale Verknüpfung von

---

<sup>101</sup> Denie komt vrijwel zonder naar de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG te kijken tot deze conclusie. De verbazing daarover van Nieuwenhuizen in Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6138, blz. 225, wordt door mij gedeeld.

<sup>102</sup> D.B. Bijl, noot bij het Tolsma-arrest in Fed 1994/348.

<sup>103</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen, Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6138, blz. 256.

Leistung und Gegenleistung verlangt.<sup>104</sup> 'Verfehlt ist allerdings', aldus Tipke en Lang, 'daß der EuGH insoweit auf ein "Rechtsverhältnis" rekurreren will. Entscheidend kann nur sein, ob der Leistungsempfänger wegen einer an ihn erbrachten Leistung Aufwendungen tätigt. Im Falle Tolsma war der Leistungsaustausch nicht wegen eines fehlenden Rechtsverhältnisses zu verneinen, sondern weil keine Bezahlung für die Musikleistung vorlag, sondern mildtätige Gaben an einen Bettler.'<sup>105</sup>

De redactie van de Umsatzsteuer-Rundschau geeft op een voor de houding van de Duitse omzetbelasting-literatuur ten aanzien van het Tolsma-arrest typerende wijze kritiek daarop; 'Aus deutscher Sicht ist zu dieser Entscheidung zu sagen, daß sie wegen der Verrechtlichung des Leistungsaustausches nicht in Übereinstimmung zu bringen ist mit dem deutschen Rechtsverständnis und zwar weder mit der Auslegung für die UStG 1934 und 1951 aufgrund des RFH-Urteils vom 24. 8. 1938 - V A 500/34 ... noch mit dem durch den Übergang zur Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) untrennbar verknüpften Auslegungsverständnis für das neue USt-system des UStG 1967/180 durch das BFH-Urteil vom 7.5. 1981 - V R 47/76 ...'.<sup>106</sup> Ik begrijp deze kritiek aldus dat zij zich, net als Tipke en Lang (en Bijl), verzetten tegen de vereiste rechtsbetrekking.

#### 4.5 Samenvatting

Er van uitgaande dat de BTW een bestedingsbelasting of verbruiksbelasting is, vereist het rechtskarakter van de BTW dat tussen het belastbare feit en de besteding een verband bestaat waarop de heffing is gebaseerd. Dit verband is in artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn verwoord alwaar bepaald is dat de leveringen van goederen en de diensten 'onder bezwarende titel' moeten zijn verricht.

Het begrip 'onder bezwarende titel' is ontleend aan het civiele recht dat dan ook daaraan inhoud geeft. In artikel 1350 Oud B.W. wordt aangegeven dat een overeenkomst om niet, of onder 'eene bezwarende titel' wordt aangegaan. De

---

<sup>104</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 641.

<sup>105</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 641. Er van uitgaande dat er in het Tolsma-arrest sprake zou zijn geweest van een gift van de zijde van de prestatiegenieter, was er dus weliswaar sprake van een rechtsverhouding tussen partijen, een overeenkomst, maar aan deze overeenkomst ontbrak de wederkerigheid. Er was geen sprake van prestaties welke over en weer werden uitgewisseld. Civielrechtelijk verbindt alleen de prestatiegenieter zich uit vrijgevigheid, dus om niet, tot iets, namelijk het doen van de schenking. (Zie art. 7A:1703 BW.) De begiftigde verbindt zich tot niets. Zijn deel van de meerszijdige rechtshandeling welke resulteert in de schenkingsovereenkomst beperkt zich tot het aanvaarden van het geschonkene.

<sup>106</sup> Zie *Umsatzsteuer-Rundschau* 6/94, blz. 226.

overeenkomst om niet is de overeenkomst waarbij de ene partij zonder enige baat (bij zichzelf) aan de andere partij een voordeel toekent. De overeenkomst onder bezwarende titel is de overeenkomst op grond waarvan elke partij verplicht is 'iets te geven, te doen, of niet te doen.' De prestaties zijn over en weer van elkaar afhankelijk, de wederkerigheid is civielrechtelijk essentieel. Naar algemeen wordt aangenomen mag deze wederkerigheid niet bestaan in een beperking van de op grond van de overeenkomst te verrichten prestaties of een terugverkrijgen van een eerder op grond daarvan verkregen prestatie.

Naar geldend recht hoeft echter niet elke overeenkomst onder bezwarende titel wederkerig te zijn. De zogenaamde reële overeenkomsten vormen de uitzondering op de regel dat een overeenkomst onder bezwarende titel tevens wederkerig is. Deze overeenkomsten worden aangemerkt als zijnde eenzijdig maar behoren desalniettemin tot de overeenkomsten onder bezwarende titel. Een voorbeeld van een dergelijke overeenkomst is de overeenkomst van verbruiklening tegen rente. Voor de uitlener is op grond van dit contract geen verplichting tot overgave ontstaan, alleen de wederpartij heeft zich verbonden tot het betalen van rente (en teruggave van de hoofdsom). De overeenkomst van verbruikleen wordt echter in het N.B.W. gekwalificeerd als een 'consensueel wederkerig contract'.<sup>107</sup> Volgens de tekst van artikel 7.2.1.1. N.B.W. verbindt de ene partij zich tot het uitlenen van iets, en de ander tot betalen/verstrekken van iets. De formulering is dusdanig ruim dat ook met het 'teruggeven' van de in verbruikleen gegeven som geld uitvoering wordt gegeven aan de verbintenis van de inlener.<sup>108</sup> De conclusie die hieruit kan worden getrokken is dat, op een enkele 'kunstmatig' geval na, in principe elke wederkerige overeenkomst een overeenkomst onder bezwarende titel is.

De term 'onder bezwarende titel' (en 'om niet') komt in het N.B.W. niet voor. Het N.B.W. volstaat in artikel 6:261, lid 1, met de wederkerige overeenkomst; 'Een overeenkomst is wederkerig, indien elk van beide partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de wederpartij zich daartegenover jegens haar verbindt.' Bij de wederkerige overeenkomst staat het ruilkarakter centraal. Opmerking verdient dat de omzetbelasting niet ziet op de overeenkomst op zich maar op de uitvoering daarvan. Het leveren van goederen en het verrichten van diensten zijn de belastbare feiten waarop de omzetbelasting zich richt.

Het fiscale recht is in principe niet gebonden aan een dergelijke civielrechtelijke interpretatie. Waar doelstelling van de fiscale wetgeving afwijking van het civiele recht vereist, gaat het fiscale recht zijn eigen weg. Een voorbeeld hiervan is te vinden in het leveringsbegrip in de omzetbelasting. Naast de juridische levering kent de omzetbelasting nog een aantal leveringsvormen welke voor de omzetbelasting tot het belastbare feit 'levering van een goed' wordt gerekend. Hoewel het fiscale recht niet gebonden is aan het civiele recht, wil dit

---

<sup>107</sup> Zie hierover Asser-Hartkamp 4 II, tiende druk, Deventer 1997, blz. 57.

<sup>108</sup> Zie noot 25 van dit hoofdstuk voor de tekst van artikel 7.2.1.1. N.B.W.

niet zeggen dat het civiele recht voor het fiscale recht van belang is ontbloot. Integendeel, het speelt een rol indien en voor zover het vanuit fiscaal oogpunt nuttig is.

Het Hof van Justitie EG heeft zich in een aantal arresten moeten uitlaten over de vraag of in casu een belaste prestatie was verricht. Het eerste arrest in de reeks was het Coöperatieve Aardappelbewaarplaats-arrest. Volgens het Hof is een dienst belastbaar indien zij onder bezwarende titel is verricht. 'Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde' aldus het Hof. Bij het zoeken naar het rechtstreeks verband is het Hof in wezen op zoek naar de wederkerigheid tussen de verrichte prestaties. Het rechtstreeks verband is wezen hetzelfde als de bezwarende titel of wederkerigheid.

Het Hof bepaalde voorts dat de tegenwaarde in een geldwaarde moet kunnen worden uitgedrukt. Daarnaast werd in dit arrest benadrukt dat de BTW uitgaat van een subjectief vergoedingsbegrip. De werkelijk betaalde waarde is de maatstaf van heffing ongeacht of deze waarde objectief gezien te hoog of te laag is.

Het volgende arrest waarin de bezwarende titel centraal stond is het Apple and Pear Development Council-arrest. Dit arrest vormt een goed voorbeeld van een geval waarin het Hof van Justitie EG aan de hand van allerlei feiten en omstandigheden moet beoordelen of sprake was van een rechtstreeks verband c.q. bezwarende titel. Evenals in het Aardappelbewaarplaats-arrest was in casu daarvan geen sprake. Het arrest geeft een aantal omstandigheden weer op grond waarvan volgens het Hof geen sprake was van een rechtstreeks verband tussen de betaalde contributies en de door de Council verrichte prestaties. Het feit dat de prestaties van de Council de leden in het algemeen ten goede kwamen en dat niet uit te sluiten was dat sommige prestaties alleen de appel- of de perentelers ten voordele zouden komen, en het feit dat de door de telers verschuldigde bijdrage op geen enkele wijze was afgestemd op het voordeel dat zij hadden bij de prestaties van de Council, deden het Hof besluiten dat in casu geen sprake was van een rechtstreeks verband tussen de bijdragen van de telers en de prestaties van de Council.

Ook het Tolsma-arrest heeft betrekking op de bezwarende titel c.q. het rechtstreeks verband. Hierin geeft het Hof een nadere invulling aan het rechtstreeks verband door te bepalen dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht 'wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst'. Doorslaggevend is dus of sprake is van wederkerigheid. Hiervan is volgens het Hof in casu geen sprake omdat tussen partijen geen overeenkomst bestaat op grond waarvan de prestaties over en weer worden uitgewisseld. De voorbijgangers geven immers vrijwillig geld en bepalen bovendien het bedrag zelf. Daarnaast bestaat er volgens het Hof geen noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling. De voorbijgangers hebben niet om de muziek gevraagd en de betaling hangt mede af van persoonlijke motieven zoals sympathie. Aan de conclusie dat in casu geen

sprake is van een dienst onder bezwarende titel wordt niet afgedaan door het feit dat de orgeldraaiër muziek maakt met het oog op een vergoeding en hij ook daadwerkelijk mag verwachten een vergoeding te ontvangen.

Het Hof van Justitie EG kwam in de drie genoemde arresten telkens tot de conclusie dat de wederkerigheid tussen de prestaties ontbrak. Er was dus geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel.

## HOOFDSTUK 5

### Subsidies en de heffing van omzetbelasting

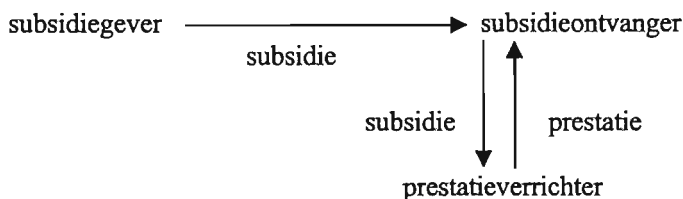
#### 5.1 Algemene inleiding

Bij subsidieverlening is het mogelijk dat de subsidie een vergoeding is voor een verrichte prestatie. De subsidie kan worden uitgekeerd aan degene die de prestaties verricht dan wel aan de afnemer van de prestatie. In het laatste geval wendt de afnemer de subsidie aan ter bekostiging van de door hem afgenomen prestatie. De 'doorgegeven' subsidie kan dan in de relatie subsidieontvanger - prestatieverrichter worden aangemerkt als een gewone betaling voor een prestatie. Tussen subsidiegever en subsidieontvanger is dan echter geen sprake van een prestatie waardoor belastingheffing tussen hen in die situatie niet aan de orde kan komen.

Dit heeft weer tot gevolg dat artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn niet van toepassing kan zijn nu dit artikel uitdrukkelijk bepaalt dat de vergoeding door de prestatieverrichter moet worden ontvangen: 'De maatstaf van heffing is: a. voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;'. De tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn staat dus aan belastingheffing in de weg.

De subsidie welke wordt toegekend aan de afnemer (ter bekostiging) van de te subsidiëren prestatie noem ik een aankoopsubsidie.

Schematisch is deze subsidie als volgt weer te geven;



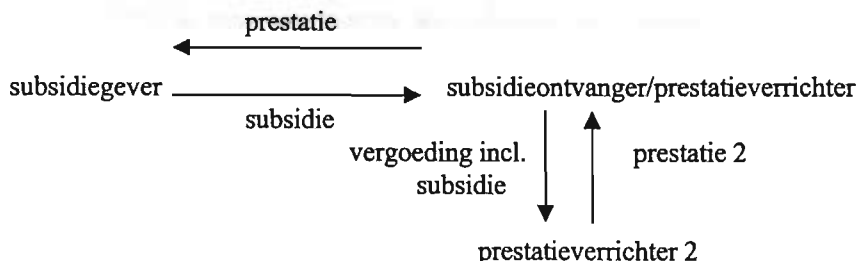
In deze situatie wordt de subsidie verleend ter (gedeeltelijke) bekostiging van de aanschaf van een goed of dienst. Zoals vermeld is dan wat de omzetbelasting betreft niets bijzonders aan de hand. Tussen de subsidieontvanger en de prestatieverrichter bestaat immers een normale 'handelsrelatie'. De prestatieverrichter 'doet' iets ten behoeve van de subsidieontvanger en brengt deze daarvoor een bedrag in rekening waarover hij omzetbelasting berekent. Van de subsidieontvanger verkrijgt hij in ruil daarvoor een betaling welke gedeeltelijk bestaat uit de

vergoeding voor de prestatie en gedeeltelijk uit het over de prestatie verschuldigde bedrag aan omzetbelasting.

Als voorbeeld van een dergelijke aankoopsubsidie kan de in het Tweede verslag van de Commissie genoemde subsidie worden genoemd welke ten behoeve van de bekostiging van het laten maken van reclame voor zuivelprodukten werd verleend aan zuivelproducenten.<sup>1</sup> De subsidie had als doel het vergoeden van een deel van de voor reclame gemaakte kosten. Het maken van reclame, de dienst, wordt verricht voor de zuivelproducent. Deze gebruikt de door hem ontvangen subsidie voor de bekostiging van de door hem genoten reclamedienst. Deze reclamedienst zal aan de hand van de bepalingen van de omzetbelasting moeten worden beoordeeld. Indien het een belaste dienst betreft brengt het reclamebureau aan de zuivelproducent naast de vergoeding het bedrag aan omzetbelasting in rekening dat ter zake van de reclamediensten verschuldigd is geworden.<sup>2</sup> De subsidie maakt deel uit van de vergoeding voor de ten behoeve van de zuivelproducent geleverde dienst.<sup>3</sup> Prestatie en vergoeding worden in dat geval op 'normale' wijze uitgewisseld. De (mogelijke) heffing van omzetbelasting is in deze situatie alleen mogelijk tussen de prestatieverrichter en de prestatiegenieter, de melkproducent.

Heffing van omzetbelasting kan echter ook aan de orde komen indien naast de hierboven bedoelde prestatieverhouding sprake is van een tweede prestatieverhouding namelijk tussen de subsidieontvanger en de subsidiënt.

Deze situatie is als volgt schematisch weer te geven:



Mogelijk verricht de subsidieontvanger zelf een prestatie ten opzichte van de subsidiënt. De subsidiestroom zou in dat geval twee maal voor belastingheffing kunnen kwalificeren. Hierbij kan in het gegeven voorbeeld gedacht worden aan een bepaalde (door de subsidiënt) gewenste aankoop of het doen van een investering. Indien het verrichten van die aankoop kan worden aangemerkt als een prestatie in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968, kan de subsidie de

<sup>1</sup> Zie hiervoor paragraaf 5.7.3.

<sup>2</sup> Zie in dit verband artikel 35, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>3</sup> Het begrip 'vergoeding' omvat volgens artikel 8, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet het bedrag aan omzetbelasting dat ter zake van de prestatie verschuldigd is. Ik wil met het gebruik van het woord 'vergoeding' echter niet zeggen dat ter zake geen omzetbelasting verschuldigd zou zijn.

vergoeding zijn voor deze door de subsidieontvanger ten opzichte van de subsidiënt verrichte prestatie. Ook tussen de subsidiënt en de subsidieontvanger is dan sprake van een prestatieverhouding waardoor heffing van omzetbelasting in de subsidiërelatie op zich al aan de orde kan komen.

In het hiervoor bij de aankoopsubsidie aangehaalde voorbeeld van de subsidie die was bestemd voor de bekostiging van aan de gesubsidieerden verrichte reclamediensten, was het BTW-Comité waaraan de situatie ter beoordeling was voorgelegd echter van oordeel dat de subsidie geen vergoeding vormde voor door de melkproducenten (afnemers van de reclamediensten) aan de subsidiënt verleende diensten.<sup>4</sup> In dat geval kon van de heffing van omzetbelasting in de relatie subsidiënt - gesubsidieerde geen sprake zijn.

Een voorbeeld uit de Nederlandse jurisprudentie waarin geoordeeld werd dat de gesubsidieerde wél een prestatie had verricht ten behoeve van de subsidiënt en waarin tevens werd geoordeeld dat de subsidie moest worden aangemerkt als de vergoeding voor die prestatie, verschaft het arrest van de Hoge Raad van 8 december 1993, BNB 1994/49.<sup>5</sup> Hierin oordeelde de Hoge Raad in navolging van het Hof Amsterdam dat de handelingen van belanghebbende, de gesubsidieerde, welke bestonden in het onder door de gemeente gestelde voorwaarden en beperkingen renoveren en exploiteren van een aantal woningen, een prestatie ten behoeve van de gemeente inhielden. De subsidie van de gemeente was volgens de Hoge Raad in rechtstreeks verband met die prestatie betaald en moest op grond daarvan worden aangemerkt als de vergoeding voor de door belanghebbende verrichte dienst.<sup>6</sup>

In de bovengeschetste situatie vormt de verleende subsidie in feite twee keer de vergoeding voor een tweetal opeenvolgende prestaties; de eerste keer in de relatie subsidiegever - subsidieontvanger en de tweede keer in de relatie subsidieontvanger - prestatieverrichter-2. Essentieel is telkens de vraag of tevens sprake is van een prestatie tussen subsidiegever en subsidieontvanger. Naar mijn mening kan alleen indien sprake is van een aankoopsubsidie een 'subsidie' als de betaling voor een tweetal prestaties worden aangemerkt. In alle andere gevallen kan een subsidie niet tegelijkertijd de vergoeding zijn voor een aan de subsidiënt verrichte prestatie en een aan een derde verrichte prestatie omdat dan het rechtstreeks verband zal ontbreken. Met andere woorden; een subsidie heeft of het karakter

---

<sup>4</sup> Naar mijn mening was de achterliggende gedachte hier dat de melkproducenten geen prestatie in de zin van artikel 6 van de Zesde richtlijn hadden verricht ten opzichte van de subsidiënt. Geheel duidelijk is het Tweede verslag op dit punt echter niet. Zie hiervoor paragraaf 5.7.3.

<sup>5</sup> Nr. 29 198.  
Overigens ging het in dit arrest van de Hoge Raad niet om een zogenaamde aankoopsubsidie. Dit maakt echter niet uit voor de aan de orde zijnde vraag namelijk of de gesubsidieerde een prestatie verricht ten opzichte van zijn subsidiënt.

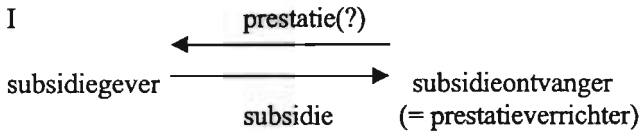
<sup>6</sup> Dit arrest komt in paragraaf 5.4.3. aan de orde.



van een echte subsidie, of het karakter van een onechte subsidie.<sup>7</sup>

Anders dan in de hiervoor bedoelde situatie is het mogelijk dat sprake is van slechts één prestatieverrichter. In dat geval is het de vraag aan wie wordt gepresteerd; de subsidiegever zelf (I) of een buiten de subsidierelatie staande derde (II)?

Schematisch weergegeven;



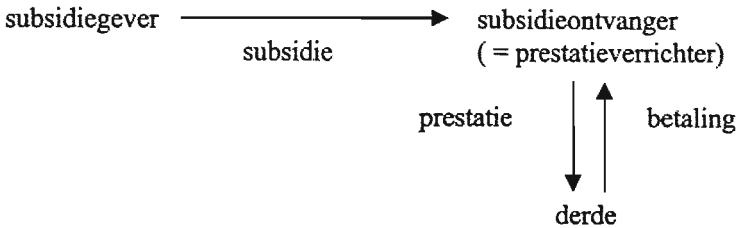
Evenals bij de aankoopsubsidie is het in variant I de vraag wanneer sprake is van een prestatie welke de subsidieontvanger verricht ten behoeve van de subsidiegever. Deze subsidievariant noem ik een onechte subsidie.<sup>8</sup> Aangezien het hier dezelfde vraagstelling betreft als bij de aankoopsubsidie, zal ik de aankoopsubsidie en de onechte subsidie met elkaar vereenzelvigen waarbij ik uit zal gaan van variant I. Voor een voorbeeld van deze variant verwijs ik naar het hierboven vermelde arrest BNB 1994/49. Bij deze subsidies gaat het in de jurisprudentie dan ook vaker om de vraag of sprake is van een prestatie - en dan met name om de vraag of sprake is van een dienst - dan om de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een subsidie.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Het Hessisches Finanzgericht oordeelde daar kennelijk anders over. Zie de uitspraak van 5 februari 1997 6 K 200/94, Umsatzsteuer-Rundschau 3/98, blz. 107-108. Het Finanzgericht was van mening dat een subsidie welke werd toegekend door een gemeente aan de pachter van een gemeentelijk zwembad welke zich had verbonden het zwembad onder bepaalde voorwaarden (onder andere met betrekking tot openingstijden en toegangsprijzen) te zullen exploiteren niet alleen in rechtstreeks verband stond met de ten opzichte van de gemeente verrichte prestatie bestaande in het openstellen en onderhouden van het zwembad, maar dat deze ook in rechtstreeks verband stond met het toegang verschaffen aan de bezoekers. Ten opzichte van hen moest de subsidie worden aangemerkt als een aanvulling op de door hen betaalde prijs, een prijssubsidie dus. Tot een soortgelijk oordeel kwam het Finanzgericht Düsseldorf in zijn uitspraak van 26 mei 1993 5 K 372/90, vermeld in Lange, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt, Umsatzsteuer-Rundschau 11/94, blz. 420. In dat geval was volgens het Finanzgericht de helft van de toegekende subsidie aan te merken als een vergoeding voor het verlenen van toegang tot het zwembad en als zodanig aan het verlaagde tarief onderworpen. Om tot dit oordeel te kunnen komen was het dus noodzakelijk de subsidie op te splitsen. Eén deel van de subsidie was dus een onechte subsidie en het andere een echte subsidie.

<sup>8</sup> Deze onechte subsidie is niet te verwarren met de term 'unechte' Zuschuß zoals deze wordt gebruikt in de Duitse literatuur. Daar ziet de term 'unecht' op de belastbaarheid van de subsidie en niet op de prestatierelatie tussen subsidieverlener en prestatieverrichter. Zie hierover eveneens noot 10.

<sup>9</sup> Dit baseer ik op het schematische overzicht van enige jurisprudentie dat in de bijlage is te vinden.

## II



In deze variant, welke ik de echte subsidie noem, speelt ten opzichte van de eerder genoemde subsidies niet zozeer de vraag of er sprake is van een prestatie - deze kan meestal wel worden onderkend - maar wel de vraag of de subsidie moet worden aangemerkt als een deel van de vergoeding voor de ten behoeve van de derde verrichte prestatie.<sup>10</sup> Bij deze subsidievariant draait het in de jurisprudentie voornamelijk om de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de ten behoeve van een derde verrichte prestatie.

Een voorbeeld van een echte subsidie is te vinden in het arrest van de Hoge Raad van 15 november 1995, BNB 1996/66 waarin belanghebbende, een coöperatieve vereniging, zich bezighoudt met het drogen van groenvoeder voor landbouwers.<sup>11</sup> Voor dit zogenaamde 'loondrogen' ontvangt belanghebbende een bedrag aan steun van het Hoofdproduktschap voor Akkerbouwprodukten. Deze steunbijdrage vormt volgens Hof en Hoge Raad de gedeeltelijke betaling voor door belanghebbende ten behoeve van de landbouwers verrichte prestaties. De steunbijdrage is dus een van een derde ontvangen vergoeding voor ten behoeve van de landbouwers verrichte prestaties.

In de Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 van 7 december 1995 is in Abschnitt 150 geregeld wanneer sprake is van een 'Leistungsaustauschverhältnis' tussen subsidieverstrekker en subsidieontvanger.<sup>12</sup> Hierin worden met betrekking tot sub-

<sup>10</sup> In de jurisprudentie komen desalniettemin de echte en de onechte subsidie regelmatig 'gelijktijdig' voor doordat primair wordt betoogd dat de subsidie een vergoeding voor een aan een derde verrichte prestatie is, en subsidiair dat deze een vergoeding is voor een aan de subsidiegever verrichte prestatie. Sommige uitspraken/arresten zijn dus voor beide varianten van belang.

Overigens worden de echte subsidies in de literatuur ook wel prijssubsidies genoemd.

Wederom wil ik opmerken dat de echte subsidie niet mag worden verward met de 'echte' Zuschuß. De 'echte' Zuschuß is een subsidie welke niet kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een prestatie. Zij staat niet in rechtstreeks verband met die prestatie. De term 'echte' Zuschuß ziet alleen op de belastbaarheid van de subsidie en niet op de onderliggende prestatieverhouding.

<sup>11</sup> Nr. 30 301.

Dit arrest komt aan de orde in paragraaf 5.8.4.

<sup>12</sup> Zie voor een overzicht van deze Umsatzsteuer-Richtlinien H-D Rondorf, *Schwerpunkte der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 in Deutsches Steuerrecht* 3/96, blz. 81 - 88.

sidies een drietal mogelijkheden onderscheiden. De eerste mogelijkheid is dat de subsidie de vergoeding is voor een prestatie aan de subsidiegever terwijl de tweede mogelijkheid juist ziet op subsidies welke een 'zusätzlichem Entgelt eines Dritten' vormen. De derde mogelijkheid is dat de subsidie geen vergoeding vormt voor een prestatie en dus onbelast is.<sup>13</sup>

Volgens de door mij gehanteerde indeling van subsidies gaat het bij de eerste mogelijkheid om zogenaamde onechte subsidies. De tweede mogelijkheid heeft daarentegen op de echte subsidies betrekking. Volgens de in Abschnitt 150 gebruikte indeling is echter in beide eerste mogelijkheden sprake van belaste subsidies.<sup>14</sup> De onbelaste subsidies worden in de derde categorie - 'echten, nicht steuerbaren Zuschüssen' - ondergebracht, zonder daarbij onderscheid te maken met betrekking tot echte subsidies en onechte subsidies.

Daarbij rijst de vraag of de Duitse rechtspraak met betrekking tot de omzetbelasting dezelfde problemen kent met betrekking tot het vaststellen van de prestatie als de Nederlandse rechtspraak. In deze laatste (b)lijkt het namelijk bij de onechte subsidies vaak allereerst de vraag te zijn of er überhaupt wel een prestatie is verricht. De vraag of er sprake is van een rechtstreeks verband, en dus van een belaste subsidie, komt pas na het vaststellen van de prestatie aan de orde.

Op grond van bovenstaande indeling zal ik de problematiek inzake heffing van omzetbelasting bij subsidieverlening in twee delen splitsen. In deel I staan de onechte subsidies centraal. Bij de bespreking van deze subsidievariant komt overeenkomstig het hierboven gestelde de nadruk te liggen op de vraag wanneer sprake is van een prestatie in de zin van de omzetbelasting. In deel II komen vervolgens de echte subsidies aan de orde waarbij de nadruk ligt op de vraag wanneer een subsidie kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een aan een derde verrichte prestatie, m.a.w. wanneer een subsidie in rechtstreeks verband staat met een verrichte prestatie.

---

Het gaat hier om een zogenaamd 'Verwaltungsvorschrift'. Dergelijke van de 'Bundesregierung' afkomstige Richtlijnen zijn alleen verbindend voor de 'Verwaltungsbehörden'. Zie hierover K. Tipke en J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 140 - 141. W. Birkenfeld, *Verwaltungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht und Gemeinschaftsrecht*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 9/1993, blz. 274 merkt op dit punt het volgende op; 'Verwaltungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht mit abstrakt generellen Regelungen sind grundsätzlich keine Rechtsnormen. Sie binden die der erlassenden Behörde nachgeordneten Dienststellen und ihre Bediensteten, sofern sie nicht offensichtlich rechtswidrig sind. Für den Steuerbürger und die Finanzgerichte sind sie grundsätzlich unverbindlich. Verwaltungsvorschriften tragen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei und entlasten Finanzbeamte bei der Entscheidungsfindung. Sie erhöhen die Berechenbarkeit des Verwaltungshandelns.'

<sup>13</sup> Deze drie varianten komen ook voor in het 'BMF-Schreiben - Außenstelle Berlin' van 12 december 1990. Ook in dit geval gaat het om een zogenaamd Verwaltungsvorschrift.

<sup>14</sup> In de Duitse literatuur worden deze subsidies aangemerkt als zijnde 'unechte' subsidies.

## 5.2 Inleiding

Hetgeen ik in de vorige paragraaf heb gesteld ten aanzien van onechte subsidies, namelijk dat het bij deze subsidievariant meestal de vraag is of sprake is van een prestatie, dient thans gepreciseerd te worden. Zoals eerder in hoofdstuk 3 is vermeld omvat de term prestatie zowel het belastbare feit 'levering van een goed' als het belastbare feit 'dienst'. De vaststelling of sprake is van de levering van een goed, levert in de praktijk niet zo veel problemen op. Dit is echter anders voor het belastbare feit dienst dat zich niet kan verheugen in een zo nauwkeurige omschrijving als gegeven is ten aanzien van het belastbare feit levering. Zo volstaat artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn met de volgende (negatieve) omschrijving;

'Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.'

In tegenstelling tot wat deze ruime omschrijving van het belastbare feit 'dienst' doet vermoeden, is inmiddels uit de jurisprudentie gebleken dat niet elk doen of laten als een dienst kan worden aangemerkt. Zowel het Mohr-arrest als het Landboden-Agrardienste-arrest van het Hof van Justitie EG geven daar een voorbeeld van.<sup>15</sup> Beide arresten zullen in het navolgende worden besproken. Allereerst ga ik echter nader in op artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn en diens tegenhanger in de Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 4.

## 5.3 Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn

Zoals hierboven vermeld, bepaalt dit artikel dat elke handeling welke geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn is, als een dienst kan worden beschouwd. Lid 1 van artikel 6, van de Zesde richtlijn geeft daarnaast een aantal voorbeelden van dergelijke handelingen;

- '- de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;
- de verplichting om een daad of een situatie te dulden;
- het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.'

Ten aanzien van deze voorbeelden wil ik een paar opmerkingen maken. Allereerst wil ik er op wijzen dat het niet onmogelijk is dat het hier niet gaat om een zogenaamde 'kan'-bepaling. Hoewel de aanhef bij de genoemde voorbeelden als volgt luidt: 'Deze handeling kan onder meer zijn:', ontbreekt een uitdrukkelijke

---

<sup>15</sup> Hof van Justitie EG, 29 februari 1996 (J. Mohr t. Finanzamt Bad Segeberg, zaak C-215/94) BNB 1997/32 respectievelijk Hof van Justitie EG 18 december 1997 (Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG tegen Finanzamt Calau, zaak C-384/95), V-N 1998/5.17.

verwijzing naar de bevoegdheid van de Lid-Staten om deze bepaling wel of niet in de nationale wetgeving op te nemen, ontbreekt. Zie voor een voorbeeld van een 'kan'-bepaling artikel 6, lid 2, laatste volzin, van de Zesde richtlijn; 'De Lid-Staten kunnen van het bepaalde in dit lid afwijken, mits deze afwijking niet tot concurrentievervalsing leidt.' Het ontbreken van een verwijzing naar de bevoegdheid van de Lid-Staten zou kunnen betekenen dat de Lid-Staten voor wat betreft de invulling van het begrip dienst geen beleidsvrijheid hebben. Het woordje 'kan' zou in die opvatting kunnen zien op het feit dat niet elke opgesomde handeling uiteindelijk tot belastingheffing hoeft te leiden. Daarvoor moet immers nog aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Bovendien brengt het tot uitdrukking dat de opsomming niet limitatief is.

Steun voor de opvatting dat de Lid-Staten op dit punt geen beleidsvrijheid hebben kan worden gevonden in de tekst van de voorloper van dit artikel in de Tweede richtlijn; eveneens artikel 6, lid 1 en de daarbij behorende bijlage. De tekst hiervan luidt;

'1. Als dienst wordt beschouwd elke prestatie, die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.'

Bijlage A. no. 9 ad artikel 6, lid 1, van de Tweede richtlijn vermeldt vervolgens; 'De in dit lid gegeven omschrijving van het begrip dienst brengt mede, dat tot de diensten onder andere moeten worden gerekend:

- de overdracht van een onlichamelijke zaak;
- de nakoming van een verbintenis om iets niet te doen;
- het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid;
- ...'

De gekozen bewoordingen geven aan dat alle genoemde prestaties besloten zitten in de omschrijving van het begrip dienst zoals deze is gegeven in artikel 6, lid 1, van de Tweede richtlijn en laat de Lid-Staten duidelijk geen keuze. De gekozen bewoordingen in de Zesde richtlijn geven naar mijn mening onvoldoende aanleiding om er van uit te gaan dat een afwijking is beoogd van het bepaalde in de Tweede richtlijn. Afgezien hiervan is het vanuit het neutraliteitsoogpunt ongewenst om de Lid-Staten vrij te laten in het bepalen van het belastbare feit.<sup>16</sup>

De omschrijving van het belastbare feit 'dienst' in de Wet op de omzetbelasting 1968 niet geheel in overeenstemming met die in de Zesde richtlijn. Zij wijkt op een tweetal punten daarvan af.

Vooreerst bepaalt artikel 4, lid 1, van de Wet uitdrukkelijk dat de prestatie tegen vergoeding moet zijn verricht, wil zij kunnen worden aangemerkt als een dienst.

---

<sup>16</sup> De vrijheid die Lid-Staten hebben om bepaalde handelingen al dan niet aan te merken als de levering van een goed staat hiervan los. In het geval de Lid-Staten van die vrijheid gebruik maken en bepalen dat een bepaalde handeling geen levering van een goed is, dan wordt die handeling in de structuur van de Zesde richtlijn automatisch aangemerkt als een dienst. Omdat het in beide gevallen om een belastbaar feit gaat, doet concurrentievervalsing zich niet voor. Zie hierover ook § 5.3.1. Dit neemt echter niet weg dat intracommunautair bezien dit wel tot problemen kan leiden.

De relevantie van deze afwijking is 'slechts' systematisch. De Zesde richtlijn bepaalt immers zowel ten aanzien van leveringen van goederen als ten aanzien van diensten in artikel 2, lid 1, dat deze 'onder bezwarende titel' moeten worden verricht. Uiteindelijk zijn de 'uitwerking' of strekking van de richtlijnbevestiging en die van de wetsbepaling aan elkaar gelijk.

Daarnaast ontbreekt in tegenstelling tot de richtlijn in de Wet op de omzetbelasting 1968 een nadere aanduiding van hetgeen als een dienst kan worden aangemerkt. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn geeft immers een opsomming van voorbeelden welke onder het begrip dienst te rangschikken zijn. Deze 'afwijking' is er dus een van uiterlijke vorm en kan - hoezeer zij bedraagt tot een beter begrip - in die zin geen problemen opleveren. De in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn gegeven voorbeelden zijn mijns inziens evenzeer van belang voor (de uitleg van artikel 4, lid 1, van) de Wet op de omzetbelasting 1968. Om deze reden zal ik er hierna aandacht aan besteden. Daarbij zal een tweetal arresten van het Hof van Justitie EG worden behandeld. Nadat aldus artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus uitgebreid is besproken, zullen artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de op basis daarvan gewezen jurisprudentie met betrekking tot - met name onechte - subsidies aan de orde komen.

### 5.3.1 De overdracht van onlichamelijke zaken

Allereerst kan op grond van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn 'de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd' als een dienst worden aangemerkt.<sup>17</sup> Door deze bepaling wordt aangesloten bij artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn. Dit artikel laat de Lid-Staten tot op zekere hoogte vrij in hetgeen zij als een lichamelijke zaak mogen aanmerken.<sup>18</sup>

In principe beschouwt de Zesde richtlijn het verlenen, overdragen e.d van onlichamelijke zaken als een dienst.<sup>19</sup> Door aan de Lid-Staten de bevoegdheid te geven een aantal rechten of deelbewijzen dan wel aandelen als een lichamelijke zaak aan te merken, hebben de Lid-Staten daarmee ook de mogelijkheid de overdracht daarvan als een levering dan wel als een dienst aan te merken. De overdracht van hetgeen op grond van artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn niet als een lichamelijke zaak is aangemerkt, is dan immers geen levering in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn maar een dienst in de zin van artikel 6 van die richtlijn.

Het in artikel 6, lid 1, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn gegeven voorbeeld heeft dus enerzijds indirect betrekking op het voorwerp van de handeling, de op grond van artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn als zodanig aangemerkte onlichamelijke zaak. Anderzijds heeft dit voorbeeld direct betrekking op

<sup>17</sup> Artikel 6, lid 1, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn.

<sup>18</sup> Artikel 5, lid 3, van de Zesde richtlijn is een 'kan'-bepaling.

<sup>19</sup> In deze zin; Memorie van Toelichting Wetsvoorstel BTW-constructies en overdrachtsbelasting bij economische eigendomsverdracht, Tweede Kamer, vergaderjaar 1994-1995, 24 172, nr. 3.

de aard van de handeling op zich; ook de overdracht van een als zodanig aangemerkte onlichamelijke zaak dient als een dienst te worden aangemerkt.

Van deze bepaling wordt handig gebruik gemaakt in het 'nieuwe' artikel 3, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit artikel bepaalt dat 'de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, ..., ' als leveringen van goederen worden aangemerkt, 'tenzij de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van die rechten.'<sup>20</sup> Indien de vergoeding dus minder bedraagt dan de bedoelde waarde in het economische verkeer, worden bedoelde handelingen niet aangemerkt als leveringen maar als diensten in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit heeft tot gevolg dat dergelijke handelingen, nu zij betrekking hebben op onroerende zaken, onder het vrijstellingsregime voor verhuur van onroerende zaken komen te vallen.<sup>21</sup>

Uit dit uit de Wet op de omzetbelasting 1968 afkomstige voorbeeld blijkt dat het eerste in artikel 6, lid 1, eerste gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn gegeven voorbeeld voornamelijk systematisch van karakter is. Het geeft behoudens de mogelijkheid dat ook een bepaalde overdracht (bij wijze van fictie) als een dienst kan worden aangemerkt, geen verdere indicatie over de inhoud van het begrip 'dienst' op zich. De relevantie van dit voorbeeld is binnen de probleemstelling van dit hoofdstuk dan ook beperkt.

### 5.3.2 Nalaten en dulden<sup>22</sup>

De Tweede richtlijn gaf evenals het huidige artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, aan dat elke prestatie welke geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is, als een dienst wordt beschouwd. Bijlage A, no. 9, van de Tweede richtlijn geeft aan dat 'de nakoming van een verbintenis om iets niet te doen' ook tot de diensten moet worden gerekend. De Tweede richtlijn legt, in tegenstelling tot de Zesde richtlijn, dus duidelijk het accent op de feitelijke uitvoering van hetgeen in een overeenkomst is bepaald. De feitelijke uitvoering wordt als het belastbare feit aangemerkt in plaats van de verplichting daartoe vervat in de overeenkomst.

---

<sup>20</sup> Toevoeging bij wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Staatsblad 1995, 659.

Opmerking verdient hierbij dat een zekere objectivering van de vergoeding beslissend is voor de vraag of sprake is van een levering dan wel een dienst. Aangezien die geobjectiverde vergoeding slechts als vergelijkingsmateriaal dient en niet als maatstaf van heffing wordt genomen, is deze handelswijze niet in strijd met het uitgangspunt van de subjectieve vergoeding.

<sup>21</sup> Zie artikel 11, lid 1, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>22</sup> In de engelstalige versie van de Zesde richtlijn; 'obligations to refrain from an act or to tolerate an act or situation.'

Ook Bijlage B, behorend bij artikel 6, lid 2, van de Tweede richtlijn, waarin de diensten worden aangegeven waarvoor de regels inzake het belasten van diensten dwingend van toepassing zijn, bevat onder punt 9 'de nakoming van een verbintenis, bestaande uit het geheel of gedeeltelijk niet uitoefenen van een bedrijfswerkzaamheid of van een in deze lijst genoemd recht' legt de nadruk op de nakoming van de verbintenis in plaats van op de verbintenis zelve.

De Zesde richtlijn gebruikt daarentegen op dit punt een andere formulering; 'de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden.'<sup>23</sup> Hiermee lijkt het accent te zijn verschoven naar de verplichting (verbintenis) op zich. Uit een tweetal arresten van het Hof van Justitie EG - het Mohr-arrest en het Landboden Agrardienste AG-arrest - blijkt echter dat het enkele bestaan van een verplichting niet voldoende is om een dienst aanwezig te achten.<sup>24</sup>

Beide arresten hadden bovendien betrekking op gevallen waarin belastingheffing over onechte subsidies ter discussie stond en zal ik hierna behandelen. Bij deze wil ik er uitdrukkelijk op wijzen dat het feit dat ik deze arresten bij dit punt behandel, niet wil zeggen dat de betekenis van deze arresten daartoe beperkt is. De arresten geven een belangrijke voorwaarde aan waaraan voldaan moet zijn wil van het belastbare feit dienst sprake kunnen zijn. Zij zijn dus mogelijk van belang voor het hele artikel 6 van de Zesde richtlijn.

Nadat ik uitgebreid bij beide arresten heb stilgestaan zal ik een, van vóór het Mohr-arrest daterend, arrest van de Hoge Raad behandelen.

### 5.3.2.1 Het Mohr-arrest

Jürgen Mohr was eigenaar van een landbouwbedrijf waarop hij melkvee hield. In maart 1987 vroeg hij bij het Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft een vergoeding aan op grond van 'verordening (EEG) nr. 1336/86 van de Raad van 6 mei 1986 tot vaststelling van een vergoeding voor de definitieve beëindiging van de melkproductie.'<sup>25</sup> In zijn aanvraag verplichtte hij zich ertoe de melkproductie te beëindigen en gaf hij aan geen aanspraak te maken op 'een referentiehoeveelheid

---

<sup>23</sup> In overeenstemming met deze bepaling wordt in § 3 Abschnitt 9 van het Umsatzsteuergesetz 1993 ten aanzien van diensten (sonstige Leistungen) expliciet het volgende vermeld; 'Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.' Volgens Tehler gaat het bij 'Unterlassen' om 'der bewußte Verzicht auf die Vornahme eigener Handlungen. Das Unterlassen beinhaltet nur dann eine sonstige Leistung, wenn durch den Verzicht auf eine eigene Tätigkeit einem anderen Beteiligten ein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wird'. Tehler was deze visie reeds toegedaan toen het Hof van Justitie EG zich nog over de Mohr-casus moest gaan buigen. Zie H-J Tehler, Die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen, Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 434.

<sup>24</sup> Zie noot 15.

<sup>25</sup> Pb. 1986. L 119, blz. 21.



voor melk in het kader van de gemeenschappelijke ordening der markten.<sup>26</sup>

Het Bundesamt kende Mohr op grond van de aanvraag een bedrag toe waarop Mohr conform 'afspraak' zijn vee verkocht en vervolgens een ruitersportcentrum begon. Hij beëindigde dus zijn gehele melkproductie. Mohr nam de hem toegekende vergoeding niet op in zijn aangifte voor de omzetbelasting omdat hij van mening was dat deze geen vergoeding was voor een verrichte prestatie. Het Finanzamt daarentegen vond in tegenstelling tot Mohr dat het wel om een vergoeding voor een belastbare dienst ging, 'te weten de beëindiging van de melkproductie' en hief omzetbelasting over de vergoeding.

Het Bundesfinanzhof gaf in deze zaak vanuit het Duitse omzetbelastingrecht aan dat ter beoordeling staat of er sprake is van een rechtstreeks verband tussen de toegekende subsidie en het beëindigen van de melkproductie. Of van een dergelijk verband sprake is kon volgens het Bundesfinanzhof worden afgeleid uit de toekenningsbeschikking en de daaraan ten grondslag liggende voorschriften. Daarnaast kon volgens het Bundesfinanzhof het oogmerk van de subsidieverlener een indicatie zijn of sprake is van een rechtstreeks verband.

Het Bundesfinanzhof was het op zich met de opvatting van het Finanzgericht dat sprake is van een dienst tegen vergoeding wel eens; 'Nach diesen Kriterien spricht im Streitfall viel für die Auffassung des FG, daß der Kläger eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abschnitt 9 UStG 1980 - endgültige Aufgabe der Milchproduktion - in Erwartung der Vergütung als Gegenleistung ausgeführt hat' maar stelde uiteindelijk een tweetal prejudiciële vragen;

1) Verricht een belastingplichtig landbouwer die de melkproductie definitief beëindigt, een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (77/388/EEG)?

2) Is de hiervoor op basis van verordening (EEG) nr. 1336/86 van de Raad van 6 mei 1986 (Pb 1986. L 119, blz. 21) ontvangen vergoeding een geldbetaling die ingevolge artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn moet worden belast?<sup>27</sup>

Deze vragen worden door het Hof van Justitie EG allereerst als volgt samengevat; 'Met deze vragen wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of de artikel 6, lid 1, en 11 A, lid a, sub a, van de richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat de verbintenis tot beëindiging van de melkproductie, die een landbouwer aangaat in het kader van verordening nr. 1336/86, een dienst is, zodat de hiervoor ontvangen

---

<sup>26</sup> Zie r.o. 3.

<sup>27</sup> Bundesfinanzhof 21 april 1994 - V R 122/91, Umsatzsteuer-Rundschau 10/94, blz. 402 - 403.

Opmerkelijk is overigens dat het Finanzgericht des Landes Brandenburg, hetwelk in de Landboden-Agrardienste-casus op 8 november 1995 (dus vóórdat het Mohr-arrest was geweest) besloot tot het voorleggen van een aantal prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EG, er een andere opvatting op na hield welke uiteindelijk in overeenstemming met het Mohr-arrest bleek te zijn. Hierop kom ik terug bij de behandeling van het Landboden-Agrardienste-arrest in paragraaf 5.3.2.4.

vergoeding onderworpen is aan de omzetbelasting.<sup>28</sup>

Aan deze samenvatting van de vragen van het Bundesfinanzhof door het Hof van Justitie EG valt op dat het Hof het niet heeft over een dienst onder bezwarende titel. Het Hof vraagt zich af of sprake is van een dienst, 'zodat de hiervoor ontvangen vergoeding onderworpen is aan de omzetbelasting'. Uit deze door het Hof gebezigde formulering kan worden afgeleid dat als in casu sprake is van een dienst, de daarvoor ontvangen vergoeding onderworpen is aan de omzetbelasting. Dat die vergoeding in rechtstreeks verband staat met de dienst staat gezien de formulering kennelijk vast. Dit rechtstreeks verband is hoogstwaarschijnlijk afgeleid uit de over en weer bestaande verplichtingen.

Het Hof verbreedt de vraagstelling tot de artikelen 2, 6 en 11 A, lid 1, letter a, van de Zesde richtlijn. Vervolgens onderwerpt het Hof de verordening op grond waarvan de vergoeding werd verleend aan een beschouwing. Deze verordening vormt volgens het Hof van Justitie EG één van 'een reeks maatregelen die de Gemeenschap heeft getroffen ter beperking van de melkproductie. Volgens de derde overweging van de considerans van deze verordening moet ter vergemakkelijking van de vermindering van de leveranties en directe verkoop waarmede de verlaging van de gegarandeerde totale hoeveelheden gepaard gaat, een communautaire regeling worden ingesteld voor de financiering van de definitieve beëindiging van de melkproductie door aan elke producent op diens verzoek en mits hij aan bepaalde voorwaarden voldoet, een vergoeding toe te kennen als tegenprestatie voor de toezegging zijnerzijds om de melkproductie definitief te beëindigen.<sup>29</sup>

De Duitse en Italiaanse regering betoogden 'dat een melkproducent die zich ertoe verbindt zijn productie definitief te beëindigen, een dienst verricht onder bezwarende titel in de zin van de artikelen 2 en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.<sup>30</sup> Dienaangaande betogen zij 'dat de betaling van de vergoeding en de verbintenis tot beëindiging van de melkproductie van elkaar afhankelijk zijn en aldus het rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de tegenprestatie vertonen, dat in de rechtspraak van het Hof wordt geëist. ...<sup>31</sup> De prestatie zou bestaan in de verplichting om iets na te laten in de zin van artikel 6, lid 1, tweede streepje, van de richtlijn, namelijk in het niet voortzetten van de melkproductie, en de betaalde vergoeding zou het karakter hebben van een als tegenprestatie voor deze verbintenis betaalde vergoeding, en aldus de maatstaf van heffing vormen in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de richtlijn.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> R.o. 9.

<sup>29</sup> R.o. 13 en 14.

<sup>30</sup> R.o. 16.

<sup>31</sup> Hierbij verwezen zij naar het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest en het Tolsma-arrest van het Hof van Justitie EG.

<sup>32</sup> R.o. 17.

Het Hof is kort en krachtig in zijn oordeel; 'Deze uitlegging van de richtlijn kan niet worden aanvaard'.<sup>33</sup> Het Hof verwijst vervolgens naar artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn, waarin is bepaald dat de BTW een algemene verbruiksbelasting is op goederen en diensten. In casu is volgens het Hof geen sprake van een dergelijk verbruik. Hierbij verwijst het Hof naar hetgeen de Advocaat - Generaal in zijn conclusie heeft opgemerkt namelijk dat de Gemeenschap 'door landbouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik' verwerft, maar in het algemeen belang handelt, 'te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk'.<sup>34</sup>

'Zo gezien, levert de verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als gebruiker van een dienst kunnen worden aangemerkt. De betrokken verbintenis is derhalve geen dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de richtlijn', aldus het Hof in rechtsoverweging 22.<sup>35</sup>

Op grond hiervan concludeert het Hof van Justitie EG dat op de prejudiciële vraag 'derhalve' moet worden geantwoord, 'dat de artikelen 6, lid 1, en 11 A, lid 1, letter a, van de richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat de verbintenis tot beëindiging van de melkproductie, die een landbouwproducent aangaat in het kader van verordening 1336/86, geen dienst is'.<sup>36</sup> Mitsdien is de hiervoor ontvangen

---

<sup>33</sup> R.o. 18.

<sup>34</sup> R.o. 21.

<sup>35</sup> Tehler is het ongetwijfeld op dit punt met het Hof van Justitie EG eens: 'Es dürfte doch unstreitig sein, daß ein Unterlassen, anders ausgedrückt das "Nichtstun", für sich genommen keine Wirtschaftliche Leistung ist. Es würde mir auf jeden Fall schwerfallen, jemandem klarzumachen, daß "Nichtstun" eine Leistung ist. Das Unterlassen, das Nichtstun, wird doch nur dadurch zu einer Leistung im wirtschaftlichen Sinne, daß sich dieses Unterlassen für einen anderen vorteilhaft auswirkt, der deswegen auch dann bereit sein wird, dafür eine Zahlung zu leisten. Die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer braucht notwendig einen Leistungsempfänger, dem von einem Leistenden ein Vorteil zugewandt wird für eine Gegenleistung. Erst durch diese wechselseitige verknüpfung wird der umsatzsteuerrechtliche Begriff Leistungsaustausch geprägt.' H.J. Tehler, Die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen, Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 434 en 435.

Tehler is echter anders dan het Hof van Justitie EG van oordeel dat de vraag welke ter beoordeling stond in de Mohr-casus de uitleg betrof van het 'umsatzsteuerrechtlichen Begriffs "Leistungsaustausch"' hetgeen volgens hem een vraag van Duits recht betrof. 'Der EuGH ist somit nicht Fachgericht' aldus Tehler op blz. 437. 'Einfach gesetzliche' Auslegungsfragen können nicht dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt werden. Diese sind von den nationalen Gerichten richtlinienkonform auszulegen. Der EuGH ist kein europäisches Steuerinstanzgericht'.

<sup>36</sup> Vermelding verdient in dit opzicht de uitspraak van het Londense VAT-Tribunal in de zaak The Arts Council of Great Britain v. Commissioners of Customs and Excise [1994] VATTR 313. Belanghebbende in deze zaak, de Arts Council, kreeg jaarlijks door

vergoeding niet onderworpen aan omzetbelasting.<sup>37</sup>

Uit het Mohr-arrest kan worden geconcludeerd dat het bestaan van een verplichting om een daad na te laten en het uitvoering geven aan die verplichting onder de gegeven omstandigheden en feiten onvoldoende is om een dienst in de zin van

---

Parliament via het Department of National Heritage een subsidie (van ongeveer 200 miljoen pond) toegekend. Het overgrote deel hiervan werd door belanghebbende in de vorm van subsidies verdeeld in Engeland en Wales en ongeveer 80 miljoen pond werd ter beschikking gesteld van de Scottish Arts Council en de Welsh Arts Council. Het restant werd door belanghebbende gebruikt voor bestrijding van haar kosten. Naast het distribueren en administreren van de subsidies gaf belanghebbende ook advies en informatie aan 'HM Government'. De vraag was allereerst of belanghebbende prestaties had verricht ten opzichte van het Department. Namens belanghebbende werd aangevoerd dat 'the supplies were in the nature of grant awards services and professional services, including advice, expertise, specialist knowledge and consultancy.' Het Tribunal oordeelde; 'We accept the evidence ... that the activities mentioned are performed by the Appellant but we do not consider that the evidence before us supports the conclusion that there has ever been any contractual agreement at all between the parties that these activities should be a supply by the Appellant to the Department. There was no evidence before us of the views of the Department as to whether there was a supply to it by the Appellant and we regard this omission as significant. If the Department had regarded itself as the recipient of such a supply, then that would have been a factor for us to take into account in reaching a conclusion on this matter. In our view the evidence before us is consistent with the conclusion that the activities mentioned ... are performed by the Appellant so that it may comply with the objects stated in its Royal Charter. We prefer this view and conclude, therefore, that, viewed objectively, there is no supply by the Appellant to the Department.'

Het Tribunal keek dus, net als het Hof van Justitie EG dat later deed in het Mohr-arrest, niet alleen naar hetgeen belanghebbende daadwerkelijk deed, maar ook of het Department kon worden aangemerkt als afnemer, als verbruiker, van die prestatie. Door belanghebbende was geen enkel bewijs aangevoerd waaruit bleek of het Department zichzelf als afnemer van een prestatie aanmerkte. Daardoor was het voor het Tribunal het meest voor de hand liggend dat belanghebbende die prestaties verrichtte om daarmee uitvoering te geven aan haar in de statuten neergelegde taken. Volgens het Tribunal verrichtte belanghebbende geen 'supply' in de zin van de VAT Act 1983.

Op grond van dit oordeel hoefde het Tribunal zich verder niet meer te vermoeien met de vraag of sprake was van een rechtstreeks verband. Echter, het Tribunal nam het zekere voor het onzekere: 'However, in case we are wrong about that we go on to consider whether, if there were a supply, it would be done for a consideration.' Op dit onderdeel van de uitspraak van het Tribunal kom ik terug in paragraaf 5.8.1.

<sup>37</sup> R.o. 23.

W. Widmann is het in zijn aantekening bij het Mohr-arrest in Umsatzsteuer-Rundschau 4/96, blz. 120 niet eens met het oordeel van het Hof van Justitie EG; 'die dem Bundesfinanzhof nun vom EuGH auf das Vorabentscheidungsersuchen vom 21. 4. 1994 erteilte Antwort ist eindeutig, aber leider nicht überzeugend: Im öffentlichen Interesse geleistete Ausgleichszahlungen zur Förderung eines bestimmten Zieles sollen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Der EuGH begründet sein Ergebnis nur sehr knapp in den Abs. 20 bis 23 des vorstehenden Urteils; eigentlich sind es eher Thesen als Gründe.' Widmann is overigens in tegenstelling tot het Hof wel van oordeel dat er sprake is van verbruik.

artikel 6 van de Zesde richtlijn aanwezig te achten.<sup>38</sup> Uit de verplichting tot bedrijfsbeëindiging moet verbruik voortvloeien. Ik kan me geen situatie voorstellen waarin uit het enkele bestaan van een verplichting verbruik voortvloeit tegen mijns inziens impliceert dat uitvoering moet worden gegeven aan de verplichting. In deze opvatting geeft hetgeen in Bijlage A, no. 9 bij artikel 6, lid 1, en Bijlage B bij artikel 6, lid 2, van de Tweede richtlijn met betrekking tot het uitvoering geven aan een verplichting is gesteld, een betere indicatie van de bedoeling van de betreffende bepaling dan het huidige artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.<sup>39</sup>

De reacties welke dit arrest in de Nederlandse vakliteratuur uitlokte waren vrijwel gelijk; 'nu komt het Hof echter met een oud paard van stal: het verbruik'<sup>40</sup>, 'nadrukkelijk gaat het Hof van Justitie EG terug naar af: naar het karakter van de BTW'<sup>41</sup>, en 'terug naar de basis. Een verbruiksbelasting beoogt het verbruik te belasten!'<sup>42</sup> De consequenties van het arrest voor de heffing van omzetbelasting bij subsidieverlening werden echter zeer uiteenlopend ingeschat.

De redactie van het Vakstudie-Nieuws was van oordeel dat het arrest 'op het eerste gezicht geen directe praktische betekenis voor de Nederlandse praktijk' heeft, 'in die zin dat het een ommezwaai in het denken over de belastbaarheid van

---

<sup>38</sup> Hierbij zou ik de volgende opmerking willen maken. Er kan verschil van mening bestaan over de vraag of de formulering van lid 1, tweede gedachtenstreepje van artikel 6, van de Zesde richtlijn als zodanig wel op de casus was toe te passen. Immers, liet Mohr iets na of deed hij iets zoals het beëindigen van de melkproductie op zijn bedrijf. Moet het ophouden melk te produceren als een passief of een actief gebeuren worden opgevat? Mits ten aanzien van het ene niet meer voorwaarden worden gesteld dan ten aanzien van het andere (en daar ga ik vooralsnog wel van uit), maakt het niet uit hoe hetgeen Mohr deed wordt gekwalificeerd. Zowel een actief handelen als een 'nalaten' kan immers als een dienst worden aangemerkt.

<sup>39</sup> Zie hiervoor paragraaf 5.3. en 5.3.2.

<sup>40</sup> P.F. Zijlstra, Subsidies en BTW: mag het een ietsje 'Mohr' zijn?, Btw-brief 1996, nr. 6/7, blz. 8.

<sup>41</sup> M.E. van Hilten, noot bij het Mohr-arrest in BNB 1997/32.

<sup>42</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen, R. van Sligter, Subsidies? No Mohr BTW!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6199, blz. 719.

Ik denk dat ook Simons het hiermee eens is. Hij vindt dat het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest met het verbruikcriterium dicht in de buurt komt van het altijd door hem voorgestane prestaties in het maatschappelijk verkeer-'criterium'; 'However, in my opinion, the borderline has to be found in the character of the tax itself. I have always maintained that taxable transactions should be restricted to transactions "in het maatschappelijk verkeer"'. This Dutch wording is difficult to translate, but means transactions performed in the economic sphere of a society. The significance comes close to the German expression of services "in wirtschaftlichen Sinn". And this notion signifies in general what the Court and the Advocate General have expressed specifically in the present case.' Zie A.L.C. Simons, EC Court of Justice recognizes the legal character of VAT, EC Tax Review 1996/2, blz. 88.

subsidies teweeg zou brengen'.<sup>43</sup> Nieuwenhuizen en Van Slijter daarentegen oordelen dat 'subsidies bijna niet meer leiden tot omzetbelastingheffing'.<sup>44</sup> Zijlstra en Van Hilten nemen in deze een gematigder standpunt in. Volgens hen heeft het Mohr-arrest weliswaar gevolgen voor de heffing van omzetbelasting bij subsidieverlening doch zij schatten deze gevolgen niet dusdanig extreem in dat bij subsidieverlening sprake zou zijn van 'No 'Mohr' BTW!'.<sup>45</sup>

Ook in Duitsland zijn de meningen verdeel over de implicaties van het Mohr-arrest. Widmann is van oordeel dat subsidieverlening (meestal) niet meer tot heffing van omzetbelasting zal leiden; '§ 10 Abs. 1 UStG enthielt in der Zeit vom 1. 1. 1968 bis zum 30. 6. 1973 schon einmal die Formulierung, daß Zuschüsse aus öffentlichen Kassen nicht zum Entgelt gehörten. Fast könnte man meinen, dieser Satz sei nun vom EuGH für die Frage des Leistungsaustausches wiederbelebt worden'.<sup>46</sup>

Onduidelijk is of ook Tehler een dergelijke vergaande gevolgtrekking maakt gezien het volgende citaat; 'Wirdt die Zuwendung daher dem Unternehmer aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt, dann liegt ein Leistungsaustausch nicht vor, da es schon an einer Leistung mangels eines Leistungsempfängers fehlt. Subventionen können unter Verbrauchsteuergesichtspunkten nicht zu einem Leistungsaustausch führen'.<sup>47</sup> Uit H. Nieskens, H-J Tehler, Die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie: Überrecht, Widerrecht oder Interpretationshilfe?, blijkt echter dat ook zij van mening zijn dat in het algemeen belaste subsidies geen aanleiding meer zullen geven tot belastingheffing: 'In Zukunft unterliegen im öffentlichen Interesse geleistete Ausgleichszahlungen zur Förderung eines bestimmten Zieles nicht mehr der Umsatzsteuer. Es fehlt an einem konkreten Leistungsempfänger'.<sup>48</sup>

Volgens laatstgenoemde auteurs zal het onderscheid tussen een te belasten en een onbelast(bar) subsidie voortaan reeds bij de vaststelling van de dienst worden gemaakt. Dit is naar mijn mening slechts tot op zekere hoogte juist. Weliswaar kan bij het ontbreken van een dienst nimmer worden toegekomen aan belastingheffing, maar dit betekent niet automatisch dat indien wel een dienst aanwezig wordt geacht, altijd voldaan wordt aan de toets van het rechtstreeks verband. De

---

<sup>43</sup> Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij het Mohr-arrest in Vakstudie-Nieuws 1996/1652.

<sup>44</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen, R. van Slijter, Subsidies? No Mohr BTW!. Weekblad voor fiscaal recht 1996/6199, blz. 725.

<sup>45</sup> P.F. Zijlstra, Subsidies en BTW: mag het een ietsje Mohr zijn?, BTW-brief 1996, nr. 6/7, blz. 10 en M.E. van Hilten, noot bij BNB 1997/32.

<sup>46</sup> W. Widmann, aantekening bij het Mohr-arrest in Umsatzsteuer-Rundschau 4/96, blz. 121.

<sup>47</sup> H.J. Tehler, die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen, Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 435.

<sup>48</sup> Betriebs-Berater nr. 42, 16 oktober 1997, blz. 2137.

vraag of sprake is van een dienst onder bezwarende titel is een geheel op zichzelf staande vraag en dient ook aldus beoordeeld te worden. Het is naar mijn mening niet ondenkbaar dat weliswaar sprake is van een dienst maar dat toch niet kan worden toegekomen aan belastingheffing omdat het rechtstreeks verband blijkt te ontbreken.

Anders dan Widmann en Tehler is Lange van mening dat bij subsidieverlening in het algemeen belang een prestatieontvanger niet ontbreekt.<sup>49</sup> Op grond van de aan de in het algemeen belang verrichte prestatie ten grondslag liggende overeenkomst is de subsidieverlener de prestatieontvanger; 'Unternehmer, die eine Geldleistung aus einer öffentlichen Kasse erhalten, wenden dann, wenn der Träger öffentlicher Verwaltung mit der Zahlung (auch) im öffentlichen Interesse liegende Zwecke (z.B. Strukturverbesserung, Konjunkturbelebung, Marktordnung) verfolgt, oftmals ein, Steuerbarkeit sei nicht gegeben, weil sie Leistungen "an die Allgemeinheit" erbracht hätten. Diesem Einwand dürfte nicht zu folgen sein. Zwar kann - umgekehrt - die öffentliche Hand Leistungen an die Allgemeinheit erbringen, z.B. durch Bereitstellung öffentlicher Sachen im Gemeingebrauch. Eine vergleichbare Situation ist aber bei den hier zu beurteilenden Sachverhalten nicht gegeben, weil zwischen Unternehmer und öffentlicher Hand ein konkretes Rechtsverhältnis besteht. Die öffentliche Hand erbringt Geldleistungen an Unternehmer - auch wenn mit der Zahlung ein bestimmtes öffentliches Interesse verbunden ist - schon aus haushaltsrechtlichen Gründen stets aufgrund eines konkreten öffentlich-rechtlichen Verhältnisses zum Zahlungsempfänger, das im Regelfall durch Bewilligungsbescheid, ansonsten durch öffentlich-rechtlichen Vertrag begründet wird. Empfänger der von dem Unternehmer erbrachten Leistung ist mithin der Träger öffentlicher Verwaltung, dem gegenüber das zugrundeliegende öffentlich-rechtliche Verhältnis besteht. Ob die Leistung des Unternehmers gegenüber der Allgemeinheit wirkt, ist unerheblich.'<sup>50</sup> Thans ga ik nader in op een tweetal, mijns

---

<sup>49</sup> H-F Lange, *Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 11/94, blz. 418 en 419.

<sup>50</sup> Lange verwijst hierbij naar de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 25 maart 1993. Hierin ging het om een vereniging welke een luchthaven exploiteert en door de bij haar werkzame vluchtverkeersleiders met behulp van haar eigen installaties taken liet uitvoeren welke behoorden tot het overheidstoezicht op het luchtverkeer. Hiervoor ontving belanghebbende een op de daadwerkelijk gemaakte kosten bepaald geldbedrag. Volgens het Bundesfinanzhof was sprake van een 'Leistungsaustausch'. Dat zogenaamde 'hoheitliche Aufgaben' werden waargenomen maakt de gegeven Leistungsaustausch niet irrelevant. Bovendien is het feit dat de prestaties tegenover de 'Allgemeinheit' werden verricht ook niet van belang voor de vraag aan wie de prestatie werd verricht. Zij werd volgens het Bundesfinanzhof verricht aan 'das Land als Leistungsempfänger'. De vraag is natuurlijk of deze mening te verenigen is met het oordeel van het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest. Enige voorzichtigheid is hierbij geboden. Het Hof van Justitie EG oordeelde immers dat geen sprake was van enige prestatie. Het bestaan van een overeenkomst tussen partijen en het verrichten door Mohr van prestaties in het (door de subsidieverlener gediende) algemeen belang was voor het aannemen daarvan onvoldoende. In het bovengenoemde geval van de vereniging die diensten verricht welke specifiek behoren tot het terrein van de overheid ligt de situatie significant anders dan in

inziens belangrijke, aspecten van het Mohr-arrest te weten het verbruik en de rol van het algemeen belang daarbij.

### 5.3.2.2 Mohr en het verbruik.

Het Hof van Justitie EG is van mening dat de Gemeenschap geen goederen of diensten voor eigen gebruik verwerft. Nieuwenhuizen en Van Slijter leiden hieruit af dat voor belastingheffing vereist is dat de besteder tevens de verbruiker is.<sup>51</sup> Met Van Hilten ben ik van mening dat genoemde auteurs hiermee het algemene karakter van de BTW miskennen zoals dat is neergelegd in artikel 2 van de Eerste richtlijn.<sup>52</sup>

Dit algemene karakter wordt benadrukt in de considerans van de Eerste richtlijn waarin wordt aangegeven dat 'een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat.' Het buiten de heffing laten van prestaties omdat het verbruik daarvan niet geschiedt door degene die de vergoeding betaalt, is in strijd met het algemene karakter van de BTW en brengt de neutraliteit van die belasting in gevaar. BTW-heffing zou in de optiek van genoemde auteurs immers gemakkelijk kunnen worden ontgaan.<sup>53</sup>

Een sterker argument tegen de visie van Nieuwenhuizen en Van Slijter is gelegen in de tekst van artikel 11 A, lid 1, letter a, van de Zesde richtlijn. Hierin is uitdrukkelijk aangegeven dat naast de van de zijde van de koper of ontvanger verkregen tegenprestatie, ook hetgeen van een derde - die per definitie alleen besteder doch niet verbruiker is - wordt verkregen, kan worden aangemerkt als een tegenprestatie in de zin van genoemd artikel. Hiertoe behoren volgens de tekst van genoemd artikel ook subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.<sup>54</sup> Deze vorm van echte subsidies worden op grond van deze

---

de Mohr-casus. Waar in de Mohr-casus alleen sprake was van prestaties welke werden verricht in het algemeen belang, is in de luchtverkeersleiding-casus tevens sprake van prestaties die anders door de overheid zelf zouden moeten worden verricht. In dat geval is dus tevens het directe belang van de overheid gediend met het verrichten van de betreffende prestaties door de vereniging. Op grond van het Mohr-arrest zal in dat geval inderdaad sprake zijn van een dienst verricht door de vereniging en de overheid zal, conform de mening van Lange, afnemer zijn van die dienst. In een geval als het Mohr-arrest gaat de mening van Lange mijns inziens echter niet op omdat dan niet gesproken kan worden van een prestatie in de zin van de omzetbelasting.

<sup>51</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen en R. van Slijter, Subsidies? No Mohr BTW!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6199, blz. 721 en 722. Deze auteurs gaan er van uit dat 'gebruik' en 'verbruik' synoniem zijn.

<sup>52</sup> M.E. van Hilten, noot bij het Mohr-arrest in BNB 1997/32.

<sup>53</sup> In gelijke zin; M.E. van Hilten, noot bij het Mohr-arrest in BNB 1997/32.

<sup>54</sup> Deze bepaling zal bij het onderdeel met betrekking tot de echte subsidies uitgebreid aan de



bepaling ook wel prijssubsidies genoemd.

Een voorbeeld van een geval waarin een subsidie werd aangemerkt als de vergoeding voor jegens een ander dan de subsidieverlener verrichte prestatie is te vinden in de uitspraak van het VAT tribunal in de zaak *Trustees of the Bowthorpe Community Trust v. Customs and Excise Commissioners*.<sup>55</sup> Centraal stond de vraag of de Bowthorpe Community Trust aftrekgerechtigd was voor wat betreft de ter zake van de bouw van een nieuwe werkplaats in rekening gebrachte voorbelasting. Deze werkplaats werd aangewend voor het verschaffen van werkervaring en training in houtbewerking, pottenbakken, en andere ambachten aan gehandicapte personen. De activiteiten van belanghebbende werden gedeeltelijk bekostigd door bijdragen van een gemeente.

De commissioners stelden zich op het standpunt dat belanghebbende prestaties om niet verrichtte omdat de gemeentelijke bijdrage niet in rechtstreeks verband met de verrichte prestaties werd verleend en ook de gehandicapten niet betaalden voor de door belanghebbende verrichte prestaties. Belanghebbende stelde dat de prestaties jegens de gemeente werden verricht. De gemeente had het recht om personen aan te wijzen die in aanmerking kwamen voor de door belanghebbende verrichte prestaties, en, hoewel belanghebbende nimmer personen had geweigerd die door de gemeente waren aangewezen, ging belanghebbende er van uit in een dergelijk geval de bijdrage (voor een deel?) zou moeten worden terugbetaald. Hiermee lijkt belanghebbende te willen aangeven dat de door de gemeente betaalde bijdrage in wezen de betaling is voor door belanghebbende jegens de gemeente of jegens anderen verrichte prestaties.

Echter, 'The tribunal found that the trust supplied its services to the individual trainees.' Er was dus geen sprake van een prestatie jegens de gemeente. 'The fact that those referred by the council had priority in the allocation of training places, and that the council was given the right to monitor the trust's activities, did not mean that the supplies of training services supported by the council funding were made to the council.' De mogelijkheid dat de bijdrage van de gemeente de vergoeding vormde voor jegens derden (de gehandicapten) verrichte prestaties, was door belanghebbende (vreemd genoeg gezien de tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn) kennelijk niet ter sprake gebracht.<sup>56</sup>

In de Mohr-casus was echter geen sprake van een dergelijke prijssubsidie omdat de feiten geen aanleiding gaven om verbruik aan te nemen bij een ander dan de subsidiegever. Zowel in de subsidierelatie als in de prestatierelatie stonden beide partijen tegenover elkaar. Het ging dus om een onechte subsidie. De zinsnede uit artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn welke betrekking heeft op

---

orde komen.

<sup>55</sup> Van deze uitspraak uit 1995 is een samenvatting gepubliceerd in *De Voil's Indirect Taxation Service V 12*, blz. 3763-3764.

<sup>56</sup> De samenvatting bevat geen enkel gegeven betreffende de wijze waarop de bijdrage werd verleend. Bestond deze uit een bepaald bedrag per persoon of werd telkens een bedrag per jaar als bijdrage verleend?

prijssubsidies, is strikt genomen niet toepasbaar op onechte subsidies. Voor dergelijke subsidies geldt het deel van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn dat betrekking heeft op hetgeen wordt aangemerkt als de 'normale' maatstaf van heffing; 'alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper' of van de ontvanger. Ik meen echter dat het uit een oogpunt van concurrentieneutraliteit ongewenst is indien het voor de belastingheffing verschil zou maken of een subsidie onder de algemene maatstaf van heffing zou vallen dan wel onder het deel van de omschrijving van de maatstaf van heffing dat is toegesneden op prijssubsidies.<sup>57</sup> In casu kwam het Hof van Justitie EG niet toe aan deze problematiek omdat er geen sprake was van enig verbruik waaruit volgens het Hof volgt dat Mohr geen dienst heeft verricht.

Als er in de Mohr-casus al sprake was van verbruik, dan kon dit op grond van de feiten alleen plaatsvinden bij de subsidieverlener zelf. Het feit dat het Hof in rechtsoverweging 21 spreekt van 'eigen gebruik' is naar mijn mening alleen te wijten aan de concrete omstandigheden van de Mohr-casus.<sup>58</sup> Een andere mogelijke gebruiker was er eenvoudigweg niet. Anders dan Nieuwenhuizen en Van Slijter trek ik uit het Mohr-arrest niet de conclusie dat de besteder tevens de gebruiker dient te zijn alvorens aan belastingheffing kan worden toegekomen. De beëindiging van de melkproductie leverde de subsidieverlener geen voordeel op waardoor deze als gebruiker van een dienst kon worden aangemerkt. Derhalve was de verbintenis waarbij Mohr zich verplichtte tot de beëindiging daarvan geen dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

Het Mohr-arrest geeft duidelijk aan dat verbruik essentieel is voor de heffing van een belasting welke volgens de Eerste richtlijn een verbruiksbelasting is. De in het Mohr-arrest gegeven visie van het Hof van Justitie EG is verenigbaar met de opvatting dat de omzetbelasting een consumptieve bestedingsbelasting is. In die opvatting dient immers tegenover de besteding consumptie te staan. Een besteding alleen is niet voldoende. Er dient ook geconsumeerd of zo men wil, verbruikt te worden. Het verschil tussen beide typeringen is minimaal. Zo zou de beslissing in het Mohr-arrest niet anders zijn geweest indien het Hof van oordeel was geweest dat de BTW een consumptieve bestedingsbelasting was geweest.

Is van enig verbruik (of consumptie) geen sprake, dan komt belastingheffing op grond van het Mohr-arrest niet aan de orde. Zeker bij subsidieverlening, waarbij vaak een prestatie 'gezocht' moet worden, is het Mohr-arrest van belang. Zo oordeelde de Hoge Raad in BNB 1999/50 naar aanleiding van het Mohr-arrest dat de feiten geen andere conclusie toelaten 'dan dat in het onderhavige geval geen sprake is van vorenbedoeld verbruik en dat de door belanghebbende verrichte prestaties werkzaamheden van belanghebbende ten eigen behoeve zijn, die noch de stichting noch daarmee de nationale autoriteiten een voordeel hebben opgele-

---

<sup>57</sup> Op dit punt kom ik later terug.

<sup>58</sup> In gelijke zin: M.E. van Hilten in haar noot bij BNB 1996/32.

verd.<sup>59</sup>

Het ging in casu om een werkmaatschappij welke zich bezighield met het exploiteren van een computernetwerk en de innovatie van het netwerk en de aangeboden diensten. De aandelen van belanghebbende waren voor 51% in het bezit van een stichting welke een 'initiërende en coördinerende rol bij de ontwikkeling van innovaties' speelde. De stichting verkreeg in dit verband van het toenmalige Ministerie van Onderwijs en Wetenschappen onder bepaalde voorwaarden met betrekking tot de controle over de besteding, een bijdrage van f 5.000.000,- per jaar voor innovatieprojecten. Deze subsidie kende de stichting op haar beurt toe aan belanghebbende voor de uitvoering van een door haar goedgekeurd innovatieproject. Daarbij werd als een van de voorwaarden gesteld 'dat belanghebbende periodiek over het project dient te rapporteren met betrekking tot voortgang en bestede middelen.'

Het Hof Amsterdam oordeelde in deze zaak 'dat de financiële bijdrage dient te worden aangemerkt als de vergoeding voor door belanghebbende verrichte prestaties. Deze prestaties bestaan hierin dat belanghebbende tegenover de verkrijging van de litigieuze bijdragen het project D in fasen tot ontwikkeling brengt. Met de voltooiing van (een deel van) het project 'verkrijgt' de stichting een product en voldoet zij op haar beurt aan de door het ministerie gestelde voorwaarden.<sup>60</sup>

De door belanghebbende in het eigen belang verrichte prestaties leverden noch de stichting, noch 'de nationale autoriteiten' een voordeel op. Aangezien er volgens de Hoge Raad geen sprake is van verbruik vormen de betreffende prestaties derhalve geen dienst in de zin van de Zesde richtlijn 'en daarmee ook geen dienst in de zin van de Wet.'<sup>61</sup>

### 5.3.2.3 Het algemeen belang en het verbruik

In rechtsoverweging 21 van het Mohr-arrest geeft het Hof van Justitie EG aan dat de Gemeenschap door via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven, in het algemeen belang handelt. De Gemeenschap verleent de betreffende subsidie uit een oogpunt van algemeen belang. Dit algemeen belang wordt concreet aangeduid als 'het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.'

Mohr's beëindiging van de melkproductie is onmiskenbaar eveneens in het belang van de bevordering van de goede werking van de communautaire markt

---

<sup>59</sup> 26 augustus 1998, nr. 33 625. De uitspraak van het Hof is opgenomen achter het arrest van de Hoge Raad in BNB 1999/50.

<sup>60</sup> Zie voor de uitspraak van het Hof Amsterdam BNB 1999/50.

<sup>61</sup> Dit arrest draagt volgens Tielemans 'stof aan voor verdere discussie over een reeds jaren bestaand acuut vraagstuk'. Subsidies zullen volgens hem steeds vaker buiten de scope van de BTW blijven maar niet alle subsidies zullen de dans ontspringen. Zie P.M. Tielemans, Bij 'belaste' subsidie behoort 'verbruik', Btw Brief 1998, nr. 12, blz. 16.

voor melk. Mohr handelt echter waarschijnlijk niet zozeer uit een oogpunt van algemeen belang als wel uit een oogpunt van eigen belang. Indachtig de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin op grond van de vaststelling dat gehandeld werd in het eigen belang, geconcludeerd werd dat geen sprake was van een prestatie in de zin van de Wet, zou betoogd kunnen worden dat Mohr, omdat hij de melkproductie in de eerste plaats in zijn eigen belang beëindigde, geen dienst in de zin van artikel 6 van de Zesde richtlijn heeft verricht.<sup>62</sup> Ongeacht of hij een subsidie zou hebben gekregen, zou hij de melkproductie hebben beëindigd.

Het feit dat de handeling van Mohr daarnaast past in het door de Gemeenschap nagestreefde algemeen belang, doet aan de conclusie dat Mohr geen dienst heeft verricht niet af, omdat de handeling van Mohr noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel oplevert waardoor deze als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt.<sup>63</sup> Het dienen van het algemeen belang levert geen verbruik op in de zin van de omzetbelasting.<sup>64</sup> Daar is kennelijk meer voor nodig.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, V-N 1992/150 en Hoge Raad 16 september 1992, nr. 27 791, V-N 1992/3064. Deze arresten komen uitgebreid in paragraaf 5.4.6. aan de orde.

<sup>63</sup> Rechtsoverweging 22. In gelijke zin H-J Tehler, Die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen, Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 435; 'Bei der Milchaufgabevergütung bzw. bei den Prämien für die Rodung von Apfelbäumen oder Stilllegung von Ackerflächen kann jedoch kein konkreter Leistungsempfänger festgestellt werden, es sei denn, man sieht als Leistungsempfänger die Behörde, die die Vergütungen bzw. Prämien bewilligt bzw. auszahlt. Ernsthaft kann das jedoch nicht vertreten werden, es sei denn, man unterstellt, daß jetzt die Behörde die Milchproduktion bzw. sonstige landwirtschaftliche Betätigung aufnimmt, auf die der Landwirt zugunsten der Behörde verzichtet hat.'

Anders; W. Widmann, aantekening bij het Mohr-arrest in Umsatzsteuer-Rundschau 4/96, blz. 120; 'Wer hat denn einen Vorteil aus dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Milchmarktes hier gehabt? Falls das Funktionieren überhaupt durch Zahlungen erreicht werden kann - nach den allgemeinen Erfahrungen mit europäischen Agrarmarktordnungen mag man daran zweifeln -, haben doch die Stellen, die für die Marktordnung zuständig sind, einen Vorteil, denn sonst wären die Öffentlichen Gelder wohl wenig sinnvoll ausgegeben. Der funktionierende Milchmarkt ist nicht nur ein im öffentlichen Interesse liegendes Ziel, sondern konkreter Anlaß für die einzelnen Zahlungen, die an die Verhältnisse des Zahlungsempfängers und dessen Verhalten anknüpfen.'

De auteur trekt hierbij een parallel met het opkopen van melk hetgeen eveneens een gangbare (minder goedkope en minder effectieve) methode van marktregulering is. Ook door middel van deze maatregel wordt regulering van de melkmarkt bewerkstelligd. Bij de opkoop van melk gaat het echter niet om een nalaten van een handeling maar om de levering van goederen. In dat geval kan moeilijk worden betoogd dat de opkoper geen verbruiker is.

<sup>64</sup> Zie in gelijke zin het citaat van J.M.F. Finkensieper bij BNB 1999/50 in noot 143 van dit hoofdstuk.

<sup>65</sup> Ook het Bundesfinanzhof, uitspraak van 13 november 1997 - V R 11/97, Umsatzsteuer-Rundschau 3/98, is deze mening toegedaan; 'Nach den Grundsätzen des bezeichneten Urteils ist also nicht entscheidend, ob eine Leistung im öffentlichen Interesse liegt, sonder

In dit opzicht zou aansluiting kunnen worden gezocht bij de jurisprudentie van het Bundesfinanzhof.<sup>66</sup> Volgens dit Hof moet eerst worden vastgesteld of er sprake is van een naar inhoud bepaalbare prestatie, het moet gaan om een concrete prestatie. Volgens Lange is het Bundesfinanzhof van mening dat geen sprake is van een dergelijke concrete prestatie 'wenn "bestimmte verselbständigte Leistungen, die als Object eines Leistungsaustausches" zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden "in Betracht kämen, nicht erkennbar sind".<sup>67</sup> Ook volgens Lang eist het rechtstreeks verband tussen prestatie en tegenprestatie, het 'do ut des', dat er sprake is van een doelgerichte, concrete prestatie. Daarvan is volgens Lang geen sprake 'wenn die Hochschule durch eine Zuwendung ganz allgemein in die Lage versetzt werden soll, die Forschungstätigkeit auszuüben.'<sup>68</sup>

#### 5.3.2.4 Het Landboden-Agrardienste-arrest

Het tweede subsidiegeval dat ter beoordeling aan het Hof van Justitie EG werd voorgelegd betrof een vergoeding welke op grond van het besluit van 13 juli 1990 tot bevordering van de extensivering van de landbouwproductie werd toegekend. De betreffende vergoeding werd aan Landboden-Agrardienste (belanghebbende)

---

ob ein individueller Leistungsempfänger da ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann.' Het Bundesfinanzhof verwees hierbij naar het Mohr-arrest.

<sup>66</sup> Zie bijvoorbeeld de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 20 april 1988 X R 3/82, Umsatzsteuer-Rundschau 1988, 324 waarin het ging om een GmbH die zich bezighoudt met het observeren van de markt voor producten van onder andere de landbouw en de berichtgeving daaromtrent ter bevordering van de transparantie van die markt voor de deelnemers daaraan. Om die taak te kunnen vervullen ontvangt zij van het zogenaamde 'Absatzförderungsfonds der Deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft' financiële middelen. Volgens het Bundesfinanzhof is in dit geval geen sprake van een concrete prestatie.

Een ander voorbeeld hiervan is het Apple and Pear Development Council-arrest. Hoewel de prestaties welke partijen verrichten op zichzelf duidelijk genoeg zijn, bijvoorbeeld het verzamelen van gegevens en de verslaglegging daarvan of het voeren van reclamecampagnes, is het uitvoeren van die prestaties ten opzichte van de subsidieverlener niet concreet genoeg. Het probleem zit waarschijnlijk in het feit dat in beide voorbeelden het daadwerkelijke genot/voordeel van de desbetreffende prestaties toekomt aan een ander dan de subsidieverlener. Zou de subsidieverlener zelf afnemer zijn van de prestaties (en dan bedoel ik niet pro-forma afnemer in de zin van rekenschap afleggen waar het geld aan is besteed, maar daadwerkelijk afnemerschap in die zin dat de subsidieverlener bijvoorbeeld de verslaglegging zelf gebruikt) zal de zaak waarschijnlijk anders liggen.

<sup>67</sup> H-F Lange, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt, Umsatzsteuer-Rundschau 11/94, blz. 418.

<sup>68</sup> J. Lang, R. Seer, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, Steuer und Wirtschaft 1/1993, blz. 60.

'toegekend in ruil voor een vermindering van de jaarlijks aardappelproductie met 20 %'.<sup>69</sup>

Het Finanzamt Calau stelde zich op het standpunt dat de betreffende vergoeding in de belastbare omzet moest worden begrepen. Belanghebbende daarentegen stelde zich op het standpunt dat 'de vergoedingen voor de extensivering van de aardappelproductie niet konden worden geacht te zijn betaald in het kader van een uitwisseling van prestaties.' Met waarschijnlijk het Mohr-arrest in het vizier benadrukte belanghebbende dat 'bij de betrokken vergoedingen niet kan worden vastgesteld, wie de concrete ontvanger van de prestatie is.'

Het Finanzgericht des Landes Brandenburg verwijst in zijn overwegingen ten aanzien van het Duitse recht naar het standpunt van het Bundesfinanzhof in de Mohr-casus.<sup>70</sup> Tegen die opvatting zijn volgens het Finanzgericht een tweetal bezwaren aan te voeren. Het eerste bezwaar van het Finanzgericht ziet op het rechtstreeks verband. Het Finanzgericht vraagt zich af of in gevallen van subsidieverstreking met het oog op in het algemeen belang zijnde handelingen (of nalaten daarvan) sprake is van een prestatie welke gericht is op het verkrijgen van een tegenprestatie. 'An einem solchen Leistungsaustausch fehlt es bei den Zuschüssen oder Zuverwendungen stets dann, wenn diese nicht der Preisausfüllung bei einem sich grundsätzlich als Leistungsaustausch darstellenden Vorgang dienen, sondern dem Empfänger zu einem im allgemeinen Interesse des Zuschußgebers liegenden Handeln oder Unterlassen anregen sollen.'

Het tweede bezwaar heeft betrekking op de dienstverrichting op zich. Het Finanzgericht vraagt zich af wie moet worden aangemerkt als ontvanger van de potentiële prestatie. '§ 1 Abschnitt 1, Satz 1 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz (DDR und Bundesrepublik Deutschland) besagt zwar nicht ausdrücklich, daß die Leistung einem konkreten Leistungsempfänger gegenüber erbracht werden muß. Dieses Erfordernis ergibt sich jedoch einerseits schon aus der Natur der Sache und aus dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer sowie andererseits aus zahlreichen anderen Vorschriften des Umsatzsteuergesetz, die dies als selbstverständlich voraussetzen (zum Beispiel § 3 Abschnitt 1, 6 Abschnitt 2, 7, 9 Abschnitt 1, 10 Abschnitt 2 Umstzsteuergesetz DDR und Bundesrepublik

---

<sup>69</sup> Vergelijk de uitspraak van de Tariefcommissie van 18 december 1950, nr. 5477 O, B 8961, met betrekking tot een bloembollenkweker welke vrijwillig minder bloembollen teelt dan hij bevoegd is te doen. Ter zake daarvan werd hem een vergoeding uitgekeerd uit het Bloembollensurplusfonds. De Tariefcommissie overwoog 'dat, indien bij dreigende overproductie, een bloembollenkweker als ondernemer de beslissing neemt om vrijwillig zijn productie te verminderen, de collectiviteit der telers en in die voege ook het algemeen belang, hierdoor gebaat worden; dat de vrijwillige inkrimping het karakter krijgt van een praestatie, indien de kweker tot deze beslissing althans mede wordt bewogen door het aanbod van een vergoeding uit het Bloembollensurplusfonds; dat toch een nalaten iets te doen een praestatie kan zijn; dat de vergoeding wordt betaald ter zake van de praestatie, zodat zij de hoedanigheid heeft van een aan omzetbelasting onderworpen dienst;'

<sup>70</sup> Uitspraak van 8 november 1995, 1 K 1264/94 U, Umsatzsteuer-Rundschau 3/96, blz. 92 - 94.

Deutschland). An einem solchen konkreten Leistungsempfänger fehlt es oft in den Fällen der öffentlichen Zuwendungen. Soweit das begünstigte Verhalten des Steuerpflichtigen im öffentlichen Interesse liegt, könnte man zwar die Öffentlichkeit als Leistungsempfänger ansehen. Die Öffentlichkeit ist nach der Auffassung des Senats aber kein konkreter Leistungsempfänger, wie er für einen umsatzsteuerbaren Vorgang vorliegen muß. Auch die Zuwendung zahlende Stelle kann nicht als Leistungsempfänger angesehen werden. Ihr gegenüber erbringt der Steuerpflichtige keine konkrete Leistung. Er extensiviert die landwirtschaftliche Produktion nicht für die die Zuwendung gewährende Stelle.'

Uiteindelijk stelde het Finanzgericht des Landes Brandenburg onder andere de volgende twee prejudiciële vragen, waarvan de ene zich richtte op de dienst, de prestatie, en de tweede zich richtte op de tegenprestatie;

1) Verricht een belastingplichtige landbouwer die in 1990 in het Land Brandenburg van de Bondsrepubliek Duitsland zijn aardappelproductie heeft geëxtensiverd in zoverre door 20% van de geteelde aardappelen niet te oogsten, voor een bepaalde ontvanger een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn ... ?

2) Is de overeenkomstig het besluit van 13 juli 1990 tot bevordering van de extensivering van de landbouwproductie betaalde vergoeding een prestatie in geld waarover op grond van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van richtlijn 77/388 belasting moet worden betaald?<sup>71</sup>

Volgens het Hof van Justitie EG wenst de nationale rechter met deze twee vragen te vernemen of artikel 6, lid 1 en artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat 'het in het kader van een nationale vergoedingsregeling door een landbouwproducent aangaan van een verbintenis om ten minste 20 % van de door hem geteelde aardappelen niet te telen, een dienst is in de zin van de Zesde richtlijn, zodat de daarvoor ontvangen vergoeding aan omzetbelasting is onderworpen.'<sup>72</sup>

Het Hof verwijst dan achtereenvolgens naar artikel 2, lid 1 en artikel 6, lid 1, tweede gedachtestreepje, en artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn en de eerdere beslissing van het Hof in de Mohr-zaak.<sup>73</sup> Vervolgens wijst het Hof erop dat zowel de Duitse regering als de Commissie terecht van mening zijn dat

---

<sup>71</sup> Het Finanzgericht des Landes Brandenburg zat, anders dan het Bundesfinanzhof, op dezelfde golfengete als het Hof van Justitie EG. Wellicht speelde de conclusie van Advocaat-Generaal Jacobs een rol bij de beoordeling van de Landbodem-Agrardienstecausus door het Finanzgericht. Zie de uitspraak van 8 november 1995, 1 K 1264/94 U in Umsatzsteuer-Rundschau 3/96, blz. 92 - 94 en daarover ook de daarbij behorende aantekening van T. Stapperfend op blz. 94 en 95. Volgens Stapperfend gaat het bij het door het Finanzgericht aangerode punt met betrekking tot de dienst om een in het internationale recht en door het Bundesfinanzhof reeds sedert lange tijd verwaarloosd aspect van de belastingheffing.

<sup>72</sup> R.o. 8.

<sup>73</sup> R.o. 9 tot en met 13.

de onderhavige casus en de hoofdgedingen in de Mohr-zaak op betrekking tot de uitleg van de Zesde richtlijn op dezelfde wijze dienen te worden beslecht en dat hierbij irrelevant is dat in het Mohr-arrest sprake was van een vergoeding met communautaire grondslag terwijl het in de onderhavige casus om een nationale vergoeding gaat.<sup>74</sup> In beide gevallen gaat het om dezelfde vraag.<sup>75</sup> Over het antwoord op die vraag lopen de meningen van de Duitse regering en van de Commissie echter uiteen.

De Commissie is, zoals in de zaak Mohr, van mening dat in casu geen sprake is van een dienst in de Zesde richtlijn terwijl de Duitse regering en het Finanzamt de in het Mohr-arrest gegeven uitlegging aanvechten.<sup>76</sup> Zij betogen dat de omstreden vergoeding weliswaar niet kan worden aangemerkt als een vergoeding voor de levering van goederen als bedoeld in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn maar dat deze wel kan worden aangemerkt als de tegenprestatie voor een dienst. Volgens hen is het beperken van de productie of het niet op de markt brengen van producten een afzonderlijke dienst welke losstaat van de levering van goederen en welke een 'eigen' vergoeding kent. Volgens hen heeft het Hof van Justitie EG door in het Mohr-arrest het (eigen) verbruik door de overheid als eis te stellen, een niet in de Zesde richtlijn besloten liggende voorwaarde gesteld.<sup>77</sup>

De Duitse regering en het Finanzamt voeren verder aan dat het feit dat de BTW een algemene verbruiksbelasting is niet kan worden gebruikt voor de vaststelling of sprake is van een dienst. Daarvoor zijn volgens hen alleen de bewoordingen van artikel 6 van de Zesde richtlijn van belang. Uit die bewoordingen volgt volgens hen dat elke handeling welke geen levering van een goed is, als een dienst moet worden aangemerkt 'wanneer zij een economisch aspect heeft en niet uitsluitend tot de privésfeer behoort. De vraag aan wie de prestatie of het economische aspect ten goede komt, zou voor het vorenstaande niet van belang zijn.<sup>78</sup>

Aangezien de landbouwproducent een betaling ontvangt voor een bepaalde dienst is volgens hen sprake van een uitwisseling van prestaties. De prestatie en de vergoeding hangen dermate nauw samen en het feit dat de productievermindering een conditio sine qua non is voor de betaling door de overheid, maakt dat in casu sprake is van een verplichting onder bezwarende titel. Hierbij is volgens de Duitse

---

<sup>74</sup> Volgens Stapperfend is het volgens het Hof niet van belang of de subsidieverlening berust op een EG-voorschrift of op een voorschrift van nationaal recht. Dat is volgens hem een juist oordeel omdat 'der Ursprung der Zuwendung keinen Einfluß auf die Anwendung der Sechsten Richtlinie hat.' Zie T. Stapperfend, aantekening bij het Landboden-Agrarrendenste-arrest van het Hof van Justitie EG in Umsatzsteuer-Rundschau 3/98, blz. 104.

<sup>75</sup> R.o. 14.

<sup>76</sup> R.o. 15.

<sup>77</sup> R.o. 16.

<sup>78</sup> R.o. 17.



regering en het Finanzamt irrelevant of de dienst toekomt aan de samenleving of de overheid als vertegenwoordiger van die samenleving aangezien 'dit element in de artikelen 2, 6 en 11 van de Zesde richtlijn niet wordt genoemd.'<sup>79</sup>

Het Hof is, net als de advocaat-generaal Jacobs, van mening dat de bovengenoemde argumenten de redenering van het Hof in het Mohr-arrest niet aantasten: 'Anders dan zij stellen, sluit deze redenering immers niet uit, dat een betaling die de overheid in het algemeen belang verricht, de tegenprestatie kan zijn van een dienst in de zin van de Zesde richtlijn, en houdt deze redenering evenmin in, dat het begrip dienst afhangt van de bestemming die aan de dienst wordt gegeven door degene die ervoor betaalt.'<sup>80</sup> Hiermee is het standpunt van de Duitse regering en het Finanzamt door het Hof van de hand gewezen; 'Only the nature of the undertaking given is to be taken into consideration: for such an undertaking to be covered by the common system of VAT it must imply consumption.' Uit deze vaststelling volgt volgens het Hof dat 'om te bepalen of een dienst binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, de transactie aan de doelstellingen en kenmerken van het gemeenschappelijk BTW-systeem' moeten worden getoetst.<sup>81</sup> Deze doelstellingen en kenmerken zijn verwoord in artikel 2, van de Eerste richtlijn waarin onder meer is aangegeven dat de BTW een algemene verbruiksbelasting is.<sup>82</sup> Het Hof komt vervolgens tot een aan het Mohr-arrest verwante redenering;

'Een transactie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, te weten de door een landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie valt niet binnen deze regel, omdat hierbij geen sprake is van verbruik. Zoals de Advocaat-Generaal in zijn conclusie heeft opgemerkt, levert de landbouwproducent geen dienst aan een identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden aangemerkt. Aangezien de door de landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van de productie noch de bevoegde nationale autoriteiten noch identificeerbare (andere) personen een voordeel oplevert waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt, kan deze verbintenis niet als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt.'<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> R.o. 18.

<sup>80</sup> R.o. 20. Het standpunt van de Hoge Raad met betrekking tot het algemeen belang is in overeenstemming met de overweging van het Hof op dit punt. Zie het Prego-arrest, Hoge Raad 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/356.

<sup>81</sup> R.o. 21.

<sup>82</sup> R.o. 22.

<sup>83</sup> R.o. 24.

Mijns inziens is de verbruikstoets alleen van nut bij niet-actieve prestaties.

Hiermee heeft het Hof van Justitie EG het Mohr-arrest niet alleen bevestigd maar ook gepreciseerd.<sup>84</sup> Het Hof heeft thans duidelijk aangegeven dat het feit dat in het algemeen belang een vergoeding wordt gegeven, niet uitsluit dat deze vergoeding de tegenprestatie kan zijn van een dienst in de zin van de richtlijn. Daarnaast heeft het Hof expliciet gesteld dat het begrip dienst niet afhankelijk is van de bestemming die aan de dienst wordt gegeven door degene die ervoor betaalt. Er is geen sprake van verbruik want er is geen dienst die wordt geleverd aan een identificeerbare verbruiker en er is ook geen sprake van een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden aangemerkt.<sup>85</sup>

Aangezien de beslissing van het Hof betrekking heeft op artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn en niet is toegespitst op het tweede gedachtestreepje van die bepaling, geldt de eis van het verbruik voor diensten in het algemeen. Daarnaast heeft het in de Eerste richtlijn neergelegde rechtskarakter van de BTW als zijnde een verbruiksbelasting algemene werking en geldt het dus niet alleen voor diensten maar ook voor leveringen van goederen. Wel is het denk ik zo dat de werking van het verbruiksbeginsel met name naar voren treedt in het geval dat, zoals in casu, sprake is van een passieve prestatie. Het nalaten van het een of ander is alleen een dienst in de zin van de Zesde richtlijn indien daaruit verbruik voortvloeit. Bij actieve handelingen - leveringen dan wel diensten - lijkt verbruik (dan wel voordeel) daaruit automatisch voort te vloeien.

Het valt op dat het Hof van Justitie EG het verbruik uit het Mohr-arrest nader preciseert. Het Hof preciseert zowel naar de persoon van de verbruiker als naar de prestatie. Het Hof overweegt ten aanzien van de persoon van de verbruiker uitdrukkelijk dat de landbouwproducent geen diensten verricht aan een identificeerbare verbruiker. Het Hof geeft hierbij echter niet aan of het daarbij het oog had op de subsidiërende overheid of een andere verbruiker. In de volgende rechts-overweging heeft het Hof het over 'noch de bevoegde nationale autoriteiten noch identificeerbare andere personen'. Op grond van deze rechtsoverweging kan worden geconcludeerd dat het Hof bij deze precisering ook dacht aan de overheid. Ten aanzien van de prestatie overweegt het Hof dat de landbouwproducent geen voordeel levert dat kan worden aangemerkt als een bestanddeel van de kosten van de activiteiten van een andere deelnemer in het economisch verkeer. De aansporende overheid wordt door het Hof in dit geval niet aangemerkt als een deelnemer in het economisch verkeer. De in het algemeen belang subsidiërende overheid is in principe buitenspel gezet, hij verbruikt niet. Dit neemt niet weg dat het Hof van Justitie EG door middel van de opmerking dat een betaling die de

---

<sup>84</sup> Zo ook T. Stapperfend, aantekening bij Landbodem-Agrardienste-arrest in Umsatzsteuer-Rundschau 3/98, blz. 104; 'In der Sache selbst hält der EuGH an den Grundsätzen fest, die er in EuGH, Urt. v. 29. 2. 1996 - Rs. C-215/94 Mohr ..., aufgestellt hatte.'

<sup>85</sup> Het Hof verwierpt hiermee expliciet hetgeen door Nieuwenhuizen en Van Slijter naar aanleiding van het Mohr-arrest werd geconcludeerd, namelijk dat de besteder en de verbruiker één en dezelfde persoon dient te zijn om tot belastingheffing te kunnen komen.

overheid in het algemeen verricht de tegenprestatie kan zijn van een dienst in de zin van de Zesde richtlijn, uitzonderingen hierop mogelijk maakt.

### 5.3.3 Dienst op grond van vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet.

Het laatste gedachtestreepje van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn geeft aan dat een dienst als een dienst in de zin van de richtlijn moet worden behandeld, ook al wordt deze 'op vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet' verricht. Dat een dienst wordt verricht op vordering door of namens de overheid, maakt op grond van deze bepaling voor de belastbaarheid van de dienst geen verschil.<sup>86</sup>

Vervloed is van mening dat op grond van deze bepaling ook verplicht verrichte

---

<sup>86</sup> Overigens bevat de Zesde richtlijn een soortgelijke bepaling voor wat betreft het belastbare feit levering van een goed. Zie artikel 5, lid 4, onderdeel a, van de Zesde richtlijn; 'Als levering in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd;

a. De eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet;'

In tegenstelling tot artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn geeft deze bepaling uitdrukkelijk aan dat de eigendomsovergang tegen vergoeding moet geschieden. Dat zij 'tegen vergoeding' moet geschieden is in het licht van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn, alwaar voor belastbaarheid wordt vereist dat de leveringen van goederen en diensten 'onder bezwarende titel' geschieden, vreemd te noemen. Is het 'tegen vergoeding' verrichten van een prestatie dan iets anders dan die prestaties 'onder bezwarende titel' verrichten?

Terzijde zij opgemerkt dat artikel 5, lid 4, onderdeel a, van de Zesde richtlijn gaat over eigendomsovergang van een goed. Voor eigendomsovergang is, naar het mij voorkomt, geen medewerking van de 'eigenaar' nodig. De 'overdracht' van de eigendom komt buiten hem om tot stand, vandaar de term eigendomsovergang. (Vergelijk ook de aanhef van artikel 5 van de Zesde richtlijn waarin als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang...) Er staat niet dat het moet gaan om eigendomsoverdracht waarvoor wel medewerking van de eigenaar noodzakelijk is. (Zie ook C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 179; 'Ook zonder de wilsovereenstemming van de betrokkene komt hier krachtens de publiekrechtelijke vordering de eigendomsovergang - daarom niet eigendomsoverdracht genoemd - tot stand.') Deze lijn doortrekkend concludeer ik dat de Nederlandse jurisprudentie met betrekking tot bedrijfsverplaatsings- en beëindigingssubsidies waarin slechts onderscheid wordt gemaakt naar al of niet verplicht 'meewerken' niet juist is. Zelfs indien verplicht wordt overgedragen is er sprake van een levering in de zin van de richtlijn aangezien zelfs als de betreffende helemaal niets doet, en de eigendomsovergang buiten hem om tot stand komt, volgens de richtlijn toch sprake is van een levering in de zin van de richtlijnbeepaling.

Interessant is tot slot de engelstalige tekst van de richtlijnbeepaling waarin de term 'payment of compensation' wordt gebruikt. Deze term geeft duidelijker dan de nederlandsestalige term 'tegen vergoeding' aan dat ook een schadeloosstelling (waarvan meestal sprake zal zijn bij het verrichten van een prestatie ingevolge een vordering van de overheid dan wel krachtens de wet) in dit verband als een vergoeding kan worden aangemerkt;

'The following shall also be considered supplies within the meaning of paragraph 1;  
a. the transfer, by order made by or in the name of a public authority or in pursuance of the law, of the ownership of property against payment of compensation;'

diensten belastbaar zijn.<sup>87</sup> Ook Van Brederode is deze mening toegedaan; 'Opmerkelijk is, dat de Zesde richtlijn in artikel 6, lid 1, een vordering van diensten door de overheid wel aan BTW-heffing onderwerpt. Dit duidt er mijns inziens op, dat het vrijwillige of verplichte karakter van een handeling richtlijnrechtelijk een ongelukkig gekozen criterium is.'<sup>88</sup> Volgens de richtlijnbeveling zou immers zelfs een verplicht verrichte dienst moeten worden aangemerkt als een dienst in de zin van de richtlijn.

Zoals ik in paragraaf 5.3 ten aanzien van de in lid 1 als voorbeeld genoemde prestaties heb opgemerkt, hebben de Lid-Statens op dit punt mogelijk niet de vrijheid om een dergelijke verplichte dienst niet als een dienst in de zin van de Wet aan te merken. Vreemd is dan ook dat de Nederlandse wetgever een aan artikel 6, lid 1, derde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn analoge bepaling niet heeft opgenomen nu hij dit ten aanzien van het belastbare feit levering wel heeft gedaan.<sup>89</sup> Weliswaar is de aanhef van artikel 5, lid 4, van de Zesde richtlijn meer dwingend gesteld dan de aanhef van de tweede alinea van artikel 6, lid 1, Zesde richtlijn, maar zoals in paragraaf 5.3. is uiteengezet zijn de Lid-Statens wellicht niet vrij in hun beslissingen daaromtrent. Anders dan in Nederland is in het Duitse Umsatzsteuergesetz wel uitdrukkelijk opgenomen dat prestaties welke op grond van een wettelijke verplichting of een overheidsbevel zijn verricht, als prestaties in de zin van de Umsatzsteuer moeten worden aangemerkt.<sup>90</sup> De Duitse

<sup>87</sup> J.L.M.J. Vervloed, Door schade en schande, Btw-brief 1995, nr. 6/7, blz. 10.

<sup>88</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 249. Zie in gelijke zin ook J.R.M. Derksen, Prestaties en/of diensten: dat is de vraag, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 233 in noot nr. 10: 'Overigens geeft het begrip handeling in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn mijns inziens geen ruimte om deze categorie diensten afzonderlijk te beschouwen en als onbelast aan te merken.'

<sup>89</sup> In de Wet op de omzetbelasting 1968 is dus alleen uitvoering gegeven aan artikel 5, lid 4, onderdeel a, van de Zesde richtlijn en wel in artikel 3, lid 1, onderdeel d, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit artikel is volgens Simons 'thans' (in 1983) volledig slapend. Zie zijn noot bij BNB 1983/104.

<sup>90</sup> § 1 Absatz I, Nr. 1, Satz 1a Umsatzsteuergesetz 1993: 'Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: 1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht wenn a) der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt....' . Zie hierover K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 631; 'Ausdrücklich erfaßt werden auch solche Leistungen, die aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt werden oder nach gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gelten' en H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 38; 'Durch § 1 Absatz 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz wirdt dazu ausdrücklich klargestellt, daß die Steuerbarkeit nicht entfällt, wenn der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt. Eine umsatzsteuerliche Leistung kann daher auch auf legalem Zwang beruhen.'

wet heeft op dat punt dus een betere aansluiting op de Zesde richtlijn dan de Nederlandse wet.<sup>91</sup>

Bijl, Van Vliet en Van der Zanden zijn van mening dat het bij het derde gedachtestreepje van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn gegeven voorbeeld aangeeft dat ook de door de huurder verkregen schadeloosstelling voor het verlies van zijn rechten ten aanzien van het gebruik van de gehuurde zaak ten gevolge van de onteigening daarvan als een vergoeding voor een prestatie tegen vergoeding moet worden aangemerkt.<sup>92</sup> Dit is dus anders voor de Wet op de omzetbelasting 1968 welke een soortgelijke bepaling in artikel 4 niet kent en welke ten aanzien van diensten alleen belastingheffing toestaat indien sprake is van vrijwillig aangegane verplichtingen over en weer.

Indien de huurder of pachter, hoewel niet daartoe door de overheid verplicht, vrijwillig tegen betaling afstand doet van zijn uit de huur- of pachtovereenkomst voortvloeiende rechten, komt belastingheffing op grond van de wet wel aan de orde. In overeenstemming hiermee gaat de Nederlandse jurisprudentie er dan van uit dat de huurder of pachter een prestatie tegen vergoeding verricht.<sup>93</sup> In dat geval zijn partijen vrijwillig verplichtingen over en weer overeengekomen en biedt de wet (en de Zesde richtlijn) de ruimte om belasting te heffen.

Gezien hetgeen ik eerder heb opgemerkt met betrekking tot de vraag of volgens de tekst van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn afwijking daarvan toegestaan is, meen ik dat de Nederlandse wet en jurisprudentie op dit punt niet in overeenstemming zijn met de Zesde richtlijn.<sup>94</sup> Zoals vermeld staat de Zesde richtlijn naar

---

<sup>91</sup> Niet goed denkbaar is dan ook dat het in de Nederlandse jurisprudentie veelvuldig voorkomende criterium dat al of niet 'vrijwillig' wordt gehandeld voorkomt in de Duitse jurisprudentie. Gebruik van dat criterium zou immers lijnrecht ingaan tegen de Duitse wettekst.

<sup>92</sup> D.B. Bijl, D.G. van Vliet en J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede geheel herziene druk, Deventer 1994, blz. 65.

<sup>93</sup> D.B. Bijl, D.G. van Vliet en J.B. van der Zanden verwijzen in dit verband naar het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983, nr. 20 941, BNB 1983/104 waarin de Hoge Raad oordeelde dat de huurder van een pand dat in het zicht van een mogelijke onteigening wordt verkocht aan de gemeente, jegens de gemeente een prestatie tegen vergoeding verricht indien hij tegen vergoeding afstand doet van de voor hem uit de huurovereenkomst voortvloeiende rechten. Zie Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede druk, Deventer 1994, blz. 64 - 65.

<sup>94</sup> Zie in deze zin ook de redactie van het Vakstudie-Nieuws in de aantekening bij BNB 1994/49; 'De Zesde richtlijn gaat in dat verband zelfs zo ver dat vorderingen door of namens de overheid dan wel krachtens de wet ook als belaste prestaties door degene die daaraan moet voldoen worden aangemerkt, zowel wat leveringen als wat diensten betreft. De Nederlandse wetgever is wat dat betreft overigens niet verder gegaan dan het als belastbaar feit aanmerken van een rechtsovergang van goederen ingevolge een vordering door of namens de overheid. Die beperkte uitvoering van de richtlijn heeft in Nederland in de praktijk nogal eens tot rechtsongelijkheid geleid, waar tot nu toe de belastingheffende overheid, ondanks aan het parlement toegezegde studie, niets heeft gedaan.'

mijn mening mogelijk geen afwijking toe van haar artikel 6, lid 1. Aangezien het aan dit artikel verwante artikel 5, lid 4, van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de levering, in de Nederlandse wet is omgezet en wel in artikel 3, lid 1, onderdeel d, van de Wet op de omzetbelasting 1968, ga ik er van uit dat het niet in de Wet omzetten van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk bedoeld is als een afwijking van de Zesde richtlijn. Deze afwijking van de richtlijn komt ook tot uitdrukking in de Nederlandse jurisprudentie waarin van doorslaggevend belang wordt geacht of belanghebbende een handeling al dan niet verplicht heeft verricht. De tekst van de richtlijn laat deze ruimte niet; ook verplicht verrichte handelingen worden aangemerkt als diensten in de zin van de richtlijn. De wet staat, anders dan de Zesde richtlijn, ten aanzien van diensten alleen heffing toe bij vrijwillig aangegane prestaties over en weer.

#### 5.4 Diensten in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet

Artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt dat elke prestatie welke geen levering van een goed is, als een dienst moet worden aangemerkt, mits zij tegen vergoeding is verricht. Door de negatieve omschrijving van het belastbare feit 'dienst' ontstaat een soort voorrangsregel.<sup>95</sup> Eerst zal een prestatie aan de omschrijving van het belastbare feit 'levering' in artikel 3 van de Wet moeten worden getoetst alvorens aan artikel 4 van de Wet kan worden toegekomen. Vervolgens bepaalt artikel 4, lid 1, van de Wet, in tegenstelling tot artikel 3, dat de handeling tegen vergoeding moet zijn verricht.

Hieruit vloeit voort dat in de jurisprudentie bij de toepassing van artikel 4 van de Wet zowel een oordeel moet worden gegeven ten aanzien van de vraag of sprake is van een prestatie (dienst) als ten aanzien van de bezwarende titel. Het een is zelfs onlosmakelijk verbonden met het ander waardoor in de Nederlandse jurisprudentie niet altijd duidelijk tussen beide wordt onderscheiden. Een in de jurisprudentie veel voorkomende overweging is; 'niet valt aan te merken als een prestatie waartegenover de subsidie als vergoeding staat'. De overweging typeert het uit de formulering van artikel 4 van de Wet voortvloeiende gebrek aan onderscheid tussen beide aspecten. Was er nu geen sprake van een handeling in de zin van artikel 4 of ontbrak het rechtstreeks verband en was daarom geen sprake van een handeling in de zin van dat artikel? Bij het bespreken van de jurisprudentie is op dit terrein dan ook voorzichtigheid geboden.

Zoals eerder in paragraaf 3.2.1. aan de orde is geweest kunnen de prestaties welke onder artikel 4 kunnen vallen, worden onderverdeeld in prestaties om iets te geven, te doen en niet te doen. Vaak is het moeilijk een onderscheid te maken tussen de verschillende categorieën. Het verlenen van het recht aan iemand om iets te doen, kan worden beschouwd als een actieve handeling. Dezelfde handeling kan als een passieve handeling worden aangemerkt namelijk als het niet

---

<sup>95</sup> In gelijke zin; J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Lelystad 1999, blz. 85.

verhinderen dat een ander iets doet dat hij zonder dat recht nooit had mogen doen.<sup>96</sup>

Het onderscheid heeft voor de heffing van omzetbelasting weinig betekenis. Of er nu sprake is van een actieve of een passieve handeling is niet belangrijk, aangezien met uitzondering van de handelingen welke onder artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968 vallen, elke handeling als een dienst kan worden aangemerkt.

Het is dan ook niet verwonderlijk dat de negatieve omschrijving van het belastbare feit 'dienst' in de Wet op de omzetbelasting 1968 (en de richtlijn) de deur wagenwijd openzet voor zelfs gekunstelde betogen welke er telkens op neer komen dat een dienst is verricht. De jurisprudentie bevat zelfs een uitspraak waarin een en dezelfde subsidie werd aangemerkt als zowel de betaling voor een aan de subsidieverlener verrichte prestatie als de betaling voor een aan een derde verrichte prestatie.<sup>97</sup>

Dat de subsidie zou aan te merken zijn als een onechte subsidie werd meestal aangevoerd voor het geval dat ten aanzien van de echte subsidie belastingheffing niet aan de orde kon komen omdat bijvoorbeeld geen sprake was van een rechtstreeks verband. Dat aan een dergelijk betoog meestal slechts een subsidiaire positie werd toebedeeld geeft aan dat de slagingskans daarvan lager werd ingeschat dan van het primaire betoog.<sup>98</sup> Dit laatste hangt ongetwijfeld samen met de gekunsteldheid waarmee dergelijke betogen vaak doordrongen zijn. Het probleem was meestal dat men moeite had met aan te geven wat in casu nu de prestatie was welke ten opzichte van de subsidiënt was verricht.

Zo werd een aantal malen betoogd dat het voldoen aan de bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden al voldoende was om een dienst aan te nemen in

---

<sup>96</sup> Zie ook C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting, eerste druk, Deventer 1970, blz. 163. Tuk gaat met name in op het onderscheid, en de gevolgen daarvan voor de heffing van omzetbelasting, tussen eenmalige en voortdurende prestaties.

<sup>97</sup> Hof Arnhem 16 april 1992, nr. 910427, opgenomen in BNB 1993/339. Het Hof bestliste als volgt: 'De inspecteur maakt, tegenover de betwisting door belanghebbende, waar dat de onder 1.3. bedoelde bijdragen een vergoeding vormen die door belanghebbende wordt verkregen voor en in rechtstreeks verband met door haar jegens de gemeente (= subsidieverlener; D.S.) verleende diensten. ... Ten overvloede en volledigheidshalve wijst het hof erop dat de onder 1.3. bedoelde bijdragen zijn aan te merken als betalingen voor door belanghebbende jegens anderen dan de gemeente Z verrichte prestaties.' De uitspraak van het hof hield in cassatie overigens niet stand.

<sup>98</sup> In de jurisprudentie zijn ook een aantal gevallen terug te vinden waarin juist voorrang werd verleend aan de onechte subsidie. Voorbeelden hiervan zijn de uitspraak van het Hof Arnhem 16 april 1992, nr. 910427, opgenomen in BNB 1993/339, de uitspraak van het Hof Arnhem van 17 november 1992, nr. 911107, opgenomen in BNB 1994/70, Hof Arnhem 20 augustus 1993, nr. 92/0993, V-N 1993/4095, Hof Leeuwarden 15 december 1989, nr. 134/87, opgenomen in BNB 1991/356 en Hof Amsterdam 26 februari 1991, nr. 1602/89, Fed 1991/496.

de zin van artikel 4 van de Wet.<sup>99</sup> Hierbij werd vaak een belangrijke rol toebedacht aan het 'algemeen belang'. Ten aanzien van het voldoen aan bij subsidieverlening gestelde voorwaarden wordt in de jurisprudentie een onderscheid gemaakt naar gelang van de inhoudelijke betekenis van die voorwaarden; worden zij gesteld ter financiële verantwoording of behelzen die voorwaarden de essentie van het overeengekomene? Ter versterking van het argument dat het voldoen aan gestelde voorwaarden een prestatie inhoudt, werd vaak het 'algemeen belang' als argument gebruikt. In de jurisprudentie lijkt het zogenaamde 'baatcriterium' als contra-argument te worden gebruikt. Voorts werd in de jurisprudentie belang gehecht aan de omstandigheid dat een belanghebbende al dan niet verplicht werd tot het verrichten van een prestatie.

In het volgende onderdeel zal ik ingaan op de vraag of het voldoen aan de bij subsidieverlening gestelde voorwaarden betekent dat een prestatie in de zin van de omzetbelasting is verricht. Hierbij komt mede de rol van het algemeen belang en het baatcriterium aan de orde. Vervolgens zal ik ingaan op de jurisprudentie met betrekking tot het al of niet verplicht handelen (of nalaten).

#### 5.4.1 Het voldoen aan bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden

Bij het verlenen van een subsidie worden (vrijwel) altijd voorwaarden gesteld. Een voorbeeld waarin de subsidieverlening op zich niet aan voorwaarden was gebonden is Hoge Raad 25 augustus 1993, BNB 1993/340.<sup>100</sup> Hierin ging het om een geval van subsidieverlening bij de aanleg van een kunstgrasveld waarbij voorwaarden ten aanzien van de aanleg en toekomstige exploitatie niet in de subsidieovereenkomst maar in de onderliggende erfpachtovereenkomst waren opgenomen. De Hoge Raad bevestigde het oordeel van het Hof Amsterdam;

'Het Hof heeft aan zijn beslissing ten grondslag gelegd dat het aannemelijk acht dat de gemeente een zodanige subsidie heeft verstrekt dat de aanleg van het kunstgrasveld mogelijk werd, alsmede dat weliswaar aan de verlening van het erfpachtrecht exploitatievoorwaarden waren verbonden, maar de subsidie zelve is niet gebonden aan voorwaarden, zodat het vervullen van de exploitatievoorwaarden niet valt aan te merken als een prestatie, waartegenover de subsidie als vergoeding staat, terwijl belanghebbende ter verkrijging van deze subsidie geen haar toekomstige rechten heeft opgeofferd of anderszins enige zaak heeft afgestaan. Deze oordelen geven niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen als verweven met waardeeringen van feitelijke aard voor het overige in cassatie niet op hun juistheid worden getoetst.'<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> Mohr moest ook aan een aantal bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden voldoen wilde hij voor de subsidie in aanmerking komen. Desalniettemin was volgens het Hof van Justitie EG geen sprake van een dienst in de zin van artikel 6 van de Zesde richtlijn.

<sup>100</sup> Nr. 28 994.

<sup>101</sup> De in dit arrest van de Hoge Raad gebruikte formulering 'terwijl belanghebbende ter



Hoewel de gekozen formulering ruimte laat voor de opvatting dat in casu het rechtstreeks verband ontbrak - omdat de voorwaarden waren opgenomen in de erfpachtsovereenkomst in plaats van de subsidieverleningsovereenkomst -, meen ik dat het voldoen aan de gestelde voorwaarden niet werd aangemerkt als een dienstverrichting in de zin van de Wet.<sup>102</sup> De vervulling van de voorwaarden heeft volgens het Hof geen eigen economisch-maatschappelijke betekenis. Mitsdien ontbreekt hier een belastbaar handelen en reeds daarom de mogelijkheid om in casu een rechtstreeks verband vast te stellen. Bovendien stelt het Hof vast dat belanghebbende ter verkrijging van de subsidie 'geen haar toekomende rechten' heeft opgeofferd of anderszins enige zaak heeft afgestaan. Het Hof geeft hiermee mijns inziens aan dat belanghebbende ook afgezien van het voldoen aan de gestelde voorwaarden geen belastbare handelingen heeft verricht in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Door de alle elementen (van het dienstbegrip) omvattende overweging is daarin tevens begrepen dat er in casu niet 'tegen vergoeding' zou zijn gepresteerd. Op die grond zou dan reeds de onbelastbaarheid op grond van het wettelijke begrip dienst in artikel 4 kunnen zijn gebaseerd maar niet op artikel 6 van de Zesde richtlijn, waarop artikel 4 is gebaseerd, noch op de daarop gegronde rechtspraak van latere datum. Artikel 6 van de Zesde richtlijn leent zich immers niet voor zo'n

---

verkrijging van de subsidie geen rechten heeft opgeofferd of anderszins enige zaak heeft afgestaan' komt in de jurisprudentie regelmatig voor als feit- en rechtsoordeel met betrekking tot het rechtstreeks verband (in de zin van wederkerigheid). Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, V-N 1992/150, Hoge Raad 13 november 1991, nr. 27 282, V-N 1992/153 en Hoge Raad 16 september 1992, nr. 27 791, V-N 1992/3064.

<sup>102</sup> Zie ook de noot van M.E. van Hilten bij dit arrest van de Hoge Raad in Fed 1993/784; 'Evenals in arrest 28 893, kon ook in het arrest 28 994 niet aan heffing over de subsidie worden toegekomen. In 28 994 met name omdat de eerste voorwaarde die de Commissie aan belastbaarheid van subsidies stelt niet was vervuld. De vervulling van de exploitatievoorwaarden was immers niet aan de subsidie gebonden, maar aan de vestiging van het erfpachtsrecht. Nu de subsidie niet aan voorwaarden was gebonden en belanghebbende ook geen rechten op gaf in ruil voor de subsidie kon niet aan heffing worden toegekomen doordat in casu de prestatie ontbrak.'

Van Hilten verwijst in dit citaat naar de 'eerste voorwaarde die de Commissie aan belastbaarheid van subsidies stelt'. Deze voorwaarde betreft een van de drie voorwaarden die door de Commissie in het Tweede verslag werden afgeleid uit de tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn en houdt in dat de subsidie de tegenprestatie of een element daarvan moet vormen. (Deze voorwaarde zal bij de bespreking van genoemd artikel bij de echte subsidies aan de orde komen.) Dit betreft naar mijn mening het rechtstreeks verband en dus niet de vraag of sprake is van een dienst in de zin van artikel 6 van de Zesde richtlijn.

Anders: J.W. Verstraate, Subsidies, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 237. Verstraate betreft de gestelde voorwaarden kennelijk op het rechtstreeks verband. Dit verband kan zich volgens hem op verschillende manieren manifesteren namelijk; '... 3. rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie jegens subsidieverstreker zelve waarbij degene die de subsidie ontvangt een aantal concrete voorwaarden dient te vervullen.'

toepassing. Daarin komt het vereiste van de tegenprestatie niet voor; de bezwarende titel staat in artikel 2. De Zesde richtlijn maakt een duidelijk systematisch onderscheid tussen prestatie en bezwarende titel. Naar de argumentatie te oordelen past de beslissing niet bij hetgeen het Hof van Justitie EG heeft bepaald. De toetsing aan het begrip dienst - de prestatie - zou reeds schipbreuk kunnen lijden op het gemis aan verbruik dat op grond van het Mohr-arrest noodzakelijk is voor de aanwezigheid van een prestatie. In casu verleende de gemeente de subsidie in het kader van de behartiging van het algemeen belang bestaande in het verzorgen van kwalitatief en kwantitatief voldoende sportaccommodatie binnen de gemeente. Zoals het Mohr-arrest impliceert geeft het louter dienen van het algemeen belang geen aanleiding tot verbruik.

Waarschijnlijk geniet de gemeente ook anderszins geen voordeel dat als verbruik in de zin van de BTW kan worden aangemerkt. Dat de gemeente 'in het kader van de kennelijk toegezegde budgettaire neutraliteit' tot het 'bedrag van de toegekende subsidie een bate aan bespaard onderhoud' heeft opgevoerd lijkt mij niet voldoende. Ook in de Mohr-casus (en de Landboden-Agrardienste-casus) stond hoogstwaarschijnlijk tegenover de uitgave in de vorm van de subsidie een besparing zonder dat er sprake was van een voordeel.

Op grond van de Zesde richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG kom ik tot de conclusie dat in casu geen sprake is van een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn. Het Hof Amsterdam en de Hoge Raad komen op een andere wijze tot eenzelfde resultaat als waartoe achteraf gezien het Mohr-arrest geleid zou hebben; het ontbreken van een belastbare handeling.

De belastbare handeling ontbreekt eveneens indien de subsidie wordt verleend aan een ander dan degene die een voorwaarde aanvaardt en naleeft. Een voorbeeld uit de jurisprudentie waarin hiervan sprake was, is Hoge Raad 25 augustus 1993, BNB 1993/339.<sup>103</sup>

In dit arrest ging het om een stichting, belanghebbende, die een kunstgrasveld exploiteerde. Belanghebbende verhuurde dit veld onder andere aan A. Ter zake werd door de gemeente een jaarlijkse bijdrage aan belanghebbende toegekend welke afhankelijk was van de aan A - een van de huurders - gestelde voorwaarde dat A een paar andere terreinen niet weer in gebruik zou nemen. Het Hof Arnhem vereenzelvigde op grond van een aantal feiten belanghebbende met A waaruit volgde dat de ten aanzien van A gestelde voorwaarde ook voor belanghebbende gold.<sup>104</sup> 'Door kennelijke aanvaarding en naleving van meerbedoelde voorwaarde heeft belanghebbende op zich genomen jegens de gemeente een voor de Wet op de omzetbelasting relevante prestatie te verrichten, welke, gelet op het karakter

---

<sup>103</sup> Nr. 28 893.

<sup>104</sup> Het Hof baseerde zich hierbij op het feit dat belanghebbende vanuit A en ten behoeve van A was opgericht, dat A een zeer belangrijke plaats innam in het bestuur van belanghebbende, en het feit dat A verreweg de belangrijkste huurder was. Volgens het Hof was belanghebbende dus geen zelfstandig ondernemer.

Zie over de zelfstandigheid van de ondernemer ook het volgende hoofdstuk.

daarvan, als een doorlopende dienst moet worden aangemerkt' aldus het Hof. De door belanghebbende verkregen bijdragen vormden hiervoor de vergoeding 'die door belanghebbende wordt verkregen voor en in rechtstreeks verband met door haar jegens de gemeente verleende diensten.'<sup>105</sup>

De Hoge Raad was het echter samen met belanghebbende niet eens met het standpunt van het Hof. Volgens de Hoge Raad oefent belanghebbende door het verhuren van het kunstgrasveld zelfstandig een bedrijf uit in de zin van artikel 7, lid 2, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en is zij een 'afzonderlijke van A te onderscheiden persoon'.<sup>106</sup> Hieruit volgde volgens de Hoge Raad dat de bedoelde voorwaarde derhalve niet belanghebbende betreft, 'zodat de kennelijke aanvaarding en naleving van die voorwaarde geen door belanghebbende jegens de gemeente verrichte dienst kan inhouden'.<sup>107</sup> De inspecteur heeft volgens de Hoge Raad ook niets aangevoerd waaruit een andere prestatie jegens de gemeente zou kunnen worden afgeleid. Tot slot overwoog de Hoge Raad ten aanzien van de onechte subsidie dat 'de enkele omstandigheid dat de gemeente de bijdragen heeft verleend omdat zij zich, doordat belanghebbende het kunstgrasveld aanlegde en exploiteerde, investeringen en onderhoudskosten bespaarde' niet voldoende is om de bijdragen als vergoedingen voor een dienst aan te merken.<sup>108</sup>

---

<sup>105</sup> Bedoelde bijdragen vormden volgens het Hof Arnhem bovendien de vergoeding voor 'door belanghebbende jegens anderen dan de gemeente Z verrichte prestaties. Uit de onder 1.4. bedoelde brief van C blijkt immers dat die bijdragen rechtstreeks verband hielden met beperking van de omvang van door belanghebbende aan haar huurders te bedingen huurprijzen, omdat die huurders anders de hoge huurprijzen aan hun leden in rekening zouden brengen door middel van hogere contributies.' Een en dezelfde bijdrage werd door het Hof Arnhem aangemerkt als vergoeding voor twee verschillende prestaties; de ene prestatie was het aanvaarden en naleven van een voorwaarde hetgeen volgens het Hof een prestatie was jegens de gemeente, de andere prestatie bestond in de beperking van de huurprijzen hetgeen een prestatie was jegens anderen dan de gemeente. Volgens het Hof was deze subsidie (bijdrage) zowel een echte als een onechte subsidie.

Volgens de Hoge Raad lieten de feiten echter geen andere conclusie toe dan dat 'de bijdragen niet zijn aan te merken als betalingen die rechtstreeks verband houden met de aan A en de overige sportverenigingen verrichte diensten.' Beide redeneringen van het Hof werden dus door de Hoge Raad onderuit gehaald.

<sup>106</sup> De inspecteur had zich ook niet op het standpunt gesteld dat in casu sprake zou zijn van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>107</sup> J. Brunt vat in zijn noot bij dit arrest in BNB 1993/339 de redenering van de Hoge Raad als volgt samen; 'Anders gezegd: De gemeente stond niet tot belanghebbende - de stichting - in een verhouding dat de bijdrage van de gemeente bedoeld was als tegenprestatie voor een door belanghebbende te bewijzen dienst.' Hiermee legt de auteur het accent op het rechtstreeks verband; is de bijdrage een tegenprestatie?

<sup>108</sup> Ook de Hoge Raad is dus van oordeel dat een besparing op zich niet voldoende is om een handeling als een dienst aan te merken. Dit is in overeenstemming met hetgeen ik eerder ten aanzien van Hoge Raad 25 augustus 1993, nr. 28 994, BNB 1993/340 heb naar voren gebracht.

In tegenstelling tot het hiervoor behandelde arrest, kan de Hoge Raad thans wel een duidelijk onderscheid maken tussen de belastbare handeling, de dienst, en het rechtstreeks verband, de vergoeding. Binnen de systematiek van de Zesde richtlijn maakt de constatering dat belanghebbende geen dienst verricht, een verdere toetsing aan de bepalingen van de richtlijn overbodig. De Hoge Raad toetst wel of de bijdragen als vergoedingen voor een dienst zijn aan te merken en dit niet ten overvloede. Daarmee blijft de Hoge Raad binnen artikel 4 van de Wet hetwelk immers vereist dat de handelingen tegen vergoeding zijn verricht.

Nadat de Hoge Raad heeft geconcludeerd dat belanghebbende geen dienst heeft verricht jegens de gemeente, overweegt hij immers dat de 'enkele omstandigheid dat de gemeente de bijdragen heeft verleend omdat zij zich, ..., investeringen en onderhoudskosten bespaarde' niet voldoende is om die bijdragen aan te merken als de vergoedingen voor verleende diensten. Zou het dan zo kunnen zijn dat volgens de Hoge Raad de aanwezigheid van een vergoeding een prestatie tot een dienst maakt hoewel de aard van de prestatie op zich, bezien vanuit de richtlijn en dus zonder het vergoedingsvereiste, niet als een dienst zou kunnen worden aangemerkt? Kan de enkele aanwezigheid van een vergoeding een handeling tot dienst maken? Op grond van de richtlijnsystematiek meen ik dat dat niet het geval kan zijn en blijf ik bij mijn mening dat de Hoge Raad hierbij alleen het element 'tegen vergoeding' van artikel 4 heeft getoetst.

Beide behandelde arresten van de Hoge Raad hadden betrekking op gevallen waarin het aanvaarden en naleven van gestelde voorwaarden niet werd aangemerkt als een dienst. Beide arresten handelden echter over nogal uitzonderlijke gevallen waarin belastingheffing niet aan de orde kwam. In het eerste geval ging het om voorwaarden die niet bij de subsidieverlening maar bij een pachtovereenkomst waren gesteld, in het tweede geval werden de betreffende voorwaarden door een ander dan de gesubsidieerde nageleefd. Deze arresten sluiten de mogelijkheid niet uit dat het aanvaarden en naleven van voorwaarden als een dienst kan worden aangemerkt.<sup>109</sup> Of dat zo is hangt, afgezien van de hiervoor behandelde gevallen, af van de inhoud van de gestelde voorwaarden. Hierbij kan in de jurisprudentie een onderscheid worden gemaakt tussen voorwaarden welke zijn gesteld ter financiële verantwoording en de voorwaarden welke de essentie uitmaken van een overeengekomen prestatie.

<sup>109</sup> Volgens Nieskens en Tehler is het stellen van voorwaarden bij de subsidieverlening niet van belang; 'Unbeachtlich für die Behandlung des Zuschusses als echter, also nicht steuerbarer Zuschuß ist jedoch nach Auffassung des BFH die Bindung der Zuschußgewährung an bestimmte Bedingungen und Auflagen. Der Zuschußgeber kann folglich die Ausgestaltung seines Zuschusses nach seinem Belieben vornehmen, sie also auch mit bestimmten Tätigkeiten verbinden und mit Erfolgskontrollen oder Auflagen versehen. Genauso unbeachtlich bleibt für die Bewerbung eines Zuschusses als echter und damit nicht steuerbarer Zuschuß die eventuell vertraglich bestimmte Rückzahlungsverpflichtung der Zuwendung, wenn der Zuschußempfänger die mit dem Zuwendungszweck gestellten Anforderungen nicht erfüllen kann.' Zie H. Nieskens en H-J Tehler, Die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie: Überrecht, Widerrecht oder Interpretationshilfe?, Betriebs-Berater, nr. 42, 16 oktober 1997, blz. 2136. Volgens hen is dus zelfs niet van belang of de hoogte van de subsidie is gekoppeld aan de hoeveelheid/aantal verrichte prestaties.

#### 5.4.2 Voorwaarden ter financiële verantwoording

Uit de jurisprudentie blijkt dat het voldoen aan voorwaarden welke tot doel hebben de subsidiënt in staat te stellen toezicht uit te oefenen op de besteding van de verstrekte subsidie, niet als een dienst in de zin van de Wet wordt aangemerkt.<sup>110</sup> Oerlemans leidt dit af uit het algemeen belang dat telkens met subsidieverlening wordt gediend.<sup>111</sup> Een logisch gevolg hiervan is volgens hem dat voorwaarden worden gesteld aan de subsidietoekenning om er voor te zorgen dat dat algemeen belang inderdaad wordt gediend. 'Het voldoen aan de voorwaarden voor de subsidietoekenning acht ik geen dienst verricht door de gesubsidieerde jegens de subsidiënt, omdat er geen verbruik plaatsvindt in de zin van de Wet OB 1968' aldus Oerlemans.<sup>112</sup> Een voorbeeld hiervan is Hoge Raad 4 juli 1990, BNB 1991/311.<sup>113</sup>

Belanghebbende, die een zeevisserijbedrijf uitoefent, neemt deel aan experimentele visserijprojecten in verband waarmee zij van de Stichting Ontwikkelings- en Saneringsfonds voor de Visserij (de stichting) bijdragen ontvangt.<sup>114</sup> Om voor deze bijdragen in aanmerking te komen, moest aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Deze voorwaarden hielden onder meer de verplichting in om - desgevraagd een begeleider als gast aan boord voeding en logies te verschaffen en de begeleider(s) bij de vervulling van zijn (hun) taak behulpzaam te zijn, - een uitvoerig schriftelijk verslag van de reizen op te stellen, waarin onder meer moesten worden vermeld de dagelijkse reis- en visserijgegevens, bijzonderheden van bodem en vistuigen, alsmede de mening omtrent de visserijmogelijkheden in het projectgebied.'

Het Hof 's-Gravenhage oordeelde dat deze voorwaarden moeten worden beschouwd 'als maatregelen om te verzekeren dat de toegekende bijdragen over-

---

<sup>110</sup> Desondanks wordt dit veelal door de fiscus - bij gebrek aan beter - vaak gesteld. Zie in gelijke zin J.M.F. Finkensieper, noot bij Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 625, BNB 1999/50; 'Bij andere subsidies - veelal afkomstig van de overheid - is door de fiscus vaak gesteld, dat de contra-prestatie gelegen is in de subsidievoorwaarden waaraan de subsidieontvanger moet voldoen, zelfs al betreft het alleen voorwaarden om vast te stellen of de subsidie goed is besteed, zoals rapportage over de gesubsidieerde activiteiten.'

<sup>111</sup> P.C.J. Oerlemans, Met de omzetbelasting dwalen door het subsidiebos, Stichting en Vereniging 1995, blz. 106.

<sup>112</sup> Een jaar later zou hij hierin gelijk krijgen van het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest.

<sup>113</sup> Nr. 26 511.

<sup>114</sup> De hiertoe behorende zogenaamde horsmakreelprojecten hadden ten doel 'het in ruime zin verkennen van de mogelijkheden voor de visserij op horsmakreel met Nederlandse vriestrawlers in bepaalde aangewezen zeegebieden.' Het eveneens daartoe behorende 'Golf van Biscaye-project' had ten doel het 'ten behoeve van de Nederlandse grote-zeevisserijvloot in ruime zin verkennen en bevissen van de EEG-wateren in de Golf van Biscaye.'

eenkomstig de daarmee nagestreefde doeleinden zouden worden aangewend, zonder dat - zoals de inspecteur meent - in de nakoming van die voorwaarden een prestatie jegens de Stichting ligt besloten.'

De Hoge Raad bevestigde de uitspraak van het Hof; 'Het Hof heeft in het voetspoor van de door het Hof geraadpleegde deskundige geoordeeld dat de drie projecten tot doel hadden de reders te stimuleren om zelf op horsmakreel te gaan vissen en dat daarom de verplichting tot het inzenden van een reisverslag door de schippers van de deelnemende schepen veeleer een betekenis had voor de financiële verantwoording ten opzichte van de Stichting dan voor het wetenschappelijk onderzoek. Aldus heeft het Hof een oordeel van feitelijke aard gegeven dat niet onbegrijpelijk is, zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden.'

Een ander voorbeeld uit de jurisprudentie is Hof Amsterdam 26 februari 1991, V-N 1991/1931.<sup>115</sup> Belanghebbende exploiteert in deze casus een sporthal en is ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. Belanghebbende renoveerde de sporthal in 1987 en breidde deze uit. Deze werkzaamheden heeft hij onder meer bekostigd uit een subsidie welke hem door de gemeente werd verstrekt. De gemeente 'verbond aan het door haar verstrekken van subsidie de voorwaarde dat belanghebbende jaarlijks de exploitatierekening met betrekking tot de sporthal aan de gemeente over zou leggen.'

Ten aanzien van die voorwaarde overwoog het Hof dat deze slechts diende 'om de gemeente in staat te stellen toezicht uit te oefenen op de besteding van de verstrekte subsidie. In de nakoming van die voorwaarde ligt op zichzelf geen prestatie van belanghebbende jegens de gemeente besloten.'<sup>116</sup>

Minder duidelijk dan de laatstgenoemde uitspraak van het Hof Amsterdam is de uitspraak van datzelfde Hof van 4 juni 1991, V-N 1992/3822.<sup>117</sup> Het Hof overwoog hierin ten aanzien van subsidieverlening aan een stichting ten behoeve van een onderzoek naar het functioneren van 'buddyprojecten' als volgt; 'Behalve de aan de verlening van de subsidie verbonden, onder 5.2. bedoelde, algemene voorwaarden, bevat de beschikking voorwaarden betrekking hebbend op de voortgangs- en eindrapportage en op het tijdig melden van belangrijke wijzigingen van en vertragingen bij het onderzoek. Dat belanghebbende zich aan die voorwaarden moet houden, is op zichzelf niet voldoende om de ontvangen subsidie aan te merken als de vergoeding voor een door belanghebbende jegens het Ministerie

---

<sup>115</sup> Nr. 1603/89.

<sup>116</sup> Zie ook de uitspraak van het Hof Arnhem van 17 november 1992, nr. 91/1107, gedeeltelijk opgenomen in BNB 1994/70, met betrekking tot de door een stichting die theatervoorstellingen organiseert, jaarlijks ontvangen subsidies van de gemeente. De subsidieverstreking is verbonden aan de voorwaarde dat belanghebbende een begroting en een goedgekeurde jaarrekening dient over te leggen. 'Die voorwaarde dient er slechts toe de gemeente in staat te stellen toezicht uit te oefenen op de besteding van de subsidies. In de nakoming van die voorwaarde ligt op zichzelf geen voor de Wet relevante prestatie van belanghebbende jegens de gemeente besloten' aldus het Hof.

<sup>117</sup> Nr. 6010/89.

van WVC (subsidiënt) verrichte prestatie. Ook overigens is niet gebleken dat aan het te verrichten onderzoek enig verzoek of opdracht van het Ministerie van WVC ten grondslag ligt'.

Bos en Oerlemans zijn van oordeel dat de uitspraak van het Hof betrekking heeft op het rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie.<sup>118</sup> Volgens hen geeft het Hof een aantal aanknopingspunten voor de beoordeling van de vraag of de subsidie een vergoeding is voor een verrichte dienst. De redactie van het V-N daarentegen is in de aantekening bij de uitspraak van het Hof in V-N 1992/3822 van oordeel dat het voldoen aan de gestelde voorwaarden geen prestatie jegens de subsidiënt inhield.<sup>119</sup> De formulering van de uitspraak van het Hof laat ruimte voor beide visies.<sup>120</sup>

Gezien het feit dat het geschil tussen inspecteur en belanghebbende duidelijk betrekking had op het rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie, meen ik dat de uitspraak van het Hof ook in dat licht moet worden gezien. Zie bijvoorbeeld voor de opvatting van de inspecteur rechtsoverweging 5.1.; 'dat de subsidie voor het onderzoek aldus rechtstreeks verband houdt met een prestatie van belanghebbende aan het Ministerie van WVC' en het betoog van belanghebbende (rechtsoverweging 5.2.); 'dat deze subsidie niet rechtstreeks verband houdt met een dienst...'<sup>121</sup> Alle door het hof in het hiervoor vermelde citaat aangevoerde argumenten leiden er toe dat geen rechtstreeks verband bestaat tussen de ver-

---

<sup>118</sup> E. Bos, P.C.J. Oerlemans, kanttekening bij Hof Amsterdam 4 juni 1991, nr. 6010/89 in Stichting en Vereniging 1993, blz. 24.

<sup>119</sup> Nog een mogelijkheid is dat in casu geen sprake was van een dienst omdat het rechtstreeks verband ontbrak. Deze uitspraak van het Hof scheidt helaas dus meer onduidelijkheid dan duidelijkheid.

<sup>120</sup> En de formulering van artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 heeft op zijn beurt ruimte gelaten voor deze formulering van het Hof. Heeft het Hof hier opzettelijk gebruik van gemaakt om zo tot een juist eindoordeel te komen ten aanzien van een aspect dat eigenlijk buiten het geschil van partijen lag? Hoe is anders een zo verschillende uitspraak te verklaren van een Hof dat in vergelijking met de uitspraak van 26 februari 1991, nr. 1603/89 voor 2/3 uit dezelfde personen bestond? (1603/89; Bijl, Onnes, Simons en 6010/89; Dutmer, Bijl, Onnes.)

<sup>121</sup> De redactie van het V-N stelt dat de uitspraak interessant is vanwege de overwegingen die achtereenvolgens de revue passeren om uiteindelijk te besluiten 'tot het niet aanwezig zijn van enigerlei prestatie jegens de verstrekker van de subsidie.' Vervolgens verwijst de redactie naar de overweging van het Hof met betrekking tot het standpunt van de inspecteur waarvoor noch in de subsidieaanvraag, noch in de beschikking waarbij de subsidie is toegekend, steun is te vinden. Dit standpunt van de inspecteur kwam hier op neer dat op grond van een aantal feiten volgens hem 'de subsidie voor het onderzoek aldus rechtstreeks verband houdt met een prestatie van belanghebbende aan het Ministerie van WVC.' De opvatting van de redactie dat in casu geen sprake is van een prestatie kan moeilijk worden afgeleid uit het standpunt van de inspecteur dat sprake was van een rechtstreeks verband tussen subsidie en een prestatie van belanghebbende aan het Ministerie van WVC.

leende subsidie en het verrichten van het onderzoek. Hierbij wil ik een tweetal opmerkingen maken.

Allereerst zou de beslissing van het Hof in het licht van de thans voorhanden zijnde jurisprudentie van het Hof van Justitie EG waarschijnlijk op andere wijze tot stand zijn gekomen. Op grond van het Mohr- en het Landbodemarrest zouden de door belanghebbende aangedragen argumenten tot de conclusie hebben moeten leiden dat in casu het actieve handelen van belanghebbende, het verrichten van onderzoek, niet tot enig verbruik bij de subsidieverlenende overheid heeft geleid. Met name het feit dat belanghebbende het initiatief nam tot het verrichten van het betreffende onderzoek en de stelling van belanghebbende dat dat onderzoek in het algemeen belang werd verricht en niet van direct belang is voor het subsidieverlenende Ministerie van WVC lijken mij hierbij van belang evenals de stelling van belanghebbende dat de resultaten van het onderzoek openbaar zijn.

Daarnaast had het Hof zich ook ten aanzien van het aanvaarden en naleven van bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden kunnen afvragen of dit een dienst is ten opzichte van de subsidieverlener in plaats van de gestelde voorwaarden mee te nemen in de toets van het rechtstreeks verband. Conform de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG meen ik dat bij het aanvaarden en naleven van dergelijke voorwaarden ter financiële verantwoording van een dienst geen sprake is. Weliswaar levert het aanvaarden en naleven van dergelijke voorwaarden de subsidieverlener een voordeel op in die zin dat deze bijvoorbeeld kan ingrijpen indien de subsidie niet op een juiste wijze zou worden aangewend, maar dit voordeel geeft naar mijn mening geen aanleiding tot enig verbruik bij de subsidieverlener. In de zin van de Zesde richtlijn moet er van uit worden gegaan dat in de jurisprudentie met betrekking tot de visserijstimuleringsubsidie, de sporthalsubsidie en de subsidie voor het buddyproject telkens geen sprake was van een dienst in de zin van de richtlijn/wet. Vanuit het licht van de huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie EG lijkt mij het accent, dat het V-N op de prestaties legt, dan ook preciezer.

In dit opzicht is de beslissing van het VAT-tribunal Londen in de Hillingdon Legal Resources Centre-casus dan ook onjuist.<sup>122</sup> In verband met de pro-rata-aftrek was het voor belanghebbende van belang of de door een tweetal instanties verleende subsidies de vergoeding vormden voor door hem ten behoeve van de arme inwoners van de gemeente Hillingdon verrichte prestaties bestaande in het verlenen van juridische bijstand. Hiervoor werd niets in rekening gebracht. Belanghebbende betoogde dat de "free" legal advice and services were supplied by the Legal Resource Centre for a consideration and that this consideration consisted of the grants made by the London Borough of Hillingdon and by the London Boroughs Grants Unit.' Volgens belanghebbende was er een rechtstreeks verband tussen de verkregen subsidies en de door hem jegens de inwoners van Hillingdon verleende diensten. Namens de London Borough of Hillingdon werd voorts aangevoerd dat 'the Legal Resource Centre provided its services on behalf of the London Borough of Hillingdon.'

<sup>122</sup> Hillingdon Legal Resources Centre v. Customs and Excise Commissioners [1991] VATTR 39.



Het Tribunal stelde op grond van de feiten vast dat het Centre de prestaties verrichtte en dat belanghebbende nimmer van de gemeente opdracht had gekregen om bepaalde juridische diensten te verrichten. Vervolgens oordeelde het Tribunal dat de 'London Borough of Hillingdon cannot be said in substance and reality to provide any such services. ... There was no direct link between the London Borough of Hillingdon which made the grant and the services provided by the Legal Resource Centre, and I do not consider that such a link is set up because the Borough required to have some particulars of the Legal Resource Centre before making a grant and particularly of the services which it had supplied before making a further grant and to have some account as to how the money granted had been expended.'

Ten aanzien van de door de London Boroughs Grants Unit verstrekte subsidie stelt het Tribunal allereerst vast dat deze Unit een hogere mate van toezicht houdt op met name de besteding van de verleende subsidies dan de London Borough of Hillingdon, maar dat het eveneens duidelijk is dat de subsidie strekte ter bekostiging van de bezoldiging en de lopende kosten van het project. Volgens het Tribunal kon, ondanks het verdergaande toezicht op de activiteiten van het Centre, niet worden gezegd dat er sprake was van een rechtstreeks verband tussen de verleende diensten en de subsidies.<sup>123</sup>

De redactie van De Voil's Indirect Taxation Service merkt ten aanzien van deze uitspraak op dat 'Although the making of both grants was dependent upon provision of information about the activities of the appellant and an account of the ways the money had been spent, this was not sufficient to establish a direct link between the grants and the services provided by the appellant.'<sup>124</sup> Het Tribunal maakte dus dezelfde fout als het Hof Amsterdam in V-N 1991/1931 door de ten aanzien van het toezicht gestelde voorwaarden van belang te achten bij de vaststelling van het rechtstreeks verband.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> Dit betekende voor belanghebbende dat deze te veel belasting in vooraftek had genomen omdat zijn belastbare prestaties omgerekend slechts 9,56% uitmaakten van zijn totale prestaties. De Commissioners hadden zich volgens deze uitspraak dan ook terecht op het standpunt gesteld dat belanghebbende slechts recht had op een vooraftek van 9,56% van het totaal.

<sup>124</sup> De Voil's Indirect Taxation Service V 12, blz. 3314.

<sup>125</sup> Zie voor een ander voorbeeld van subsidieverlening in de jurisprudentie van het Verenigd Koninkrijk de in noot 36 reeds besproken uitspraak inzake de Arts Council of Great Britain. Hierin ging het om de vraag of de Council, welke voor het grootste deel werd bekostigd door middel van een door het parlement via het Department for National Heritage toegekende jaarlijkse subsidie, bij het toekennen van subsidies en het geven van advies en informatie belastbare prestaties verrichtte. De door het Department for National Heritage toegekende subsidie werd door de Arts Council benut ter bekostiging van diens administratieve kosten en het restant werd in de vorm van al dan niet jaarlijkse subsidies geheel uitgekeerd. De Council stelde zich op het standpunt dat sprake was van economische activiteiten en dat aanspraak kon worden gemaakt op aftrek van voorbelasting. De Commissioners bestreden dit standpunt op grond van de overweging dat de Council aan te merken was als een 'public body acting in the public domain' en dat deze dus geen

Interessant in dit opzicht is ook de uitspraak van het Hof Arnhem van 20 augustus 1993, V-N 1993/4095.<sup>126</sup> Hierin ging het om een stichting, belanghebbende, die activiteiten op sociaal-cultureel gebied ontplooit. Tot de activiteiten behoorde onder andere het verstrekken van de inhoudelijke begeleiding van de programmering en het organiseren van educatieve programma's. In dat kader vertoont zij kunstzinnige en kwaliteitsfilms in een bepaalde regio. Belanghebbende beschikt sedert 1 januari 1989 over een gehuurde ruimte. Deze ruimte is door een verbouwing geschikt gemaakt voor de activiteiten van belanghebbende. Belanghebbende heeft het Ministerie van WVC en de Stichting B om subsidies verzocht.<sup>127</sup>

Het Ministerie van WVC verstrekt een subsidie welke is gebonden aan een aantal voorwaarden; '1. dat u het departement desgevraagd alle informatie verstrekt omtrent de verbouwing en inrichting; 2. dat de uitvoering van de verbouwings- en inrichtingsplannen plaatsvindt volgens het door u ingediende plan; 3. dat het filmhuis zich richt op de vertoning van kunstzinnige films en dat het aanbod aanvullend is op de programmering van lokale bioscopen; 4. dat de overige kosten door derden gedekt zijn; 5. dat het filmhuis zorgdraagt voor een sluitende exploitatie, dan wel beschikt over een garantie van een lokale overheid wanneer een exploitatietekort wordt verwacht; 6. dat u mij, uiterlijk 1 januari 1989, een financieel verslag doet toekomen. Dit verslag dient vergezeld te zijn van relevante betaalbewijzen en/of een rapportage van een accountant of administratieconsulent, en dient zodanig te zijn opgesteld dat een vergelijking met de door u ingediende begroting mogelijk is.'

---

activiteiten verrichte 'in the course or furtherance of a business.' De Commissioners kregen uiteindelijk gelijk op dit punt maar niet dan nadat het Value Added Tax Tribunal eerst had overwogen dat de Council door middel van het verdelen van subsidies en het geven van advies en informatie geen prestaties had verricht ten opzichte van het Department for National Heritage of de subsidieontvangers. Zo er wel sprake zou zijn van een prestatie van de zijde van de Council, ontbrak volgens het Tribunal het rechtstreeks verband; 'Although the funds paid by the Department to the Council included the Council's administrative costs, there was no identifiable or quantifiable consideration for the Council's services to the Department and no agreement as to the value of the services supplied.' *The Arts Council of Great Britain v. C & E Comrs* [1994] VATTR 313.

Anders dan in de Nederlandse jurisprudentie, wordt in de Engelse jurisprudentie meestal door de belastingplichtige aangevoerd dat er juist wel sprake is van een belaste prestatie. Dit heeft te maken met het feit dat de VAT Act 1994 een op de Zesde richtlijn gebaseerde pro-rata aftrek heeft. Zie hiervoor VAT Act 1994 s 26. Op grond van die regeling is het voor de belastingplichtige, in tegenstelling tot de Nederlandse regeling van het aftrekrecht, voordeliger om subsidies, schadevergoedingen etc. juist wel als belast aan te merken omdat de grootte van het aftrekrecht afhankelijk is van de belaste output. De output-BTW wordt door de afnemer van de prestatie betaald en de prestatieverrichter heeft een groter aftrekrecht.

<sup>126</sup> Nr. 92/0993.

<sup>127</sup> De subsidie welke werd verleend door de Stichting B zal hierna in paragraaf 5.4.3. worden besproken.

Ten aanzien van deze voorwaarden overweegt het Hof Arnhem als volgt 'belanghebbende heeft weliswaar voor het verkrijgen van die bijdrage moeten voldoen aan bepaalde, onder 1.5. weergegeven, voorwaarden maar daarin ligt niet besloten dat belanghebbende daardoor een levering of dienst aan WVC - dan wel de rijksoverheid - heeft verricht. WVC (dan wel de rijksoverheid) heeft immers geen rechtstreekse baat gehad bij de verbouwing en de inrichting van de filmzaal maar kende de onderwerpelijke bijdrage toe vanuit het algemeen belang dat gediend is met het aanbod en de vertoning van kunstzinnige films die een aanvulling zijn op het door lokale bioscopen geboden programma. Voorts kan niet worden gezegd dat belanghebbende door aanvaarding van de subsidievoorwaarden tegenover WVC - dan wel de rijksoverheid - ter verkrijging van die financiële bijdrage enig haar toekomend recht heeft opgeofferd. De beperking tot het vertonen van vorenbedoelde kunstzinnige films sluit immers aan bij haar in de statuten neergelegde doelstelling, terwijl de term 'kunstzinnig' niet uitsluit dat belanghebbende films uit het A-circuit vertoont die lokale bioscopen niet willen vertonen en aldus een aanvulling biedt op het programma van die bioscopen.'

Deze beslissing van het Hof Arnhem lijkt op die uit het Mohr-arrest met dien verstande dat het Hof Arnhem het heeft over 'rechtstreekse baat' terwijl het Hof van Justitie EG het heeft over 'voordeel' en 'verbruik'. Het lijkt mij echter zeer waarschijnlijk dat beide hoven, ondanks de verschillende bewoordingen, hetzelfde bedoelen. Ook het deel van de overweging dat betrekking heeft op het algemeen belang, vertoont duidelijk overeenkomst met de betreffende overweging van het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest. Tot slot is opvallend dat het Hof Arnhem een bij de subsidieverlening gestelde voorwaarde, welke niet van invloed is op het gedrag van belanghebbende omdat deze zich reeds op grond van haar statuten moest richten op de vertoning van kunstzinnige films, niet aanmerkt als de 'opoffering' van enig aan belanghebbende toekomend recht. Deze door het Hof Arnhem genomen beslissing is naar mijn mening geheel in overeenstemming met de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG.

#### 5.4.3 Voorwaarden en de essentie van de overeengekomen prestatie

Indien de gestelde voorwaarden inhoudelijk van zo vergaande aard zijn dat het voldoen hieraan in feite de essentie van de overeengekomen handelingen inhoudt, of betekent dat belanghebbende haar toekomstige rechten opoffert of beperkingen daarop aanvaardt, kan moeilijk worden gesteld dat deze voorwaarden 'slechts' dienen ter financiële verantwoording. In dat geval verricht belanghebbende bij het voldoen aan die voorwaarden mogelijk wel een prestatie. De jurisprudentie bevat een aantal gevallen waarin werd beslist dat sprake was van een dienst bij het aanvaarden en naleven van dergelijke voorwaarden. Het betreft dan gevallen waarin het ging om voorwaarden welke betrekking hadden op de renovatie van een woon-winkelcomplex, het maken van reclame voor de subsidieverlener en het beheren van het passantengedeelte van een jachthaven.

In Hoge Raad 8 december 1993, BNB 1994/49 ging het om een NV, belanghebbende, die een complex woningen en winkels in de gemeente Q in eigendom

had.<sup>128</sup> Het gemeentebestuur van Q besloot op zeker moment het complex in eigendom te verwerven en te renoveren. Belanghebbende was echter niet bereid het complex te verkopen en besloot zelf het complex te renoveren. Belanghebbende diende vervolgens een subsidieaanvraag in bij de gemeente Q op grond van de Verordening geldelijke steun voorzieningen aan particuliere huurwoningen Q 1987. De bijdrage werd toegekend 'onder de voorwaarden vermeld in de Verordening alsmede een aantal bijzondere voorwaarden en bepalingen, waaronder de ondertekening door belanghebbende van de Raamovereenkomst'.

Het Hof Amsterdam stelt zich allereerst op het standpunt 'dat voor de beoordeling van de vraag of de in geding zijnde bijdrage de vergoeding vormt voor een door belanghebbende jegens de gemeente verrichte dienst de meergenoemde subsidiebeschikking en de raamovereenkomst tezamen in aanmerking dienen te worden genomen.'<sup>129</sup> Ten aanzien van de in de subsidiebeschikking en raamovereenkomst gestelde voorwaarden 'heeft belanghebbende naar 's Hof's oordeel ter verkrijging van de in geding zijnde bijdrage in zodanige mate jegens de gemeente Q verplichtingen op zich genomen, haar toekomstige rechten opgeofferd en beperkingen van haar toekomstige rechten aanvaard, dat die bijdrage moet worden aangemerkt als de vergoeding voor door belanghebbende jegens de gemeente verrichte diensten.'<sup>130</sup> Voorts leidt het Hof uit de subsidiebeschikking en de raamovereenkomst af dat belanghebbende alleen aanspraak kon maken op de bijdrage door het overeenkomstig de beschikking en overeenkomst renoveren van de woningen en niet reeds door het zich verplichten daartoe.

De Hoge Raad corrigeert uiteindelijk de uitspraak van het Hof in tweeërlei opzicht. Allereerst benadrukt de Hoge Raad dat de prestatie niet bestaat in het aangaan van een verplichting maar in het uitvoeren daarvan. Daarnaast maakt de Hoge Raad van de 'twee in een' overweging van het Hof twee aparte overwegingen;

'De onder ... weergegeven oordelen van het Hof moeten, in hun onderlinge samenhang gelezen en ondanks het gebruik van de meervoudsvorm diensten, kennelijk aldus worden verstaan dat de handelingen van belanghebbende, bestaande in het renoveren van de woningen in het complex onder de door de gemeente gestelde voorwaarden en beperkingen betreffende onder meer de toekomstige exploitatie van de woningen, een prestatie ten behoeve van de gemeente inhielden, dat aan haar door de

---

<sup>128</sup> Nr. 29 198.

<sup>129</sup> Uitspraak van 23 september 1992, nr. 2525/91, gedeeltelijk opgenomen in BNB 1994/49. Opvallend is in dit geval dat het Hof Amsterdam de raamovereenkomst en de subsidiebeschikking tezamen in aanmerking neemt terwijl datzelfde Hof eerder in zijn uitspraak van 6 april 1992, gedeeltelijk opgenomen in BNB 1993/340 de subsidiebeschikking en erfpachtovereenkomst uitdrukkelijk van elkaar gescheiden hield. Zie hierover paragraaf 5.4.1.

<sup>130</sup> Hierin zit wederom zowel een oordeel ten aanzien van de prestatie besloten als ten aanzien van het rechtstreeks verband.

gemeente in rechtstreeks verband met die prestatie de bijdrage is betaald zodat die bijdrage is aan te merken als de vergoeding voor een door belanghebbende aan de gemeente verrichte dienst, hetgeen meebrengt dat belanghebbende over die bijdrage omzetbelasting is verschuldigd, en dat de dienst is verricht op het tijdstip - in 1989 gelegen - waarop de dienst is voltooid.<sup>131</sup>

Waar het Hof spreekt van 'heeft op zich genomen, haar toekomstige rechten opgeofferd en beperkingen van haar toekomstige rechten aanvaard', spreekt de Hoge Raad van 'het renoveren van de woningen ... onder de ... gestelde voorwaarden en beperkingen'. In tegenstelling tot het Hof legt de Hoge Raad dus het accent op het uitvoering geven van de in de subsidiebeschikking en raamovereenkomst gestelde voorwaarden (en beperkingen). Vervolgens geeft de Hoge Raad aan dat het uitvoering geven daaraan een prestatie ten opzichte van de subsidiënt inhoudt om daarna pas aan te geven dat in rechtstreeks verband met die prestatie de bijdrage is toegekend.

Ook in de eerder in paragraaf 5.4.2. al ter sprake gekomen uitspraak van het Hof Arnhem van 20 augustus 1993, V-N 1993/4095 met betrekking tot de stichting die onder andere in een bepaalde regio kunstzinnige films vertoont, was sprake van voorwaarden waarin in de nakoming daarvan een dienst besloten lag. Naast de onbelaste subsidie welke werd verleend door het Ministerie van WVC werd door de stichting B een subsidie verleend.<sup>132</sup> Deze stichting verbond aan de subsidieverlening onder andere de volgende voorwaarde; 'De begunstigde verbindt zich rechtvaardigheid te geven aan de steun van B, onder meer door een duidelijke vermelding in publicaties, jaarverslag, verenigingsblad e.d.'

Hieruit kan volgens het Hof Arnhem worden afgeleid dat 'belanghebbende niet enkel verplicht is tot naamsvermelding op zich, hetgeen zou kunnen worden aangemerkt als een wijze van verantwoording van de besteding van ontvangen giften van B naar het publiek dat die giften gaf, hetgeen in beginsel in het kader van de omzetbelasting geen belaste prestatie is, maar ook tot het op andere niet-omschreven wijzen, zoals de inspecteur terecht stelt, actief onder de aandacht van het publiek brengen van de naam van B. ... Het overeenkomstig bedoelde voorwaarde rechtvaardigheid geven aan de naam van B in vorenbedoelde zin, merkt de inspecteur terecht aan als het maken van reclame.' Gelet hierop 'leverde belanghebbende voor de ontvangen bijdrage jegens B een prestatie in natura door het maken van reclame voor B', aldus het Hof. In zo'n geval wordt volgens het Hof de vergoeding conform artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaald op de totale waarde van de tegenprestatie.

Uit de door het Hof bezigde woorden zou kunnen worden afgeleid dat het Hof

---

<sup>131</sup> De Hoge Raad is, aangezien deze het oordeel van het Hof op dit punt intact liet, van oordeel dat de prestatie niet bestaat in het aangaan van een verplichting maar in het uitvoering geven daarvan. Probleem blijft echter dat vaak bij passieve handelingen moeilijk kan worden aangegeven of uitvoering wordt gegeven aan een verplichting.

<sup>132</sup> Nr. 92/0993.

het maken van reclame in feite als de tegenprestatie ziet. Het Hof heeft het immers over 'prestatie in natura'. Vervolgens verwijst het Hof naar artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 op grond waarvan in 'zodanig geval de vergoeding wordt bepaald op de totale waarde van de tegenprestatie'. Deze formulering wordt in genoemd artikel gebruikt ter zake van het vaststellen van de maatstaf van heffing in het geval de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat. Dit bevestigt de eerder gegeven interpretatie van het oordeel van het Hof. Tot slot geeft het Hof aan dat de totale waarde van de tegenprestatie dient te worden gesteld op de waarde van de bijdrage. Ook dit past in de hiervoor vermelde zienswijze.<sup>133</sup> Waarop deze opmerkelijke plaatsverwisseling is gebaseerd is onduidelijk. Had het Hof het maken van reclame aangemerkt als een dienst waartegenover de subsidie van B als vergoeding stond was het uiteindelijke resultaat gelijk geweest; de subsidie zou dan zijn aangemerkt als de vergoeding.<sup>134</sup>

Een ander voorbeeld uit de jurisprudentie waaruit blijkt dat de inhoud en uitleg van bij subsidieverlening gestelde voorwaarden van doorslaggevend belang is, is Hoge Raad 9 september 1992, V-N 1992/2869.<sup>135</sup> In dit arrest ging het om een watersportvereniging, belanghebbende, die een van de gemeente P gehuurde jachthaven exploiteert. Door het Ministerie van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk werk is 'in het kader van de uitvoering van het beleid inzake de openlucht-recreatie ten algemenen nutte' onder voorwaarden een subsidie toegekend aan de gemeente P 'ten einde in de onderwerpelijke jachthaven een aantal passanten-plaatsen te reserveren en gedurende minstens twintig jaar te garanderen.'

De gemeente P sluit op haar beurt (naast de huurovereenkomst) een overeenkomst met belanghebbende waarbij belanghebbende zich verplicht 'het passantengedeelte van de jachthaven te Z op een juiste wijze ten genoegen van de burgemeester en wethouders te beheren.' Vervolgens verkrijgt belanghebbende een gedeelte van de van het Ministerie van CRM afkomstige subsidie door overmaking, en het resterende deel door middel van compensatie met een vordering van de gemeente op belanghebbende.

Het Hof 's-Gravenhage stelt vast dat belanghebbende 'met burgemeester en wethouders van de gemeente P een overeenkomst heeft gesloten strekkende tot het tegen betaling van f 300.235,- op een juiste wijze ten genoegen van bedoelde burgemeester en wethouders beheren door belanghebbende van het passantengedeelte van de jachthaven te Z.'<sup>136</sup> Hiertoe behoort onder meer het gedurende

---

<sup>133</sup> Deze uitleg is overigens geheel in overeenstemming met het Empire Stores-arrest van het Hof van Justitie EG van 4 juni 1994, zaak C-93/33, V-N 1995/3109.

<sup>134</sup> Vreemd is dat noch de redactie van het Vakstudie-Nieuws in haar aantekening bij deze uitspraak in V-N 1993/4098, noch de redactie van Stichting en Vereniging in haar aantekening bij de uitspraak in Stichting en Vereniging 1994, blz. 24 deze vreemde plaatsverwisseling signaleert.

<sup>135</sup> Nr. 28 414.

<sup>136</sup> Uitspraak van 26 juni 1991, nr. 3244/90. Overigens geeft het Hof in rechtsoverweging 6.1. aan dat in het kader van het toekennen van een bijdrage aan een ondernemer 'van

twintig jaar beschikbaar houden van een passantensteiger, het verschaffen van het recht aan passanten om gebruik te maken van aanwezige voorzieningen en het verschaffen aan de gemeente van een vetorecht omtrent de hoogte van de passantentarieven. 'Aldus heeft belanghebbende op zich genomen jegens genoemde gemeente een voor de Wet relevante prestatie te verrichten ...' aldus het Hof. Op grond hiervan is de naheffingsaanslag van de inspecteur correct volgens het Hof.

In cassatie voert belanghebbende aan dat zij 'geen prestatie in het economisch-maatschappelijk verkeer heeft verricht in de zin van artikel 4 van de Wet.'<sup>137</sup> De subsidie is aan haar verstrekt in het algemeen belang; er is volgens belanghebbende sprake 'van het normale patroon van subsidiëring onder door eerstgenoemde (gemeente P) gestelde voorwaarden. ... Het enkele feit dat de voorwaarden waaraan belanghebbende dient te voldoen, zijn opgelegd in de vorm van een overeenkomst doet aan het vorenstaande niet af.'

Dit middel strekt volgens de Hoge Raad 'ten betoge dat belanghebbende door te voldoen aan de in het normale patroon van publiekrechtelijke subsidiëring gestelde voorwaarden niet een prestatie in het economische verkeer heeft verricht.' Dit middel faalt omdat 's Hof's oordeel niet blijkt geeft van een onjuiste opvatting van artikel 4 van de Wet en voor het overige in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden, omdat het berust op de aan het Hof voorbehouden uitlegging van de ... tussen belanghebbende en de gemeente gesloten overeenkomst.'

Hoe zou de beslissing zijn uitgevallen indien niet belanghebbende maar de gemeente P zelf de jachthaven exploiteerde en het dus de gemeente zou zijn die *overeenkomstig de door het Ministerie van CRM gestelde voorwaarden handelde*? De voorwaarde dat een aantal passantenplaatsen moest worden gereserveerd en gedurende minstens twintig jaar gegarandeerd, werd in de oorspronkelijke subsidiebeschikking aan de gemeente P opgelegd. Zou het op zich nemen en uitvoering geven aan die voorwaarde een prestatie van de gemeente jegens het Ministerie van CRM hebben gevormd? Op grond van het Mohr-arrest meen ik van niet. Geniet het Ministerie van CRM enig voordeel op grond waarvan het Ministerie als verbruiker kan worden aangemerkt?

Geldt in de situatie waarin zowel de vorenbedoelde voorwaarde als de subsidie door de gemeente wordt doorgeschoven naar een andere exploitant (zelfs al zou dit ingevolge een overeenkomst gebeuren) hetzelfde? Ook de gemeente geniet geen voordeel tenzij betoogd kan worden dat de gemeente voordeel heeft bij het uitvoering geven aan de gestelde voorwaarde door belanghebbende doordat daar-

---

geval tot geval zal dienen te worden beoordeeld of die ondernemer in het kader van de bijdrageverstreking een prestatie verricht. Indien de betrokken ondernemer een prestatie verricht, zal vervolgens moeten worden vastgesteld of de bijdrage de vergoeding voor die prestatie vormt, anders gezegd of de bijdrage in een rechtstreeks verband staat met de prestatie.' De afzonderlijke beoordeling van de prestatie en het rechtstreeks verband komt ten aanzien van het geschil (zie rechtsoverweging 6.2.) niet meer terug. Het rechtstreeks verband komt zelfs geheel niet ter sprake, dat vloeit kennelijk voort uit de gesloten overeenkomst.

<sup>137</sup> Volgens belanghebbende wordt deze eis kennelijk dus wel gesteld in artikel 4 van de Wet.

mee het toerisme in de gemeente P wordt bevorderd.<sup>138</sup> Het zou dus best wel eens kunnen dat één en dezelfde subsidievoorwaarde in verschillende situaties tot verschillende gevolgtrekkingen voor de omzetbelasting leidt. Toepassing van de in het Landboden-arrest door het Hof van Justitie EG aangebrachte preciseringen leidt vervolgens tot de conclusie dat, zo er inderdaad sprake is van enig voordeel, dat voordeel wordt genoten door een afnemer waarbij het de vraag is of deze identificeerbaar is.

In casu is echter niet geheel duidelijk of de gemeente P alle bij de subsidieverlening door het Ministerie van CRM gestelde voorwaarden doorschuift naar belanghebbende of dat zij zelf er nog een paar voorwaarden aan toevoegt. Kennelijk is het laatste het geval want belanghebbende verplicht zich bij de overeenkomst ook tot het verlenen van het recht aan passanten om van de aanwezige voorzieningen gebruik te maken en verschafft de gemeente P een vetorecht ten aanzien van de hoogte van de passantentarieven.<sup>139</sup>

#### 5.4.4 Het stellen van voorwaarden en het baatcriterium

In de jurisprudentie komen, naast voorwaarden ter toezicht op de subsidieverstrekking en voorwaarden die de essentie raken, inhoudelijke voorwaarden voor waarvan het niet duidelijk is tot welke van de twee genoemde categorieën zij behoren. Als hulpmiddel wordt dan soms een bijkomend criterium gehanteerd; het 'baatcriterium'.<sup>140</sup> Beoordeeld wordt of de subsidiënt baat heeft bij het door de gesubsidieerde ('prestatieverrichter') voldoen aan de door de subsidiënt bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden.<sup>141</sup>

Overigens wil dit niet zeggen dat het 'baatcriterium' alleen van belang is indien bij de subsidieverlening voorwaarden worden gesteld. De functie van dit criterium is ruimer. Het dient ter onderscheiding van de situatie waarin een prestatie louter uit een oogpunt van algemeen belang door de subsidiënt wenselijk wordt

---

<sup>138</sup> Ik meen dat dit voordeel desalniettemin toch te 'abstract' is om te kunnen leiden tot verbruik. Ik probeer hiermee aan te geven dat niet ondenkbaar is dat de relatie tussen subsidiënt en gesubsidieerde van invloed kan zijn op de uitleg welke aan een voorwaarde wordt gegeven.

<sup>139</sup> Zie rechtsoverweging 6.2. van het Hof.

<sup>140</sup> De term is als ik mij niet vergis afkomstig van O.L. Mobach.

<sup>141</sup> In de Notitie inzake BTW-heffing en subsidieverstrekking wordt ingegaan op de verschillende wijzen waarin sprake kan zijn van baat bij de subsidiënt. De werkgroep noemt bijvoorbeeld het geval waarin de subsidiënt de prestatie zelf gebruikt zoals bij het aanwenden ten behoeve van het beleid of het uitvoeren van taken van de subsidiënt. Hierbij moet niet alleen worden gedacht aan taken die de subsidiënt op basis van de opdracht van een wetgever of 'in het specifiek voor haar geldende juridische regime' verricht, maar ook aan taken waarvan de subsidiënt het zelf nodig acht dat deze worden verricht. Zie de notitie, blz. 95 - 100. Op grond van het Landboden-arrest is het nog maar de vraag of deze voorbeelden nog langer van belang zijn voor de subsidiërende overheid.



geacht, ten opzichte van de situatie waarin het verrichten van die prestatie voor de subsidiënt een bijkomend belang heeft waardoor de subsidiënt is gebaat. Bezien vanuit het oogpunt van de gesubsidieerde dient het om aan te geven dat belanghebbende de prestatie in de eerste plaats in zijn eigen belang verrichtte en niet in de eerste plaats ter wille van het belang van de subsidiënt. In tegenstelling tot Hof Amsterdam 31 maart 1992, nr. 5550/89, Fed 1992/398, ben ik van mening dat op grond van 's Hof's vaststelling 'dat belanghebbende met de aanleg van het parkeerterrein op de plaats van het voormalige sloofterrein haar eigen belang heeft willen dienen en niet de belangen van de gemeente c.q. het woonwagenschap', belanghebbende geen prestatie heeft verricht welke zou kunnen worden aangemerkt als een dienst in de zin van artikel 4. Het Hof oordeelde echter op grond van deze vaststelling dat er geen sprake was van een rechtstreeks verband tussen de aanleg van het parkeerterrein en de toekenning van de in geding zijnde bijdrage.

Volgens de Hoge Raad kan een prestatie het door de subsidiënt nagestreefde (algemeen) belang dienen zonder dat de subsidiënt door de prestatie is gebaat.<sup>142</sup> Het zou zo kunnen zijn dat het 'baat'-criterium hetzelfde is als het 'verbruik'-criterium van het Hof van Justitie EG.<sup>143</sup> Hierop kom ik later terug.<sup>144</sup>

In de eerste twee hierna te bespreken uitspraken speelde het baatcriterium een negatieve rol. De eerste uitspraak heeft betrekking op een op grond van de zogenaamde Prego-regeling uitgekeerde subsidie en de tweede op de aan een stichting die kunstzinnige films vertoont uitgekeerde subsidie. In beide gevallen werd uit de vaststelling dat de subsidieverlener niet gebaat was door het voldoen aan de gestelde voorwaarden de conclusie getrokken dat er geen sprake was van een dienst in de zin van de Wet.

Een geval waarin expliciet op grond van de vaststelling dat de subsidieverlener gebaat was door de betreffende handeling volgde dat sprake was van een dienst is te vinden in de casus met betrekking tot de subsidie voor een vrij toegankelijk

---

<sup>142</sup> Zie het Prego-arrest, Hoge Raad 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/356, dat verder in de tekst wordt behandeld.

<sup>143</sup> Zie in gelijke zin ook J.M.F. Finkensieper, noot bij Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 625, BNB 1999/50; 'Subsidies die uitsluitend uit hoofde van het algemeen belang door de overheid worden verstrekt zijn door de fiscus zelfs als belast gekwalificeerd op grond van de stelling dat de subsidieontvanger met de gesubsidieerde activiteiten een dienst verricht aan de overheid bestaande uit het dienen van het door de overheid nagestreefde belang, zie HR 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/356 (Prego-arrest; D.S.) Hof Leeuwarden heeft in die procedure (over een financiële bijdrage voor energiezuinige woningen) als criterium geïntroduceerd dat de overheid rechtstreeks moet zijn gebaat bij de gesubsidieerde handelingen wil er sprake kunnen zijn van een belaste subsidie. Eenzelfde criterium is te vinden in het zeer belangrijke arrest HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32.'

<sup>144</sup> De gevolgtrekking van het Prego-arrest met betrekking tot het algemeen belang is in elk geval in overeenstemming met hetgeen het Hof van Justitie EG later uitdrukkelijk heeft beslist in het Landboden-arrest.

parkeerdak. Ik meen dat het baatcriterium dezelfde inhoud en functie heeft als het door het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest gelanceerde verbruikcriterium. Dit meen ik ook te kunnen opmaken uit deze uitspraak welke tot slot van deze paragraaf zal worden besproken. Wel merk ik hierbij alvast op dat het baatcriterium in de jurisprudentie in positieve zin ook voorkomt bij de vaststelling van het rechtstreeks verband.<sup>145</sup>

In Hoge Raad 23 oktober 1991, BNB 1991/356, kwam het baatcriterium aan de orde bij de beoordeling van de belastbaarheid van een op grond van de Regeling Proefprojecten Rationeel Energiegebruik in de Gebouwde Omgeving (PREGO-regeling) toegekende bijdrage. Belanghebbende, een aannemer, kreeg deze bijdrage van de Ministeries van EZ en VROM ter zake van de bouw van energiezuinige koopwoningen.

Het Hof Leeuwarden concludeerde in deze zaak dat de betreffende bijdrage niet is aan te merken 'als een vergoeding voor een prestatie welke belanghebbende jegens de overheid zou hebben verricht'. Belanghebbende moest weliswaar voldoen aan bepaalde voorwaarden maar daarin lag volgens het Hof niet besloten dat belanghebbende een levering of een dienst aan de overheid zou hebben verricht. De overheid heeft volgens het Hof 'immers geen rechtstreekse baat gehad bij de door belanghebbende aangebrachte energiebesparende voorzieningen maar kende de onderhavige bijdrage toe vanuit het algemene belang dat gediend is met de bevordering van een rationeel energiegebruik.'<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> In min of meer gelijke zin; Notitie inzake BTW-heffing en subsidieverlening, blz. 92; 'Bij de beschouwing van evengenoemde subcriteria is de aandacht primair gericht op de beantwoording van de vraag of en zo ja, in welke gevallen van verstrekking van (budget)subsidies mogelijk sprake is van een afzonderlijk te onderkennen prestatie van de gesubsidieerde jegens de subsidiënt. Bij die beschouwing zijn echter ook - vrijwel automatisch - bepaalde aspecten in de beoordeling betrokken die de vierde vraag betreffen (is er een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de prestaties van de gesubsidieerde jegens de subsidiënt?)'

Zie voor uitspraken met betrekking tot het baatcriterium en het rechtstreeks verband Hof Arnhem 10 juni 1992, nr. 911851, Notitie, en Hof Amsterdam 1 juni 1994, nr. 29 777, Fed 1994/497 en Hoge Raad 25 augustus 1993, nr. 28 893, BNB 1993/339 inzake een stichting die een kunstgrasveld verhuurt en die van de gemeente voor de aanleg van dat kunstgrasveld verschillende bijdragen ontving. Het Hof Arnhem 16 april 1992, nr. 910427, oordeelde in deze zaak dat de inspecteur waar had gemaakt dat 'de bedoelde bijdragen een vergoeding vormen die door belanghebbende wordt verkregen voor en in rechtstreeks verband met door haar jegens de gemeente verleende diensten. Uit het onder 1.4. weergegevene blijkt immers dat de gemeente rechtstreeks is gebaat door a. de aanleg en exploitatie van het kunstgrasveld en b. de naleving van de onder 1.4.c bedoelde voorwaarde door belanghebbende, omdat de gemeente kon en kan besparen ter zake van de onder 1.4.a en b bedoelde investeringen, verbeteringen en jaarlijks onderhoud.'

Op het aspect van het algemeen belang en het rechtstreeks verband zal ik bij de behandeling van de echte subsidies terug komen.

<sup>146</sup> Deze laatste zin lijkt er op te wijzen dat het baatcriterium wordt meegenomen bij de beoordeling van het rechtstreeks verband. In dat geval vervult dit criterium een dubbele functie. Aangezien het Hof eerder heeft geconstateerd dat geen sprake is van een prestatie van belanghebbende is de beoordeling van een rechtstreeks verband onnodig.

In cassatie voert de staatssecretaris aan dat belanghebbende 'door het aanbrengen in woningen van speciaal door de overheid met voormelde regeling beoogde energiebesparende voorzieningen rechtstreeks het daarmee nagestreefde belang van de overheid heeft gediend en aldus handelende jegens de overheid een prestatie tegen vergoeding - de verstrekte bijdrage - en daarmee een dienst in de zin van artikel 4, eerste lid, heeft verricht, aangezien de overheid, omdat zij het algemeen belang behartigt, er rechtstreeks baat bij heeft wanneer dat belang wordt gediend.' Hiermee gaat de staatssecretaris in tegen de constatering van het Hof dat belanghebbende door het voldoen aan de voorwaarden geen prestatie heeft verricht nu de overheid daarbij geen rechtstreekse baat heeft gehad.

Het cassatiemiddel komt er in feite op neer dat, aangezien de overheid het algemeen belang behartigt en belanghebbende door het aanbrengen van de voorzieningen het algemeen belang dient, de overheid dus rechtstreeks is gebaat waaruit volgt dat belanghebbende een prestatie heeft verricht welke is aan te merken als een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet. De bijdrage wordt toegekend omdat de overheid als behartiger van het algemeen belang er baat bij heeft wanneer dat algemeen belang wordt gediend waaruit tevens volgt dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de bijdrage.

De Hoge Raad verwerpt het standpunt van de staatssecretaris en beslist dat 'de enkele omstandigheid dat de overheid in het algemeen belang een subsidie verleent ter stimulering van bepaalde activiteiten', niet voldoende is om die subsidie als een vergoeding voor een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan te merken.<sup>147</sup> Ten aanzien van deze beslissing van de Hoge Raad wil ik een tweetal opmerkingen maken.

De eerste opmerking betreft het feit dat de Hoge Raad het heeft over de vergoeding voor een dienst terwijl in de uitspraak van het Hof het accent juist lag op de vraag of sprake was van een prestatie.<sup>148</sup> Deze accentverschuiving is mijns

<sup>147</sup> Wederom wordt door het gebruik van de term 'dienst in de zin van artikel 4 van de Wet' het vaststellen van de prestatie op zich en de vaststelling van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding 'samengesmolten'; een dienst in de zin van artikel 4 van de Wet is immers een dienst welke tegen vergoeding is verricht. Zie in gelijke zin de Notitie inzake BTW-heffing en subsidieverstrekking, blz. 92.

Volgens J.W. Verstraate, Subsidies, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 237, heeft de Hoge Raad in BNB 1991/356 een duidelijk standpunt ingenomen en sedertdien ook consequent gevolgd. 'Een overheidssubsidie is volgens de Hoge Raad slechts belastbaar' aldus Verstraate, 'indien de subsidie-ontvanger presteert jegens de subsidiegever zelve. Is de subsidiegever niet uitsluitend zelf gebaat bij de prestatie van de subsidie-ontvanger dan is sprake van een subsidie met een algemeen belang welke niet belastbaar is.' Wat later betoogt hij het volgende: 'Men mag eenvoudig er van uitgaan dat een subsidie verstrekt door de overheid altijd onbelast is. Indien we de jurisprudentie van de laatste jaren volgen dan lijkt de Hoge Raad deze weg in te slaan en mijns inziens terecht.' Volgens mij zijn er nadien voldoende arresten door de Hoge Raad gewezen die het tegendeel bewijzen.

<sup>148</sup> Zie het hierboven vermelde citaat uit de uitspraak van het Hof. Overigens ging de redactie van het Vakstudie-Nieuws er in V-N 1992/224 van uit dat de Staatssecretaris in cassatie opkwam 'tegen het oordeel dat geen sprake zou zijn geweest van een prestatie jegens de

inziens te wijten aan de niet complete weergave van het oordeel van het Hof door de Hoge Raad; 'Het Hof heeft geoordeeld dat de genoemde financiële bijdrage niet is aan te merken als een vergoeding voor een prestatie als bedoeld in artikel 4, eerste lid, van de Wet, die belanghebbende jegens de overheid zou hebben verricht, nu de overheid niet rechtstreekse baat heeft gehad enz...'. De weergave hiervan door de Hoge Raad is weliswaar niet onjuist, maar de mijns inziens essentiële overweging van het Hof met betrekking tot de prestatie van belanghebbende ontbreekt waardoor tussen het Hof en de Hoge Raad een accentverschuiving is opgetreden.<sup>149</sup> Hiermee is duidelijk geïllustreerd hoe flinterdun het verschil tussen de beoordeling van de prestatie en de vergoeding vaak is.

De tweede opmerking die ik naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad wil maken heeft betrekking op het 'algemeen belang'. De Hoge Raad geeft aan dat het ter stimulering van bepaalde activiteiten verlenen van een subsidie in het algemeen belang, niet voldoende is om die subsidie aan te merken als een vergoeding voor een dienst.<sup>150</sup> Kennelijk is voor een rechtstreeks verband dus meer vereist dan een dergelijke samenloop.<sup>151</sup>

Een ander, reeds eerder in paragraaf 5.4.2. ter sprake gekomen voorbeeld is Hof Arnhem, 20 augustus 1993, welke uitspraak betrekking had op een stichting die zich onder meer bezighield met het vertonen van kunstzinnige films. Van het Ministerie van WVC verkreeg de stichting een bijdrage in kosten van verbouwing en inrichting van de filmzaal. De bijdrage van WVC kon volgens het Hof niet worden aangemerkt als een vergoeding voor een prestatie als bedoeld in artikel 4, van de Wet. Ten aanzien hiervan overwoog het Hof dat belanghebbende weliswaar voor het verkrijgen van de bijdrage heeft moeten voldoen aan een aantal voorwaarden maar daarin ligt volgens het Hof niet besloten dat belanghebbende

---

subsidieverstrekken overheden.'

<sup>149</sup> Deze overweging is; 'Weliswaar heeft belanghebbende voor het verkrijgen van de bijdrage moeten voldoen aan bepaalde voorwaarden maar daarin ligt niet besloten dat belanghebbende daardoor een levering of dienst aan de overheid heeft verricht.'

Ik ga er van uit dat dit de oorzaak is voor de accentverschuiving tussen het Hof Leeuwarden en de Hoge Raad. Een andere mogelijke verklaring is dat de Hoge Raad van oordeel was dat belanghebbende wel een prestatie had verricht. Zou in dat geval de Hoge Raad het cassatiemiddel van de staatssecretaris niet ten dele gegrond hebben verklaard, hetgeen echter in casu niet is geschied?

<sup>150</sup> Mag hieruit, in combinatie met het door de staatssecretaris aangevoerde middel worden afgeleid dat het verrichten van een handeling welke in het algemeen belang wenselijk is, en waarvoor uit algemeen belang een subsidie wordt verleend, niet automatisch leidt tot baat bij de subsidiënt? In dat geval is de uit dit arrest te trekken conclusie dus gelijk aan een uit het Mohr-arrest te trekken conclusie namelijk dat het verrichten van een prestatie in het algemeen belang geen aanleiding geeft tot verbruik bij de subsidiënt.

<sup>151</sup> Samenloop is niet de juiste term. De subsidie wordt weliswaar gegeven vanuit een oogpunt van algemeen belang maar dat wil niet zeggen dat de prestatie eveneens vanuit dat oogpunt wordt verricht. Primair wordt wellicht in het eigen belang gehandeld. Daarnaast past de handeling toevallig in hetgeen in het algemeen belang wordt geacht.

daardoor een levering of een dienst aan WVC heeft verricht. 'WVC (dan wel de rijksoverheid) heeft immers geen rechtstreekse baat gehad bij de verbouwing en de inrichting van de filmzaal maar kende de onderwerpelijke bijdrage toe vanuit het algemeen belang dat gediend is met het aanbod en de vertoning van kunstzinnige films die een aanvulling zijn op het door lokale bioscopen geboden programma', aldus het Hof.<sup>152</sup>

Het baatcriterium speelde een rol in positieve zin in de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 3 september 1997, nr. 95/2491.<sup>153</sup> Belanghebbende in deze casus, een projectontwikkelaar, is betrokken bij de uitwerking van de structuurschets 'kern centrum gemeente P'. Voorzien is in de bouw door belanghebbende samen met een drietal winkelpartners van een groot warenhuis dat zal worden uitgerust met een parkeerdak. Op 8 september 1987 wordt hiertoe tussen de gemeente P en belanghebbende een overeenkomst gesloten. Deze overeenkomst houdt onder andere in dat belanghebbende de voor de realisatie van haar plannen bestemde gronden aankoopt en bevat daarnaast de volgende bepaling: '8. Koper zal een voor het publiek algemeen toegankelijk parkeerdak (doen) realiseren, waar- tegenover verkoper aan koper een niet met BTW belaste bijdrage verleent van f 1.200.000,-'. Deze bijdrage zal worden verrekend met de koopsom van de bedoelde gronden.

Daarnaast hebben de winkelpartners en de gemeente de intentie uitgesproken dat de gemeente het parkeerdak van de winkelpartners zal gaan huren voor een symbolische huurprijs en zorg zal dragen voor de exploitatie van het parkeerdak. De hiertoe strekkende huurovereenkomst wordt op 16 juli 1993 opgemaakt en getekend.

Volgens het Hof staat vast dat belanghebbende als ondernemer de in het contract vermelde activiteit 'bestaande in het (doen) realiseren van een voor het publiek algemeen toegankelijk parkeerdak' jegens de gemeente heeft verricht. Ook de daarin vervatte intentie dat het parkeerdak tegen symbolische vergoeding ter beschikking van de gemeente zal worden gesteld, is verwezenlijkt. De beide daaraan ten grondslag liggende overeenkomsten kunnen volgens het Hof 'vanwege de vaststaande, zeer nauwe onderlinge samenhang voor de heffing van omzetbelasting niet los van elkaar worden gezien.' Ook heeft volgens het Hof betaling door de gemeente van het in de overeenkomst genoemde bedrag plaatsgevonden.

Deze betaling vormt volgens het Hof 'de rechtstreekse vergoeding' voor een door belanghebbende verrichte prestatie. 'De gemeente heeft aldus tegen vergoeding een voor het publiek algemeen toegankelijk parkeerdak ter beschikking ge-

---

<sup>152</sup> Deze uitspraak van het Hof Arnhem vertoont opvallend veel gelijkenis met de hierboven besproken eerdere uitspraak van het Hof Leeuwarden in de Prego-zaak. Ook het Hof Arnhem gebruikt het 'baatcriterium' om aan te tonen dat er geen sprake is van een prestatie (of rechtstreeks verband?). Bovendien wordt dit criterium in beide uitspraken in combinatie met het 'algemeen belang' gehanteerd. Hierop kom ik later in de tekst terug.

<sup>153</sup> V-N 1998/4.14.

kregen. De gemeente is daarbij rechtstreeks gebaat, nu langs deze door partijen gekozen weg voor een deel een oplossing is gevonden voor de tot de zorg van de gemeente te rekenen parkeerproblemen in het stadscentrum.'

Belanghebbende voert hiertegen aan dat geen verband bestaat tussen de aanleg van het parkeerdak en de verleende bijdrage. Aanleg van parkeervoorziening was, gegeven de feitelijke parkeerproblematiek en de van toepassing zijnde bouwverordening, een noodzakelijke voorwaarde voor de aanleg van het warenhuis. Ook zonder de subsidie zou het parkeerdak moeten worden gerealiseerd. Het parkeerdak is volgens belanghebbende aangelegd in het belang van de winkelpartners. Er is volgens hem sprake van een op zichzelf staande prestatie.

Het Hof volgt deze stelling van belanghebbende niet. Weliswaar kan er veronderstellenderwijs van worden uitgegaan dat de winkelpartners in beginsel gehouden waren te zorgen voor voldoende parkeer- of stallingsruimte, maar bij het vormgeven van deze bedoeling en het feitelijk realiseren daarvan hebben partijen, 'gelet op het onder de vaststaande feiten omschreven samenstel van handelingen, kennelijk gekozen voor een wezenlijk andere invulling.' Het uiteindelijke resultaat is volgens het Hof dat 'de onderwerpelijke parkeervoorziening in het bijzonder ten behoeve van de gemeente is gerealiseerd.'

Hiermee is volgens het Hof eveneens de stelling verworpen dat 'de gemeente geen dienst voor eigen gebruik verwerft, maar handelt in het algemeen belang'. In dat opzicht gaat het Hof onder andere in op het feit dat de gemeente zorg draagt voor de totstandkoming van allerlei infrastructurele voorzieningen waartoe onder andere een voor het publiek vrij toegankelijke parkeervoorziening behoort. 'Met de realisatie van de onderwerpelijke parkeervoorziening op een wijze zoals de gemeente dat heeft gedaan, is naar 's-Hofs oordeel sprake van verbruik in de zin der omzetbelasting. De gemeente heeft hier derhalve tegen betaling van de bijdrage een dienst verworven voor eigen gebruik.'<sup>154</sup> Dat daarbij ook de belangen van anderen dan de gemeente P zijn gediend, doet hier niet aan af aldus het Hof.<sup>155</sup>

---

<sup>154</sup> Terecht onderzoekt het Hof of er sprake is van een dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. Ik ben het dan ook eens met de opmerking van Vervloed dat het bij de beoordeling van de belastbaarheid van subsidies niet alleen van belang is te beoordelen of er inderdaad van een belastbare subsidie sprake is, maar dat het ook van belang kan zijn te bekijken ter zake van welke prestatie de subsidie belastbaar is. Zie J.L.M.J. Vervloed, Vrij parkeren, Btw Brief 1998 nr. 4, blz. 17.

<sup>155</sup> Vergelijk in dit opzicht de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 13 november 1997 - V R 11/97, Umsatzsteuer-Rundschau 3/98, blz. 105-107 waarin het ging om de betaling door een gemeente van DM 2.100.000,- voor het aan het publiek ter beschikking stellen van een overeengekomen aantal parkeerplaatsen in een te bouwen parkeergarage. Belanghebbende, een bank, bouwde op een haar toebehorend stuk grond een woon- en handelspand. Ten behoeve van dit pand was belanghebbende op grond van de 'Bauordnung NW' verplicht 131 parkeerplaatsen te creëren. In totaal werden 247 parkeerplaatsen door belanghebbende aangelegd. Ten aanzien van de 'overtollige' 116 parkeerplaatsen kwam de gemeente met belanghebbende overeen dat deze de betreffende parkeerplaatsen tegen betaling van het genoemde bedrag ter beschikking zou stellen van het publiek. (Het ging dus niet om een bijdrage in de bouwkosten van de garage.) Daarbij werd ondermeer overeengekomen dat belanghebbende hierbij de openingstijden van de parkeergarage in

In deze uitspraak van het Hof komen zowel het baatcriterium als het verbruikcriterium voor. Beide criteria lijken in deze uitspraak dezelfde strekking te hebben omdat bij beide dezelfde argumentatie wordt gebruikt. Bij het baatcriterium geeft het Hof aan dat de gemeente gebaat is aangezien langs de gekozen weg een oplossing is gevonden voor de parkeerproblemen in het centrum welke tot de zorg van de gemeente behoren. Ook bij het verbruikcriterium wordt verwezen naar het feit dat de gemeente zorgdraagt voor infrastructurele voorzieningen, waartoe ook parkeervoorzieningen behoren. Door het op deze wijze door de gemeente realiseren van een parkeervoorziening is volgens het Hof sprake van verbruik in de zin

---

overleg met de stad zou afstemmen op de algemene winkelopeningstijden en dat bij het niet voldoen aan hetgeen bij overeenkomst is bepaald, de stad bevoegd is het bedrag van DM 2.100.000,- terug te vorderen.

Het Finanzamt zag in het geheel een dienst tegen vergoeding terwijl het Finanzgericht daarentegen op grond van het Mohr-arrest tot de conclusie kwam dat geen sprake was van een 'Leistungsaustausch'. Het Bundesfinanzhof tenslotte kwam onder verwijzing naar het Tolsma-arrest en het Mohr-arrest tot de conclusie dat wel sprake was van een Leistungsaustausch; 'Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall ein Leistungsaustausch zu bejahen. Die Klägerin hatte mit der Stadt R ein Vertragsverhältnis begründet, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden. Die Klägerin schaffte über ihre gesetzliche Stellplatzverpflichtung hinaus öffentlichen Parkraum in Interesse der Stadt und erhielt hierfür das vereinbarte Entgelt von 2,1 Mio DM. Die Klägerin tat dies um der vereinbarten Gegenleistung willen; die vereinbarte Zahlung erfolgte nicht nur zur Förderung einer aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschten Tätigkeit der Klägerin. Die Stadt R erhielt durch die Leistung der Klägerin einen eigenen Vorteil, da es zu ihren Aufgaben gehört, im Rahmen der öffentlichen Daseinsvorsorge für ausreichenden öffentlichen Parkraum zu sorgen. ... Dieser Verpflichtung zur Schaffung öffentlicher Parkeinrichtungen kam die Stadt R aufgrund der Vereinbarung mit der Klägerin nach. Sie wurde im Rahmen dieser Vereinbarung von der Pflicht entlastet, selbst öffentliche Parkeinrichtungen herzustellen. Da die Stadt R die Leistung als Nichtunternehmerin bezog, kann bei ihr auch von einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts gesprochen werden.'

Het Bundesfinanzhof maakt hierbij uitdrukkelijk een onderscheid ten opzichte van het Mohr-arrest. Volgens het Bundesfinanzhof ging het in het Mohr-arrest 'slechts' om een verplichting van het Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft (de subsidieverlener) te zorgen voor het op een 'ordnungsgemäß' functioneren van de melkmarkt. Het Bundesamt behoeft slechts de melkproductie te bewaken en sturen. De gemeente in de onderhavige casus daarentegen, was niet (alleen) belast met het bewaken en sturen van aan anderen toebehorende parkeergelegenheden, maar was veeleer belast met het zelf creëren en besturen van dergelijke parkeergelegenheden.

Zie over de uitvoering van een overheidstaak door een ondernemer ook H-F Lange, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt, Umsatzsteuer-Rundschau 11/94, blz. 416 en 437; 'Aufgaben, die ein öffentliches Gemeinwesen (Staat, Gemeinde oder sonstige Körperschaft, Anstalt) kraft öffentlichen Rechts zu erfüllen hat, werden gelegentlich durch Unternehmer erfüllt. Zahlungen der öffentlichen Hand hierfür an den Unternehmer sind Entgelt. Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben durch (beliehene) Unternehmer des privaten Rechts mit Hilfe entgeltlicher Leistungen ist steuerbar.'

van de omzetbelasting. Op grond van deze gelijkenis kan de conclusie worden getrokken dat het baatcriterium en het verbruikcriterium van gelijke strekking zijn.

#### 5.4.5 Het al of niet verplicht handelen van belanghebbende

In Hoge Raad 5 januari 1983, BNB 1983/104 werd het al of niet verplicht handelen van belanghebbende geïntroduceerd als criterium bij de vaststelling of er sprake was van een prestatie in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.<sup>156</sup> Belanghebbende had een aan zijn echtgenote toebehorend pand aan de 'a-straat 1' in gebruik en huurde daarnaast een aan de 'a-straat 2' gelegen pand dat toebehoorde aan de familie A. Belanghebbende oefende in deze panden zijn twee winkelbedrijven uit. De gemeente had beide panden nodig in verband met de aanleg van een nieuwe weg.

Het pand aan de a-straat 1 werd door de gemeente verkregen door middel van een overeenkomst van ruiling met belanghebbendes echtgenote, het pand aan de a-straat 2 werd door de familie A 'ter voorkoming van een onteigening aan de gemeente verkocht.' Belanghebbende, als gebruiker c.q. huurder van de panden, verplichtte zich bij akte van 21 april 1977 'tot beëindiging van het gebruik van het onroerend goed aan de a-straat 1 en tot het ter vrije beschikking stellen van het pand a-straat 2, een en ander met ingang van 7 februari 1978 nadat hij bij dezelfde akte, afstand van zijn huurrechten met betrekking tot het pand a-straat 2 had gedaan met ingang van 7 februari 1977.'<sup>157</sup>

<sup>156</sup> Nr. 20 941.

Zie in deze zin ook J.R.M. Derksen, Prestaties en/of diensten: dat is de vraag, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 233; 'Het arrest BNB 1983/104 is in zeker opzicht de start van een rechtsonwikkeling. In de nadien gewezen arresten wordt geconcludeerd, dat pas wanneer iemand in een dwangpositie verkeert en een schadeloosstelling krijgt, er niet meer van een belastbare prestatie kan worden gesproken.' D.B. Bij noemt BNB 1983/104 'richtinggevend' in 'Verband tussen vergoeding en huurbeëindiging c.q. ontruiming in de omzetbelasting', Weekblad voor fiscaal recht 1991/5948, blz. 199.

<sup>157</sup> Ten aanzien van de afstand van huurrechten moet uitdrukkelijk worden verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie EG van 15 december 1993, zaak C-63/92, Lubbock Fine, jurisprudentie 1993, 6665. Hierin verklaarde het Hof voor recht '1. De omstandigheid dat een huurder, die afstand doet van zijn huur, het onroerend goed ter beschikking stelt van degene die het aan hem heeft verhuurd, valt onder het begrip "verhuur van onroerende goederen" waarvoor ingevolge artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn ... een vrijstelling geldt. 2. Artikel 13, B, sub b, van richtlijn ... , dat voor de Lid-Staten in de mogelijkheid voorziet om nog andere handelingen van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen uit te sluiten, verleent hun niet de bevoegdheid om de bij de afstand van de huur door de ene aan de andere partij betaalde vergoeding te belasten, wanneer de krachtens de huurovereenkomst betaalde huurbedragen van BTW waren vrijgesteld.' Indien dus sprake is van vrijgestelde verhuur, is de afkoop daarvan eveneens vrijgesteld. Zie voor een voorbeeld hiervan de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 17 oktober 1995, nr. 94/1915, V-N 1996/561. Is daarentegen sprake van belaste verhuur, is de afkoop belast. Dit laatste wordt ook door Nieuwenhuizen afgeleid uit de bewoordingen van het Hof. Zie W.A.P. Nieuwenhuizen, Lubbock Fine: fijnzinnigheid in de BTW,



Volgens het Hof Arnhem 'vormen genoemde verplichting tot beëindiging van gebruik van het onroerend goed en afstand van huurrecht alsmede het op zich nemen van de verplichting tot ontruiming van onroerende goederen tegen betaling door de gemeente een als dienst in de zin van artikel 4 van de Wet aan te merken prestatie.'<sup>158</sup>

De Hoge Raad is daarentegen van mening dat

'belanghebbende, door jegens de gemeente Z te handelen als voorschreven, binnen het kader van zijn onderneming onverplicht aan die gemeente de door deze verlangde medewerking heeft verleend;

dat elk van beide bedoelde handelingen is aan te merken als een tegen vergoeding verrichte prestatie, niet zijnde een levering van goederen, en derhalve als een dienst als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968;

dat aan het beroep ten grondslag ligt de opvatting van belanghebbende dat iemand, die verkeert in een positie als hij, belanghebbende, voor de heffing van de omzetbelasting op dezelfde wijze dient te worden behandeld als een huurder in de gevallen van onteigening bij rechterlijk vonnis en

---

Weekblad voor fiscaal recht 1994/6105, blz. 790 en 791.

Ook de Hoge Raad komt tot dit oordeel in zijn arrest van 26 augustus 1998, nr. 33 690, V-N 1998/46.26. Ter voorkoming van een gerechtelijke procedure kwam huurster met diens verhuurder (belanghebbende) overeen tegen betaling de huurovereenkomst te ontbinden. Op grond van een verklaring van belanghebbende kwam het Hof 's-Hertogenbosch op 1 augustus 1997, (nr. 94/1029, opgenomen in V-N 1998/46.26) tot de conclusie 'dat belanghebbende na veel vijven en zessen tegen de hem uiteindelijk door huurster geboden vergoeding bereid was van (verder) procederen tegen huurder af te zien. Het tegen vergoeding afzien van procederen vormt naar de mening van het Hof, ..., onmiskenbaar een dienst welke onderhevig is aan de heffing van omzetbelasting.'

De Hoge Raad wijst vervolgens op het Lubbock Fine-arrest van het Hof van Justitie EG. Hieruit valt volgens de Hoge Raad af te leiden 'dat in het onderwerpelijk geval, waarin partijen gezamenlijk hebben verzocht de in artikel 11, lid 1, letter b, van de Wet neergelegde vrijstelling buiten toepassing te laten en zijn overeengekomen de huurovereenkomst te ontbinden tegen een door de huurder te betalen afkoopsom, die afkoopsom op dezelfde wijze moet worden behandeld als de vergoeding voor de aanvankelijk overeengekomen prestatie, en derhalve aan de heffing van omzetbelasting is onderworpen.' Hoewel het in dit geval gaat om het spiegelbeeld van de Lubbock Fine-casus, wordt het Lubbock Fine-arrest toch toegepast. Zie hierover in gelijke zin E.M. Vrouwenfelder, Het ontbinden van overeenkomsten, Btw Brief 1999 nr. 6/7, blz. 9.

Nieuwenhuizen leidt uit de algemene bewoordingen van het Hof van Justitie EG in het Lubbock Fine-arrest af dat 'de uitspraak niet alleen geldt voor verhuursituaties, maar ook voor leveringsituaties (dit laatste volgens de Engelse optiek)'. Ten aanzien van dit laatste merkt hij op dat het in casu ging om een leasing voor een periode van meer dan 25 jaar 'hetgeen in Engeland als een levering van een goed wordt beschouwd.'

<sup>158</sup> Uitspraak van 24 juli 1981 gedeeltelijk opgenomen in BNB 1983/104. Het Hof knoopt hiermee duidelijk aan bij de verplichting op zich in plaats van de uitvoering daarvan lijkt daarmee uit te gaan van de - op het naheffingstijdvak 1 januari 1977 tot en met 31 december 1977 nog niet geldende - Zesde richtlijn.

minnelijke aankoop van de eigenaar gevolgd door eenzijdige beëindiging van de huurverhouding;

dat echter deze opvatting niet kan worden aanvaard, omdat in laatstbedoelde gevallen van enige prestatie van de huurder geen sprake is, terwijl ook overigens genoegzame gronden voor die opvatting ontbreken.<sup>159</sup>

In zijn conclusie bij dit arrest in BNB 1983/104 geeft Advocaat-Generaal Van Soest aan dat zowel belanghebbende als de staatssecretaris zich in cassatie op het standpunt stelden dat de positie van huurder telkens gelijk dient te worden behandeld ongeacht of er sprake is van 1) onteigening bij rechterlijk vonnis gevolgd door opzegging of ontbinding van de huurovereenkomst, 2) minnelijke aankoop van de eigenaar gevolgd door eenzijdige beëindiging van de huurverhouding of 3) minnelijke aankoop van de eigenaar gevolgd door minnelijke beëindiging van de huurverhouding.

Volgens de A-G is in de gevallen 1 en 2 geen sprake van een prestatie van de huurder. In geval 3 is echter de medewerking van de huurder essentieel en is er volgens hem dus wel sprake van een prestatie. De Hoge Raad is het daarmee eens. Belanghebbende, die zich in de situatie van categorie 3 bevond verrichtte volgens de Hoge Raad een dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

In Hof Amsterdam 16 juni 1987, BNB 1989/93 ging het om een pand dat na aankoop op 1 december 1983 door een gemeente in eigendom is verworven. Teneinde de gemeente in staat te stellen ontruiming van het perceel te vorderen had de gemeente op 6 oktober 1983 onteigening van het pand gevorderd. Deze onteigening is bij vonnis van 23 november 1983 door de Arrondissementsrechtbank uitgesproken.<sup>160</sup>

---

<sup>159</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen is het met de beslissing van de Hoge Raad eens; 'De huurder verleende zijn medewerking en ontving daarvoor een vergoeding. Zie 'Lubbock Fine: fijnzinnigheid in de BTW, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6105, blz. 790. Eerder heb ik betoogd dat de Wet (in tegenstelling tot de Zesde richtlijn) alleen belastingheffing toelaat in die gevallen waarin partijen vrijwillig over en weer verplichtingen aangaan. Dit is de kern van de wederkerigheid, het rechtstreeks verband, de bezwarende titel en hoort dus eigenlijk niet in deel I van dit hoofdstuk thuis. Omdat de Hoge Raad echter in dit arrest uitdrukkelijk aangeeft dat in geval van verplicht handelen (bijvoorbeeld onteigening of eenzijdige beëindiging van de huurovereenkomst) 'van enige prestatie van de huurder geen sprake is' behandel ik deze materie toch in deel I. Het gebruik van de term 'prestatie' sluit uit dat de Hoge Raad van oordeel was dat er geen sprake was van een dienst in de zin van artikel 4 van de Wet omdat de wederkerigheid ontbrak. Volgens de Hoge Raad was er dus in het geheel geen prestatie waardoor aan het rechtstreeks verband niet kon worden toegekomen.

<sup>160</sup> Deze uitspraak van het Hof Amsterdam verschilt dus in zoverre van het hiervoor besproken arrest van de Hoge Raad dat thans daadwerkelijk een vonnis tot onteigening door de gemeente wordt verkregen. In BNB 1983/104 had de familie A het pand aan de gemeente verkocht 'zulks ter voorkoming van de voortzetting van een met het oog op de aanleg van een nieuwe weg door die gemeente aangevangen onteigeningsprocedure. Ik neem aan dat die procedure inderdaad is 'stilgelegd'. (Onduidelijk is of dit evenzeer gold voor het aan belanghebbende's echtgenote toebehorende pand dat door middel van een

Belanghebbende was de huurster van het pand welke daarin op de begane grond een café-bedrijf exploiteerde. Belanghebbende heeft met de gemeente overleg gevoerd over een aan haar te betalen schadeloosstelling. Op of omstreeks 17 oktober 1983 heeft belanghebbende het pand ontruimd waarna zij in december 1983 een schadeloosstelling heeft ontvangen.

Het Hof stelt vast dat de gemeente in de gelegenheid was 'van belanghebbende de ontruiming van het perceel te verlangen, zonder daarvoor de medewerking van belanghebbende nodig te hebben.' Belanghebbende had volgens het Hof geen reële mogelijkheid om haar huurrechten te continueren. 'Gesteld noch gebleken is dat er een niet te verwaarlozen kans bestond dat het goedgekeurde gemeentebesluit tot onteigening niet zou worden geëffectueerd. Onder die omstandigheden kan naar 's Hofs oordeel niet worden gezegd dat belanghebbende onverplicht jegens de gemeente haar huurrechten heeft prijsgegeven en onverplicht het pand heeft ontruimd.' Hieraan doet volgens het Hof niet af dat belanghebbende bij minnelijke overeenkomst heeft ingestemd met de ontruiming 'noch dat de ontruiming is geschied enige tijd voordat het onteigeningsvonnis was geweest.' Het Hof komt op grond van feitelijke factoren tot de conclusie dat belanghebbende verplicht was tot het prijsgeven van huurrechten en ontruiming van het pand.<sup>161</sup>

Hiermee heeft het Hof een vierde categorie gecreëerd; ontruiming door de huurder gevolgd door onteigening en (gedwongen) verkoop. Fiscaal gezien is deze categorie volgens het Hof vergelijkbaar met categorie één welke daarmee is gemitigeerd.<sup>162</sup> Belanghebbende was juridisch gezien nergens toe verplicht. Het feit dat de onteigeningsprocedure in dit geval werd voortgezet en een voor de gemeente gunstige afloop daarvan werd verwacht of reeds bekend was, is ondanks dat het betreffende pand door de gemeente reeds in eigendom was verworven voor het Hof van belang geweest om er van uit te gaan dat belanghebbende (feitelijk) verplicht was het pand te ontruimen. Volgens het Hof Amsterdam is dus ook in een geval waarin belanghebbende weliswaar juridisch gezien nergens toe verplicht is maar feitelijk gezien met de rug tegen de muur stond, van een prestatie van belanghebbende geen sprake.<sup>163</sup>

---

overeenkomst van ruiling door de gemeente in eigendom werd verkregen.) In BNB 1983/104 werd volgens mij dus geen onteigeningsvonnis verkregen door de gemeente.

<sup>161</sup> Zie hierover C.J. Hummel, aantekening bij Hoge Raad 5 juni 1991, nr. 26 953, in Fed 1991/797. Zie voor een ander voorbeeld waarin op grond van de feitelijke omstandigheden het Hof tot de conclusie kwam dat belanghebbende verplicht zijn medewerking verleende; Hof 's-Gravenhage 23 november 1990, nr. 5322/89, V-N 1991/2203.

<sup>162</sup> Zie in gelijke zin P.C.J. Oerlemans, Met de omzetbelasting dwalen door het subsidiebos, Stichting en Vereniging 1995, blz. 106; 'De kritiek op HR 5 januari 1983, BNB 1983/104, richt zich onder meer op het feit dat een niet-minnelijke beëindiging van het gebruik van een pand geen dienst vormt in de zin van de Wet OB 1968. Hof Amsterdam komt aan deze kritiek gedeeltelijk tegemoet.'

<sup>163</sup> Zie in gelijke zin ook D.B. Bijl, Verband tussen vergoeding en huurbeëindiging c.q. ontruiming in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1991/5948, blz. 200; 'Uit deze uitspraak blijkt dat het criterium 'onverplicht' niet louter in juridische zin wordt

De vraag is hoe deze uitspraak zich verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad van 5 september 1990, Fed 1990/765.<sup>164</sup> Belanghebbende exploiteerde een tweetal betonmortelcentrales op een van de Staat der Nederlanden gehuurd terrein. De gemeente Z wenst de beschikking over (en eigendom van) dit terrein te krijgen in verband met de aanleg van een brug. In februari is door de gemeente en belanghebbende een overeenkomst tot huurbeëindiging opgemaakt en zijn partijen overeengekomen dat belanghebbende het terrein geheel ontruimd ter beschikking stelt op 18 oktober 1982. Uiteindelijk kent de gemeente bij besluit van 11 mei 1982 belanghebbende een schadeloosstelling toe.<sup>165</sup> Inmiddels was op 31 maart 1982 de publiekrechtelijke vergunning, en daarmee per 1 april 1982 ook de privaatrechtelijke vergunning, op grond waarvan belanghebbende gebruik van het terrein was toegestaan, vervallen. Hiervan ontving belanghebbende bij brief van de Inspecteur der Domeinen van 21 juni 1982 bericht. Tevens werd belanghebbende in die brief verzocht het terrein uiterlijk 1 september 1982 ontruimd op te leveren. Na te hebben gewezen op de met de gemeente overeengekomen datum verkreeg belanghebbende toestemming om het terrein op 18 oktober 1982 op te leveren. De uiteindelijke oplevering van het terrein vond inderdaad op die dag plaats.

Het Hof 's-Hertogenbosch was van oordeel dat 'slechts het uitvoeren van hetgeen bij een minnelijke schikking is overeengekomen een prestatie' in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 kan zijn. Het Hof is van mening dat belanghebbende op grond van de brief van de Inspecteur der Domeinen van 21 juni 1982 verplicht was het terrein te ontruimen op oorspronkelijk 1 september, doch uiteindelijk 18 oktober 1982. Belanghebbende heeft derhalve volgens het Hof geen dienst verricht omdat de ontruiming niet onverplicht geschiedde.

In het licht van de in de uitspraak voorkomende vaststelling dat in februari 1982 tussen de gemeente en belanghebbende een overeenkomst tot huurbeëindiging is opgemaakt waarop ook de betaling van de schadeloosstelling is gebaseerd, is dit oordeel van het Hof volgens de Hoge Raad onbegrijpelijk. Deze vaststelling, in combinatie met een aantal andere gegevens, laat volgens de Hoge Raad geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende de schadeloosstelling heeft ontvangen omdat zij zich in de genoemde overeenkomst bereid heeft verklaard tegenover ontvangst van de schadeloosstelling mee te werken aan de ontruiming van het terrein.

Volgens de Hoge Raad laten de door het Hof vastgestelde feiten 'geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende in het kader van haar onderneming onverplicht tegen de vergoeding van f 650 000,- medewerking heeft verleend tot ontruiming van het bij haar in gebruik zijnde terrein.' Het Hof heeft de vraag of de

---

toegepast, maar dat tevens in aanmerking genomen wordt de feitelijke positie van de huurder ten tijde van de afspraak omtrent de ontruiming en de schadeloosstelling.'

<sup>164</sup> Nr. 26 721.

<sup>165</sup> In casu is dus duidelijk sprake van een geval van bestuurscompensatie.

ontruiming al dan niet onverplicht geschiedde, volgens de Hoge Raad ten onrechte beantwoord aan de hand van feiten welke zijn voorgevallen nadat de overeenkomst tot minnelijke beëindiging van de huur was gesloten. Deze overeenkomst is immers in februari 1982 gesloten terwijl de brief waarop het Hof zijn oordeel baseerde dateerde van 21 juni 1982.

De conclusie welke uit dit arrest moet worden getrokken, is dat voor de beoordeling van de vraag of belanghebbende al dan niet verplicht was tot de betreffende handelingen, het tijdstip waarop deze handelingen worden overeengekomen beslissend is, ook al wordt pas later, onder andere omstandigheden, uitvoering gegeven aan het overeengekomene. Het belastbare feit vindt, zoals eerder aan de orde is geweest, plaats op het moment waarop het overeengekomene wordt uitgevoerd. Voor de vraag of belanghebbende verplicht was tot het verrichten van de betreffende handelingen, is het moment waarop de handelingen worden overeengekomen beslissend.

Mogelijk is de hiervoor behandelde beslissing van het Hof Amsterdam inzake het cafébedrijf niet in overeenstemming met dit, later gegeven, oordeel van de Hoge Raad. Weliswaar was de onteigeningsprocedure in gang gezet, maar op het moment waarop de gemeente met belanghebbende overeenstemming bereikte over de voortijdige beëindiging van de huurovereenkomst, was noch de onteigening, noch de verkoop van het pand een feit. De uitkomst was in dit geval sterk afhankelijk van de aan het Hof voorbehouden uitlegging van de feiten. Indien het Hof op dat moment waarop partijen overeenkwamen de huur voortijdig te beëindigen, ondanks het feit dat het vonnis tot onteigening nog niet was gewezen en het pand nog niet was verkocht, op grond van de feiten kon concluderen dat belanghebbende verplicht was de betreffende handelingen te verrichten, hetgeen in casu geschiedde, is de beslissing van het Hof desondanks juist.

In Hoge Raad 19 december 1990, BNB 1991/41 ging het wederom om de vraag of de ter zake van de beëindiging van een huurovereenkomst toegekende schadevergoeding de vergoeding was voor een door belanghebbende verrichte prestatie.<sup>166</sup> Het Hof 's-Gravenhage, dat kennelijk van oordeel was dat het in casu ging om bedrijfsruimte in de zin van artikel 1624 e.v. van het BW, overwoog in dit geschil dat in het geval van eenzijdige opzegging van een huurovereenkomst door de verhuurder 'in het algemeen van enigerlei prestatie van de huurder geen sprake' is.

Volgens de Hoge Raad heeft het Hof hiermee miskend dat 'door de enkele opzegging van de zijde van de verhuurder de huurovereenkomst geen einde neemt'. Hierdoor is het in het onderhavige geval toch mogelijk dat belanghebbende 'onverplicht jegens de huurder afstand heeft gedaan van zijn rechten uit de huurovereenkomst en zich heeft verbonden over te gaan tot verplaatsing van zijn bedrijf.'<sup>167</sup> Hieraan voegt de Hoge Raad toe dat in het geval het (verwijzings-) Hof

---

<sup>166</sup> Nr. 26 764. Overigens was belanghebbende in deze casus onderhuurder. Hij huurde het betreffende pand van zijn vader die het op zijn buurt huurde van de gemeente.

<sup>167</sup> De feiten van de zaak zijn niet helder gesteld. Het Gemeentelijk Woningbedrijf schreef de vader een brief waarin dit zich bereid verklaarde het gemeentebestuur voor te stellen 'u'

mocht besluiten dat belanghebbende wel een prestatie in de zin van de omzetbelasting heeft verricht, het bedrag tot betaling waarvan de gemeente zich heeft verbonden als vergoeding moet worden aangemerkt.<sup>168</sup> Daaraan doet volgens de Hoge Raad niet af dat de tegemoetkoming in de door belanghebbende te maken kosten in beginsel ook door de Kantonrechter kon worden toegekend.<sup>169</sup> De Hoge Raad gaat in dit arrest dus uit van een juridische benadering; is belanghebbende juridisch gezien verplicht tot het verrichten van enige handeling(en)?

Een ander geval waarin geen sprake is van onverplicht verrichte handelingen is te vinden in Hoge Raad 5 juni 1991, V-N 1991/2034 waarin het ging om een gedwongen bedrijfsverplaatsing.<sup>170</sup> Belanghebbende oefende zijn bedrijf aanvankelijk bestaande in de bouw van kajuitjachten later in het bouwen van stalen containers uit terwijl hij niet beschikte over een vergunning ingevolge de Hinderwet. In 1982 vroeg hij een dergelijke vergunning aan welke hem wordt geweigerd en waarbij hij bovendien een bevel tot sluiting van zijn bedrijf kreeg. Vervolgens verplaatste hij in 1984 zijn bedrijf aan een industrieterrein. De gemeente waar belanghebbende zijn bedrijf naar toe verplaatste had het bedrijf aangemeld voor een subsidie op grond van de Bijdrageregeling sanering milieuhinderlijke bedrijven. Het Ministerie van VROM kende op grond van deze regeling een bijdrage toe.

Het Hof Arnhem oordeelde dat de bijdrage was verleend omdat het bedrijf aan een aantal te voren gestelde voorwaarden heeft voldaan. Tot die voorwaarden behoorden het ontruimen en schoon opleveren van het terrein en de verplaatsing van het bedrijf naar een andere locatie waarvoor wel een Hinderwetvergunning is afgegeven. Volgens het Hof zijn dergelijke handelingen aan te merken als 'in het maatschappelijk verkeer verrichte diensten tegen een vergoeding'.<sup>171</sup> Hieraan doet

---

(de vader dus) wegens de beëindiging van de huurovereenkomst en verplaatsing van het bedrijf een schadeloosstelling toe te kennen. Belanghebbende, de zoon dus, heeft de schadeloosstelling ontvangen.

<sup>168</sup> Vreemd is dat het daarnet nog ging om de huurder, terwijl het thans gaat om de onderhuurder, belanghebbende. Moeten beide personen niet uit elkaar gehouden worden? Verricht de vader misschien wel een prestatie maar dan wel om niet (en was de vader nog wel ondernemer)? Of moet de aan de vader toegekende maar aan de zoon toegekomen schadevergoeding desalniettemin aan de vader worden toegerekend of wordt de zoon geacht de prestatie verricht te hebben? Zou het denkbaar zijn dat de vader onverplicht heeft meegewerkt aan de beëindiging van de huurovereenkomst maar dat de zoon daardoor voor een voldongen feit komt te staan (het tenietgaan van zijn overeenkomst van onderhuur?) en dus geen prestatie (want verplicht) heeft verricht?

<sup>169</sup> Het verwijzingshof Amsterdam krijgt dus meteen een 'gedachte' mee welke door het Hof moet worden meegenomen bij de beoordeling van het rechtstreeks verband. Helaas heb ik tot nu toe niet kunnen vinden wat het verwijzingshof uiteindelijk heeft besloten. Deze uitspraak is waarschijnlijk nooit gepubliceerd.

<sup>170</sup> Nr. 26 953.

<sup>171</sup> Het betreft in dit geval dus geen voorwaarden ter financiële verantwoording doch eerder voorwaarden welke de essentie van de overeenkomst behelzen.

volgens het Hof niet af dat belanghebbende voor de oorspronkelijke locatie geen Hinderwetvergunning kon krijgen en zijn bedrijf op die locatie dus niet langer kon uitoefenen.

In cassatie komt belanghebbende volgens de Hoge Raad terecht op tegen laatstgenoemde overweging van het Hof omdat in 's Hofs vaststellingen 'ligt besloten dat belanghebbende uitsluitend op grond van het algemeen belang verplicht was het oude terrein te ontruimen en schoon op te leveren, en aldus gedwongen werd zijn bedrijf te verplaatsen.' De Hoge Raad is van oordeel dat dit meebrengt dat in het onderhavige geval 'niet kan worden gesproken van een dienst, welke in het kader van de onderneming tegen vergoeding in het economische verkeer is verricht.'<sup>172</sup>

Hummel meent dat het Hof er kennelijk van uitgaat dat belanghebbende een keuzemogelijkheid had: hij kon òf zijn bedrijf verplaatsen òf het bedrijf liquideren.<sup>173</sup> Door te kiezen voor de eerste mogelijkheid heeft belanghebbende volgens het Hof een prestatie in het economisch verkeer verricht. De Hoge Raad ziet volgens Hummel anders dan het Hof geen keuzemogelijkheid doch een tweetal dwangposities. De eerste dwangpositie is de juridische, bestaande uit de ontruiming en schoonmaak en de tweede, 'feitelijke/financiële' dwangpositie is de uit de ontruiming volgende bedrijfsverplaatsing.<sup>174</sup> Volgens Hummel heeft de Hoge Raad in dit arrest de feitelijke dwangpositie ten aanzien van de bedrijfsverplaatsing erkend en daarmee de in de uitspraak van het Hof Amsterdam van 16 juni 1987, BNB 1989/93 gehanteerde feitelijke benadering gesanctioneerd.<sup>175</sup>

Dit zou juist geweest zijn ware het niet dat het Hof - en in navolging daarvan ook de Hoge Raad - er kennelijk van uit ging dat ook voor wat betreft de bedrijfsverplaatsing sprake was van een juridische verplichting. Het Hof overwoog immers dat tot de aan de bijdrageverlening gestelde voorwaarden onder andere 'het verplaatsen van de onderneming naar een locatie, waarvoor een Hinderwetvergunning was afgegeven' behoorde. Zeker gezien het strikt juridische oordeel van de Hoge Raad in het eerder behandelde arrest met betrekking tot de opzeg-

---

<sup>172</sup> Zie ook J.R.M. Derksen, Prestaties en/of diensten: dat is de vraag, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 234; 'Indien een ondernemer echter presteert (gedwongen of niet), en daarbij uitsluitend het openbare belang dient, dan wel daarbij niet enig hem toekomend recht opoffert of anderszins enige zaak afstaat, is er geen prestatie binnen het kader van zijn onderneming.'

<sup>173</sup> C.J. Hummel, aantekening bij Hoge Raad 5 juni 1991, nr. 26 953 in Fed 1991/797. Een dergelijke keuzemogelijkheid werd bijvoorbeeld uitdrukkelijk aangevoerd door belanghebbende in Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, V-N 1992/150. Dit arrest komt later in de tekst nog aan de orde.

<sup>174</sup> Hiermee heeft de Hoge Raad volgens Hummel de feitelijke vaststellingen van het Hof beter gelezen dan het Hof zelf omdat het Hof niet feitelijk heeft vastgesteld 'dat belanghebbende juridisch gedwongen was te ontruimen en schoon te maken.'

<sup>175</sup> Dit geldt ook voor de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 23 november 1990, nr. 5322/89, V-N 1991/2203.

ging van de huur van de bedrijfsruimte in BNB 1991/41, is het nog maar de vraag of de Hoge Raad akkoord zou zijn gegaan met de door het Hof Amsterdam en het Hof 's-Gravenhage gekozen feitelijke benadering.<sup>176</sup>

Een ander geval van gedwongen bedrijfsverplaatsing deed zich voor in Hof Amsterdam 2 juni 1994, Fed 1994/608.<sup>177</sup> Belanghebbende oefende een transportbedrijf uit in een hem toebehorend perceel met daarop een pand dat gelegen was binnen het bestemmingsplan 'Stadscentrum Z' volgens welk plan een gemengde bestemming met bovenwoningen gold. Voor de uitoefening van het bedrijf was geen Hinderwetvergunning of enige andere soortgelijke vergunning van kracht. De gemeente Z wilde in 1987 een aanvang maken met nieuwbouw op de plaats van het pand en de in de nabijheid gelegen, reeds braakliggende, terreinen. Volgens het Hof was het perceel van belanghebbende het laatste dat de gemeente moest verwerven om haar plannen te kunnen realiseren.

In 1985 worden tussen de gemeente en belanghebbende onderhandelingen gestart met betrekking tot de verkoop van het perceel met de opstal aan de gemeente. Tijdens een van de gesprekken tussen belanghebbende en de gemeente is door de directeur Openbare werken en Grondbedrijf van de gemeente Z aangegeven dat 'in het geval niet tot overeenstemming gekomen zou worden hij een andere weg zou kiezen'. Uiteindelijk wordt het perceel met opstal bij akte van 1 september 1986 verkocht en overgedragen aan de gemeente Z voor een koopsom van f 175.000,-.<sup>178</sup>

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat een deel van de koopsom moet worden aangemerkt als de vergoeding voor een belaste prestatie en heft daarover omzetbelasting na.<sup>179</sup> Belanghebbende is echter van mening dat in dit geval sprake is geweest van een gedwongen verkoop omdat de gemeente de mogelijkheid had een onteigeningsprocedure in gang te zetten. Het Hof leidt met name uit de opmerking van de directeur Openbare werken en Grondbedrijf af 'dat de gemeente Z bedoeld heeft belanghebbende te dreigen met een onteigening van het perceel met de opstal voor het geval belanghebbende niet wilde meewerken aan de verkoop van de onroerende zaak aan de gemeente Z' hetgeen volgens het Hof bevestiging vindt 'in het feit dat het perceel met opstal het laatste terrein was

---

<sup>176</sup> Hoge Raad 19 december 1990, nr. 26 764 respectievelijk Hof Amsterdam 16 juni 1987, nr. 4565/86, BNB 1989/93 en Hof 's-Gravenhage 23 november 1990, nr. 5322/89, V-N 1991/2203.

Een dergelijke feitelijke benadering komt wel naar voren uit Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, V-N 1992/150 en Hoge Raad 13 november 1991, nr. 27 282, V-N 1992/153. Beide arresten komen in paragraaf 5.4.6. aan de orde.

<sup>177</sup> Nr. 92/3178.

<sup>178</sup> Deze koopsom bestond uit een vergoeding voor vermogensschade, hogere huisvestingskosten en verplaatsingskosten.

<sup>179</sup> Het deel van de koopsom dat betrekking had op de hogere huisvestingskosten en de verplaatsingskosten.



binnen het bestemmingsplan waarover de gemeente diende te beschikken om haar plannen te kunnen realiseren.'

Het Hof oordeelt dat belanghebbende in deze omstandigheden 'uitsluitend ter wille van het publiek belang verplicht' is 'het betreffende bedrijfsgedeelte te verplaatsen. In dat geval is geen sprake van een prestatie jegens de gemeente, welke in het kader van de onderneming tegen vergoeding in het economische verkeer is verricht.'<sup>180</sup> Hieraan doet volgens het Hof 'onvoldoende' af dat een onteigeningsprocedure nog niet daadwerkelijk in gang was gezet. Wederom leidt het Hof Amsterdam uit de omstandigheden van het geval af dat er sprake was van een feitelijke verplichting in plaats van een juridische. Zoals de redactie van het Vakstudie-Nieuws terecht opmerkt, is kennelijk alleen de mogelijkheid van onteigening voldoende om tot een verplicht handelen door belanghebbende, te kunnen concluderen.<sup>181</sup> Uit die vaststelling volgt vervolgens dat belanghebbende geen dienst heeft verricht in de zin van de omzetbelasting.

Bedacht dient te worden dat in de besproken jurisprudentie waarin geacht werd sprake te zijn van een onverplicht, en dus vrijwillig, aangaan van prestaties, belastingheffing thans niettemin achterwege dient te blijven op grond van het Mohr- en het Landbodem-arrest. In beide arresten was sprake van vrijwillig aangegane verplichtingen over en weer maar werd aan heffing niet toegekomen bij wege van gebrek aan verbruik. Het verbruikscriterium geldt onverkort de vraag of sprake was van vrijwillig dan wel verplicht handelen.

#### 5.4.6 Het mede in het eigen belang verrichten van prestaties

Het komt voor dat een ondernemer prestaties verricht welke hij in zijn eigen belang verricht doch waaraan (van overheidswege?) een dergelijk belang wordt gehecht dat deze prestaties gesubsidieerd worden.<sup>182</sup> Neemt het feit dat de ondernemer in de eerste plaats in zijn eigen belang handelt dan de mogelijke prestatie ten opzichte van de subsidiënt weg? Volgens Tuk is dit inderdaad het geval; 'Strekt de handeling van de ondernemer in de eerste plaats tot behartiging van zijn eigen belang en zijn de belangen van derden slechts secundair dan wordt aan-

---

<sup>180</sup> Vergelijk de overweging van de Hoge Raad in zijn arrest van 5 juni 1991, nr. 26 953, V-N 1991/2034 dat in 's-Hofs vaststelling besloten ligt dat belanghebbende 'uitsluitend op grond van het algemeen belang verplicht was het oude terrein te ontruimen en schoon op te leveren, en aldus gedwongen werd zijn bedrijf te verplaatsen.'

<sup>181</sup> Zie de aantekening van de redactie Vakstudie-Nieuws bij deze uitspraak van het Hof Amsterdam in V-N 1994/3616. Overigens stelt de redactie zich op het standpunt dat 'het niet zo kan zijn dat alleen met betrekking tot dat perceel (- het laatste door de gemeente te verkrijgen perceel D.S.-) sprake is van een prestatie in het economische verkeer.' Het geheel overziende hebben zij de indruk dat het hof hier te ver is gegaan en dat het gebruik van een meer objectief gegeven, zoals bijvoorbeeld in de resolutie van de staatssecretaris van 23 januari 1990, nr. VB 90/2, V-N 1990/497, geboden is.

<sup>182</sup> Zie hierover C.P. Tuk, De Wet op de omzetbelasting 1968, eerste druk, Deventer 1970, blz. 161.

genomen, dat voor het verrichten van een dienst geen plaats is. Afweging van de zwaarte van belangen is hierbij nodig. Moet in een concreet geval ervan worden uitgegaan, dat de ondernemer zijn handelingen toch zou hebben verricht, ook al zou hij van derden geen tegemoetkoming hebben verkregen, dan is geen dienst aanwezig.<sup>183</sup>

Hierbij verwijst Tuk naar een aantal gevallen uit de jurisprudentie welke door de Tariefcommissie is gewezen onder de werking van de oude omzetbelastingen waarin al of niet in de eerste plaats sprake was van een in het eigen belang verrichte prestatie. Dit criterium komt ook voor in de jurisprudentie welke gewezen is onder de huidige omzetbelasting.

Een voorbeeld hiervan is Hoge Raad 6 november 1991, V-N 1992/150.<sup>184</sup> In dit arrest ging het om een BV die een fabriek exploiteerde in een stadsvernieuwingsgebied. In 1982 vraagt belanghebbende een nieuwe hinderwetvergunning aan doch deze revisievergunning zou, naar belanghebbende aanvoert, niet worden verleend omdat 'de door haar bedrijfsuitoefening veroorzaakte luchtverontreiniging en de brandgevaarlijkheid van haar bedrijf in onvoldoende mate konden worden bestreden.'

De aanvraag is door de gemeente niet afgewezen maar de gemeente is in overleg getreden met belanghebbende en de provincie om de mogelijkheden tot verplaatsing van het bedrijf te bezien. Daarnaast heeft de gemeente het ministerie van VROM verzocht om belanghebbende ter zake van de verplaatsing een bijdrage te verstrekken. Dit overleg en het verzoek om een bijdrage 'heeft ertoe geleid dat belanghebbende besloot haar bedrijf te verplaatsen naar een industrieterrein waartegenover aan haar tot (gedeeltelijke) dekking van de verplaatsingskosten' een aantal bijdragen werd toegekend.

Het Hof Arnhem overwoog dat de bijdragen aan belanghebbende zijn toegekend 'als tegenprestatie voor haar in het maatschappelijke ruilverkeer verrichte dienst, bestaande in de verplaatsing van haar bedrijf naar het industrieterrein die (mede) in het belang is van de gemeente - bestrijding van milieuoverlast in een woonomgeving met behoud van werkgelegenheid - en past in het door VROM gevoerde beleid tot voorkoming of beperking van de luchtverontreiniging.'<sup>185</sup> Belanghebbende heeft volgens het Hof, gesteld voor de keus verplaatsen of liquideren, gekozen voor de verplaatsing van haar bedrijf.<sup>186</sup>

---

<sup>183</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, eerste druk, Deventer 1970, blz. 161.

De laatste zin uit dit citaat zou kunnen worden gebruikt als een hulpvraag; 'Zou belanghebbende de betreffende prestatie ook hebben verricht indien er geen sprake was van een subsidie?' Positieve beantwoording van deze vraag betekent dat belanghebbende primair in zijn eigen belang heeft gehandeld en daaruit volgt dat van een prestatie ten opzichte van de subsidiënt geen sprake is.

<sup>184</sup> Nr. 27 334.

<sup>185</sup> Hof Arnhem 20 maart 1990, nr. 430/1989, gedeeltelijk opgenomen in V-N 1992/150.

<sup>186</sup> Kennelijk is dit volgens het Hof niet hetzelfde als een 'zelfstandige beslissing oftewel een op zichzelf staande beslissing' nu het Hof uitdrukkelijk overweegt dat belanghebbende

Volgens de Hoge Raad is het oordeel van het Hof onbegrijpelijk op grond van belanghebbendes in cassatie herhaalde stelling 'dat zij tot verplaatsing van haar bedrijf was overgegaan nadat de gemeente had kenbaar gemaakt dat het verzoek om een nieuwe hinderwetvergunning zou worden afgewezen en dat de bestaande hinderwetvergunning zou worden ingetrokken.' Deze feiten laten geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende niet ter wille van de belangen van de gemeente of VROM tot de verplaatsing van haar bedrijf is overgegaan maar ter wille van haar eigen belangen, namelijk de ongestoorde voortzetting van haar bedrijf. De Hoge Raad voegt hier aan toe dat belanghebbende 'niet tegenover de gemeente of VROM ter verkrijging van de bijdragen enig haar toekomend recht heeft opgeofferd of anderszins enige zaak heeft afgestaan.' De verplaatsing kan volgens de Hoge Raad niet worden aangemerkt als een tegenover de gemeente of VROM verrichte dienst.<sup>187</sup>

De door de Hoge Raad gevolgde redenering vertoont veel overeenkomst met de eerder in paragraaf 5.4.5. behandelde materie, namelijk of een prestatie al dan niet verplicht werd verricht. Uit het feit dat het verzoek om een nieuwe hinderwetvergunning zou worden afgewezen en dat de bestaande hinderwetvergunning zou worden ingetrokken, trekt de Hoge Raad de conclusie dat belanghebbende ter wille van haar eigen belangen haar bedrijf heeft verplaatst. Juridisch gezien was belanghebbende niet verplicht tot de bedrijfsverplaatsing, feitelijk had zij echter niet veel keus. In die zin erkent de Hoge Raad dan de mogelijkheid dat, indien belanghebbende feitelijk verplicht is zijn zaak op te breken en te vertrekken, zijn handelen niet als een belaste prestatie kan worden aangemerkt. Er is geen sprake van een prestatie jegens de gemeente.

Dit is anders in de uitspraak van het Hof Amsterdam van 31 maart 1992, Fed 1992/398.<sup>188</sup> Hierin ging het om de door een exploitant van een golfbaan ontvangen bijdrage van het woonwagenschap in de kosten van de aanleg van een parkeerterrein op een (in erfpacht verkregen) voormalig sloopterrein. Ter zake van de sanering van het betreffende terrein waren door het Rijk aan het woonwagenschap gelden ter beschikking gesteld. Door de aanleg van die parkeerplaats was een verdere sanering van het sloopterrein door het woonwagenschap niet

---

zich niet op de brief van de Staatssecretaris van 9 augustus 1985 kan beroepen 'omdat die brief handelt over een geval van een zelfstandige beslissing een bedrijf ter plaatse voort te zetten dan wel te verplaatsen'.

<sup>187</sup> Zie voor een ander voorbeeld Hoge Raad 13 november 1991, nr. 27 282, V-N 1992/153 waarin een soortgelijk geval aan de orde was. (Overigens ging het in het arrest van 13 november 1991 om een bijdrage welke was verstrekt op grond van de Bijdrageregeling sanering van milieuhinderlijke bedrijven in de woonomgeving.) Volgens Oerlemans leert deze jurisprudentie 'dat ook in geval van een onverplichte bedrijfsverplaatsing er geen sprake hoeft te zijn van een dienst indien de verplaatsing is ingegeven door eigen belangen. In die situatie wordt niet gepresteerd jegens een derde en ontbreekt de vereiste deelname aan het economische verkeer.' Zie 'Met de omzetbelasting dwalen door het subsidiebos', Stichting en Vereniging 1995, blz. 106 en 107.

<sup>188</sup> Nr. 5550/89.

meer noodzakelijk. De gemeente heeft bevorderd dat de door het vervallen van de saneringsverplichting met betrekking tot het sloofterrein beschikbare gelden aan belanghebbende werden toegekend voor de aanleg van het parkeerterrein. Hiertoe heeft het woonwagenschap deze gelden ter beschikking van de gemeente gesteld welke ze vervolgens naar belanghebbende heeft overgemaakt.

Het Hof stelt allereerst vast dat de aanleg van het parkeerterrein noodzakelijk is voor de exploitatie van de golfbaan. De stelling van belanghebbende dat het parkeerterrein uitsluitend wordt gebruikt door bezoekers van de golfbaan wordt niet weersproken. Bovendien geeft belanghebbende gemotiveerd aan waarom het parkeerterrein werd aangelegd op de plaats van het voormalige sloofterrein. Gelet op vorenvermelde feiten en omstandigheden acht het Hof het aannemelijk dat het parkeerterrein 'ook op de plaats van het voormalige sloofterrein zou zijn aangelegd indien door de gemeente c.q. woonwagenschap geen bijdrage zou zijn verleend.'

Dit laat volgens het Hof geen andere gevolgtrekking toe 'dan dat belanghebbende door het aanleggen van het parkeerterrein op de plaats van het voormalige sloofterrein haar eigen belangen heeft willen dienen en niet de belangen van de gemeente c.q. het woonwagenschap. De inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende in het kader van de aanleg van het parkeerterrein handelingen heeft verricht of nagelaten uitsluitend met het oog op het verkrijgen van de in geding zijnde bijdrage.' Gelet op deze overwegingen bestaat volgens het Hof geen rechtstreeks verband tussen de aanleg van het parkeerterrein en de toekenning van de bijdrage.

Anders dan de Hoge Raad wordt het criterium door het Hof Amsterdam in deze uitspraak enkel gebruikt voor het vaststellen van het rechtstreeks verband. Het Hof Amsterdam was op dit punt zorgvuldiger in zijn uitspraak van 9 oktober 1990, nr. 70/89.<sup>189</sup> In die uitspraak ging het om de verplaatsing van een melkveebedrijf in het kader van de uitvoering van een ruilverkaveling. In verband met die verplaatsing verzocht belanghebbende, exploitant van de melkveehouderij, een bijdrage overeenkomstig het bepaalde in de Richtlijnen voor boerderijverplaatsing 1984 van de Centrale Cultuurtechnische Commissie. In 1984 sluit belanghebbende met de Plaatselijke Commissie een overeenkomst op grond waarvan hem een bijdrage wordt toegekend. Belanghebbende verplicht zich op grond van die overeenkomst tot het verrichten van een aantal handelingen.

Volgens het Hof Amsterdam heeft de inspecteur onweersproken gesteld 'dat zulks door belanghebbende onverplicht is geschied.' Hieruit volgt dat belanghebbende jegens de Plaatselijke Commissie een prestatie heeft verricht waaraan niet afdoet dat met de prestatie van belanghebbende ook de belangen van anderen dan de Plaatselijke Commissie werden gediend. Evenmin doet volgens het Hof daaraan af dat de betreffende handelingen mede in het belang van belanghebbende zelf werden verricht. Belanghebbende heeft echter niet aannemelijk gemaakt 'dat deze prestatie uitsluitend werd verricht met het oog op de belangen van belanghebbende zelf.' Hierbij is volgens het Hof mede van belang de verklaring van

---

<sup>189</sup> Gedeeltelijk opgenomen in V-N 1992/3064.

belanghebbende dat 'niet te zeggen is of de prestatie ook zou zijn verricht zonder dat hem een bijdrage zou zijn toegekend.'

Volgens het Hof heeft belanghebbende dus een prestatie verricht jegens de Plaatselijke Commissie. Vervolgens overweegt het Hof op grond van de omstandigheid dat de overeenkomst werd opgemaakt na goedkeuring van de aanvraag van de bijdrage en diende ter vastlegging van de rechten en verplichtingen van partijen, en gelet op het in de overeenkomst bepaalde, dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prestatie van belanghebbende en de hem toegekende bijdrage.

Het Hof trekt in deze uitspraak de overwegingen ten aanzien van het verrichten van een prestatie en het rechtstreeks verband uit elkaar. Bovendien betreft het het 'mede in het eigen belang' verrichten van prestaties op de vraag of sprake is van een prestatie en niet, zoals in de van latere datum daterende uitspraak, op het rechtstreeks verband.

Desalniettemin bleef de uitspraak van het Hof in cassatie niet in stand.

De Hoge Raad geeft in cassatie aan dat 'de uitvoering van een ruilverkaveling strekt ter behartiging van de belangen van land-, tuin-, bosbouw of veehouderij' en dat deze aldus is gericht op de verbetering van exploitatiemogelijkheden van de in het te herverkavelen gebied gelegen agrarische bedrijven.<sup>190</sup> 'Derhalve moet, nu 's-Hofs uitspraak en de stukken van het geding geen aanwijzing inhouden voor het tegendeel, ervan worden uitgegaan dat met de verplaatsing van de boerderij van belanghebbende in het kader van de ruilverkaveling primair werd beoogd een verbeterde exploitatie van het bedrijf mogelijk te maken, en dat het sluiten van de overeenkomst waarbij belanghebbende zich verbond om tot verplaatsing over te gaan, in de eerste plaats dient te worden aangemerkt als een handeling die belanghebbende ten dienste van zijn bedrijf heeft verricht.'

Aangezien belanghebbende daarbij 'niet ten behoeve van de Plaatselijke Commissie enig hem toekomend recht heeft opgeofferd of anderszins enige zaak heeft afgestaan' kan deze handeling niet worden aangemerkt als een dienst in de zin van artikel 1, lid 1, letter a, en artikel 4, van de Wet.<sup>191</sup> 'De enkele omstandigheid dat de Plaatselijke Commissie in het algemeen belang een bijdrage heeft verleend in de kosten van de verplaatsing biedt onvoldoende grond om de verplaatsing aan te merken als een aan de Commissie verrichte dienst' aldus de Hoge Raad.

De Hoge Raad draait ten opzichte van het Hof de waardering van de feiten als het ware om. Het Hof gaat er van uit dat belanghebbende de prestatie weliswaar mede in zijn eigen belang heeft verricht maar dat hij niet aannemelijk heeft ge-

---

<sup>190</sup> Hoge Raad 16 september 1992, nr. 27 791, V-N 1992/3064.

<sup>191</sup> Deze overweging kwam, zoals de redactie van het V-N in haar aantekening onder het arrest van de Hoge Raad in V-N 1992/3064 terecht opmerkte, ook al voor in Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, V-N 1992/150 en Hoge Raad 13 november 1991, nr. 27 282, V-N 1992/153. Naar het de redactie voorkomt, wordt daarmee het verschil gemarkeerd 'met het geval waarin werd beslist bij Hoge Raad 5 september 1990, nr. 26 721, V-N 1990/3161, inzake de minnelijke beëindiging van een huurrecht.' In laatstgenoemd arrest offerde belanghebbende immers wel een hem toekomend recht - het huurrecht - op.

maakt dat hij deze prestatie 'uitsluitend' verrichtte met het oog op zijn eigen belangen. De Hoge Raad leidt daarentegen uit de doelstelling van een ruilverkaveling af dat belanghebbende de betreffende handelingen primair verrichtte met het oog op zijn eigen belangen en komt op grond daarvan tot de conclusie dat belanghebbende geen prestaties in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 heeft verricht.

In de zaak *National Coal Board v. Customs and Excise Commissioners* komt het High Court tot eenzelfde conclusie.<sup>192</sup> In de betreffende uitspraak ging het onder andere om de vraag of de *National Coal Board*, hetwelk een pensioenfonds beheerde voor zijn werknemers, door het inzamelen van contributies en het doen van uitkeringen uit het fonds, prestaties verrichtte ten opzichte van het met de administratie en het investeren van de pensioengelden belaste committee of management.

Het High Court oordeelde dat het mogelijk was dat de *Coal Board* ten behoeve van het committee de contributies inde en de uitkeringen deed maar dat in dit geval het *Coal Board* de betreffende prestaties niet in die hoedanigheid uitoefende. De rechter oordeelde dat belanghebbende belang had bij een succesvol functioneren van het fonds en dat er geen enkele reden was waarom belanghebbende niet verantwoordelijkheden op zich zou nemen welke anders door het committee of ten behoeve daarvan zouden moeten worden uitgeoefend. Indien deze vaststelling van de rol van de *Coal Board* juist is, aldus het High Court 'then in relation to these functions, which it carries out on its own behalf, there can be no question of a supply. The scheme may benefit from the services of the board but they are not provided to the committee of management because they are the board's own responsibility which it is obliged to carry out on its own behalf.'

Uit deze uitspraak wordt dan ook de conclusie getrokken dat 'It (anything done: D.S.) does not include functions which a trader is obliged to carry out on his own behalf.'<sup>193</sup> Ook in de jurisprudentie van het Verenigd Koninkrijk zijn dus gevallen te vinden waarin geen prestatie aanwezig werd geacht omdat belanghebbende (primair) in zijn eigen belang handelde. De vraag of er sprake was van een rechtstreeks verband behoeft in die gevallen niet meer behandeld te worden.

#### 5.4.7 Op zichzelf staande beslissing/prestatie

In de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 22 september 1989, Fed 1990/52 kende het Hof doorslaggevende betekenis toe aan de omstandigheid dat belanghebbende zijn bedrijf wilde uitbreiden.<sup>194</sup> Deze omstandigheid, en het feit dat hij op de bestaande locatie niet de benodigde hinderwetvergunning kon krijgen (maar wel de benodigde bouwvergunning), deden belanghebbende besluiten tot ver-

---

<sup>192</sup> [1982] *Simon's Tax Cases* 863.

<sup>193</sup> *Butterworth's UK Tax Guide 1995-1996*, blz. 2372.

<sup>194</sup> Nr. 147/88.

plaatsing van zijn bedrijf.<sup>195</sup>

Volgens het Hof is de beslissing tot verplaatsing 'als een op zichzelf staande beslissing te beschouwen en zijn de verplaatsing en de in verband daarmee door de gemeente aan belanghebbende toegekende bijdrage niet aan te merken als onderscheidenlijk een prestatie en een vergoeding in de zin van artikel 4, van de wet'. Hieraan doet volgens het Hof niet af dat belanghebbende zich 'wellicht mede heeft laten leiden' door de in geval van bedrijfsverplaatsing door hem te verwachten bijdrage van de gemeente.

Mijns inziens geeft het Hof met de zinsnede 'op zichzelf staande beslissing' aan dat het doorslaggevend belang heeft toegekend aan de door belanghebbende voorgenomen uitbreiding van het bedrijf. Net als de overige, in het voorgaande aan de orde gekomen, criteria, wordt dit criterium door het Hof Leeuwarden gebruikt om aan te geven dat geen sprake is van een prestatie in de zin van de omzetbelasting.<sup>196</sup> In dit geval ging het niet alleen om het feit dat belanghebbende (in feite maar niet juridisch) verplicht was om zijn bedrijf te verplaatsen maar ook om het feit dat hij zijn bedrijf wenste uit te breiden.

Op die laatste omstandigheid is kennelijk door het Hof de nadruk gelegd aangezien het anders tot een gelijke uitspraak had kunnen komen op grond van de overweging dat belanghebbende verplicht was zijn bedrijf te verplaatsen. Nu het Hof dit niet heeft gedaan, en overigens ook niet ingaat op het al of niet verplicht handelen van belanghebbende, is dit niet van doorslaggevende betekenis geweest in de redenering van het Hof. Het criterium 'op zichzelf staande beslissing' heeft volgens het Hof Leeuwarden in dit geval dus doorslaggevende betekenis gehad. Deze beslissing van het Hof Leeuwarden maakt duidelijk hoezeer de beoordeling van het geval afhankelijk is van de waardering van de feiten.

## 5.5 Schadevergoedingen

De Leidraad bij het Besluit op de Omzetbelasting 1940 geeft aan dat bij schadevergoedingen sprake is van een vergoeding welke niet als tegenprestatie voor een verrichte dienst wordt betaald.<sup>197</sup> Hierbij wordt als voorbeeld genoemd het geval waarin een overeenkomst niet wordt nagekomen en de ene contractant de andere ter zake daarvan een schadevergoeding moet geven.<sup>198</sup>

---

<sup>195</sup> Overigens ging het ook hier weer om een bijdrage op grond van de Bijdrageregeling sanering milieuhinderlijke bedrijven in de woonomgeving.

<sup>196</sup> Dit criterium kwam ook voor in de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage 15 februari 1995, nr. 95/3517, V-N 1995/2926. In deze uitspraak wordt het echter (in positieve zin) gebruikt bij de overwegingen ten aanzien van het rechtstreeks verband. Deze uitspraak zal in deel II van dit hoofdstuk worden behandeld.

<sup>197</sup> Paragraaf 5.7.

<sup>198</sup> Ten aanzien van de eigendomsoverdracht van goederen ingevolge een vordering door of vanwege de overheid, welke op grond van artikel 2, lid 1, sub 2 c, van het Besluit op de

Tuk is van mening dat bij schadevergoeding sprake is van een vergoeding zonder prestatie.<sup>199</sup> Indien een overeenkomst niet wordt nagekomen en de ene contractant de andere een schadevergoeding moet geven of indien sprake is van een jegens de ander begane onrechtmatige daad op grond waarvan een verplichting tot schadevergoeding bestaat, is geen sprake van een prestatie tegen vergoeding.<sup>200</sup> Dit ligt anders indien bij het sluiten van de overeenkomst uitdrukkelijk is voorzien, dat een der partijen niet zijn verbintenis uit overeenkomst zal nakomen en in zodanig geval de andere partij een bij de overeenkomst vastgesteld bedrag zal voldoen.<sup>201</sup> In dat geval kan dat bedrag volgens Tuk worden

---

Omzetbelasting 1940 als een levering werd aangemerkt, zijn enige richtlijnen verstrekt. In de resolutie van 26 november 1947, nr. 3; B. no. 8499 wordt ten aanzien van schadevergoedingen het volgende vermeld; 'Over vergoedingen, welke het karakter van schadevergoeding dragen, zoals vergoeding wegens door de vordering ontstane buitengewone waardevermindering van het in gebruik gevorderd goed, vergoeding ter zake van door de vordering geleden bedrijfsschade, vergoeding voor de kosten, welke belanghebbenden als rechtstreeks en onvermijdelijk gevolg van de vordering hebben moeten maken, is uiteraard geen omzetbelasting verschuldigd.

Opgemerkt zij nog, dat in bepaalde gevallen het bedrag van de toegekende vergoeding moet worden verminderd met een bedrag wegens waardevermeerdering van het in gebruik gevorderde goed gedurende het tijdvak van de vordering door herstelling, vernieuwing, verbouwing e.d. In dat geval kan niet worden volstaan met heffing van omzetbelasting over het werkelijk ontvangen bedrag.'

<sup>199</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, eerste druk, Deventer 1970, blz. 169 en tweede druk, Deventer 1979, blz. 202. Zie in gelijke zin de noot van Tuk bij de uitspraak van de Tariefcommissie van 16 februari 1953, nr. 5836 O, BNB 1953/151.

<sup>200</sup> Tuk noemt hierbij als voorbeelden Tariefcommissie 15 november 1960, nr. 9063 O, BNB 1961/54 waarin het ging om de niet-nakoming van een huurovereenkomst en Tariefcommissie 3 juli 1962, nr. 9323 O, BNB 1962/316 inzake de door een semi-beroeps-(voetbal)vereniging betaalde transfersom aan een amateur voetbalvereniging. Zie ook Hof Leeuwarden 4 december 1998, nr. 97/0798, V-N 1999/12.17 waarin in geschil was of belanghebbende een dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 had verricht. Belanghebbende wilde zijn garagebedrijf met tankstation verkopen. In het verleden was echter mede door toedoen van C milieuschade ontstaan. Het object diende echter schoon te worden opgeleverd en de koper diende te worden gevrijwaard voor saneringskosten van de grond. Belanghebbende komt met C overeen dat deze een deel van de saneringskosten voor zijn rekening neemt. Belanghebbende zal het volledige risico van de sanering dragen en zal C verder tegen alle aanspraken vrijwaren. Het Hof acht het aannemelijk dat 'er voor C geen andere beweegreden geweest zal zijn om dat bedrag te voldoen dan het besef door haar handelen op het terrein van belanghebbende vervuiling te hebben doen ontstaan, waardoor belanghebbende schade heeft ondervonden. Alsdan is met betrekking tot die betaling sprake van een schadevergoeding door C aan belanghebbende, voor welk geval van belanghebbende niet kan worden gezegd, dat hij daartegenover een dienst heeft verricht in de zin van artikel 4, eerste lid, van de Wet.'

<sup>201</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, eerste druk, Deventer 1970, blz. 170. Zie ook G.C. Bulk in 'Afkoopsom als prijsvermindering', Btw-Brief nr. 6/7 1998, blz. 15: 'De schadevergoeding is doorgaans niet verschuldigd uit hoofde van (bijvoorbeeld) onrechtmatige daad, maar zal normaal gesproken voortvloeien uit de contractuele relatie



gezien 'als een vergoeding voor een prestatie van de andere partij, welke daarin bestaat, dat zij dult, dat de ene partij haar verplichting niet nakomt.'

Ook Reugebrink is van mening dat schadevergoedingen 'in beginsel' geen vergoedingen in de zin van de omzetbelasting zijn.<sup>202</sup> Hij merkt hierbij op dat het bedrag dat een ondernemer ontvangt omdat een overeenkomst niet wordt nagekomen, het karakter van een schadevergoeding kan dragen. Bijl, Van Vliet en Van der Zanden sluiten zich hierbij aan.<sup>203</sup> Een schadeloosstelling is geen vergoeding voor een prestatie omdat deze laatste ontbreekt.<sup>204</sup> Zij wijzen hierbij op de

---

tussen de presterende partij en zijn afnemer. Dit kan zijn omdat de schadevergoeding contractueel is vastgelegd (bijvoorbeeld een prijskorting bij te late leveranties) of omdat de schadevergoeding wordt overeengekomen nadat de afnemer een verzuim van zijn leverancier heeft geconstateerd. Dit laatste zal zich voordoen indien de leverancier of dienstverrichter zich niet aan zijn contractuele verplichtingen heeft gehouden en door de afnemer wordt gedwongen tot de vergoeding van de door de afnemer belopen nadelen. In bovenstaande gevallen wordt de schadevergoeding behandeld als een prijsvermindering op grond van art. 29, eerste lid, onderdeel b, Wet OB.' Bij de vraag of sprake is van een prijsvermindering in de zin van art. 29, eerste lid, onderdeel b, Wet op de omzetbelasting 1968 speelt evenzeer de vraag of er sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prijsvermindering en de verrichte prestatie. In dat geval gaat het dan om de situatie dat de prestatieverrichter zijn prestatie niet of niet volgens afspraak heeft verricht en op grond daarvan zijn afnemer diens schade dient te vergoeden.

<sup>202</sup> J. Reugebrink, *Omzetbelasting, negende druk*, Deventer 1997, blz. 137. Hierbij moet volgens Reugebrink *wellicht een uitzondering worden gemaakt voor schadevergoedingen bij onteigening*.

<sup>203</sup> *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede herziene druk*, Deventer 1994, blz. 64.

<sup>204</sup> Dit ligt anders in het arrest van de Hoge Raad van 18 maart 1998, nr. 33 100, Fed 1998/206. In deze casus had een BV een schadeloosstelling toegekend wegens het mislopen van subsidies ter zake van door de BV gestichte woningen aan de kopers van die woningen en deze betalingen aangemerkt als een prijsvermindering in de zin van art. 29, eerste lid, onderdeel b, Wet OB. De belastingdienst stelde zich vervolgens op het standpunt dat de aan de kopers betaalde bedragen in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen moesten worden betrokken. In verband hiermee werd tussen de BV en de belastingdienst een compromis gesloten op grond waarvan de BV aan de belastingdienst een gezamenlijke afkoopsom zou betalen van f 200.000,- en dat de kopers in verband met die betaling de ontvangen schadevergoeding niet behoefden aan te geven voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen. In geschil was of deze f 200.000,- eveneens het karakter heeft van een prijsvermindering als bedoeld in art. 29, eerste lid, onderdeel b, Wet OB. Voor de beantwoording van die vraag heeft het Hof volgens de Hoge Raad 'met juistheid vooropgesteld' dat 'moet worden vastgesteld of een rechtstreeks verband bestaat tussen het verrichten van de aan de orde zijnde prestatie en die betaling.' De Hoge Raad overwoog ter zake onder andere dat 'voorzover het middel betoogt dat door de betaling van een lumpsum geen of onvoldoende rechtstreeks verband bestaat tussen die betaling en de afzonderlijk jegende kopers verrichte prestaties', het betoog faalt, 'aangezien deze bij compromis tot stand gekomen betaling haar grond heeft in de tussen X BV en de kopers gesloten overeenkomsten, en, zoals het Hof feitelijk en niet onbegrijpelijk heeft geoordeeld, niet anders kan worden gezien dan als een recht-

jurisprudentie met betrekking het beëindigen van een huurcontract bij ont-eigening of minnelijke verkoop van de onroerende zaak.<sup>205</sup> In het eerste geval wordt ervan uitgegaan dat de huurder geen dienst heeft verricht, terwijl in het tweede geval zijnerzijds wel een dienst (tegen vergoeding) wordt aanwezig geacht. Het kan dus wel zo zijn dat achter de benaming 'schadevergoeding' een betaling voor een prestatie schuilgaat.<sup>206</sup> Dit is echter niet het geval indien de schadevergoeding wordt betaald uit hoofde van onrechtmatige daad of wanprestatie (niet nakoming).<sup>207</sup>

Ook Vervloed en Bod zijn van mening dat dit anders ligt indien het verschuldigd worden van een schadevergoeding in het contract is geregeld. Zij geven hierbij als voorbeeld het geval waarin in het contract is geregeld dat de huurder van een machine een schadevergoeding moet betalen indien hij deze defect terugbrengt. De verhuurder staat dan tegen betaling toe, hij gedooft, dat de machine defect wordt teruggebracht waarmee hij een dienst verricht. Daartegenover gesteld kan volgens de auteurs worden verdedigd dat men in de contractbepaling alleen de hoogte van de schadevergoeding heeft bepaald welke verschuldigd is uit een tegenover de verhuurder verrichte onrechtmatige daad.<sup>208</sup>

---

streeks gevolg van het vergoeden van de misgelopen subsidie.' In deze casus was wel een prestatie verricht maar was het de vraag of de op grond van het gesloten compromis betaalde f 200.000,- was betaald in rechtstreeks verband met die prestatie.

<sup>205</sup> Zie paragraaf 5.4.5.

<sup>206</sup> Zie in deze zin ook J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Lelystad 1999, blz. 148 en 149.

<sup>207</sup> Bij niet nakoming kan de benadeelde partij bij de rechter ontbinding of nakoming van de overeenkomst vragen. Al of niet in combinatie met de ontbinding of nakoming kan hij daarnaast ook een schadevergoeding eisen op grond van artikel 6:74 BW.

In een recent geval waarin milieuschade was veroorzaakt, en de mede-veroorzaker daarvan, C, een geldbedrag toekende aan belanghebbende die de bodem moest laten saneren, oordeelde het Hof Leeuwarden dat belanghebbende geen dienst heeft verricht; 'Gelet op ... acht het hof aannemelijk, dat er voor C geen andere beweegreden geweest zal zijn om dat bedrag te voldoen dan het besef door haar handelen op het terrein van belanghebbende vervuiling te hebben doen ontstaan, waardoor belanghebbende schade heeft ondervonden. Alsdan is met betrekking tot die betaling sprake van een schadevergoeding door C aan belanghebbende, voor welk geval belanghebbende niet kan worden gezegd, dat hij daartegenover een dienst heeft verricht in de zin van artikel 4, eerste lid, van de Wet.' Hieraan werd door het Hof toegevoegd dat ook hetgeen waartoe belanghebbende zich verplichtte in het kader van de afwikkeling van de schadevergoeding onlosmakelijk aan een dergelijke afwikkeling verbonden en onder de gegeven omstandigheden niet ongebruikelijk was, waardoor belanghebbende ook door het op zich nemen van die verplichtingen geen dienst in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet had verricht. Zie hierover ook noot 200 van dit hoofdstuk.

<sup>208</sup> J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Lelystad 1999, blz. 149. De schadevergoeding kan denk ik ook verschuldigd zijn op grond van wanprestatie. De huurder verplicht zich immers tot het in goede staat terugbezorgen van het gehuurde.

Ook voor wat de Umsatzsteuer betreft, moet er van worden uitgegaan dat in gevallen waarin iemand gehouden is tot vergoeding van veroorzaakte schade, geen sprake is van een prestatie door de schadelijgende partij. Hierdoor kan ook geen sprake zijn van een 'Leistungsaustausch'. Bovendien betaalt de schadeveroorzaker niet met het oog op een te verkrijgen prestatie maar juist omdat hijzelf die schade heeft veroorzaakt dan wel daarvoor aansprakelijk is.<sup>209</sup> Daarbij is niet van belang hoe de betreffende betaling door partijen genoemd wordt.<sup>210</sup> Indien echter sprake is van schadeloosstelling in het geval de ene partij haar verbintenis uit de overeenkomst heeft vervuld en deze verkrijgt in plaats van de overeengekomen vergoeding de schadeloosstelling, dan is volgens Tipke en Lang sprake van een 'Leistungsaustausch'. Sauerland, Schmidt, Lippross voegen hier aan toe; 'Tritt in einem Schadenersatzfall der Ersatzleistung des Schädigers vereinbarungsgemäß eine individuelle und konkrete Gegenleistung des Geschädigten gegenüber, so hat ein Leistungsaustausch stattgefunden, und die Entschädigung ist ein Entgelt für eine Leistung. Daß diesem Leistungsaustausch ein Schadenersatzvorgang zugrunde liegt, ist unbeachtlich. Es handelt sich dan um einen unechten Schadenersatz.'<sup>211</sup> Hierbij geven zij als voorbeeld het geval waarin een ondernemer wegens onteigening schadevergoeding wordt betaald en het geval waarin deze wegens voortijdige beëindiging van een huurovereenkomst, waarbij deze dus hem uit de huurovereenkomst toekomende rechten prijsgeeft, een schadevergoeding ont-

---

Niet voldoen aan een dergelijke verplichting levert volgens mij nog altijd wanprestatie op. In de fiscale jurisprudentie en literatuur wordt vaak nog altijd gebruik gemaakt van de oude term 'wanprestatie'. Op grond van art. 6:74 B.W. is de correcte benaming echter de 'toerekenbare tekortkoming in de nakoming'. Gemakshalve zal ik gebruik blijven maken van de oude term wanprestatie.

<sup>209</sup> Zie in deze zin bijvoorbeeld H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 47: 'Der echte Schadenersatzvorgang ist kein Leistungsaustausch, weil der Geschädigte gegenüber dabei keine umsatzsteuerbare Leistung erbringt, gleich, ob der Schädiger Ersatz durch Wiederherstellung des früheren Zustands in wirtschaftlich gleichwertiger Weise oder durch eine Geldzahlung leistet. Der Schädiger zahlt, bzw. leistet nicht, weil er eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vom Geschädigten erhalten hat, sondern weil er einen Schaden verursacht oder für einen Schaden einzustehen hat.' Zo ook K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 644; 'Wer schadenersatz leistet, tut das nicht, weil er eine Leistung empfangen hat, sondern weil er einen Schaden verursacht hat. Folglich liegt kein Leistungsaustauschverhältnis vor.'

Onduidelijk is of genoemde auteurs geen 'Leistungsaustausch' aanwezig achten omdat geen sprake is van een dienst of omdat geen sprake is van een rechtstreeks verband.

<sup>210</sup> K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 644; 'Da jedoch in der Praxis mitunter auch dann von Schadenersatz gesprochen wird, wenn es sich um einen Leistungsaustausch handelt, kommt es auf die bloße Verwendung des Wortes "Schadenersatz" oder "Entschädigung" nicht an. Es muß im Einzelfall geprüft werden, ob eine Leistung erbracht wurde.'

<sup>211</sup> H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 49.

vangt. Anders dan de Nederlandse jurisprudentie, wordt door hen dus geen onderscheid gemaakt tussen een gedwongen of vrijwillig beëindigen van de overeenkomst.

Naar mijn mening moet onderscheid worden gemaakt tussen die gevallen waarin de door een contractspartij betaalde vergoeding voortvloeit uit wanprestatie of onrechtmatige daad, waarbij naar mijn mening niet ter zake doet dat partijen de gevallen waarin zij er van uitgaan dat sprake is van wanprestatie evenals de hoogte van de tengevolge van die wanprestatie verschuldigde schadevergoeding contractueel hebben vastgelegd, en de situatie waarin partijen overeenkomen een overeenkomst te beëindigen. In het eerste geval is geen sprake van een prestatie van degene aan wie de schadevergoeding toekomt, in het tweede geval is daarvan wel sprake. Dit valt af te leiden uit de hierover gewezen jurisprudentie. In de twee volgende uitspraken was er in elk geval geen sprake van een belaste prestatie. Niet duidelijk is echter of dit kwam doordat er geen sprake was van een dienst of doordat het rechtstreeks verband geacht werd te ontbreken.

Zo was in het geval van een ondernemer die zogenaamde 'bakken' - zijnde vaartuigen waarin de door baggermaatschappijen opgebaggerde specie wordt gestort - verhuurde, uitdrukkelijk in de bij de huurovereenkomst horende algemene voorwaarden bepaald dat de huurder verplicht was het materieel na afloop van de huurperiode weer op te leveren in dezelfde staat van onderhoud als waarin het bij aanvang van die periode verkeerde.<sup>212</sup> Gebreken, slijtage e.d. waren voor rekening van de huurder. Een huurder was op grond van die bepaling een zeker bedrag verschuldigd. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat de verhuurder door tegen betaling toe te staan dat de gebruiker de op hem rustende verplichting niet nakomt, een dienst had verricht in de zin van het Besluit Omzetbelasting 1940. De Tariefcommissie vond dat er geen aanleiding was om het door de verhuurder ontvangen bedrag te beschouwen als de vergoeding voor een door de verhuurder verrichte dienst.

In gelijke zin oordeelde de Tariefcommissie in BNB 1970/136 waarin het ging om de vraag of de vergoeding welke de huurder van damwandplanken op grond van de huurovereenkomst verschuldigd is indien hij die planken niet, dan wel beschadigd of niet gereinigd teruggeeft aan de verhuurder, een vergoeding is voor een door de verhuurder verrichte dienst. Deze dienst bestaat daarin dat de verhuurder (tegen vergoeding) heeft geduld dat de planken niet, beschadigd of niet gereinigd worden teruggeleverd.<sup>213</sup> In geding is volgens de Tariefcommissie het karakter van de bedragen welke door de huurders zijn betaald 'wegens schade tengevolge van het niet terugleveren van verhuurde damwandplanken, welke schade krachtens overeenkomst voor risico was van de huurder.' De desbetreffende betalingen zijn, hoezeer ook in de overeenkomst voorzien, niet verricht als tegenprestatie voor een door de appellant verrichte dienst. Zij moeten volgens de

---

<sup>212</sup> Tariefcommissie 22 mei 1951, nr. 5470 O, B 9150.

<sup>213</sup> Uitspraak van 3 maart 1970, nr. 10 351 O, gewezen op grond van artikel 5, lid 1, van de Wet op de Omzetbelasting 1954.

Tariefcommissie worden beschouwd als een schadeloosstelling wegens het niet nakomen van de verplichting van de huurder om het gehuurde terug te leveren.<sup>214</sup>

In het geval waarin het ging om zogenaamde overliggelden welke door de appelland, vervrachter van een sleepschip, in rekening werden gebracht aan de bevrachter, betoogde appelland dat deze de schadevergoeding vormden wegens het niet nakomen door de bevrachter van zijn verbintenis.<sup>215</sup> De Tariefcommissie oordeelde 'dat het gebruik maken van in de overeenkomst voorziene overligdagen tegen de bij die overeenkomst bedongen vergoeding daarvoor niet het karakter heeft van wanprestatie waarvoor een bij de overeenkomst vastgestelde schadevergoeding verschuldigd is, doch geschiedt door de bevrachter in de regelmatige uitoefening van de rechten, welke hij aan de overeenkomst kan ontlennen; dat aldus overliggelden in rekening worden gebracht ter zake van de dienst van het ter beschikking stellen van een schip aan de bevrachter en tot de belastbare vergoeding in de zin van artikel 11, lid 2, Wet op de Omzetbelasting 1954 ter zake van deze dienst moeten worden gerekend'.

Uit de vaststelling dat de liggelden verschuldigd worden door de bevrachter in de regelmatige uitoefening van de rechten welke hij aan de overeenkomst kan ontlennen, waaruit volgt dat de bevrachter dus geen wanprestatie pleegde, leidt de Tariefcommissie af dat deze op grond van de overeenkomst verschuldigd zijn voor de dienst van het ter beschikking stellen van het sleepschip. De liggelden zijn geen bij de overeenkomst vastgestelde schadevergoeding voor wanprestatie zoals in de gevallen van de bakken en de damwandplanken wel het geval was.

Ondanks dat in beide eerstgenoemde gevallen in de betreffende overeenkomst de verschuldigde schadevergoeding bij wanprestatie nader is bepaald, is volgens de Tariefcommissie geen sprake van een dienst onder bezwarende titel van degene aan wie deze wordt betaald. De (verplichting tot de) betaling van een dergelijke schadevergoeding vloeit volgens de Tariefcommissie voort uit het feit dat de, de schadevergoeding betalende, contractspartij zijn verplichtingen niet is nagekomen. Hieruit, en uit het feit dat de Tariefcommissie in het geheel niet onderzoekt waarin een eventuele prestatie van de schadelijgende partij zou kunnen hebben bestaan, leid ik af dat er dus geen sprake was van een dienst zijnerzijds.

Dergelijke gevallen moeten strikt worden onderscheiden van de gevallen waarin partijen overeenkomen dat een van hen tegen betaling afstand doet van hem toekomende rechten. Deze situatie deed zich bijvoorbeeld voor in het geval dat leidde

---

<sup>214</sup> Zie in deze zin ook Hof 's-Gravenhage 17 maart 1999, nr. 98/2023, V-N 1999/38.14 waarin het ging om kosten ter zake van bij de beëindiging van de huur geconstateerde gebreken welke worden verhaald op de vertrekkende huurders door de exploitant van woningen. De huurders lieten in dat geval na de woningen terug te brengen in de oude staat. De betalingen zijn volgens het Hof 'niet gedaan als tegenprestatie voor door belanghebbende verrichte prestaties, doch moeten worden beschouwd als schadeloosstelling wegens het niet nakomen van de verplichting van de huurders het gehuurde na het einde van de huurperiode aan belanghebbende over te dragen in de ingevolgte de huurovereenkomst vereiste staat.'

<sup>215</sup> Tariefcommissie 21 maart 1960, nr. 8952 O, BNB 1960/189.

tot de uitspraak van de Tariefcommissie van 23 oktober 1967, BNB 1968/53.<sup>216</sup> Hierin ging het om een geval waarin pachter en verpachter overeenkomen de lopende pachtovereenkomst tegen vergoeding voortijdig te beëindigen. Appellante, de pachter, stelde zich op het standpunt dat de door hem verkregen vergoeding een schadeloosstelling vormde wegens het niet nakomen van de overeenkomst door de verpachter en dat deze hem is toegekend 'ter goedmaking van het door hem in de toekomst te derven inkomen'. De inspecteur stelt in het verzoekschrift en nader ter zitting dat 'het contract zeer duidelijk zegt "dat partijen zijn overeengekomen om de lopende pachtovereenkomst voortijdig te beëindigen" en "dat partij ter andere zijde voor de vervroegde ontbinding der pachtovereenkomst een tegenprestatie zal ontvangen" en "dat partijen in onderling overleg deze tegenprestatie, inclusief belastingschade hebben bepaald op f ...".'

De Tariefcommissie oordeelde dat appellante 'vrijwillig heeft beschikt over het hem toekomende pachtrecht door bij overeenkomst het lopende pachtcontract voortijdig te beëindigen'. De hem op grond van die overeenkomst uitgekeerde som heeft dan ook het karakter van een vergoeding voor een door hem verrichte prestatie' en is volgens de Tariefcommissie aan omzetbelasting onderworpen.

Van een geval waarin een contractspartij tegen vergoeding afstand doet van hem toekomende rechten is eveneens sprake in de uitspraak van de Tariefcommissie van 8 december 1975.<sup>217</sup> Hierin deed zich de situatie voor dat de bij een gezamenlijk verkoopkantoor aangesloten fabrikanten zich hadden verplicht hun totale productie aan dat kantoor te verkopen. Door omstandigheden is het quotum van een bepaalde ondernemer in gezamenlijk overleg teruggebracht in verband waarmee de ondernemer een vergoeding heeft ontvangen. Deze ondernemer stelde zich op het standpunt dat de door haar ontvangen vergoeding het karakter van een schadevergoeding had.

De Tariefcommissie deelde deze opvatting niet omdat volgens deze alleen dan sprake is van een schadevergoeding 'wanneer zich hetzij een onrechtmatige daad, hetzij een wanprestatie voordoet van de zijde van degene, die de vergoeding betaalt.' Volgens de Tariefcommissie werd de vergoeding gegeven voor een overeengekomen prestatie welke bestond in een nalaten. Op grond van deze uitspraak is volgens de Tariefcommissie dus van doorslaggevend belang of de betreffende betaling zijn oorsprong vond in ofwel de onrechtmatigheid van de door degene die betaalt verrichte handeling dan wel of deze wanprestatie heeft gepleegd.<sup>218</sup>

---

<sup>216</sup> Nr. 10 079 O.

<sup>217</sup> Nr. 10 592. Deze beslissing is gedeeltelijk terug te vinden in BTW/R 109, Infobulletin 1975 27-60947.

<sup>218</sup> Deze regel vond in de jurisprudentie van de Tariefcommissie in een tweetal gevallen op feitelijke gronden geen toepassing. In het eerste geval ging het om transfersommen die door een amateur-voetbalvereniging werden ontvangen ter zake van de overgang van hun spelers naar semi-beroepsverenigingen. Een bestuursbesluit van de Koninklijke Nederlandse Voetbalbond bepaalt dat in zo'n geval door de oude vereniging een bedrag kan worden gevraagd. De voorschriften dienaangaande bepalen onder meer dat alle verenigingen, waarvan de speler na zijn zestiende jaar binnen vijf jaar lid is geweest een

De gedachte dat een vergoeding welke haar oorzaak vindt in een onrechtmatige daad of in wanprestatie, geen vergoeding is voor een prestatie is terug te vinden in het betoog van belanghebbende in BNB 1980/5.<sup>219</sup> Belanghebbende, een BV, had

---

deel van de transfersom kunnen ontvangen. De Tariefcommissie oordeelde dat de ontvangen transfersommen niet de vergoeding vormden voor bewezen diensten bestaande uit het medewerking verlenen bij de overgang van spelers naar semi-beroepsverenigingen; 'dat immers de voorlaatste verenigingen, waarvan de speler lid is geweest ook een percentage van de transfersommen ontvangen, welk percentage afhankelijk is van het aantal jaren dat de speler lid is geweest; dat deze voorlaatste verenigingen op geen enkele wijze medewerking verlenen aan het overgaan van de spelers naar een semi-beroepsvereniging'. De transfersommen moeten volgens de Tariefcommissie worden beschouwd als een schade-loosstelling 'in die zin dat het in strijd met de betamelijheid in de sportwereld ware een vergoeding achterwege te laten'. Zie de uitspraak van 3 juli 1962, nr. 9323 O, BNB 1962/316.

Mogelijk achtte de Tariefcommissie geen rechtstreeks verband aanwezig tussen de transfersommen en een verrichte dienst bestaande uit het meewerken aan de overgang van de spelers. In dat geval had de Tariefcommissie kunnen volstaan met de constatering dat de transfersommen niet de vergoeding vormden voor de betreffende prestaties. De overweging dat de transfersommen moeten worden beschouwd als schadevergoedingen, is dan overbodig. De toevoeging van deze overweging en de overweging dat het nalaten van een dergelijke vergoeding in de sportwereld onbetamelijk zou zijn, doen vermoeden dat de Tariefcommissie een natuurlijke verbintenis tot het betalen van een schadevergoeding van de zijde van de beroepsvereniging aanwezig achtte. Hoewel geen sprake was van onrechtmatige daad of wanprestatie werd door de Tariefcommissie min of meer een vergelijking daarmee gemaakt.

Een dergelijke gedachtegang werd mogelijk door de Tariefcommissie ook gevolgd in diens uitspraak van 31 augustus 1964, nr. 9769 O, BNB 1965/38. In dat geval ging het om een voor de omzetbelasting zelfstandige ondernemer, appellant, welke geheel zelfstandig een handboek samenstelde. Dit handboek werd uitgegeven voor rekening van de NV P. De uitgave van het betreffende handboek werd gestaakt in verband met de verschijning van een gemeenschappelijke uitgave van NV P en de uitgever NV R. In het kader van die samenwerking werd de behandeling van een gedeelte van de materie welke voorheen door de betreffende ondernemer zelf werd verzorgd, opgedragen aan andere medewerkers van de overige delen van het betreffende handboek. Appellant stelde zich ten opzichte van de directie van NV P op het standpunt dat indien het niet was gekomen tot een gemeenschappelijke uitgave, zijn inkomsten uit publicistische arbeid hoger zouden zijn geweest. De directie verklaarde zich hierop bereid appellant een uitkering ineens te doen 'zonder dat appellant hiertegenover tot een arbeidsprestatie was gehouden'. In verband met de teleurstelling die appellant had ondervonden door het prijsgeven van de bewerking van het handboek was de directie bereid een uitkering van een bepaald bedrag ineens te doen. Deze uitingen wijzen volgens de Tariefcommissie niet op een vergoeding voor het prijsgeven van rechten zoals door de inspecteur is betoogd. NV P is blijkbaar tot de uitkering overgegaan uit overwegingen van moraal en fatsoen om welke redenen de uitkering het karakter mist van een vergoeding voor een dienst, aldus de Tariefcommissie. Ook in deze uitspraak is het mogelijk dat de Tariefcommissie ofwel geen rechtstreeks verband aanwezig achtte tussen de betreffende uitkering en een door appellant verrichte prestatie, ofwel dat er van werd uitgegaan dat de NV P op grond van een natuurlijke verbintenis tot vergoeding van de door appellant geleden schade was verplicht.

<sup>219</sup> Hoge Raad 14 november 1979, nr. 19 546.

op grond van een overeenkomst met Y het beheer over diens kantine. Op zeker moment gaf Y aan belanghebbende te kennen de beheersovereenkomst te willen beëindigen. Belanghebbende bewilligde in de voortijdige ontbinding van de overeenkomst en bedong daartegenover van Y een vergoeding.<sup>220</sup> Een en ander werd in een overeenkomst tussen partijen neergelegd. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat de inspecteur ten onrechte van mening was dat geen sprake was van een schadevergoeding omdat ingeval Y het contract zonder overleg tussentijds zou hebben beëindigd, Y voor de rechter zou zijn gedaagd wegens wanprestatie op grond waarvan de rechter een schadevergoeding zou hebben toegekend. Hieruit volgt volgens belanghebbende dat de tussen partijen overeengekomen vergoeding een schadevergoeding is waartegenover geen prestatie staat.

De inspecteur wil volgens belanghebbende het begrip schadevergoeding beperken tot die gevallen waarin sprake is van een reeds gepleegde onrechtmatige daad of wanprestatie.<sup>221</sup> Partijen hebben volgens belanghebbende bij overeenkomst slechts de gevolgen van een eventuele wanprestatie voordien geregeld.<sup>222</sup>

Het Hof 's-Gravenhage oordeelt, mijns inziens terecht, dat belanghebbende 'door tegenover de overeengekomen vergoeding af te zien van haar recht om het beheer van de kantine onder de daarvoor overeengekomen condities tot het einde van de in het contract voorziene opzegtermijn voort te zetten, een prestatie heeft verricht welke als een dienst in de zin van artikel 4 Wet op de omzetbelasting 1968 aan de heffing van die belasting is onderworpen'. Hieraan doet volgens het Hof niet af dat het betreffende bedrag strekt tot vergoeding van bedrijfsschade welke belanghebbende door de voortijdige beëindiging van de beheersovereenkomst meende te zullen lijden. Deze, aan het Hof voorbehouden uitlegging van de beëindigingsovereenkomst is volgens de Hoge Raad van feitelijke aard en in casu onaanastbaar.<sup>223</sup>

---

<sup>220</sup> Belanghebbende bracht het betreffende bedrag aan Y in rekening. Alleen op die grond al is belanghebbende terzake omzetbelasting verschuldigd. Zie artikel 37 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>221</sup> Deze door de inspecteur voorgestane beperking is op grond van gewezen jurisprudentie mijns inziens geheel terecht.

<sup>222</sup> Zie de uitspraken met betrekking tot het verhuurde baggermaterieel en de damwandplanken welke eerder zijn besproken.

<sup>223</sup> Hoezeer de uitkomst van een dergelijk geschil afhankelijk is van de uitlegging van de feiten kan worden geïllustreerd aan de hand van de volgende uitspraak van het Value Added Tax Tribunal Manchester waarvan alleen een samenvatting is gepubliceerd in *De Voil's Indirect Taxation Service* V12, blz. 3605-3606.; *10609 Holiday Inns (UK) Ltd. v. Customs and Excise Commissioners*. Hierin ging het om een maatschappij, belanghebbende, die op grond van een overeenkomst met de eigenaar van een hotel het management van dat hotel verzorgde. De overeenkomst had een geldingsduur van 20 jaar en kon alleen op grond van een aantal nader gespecificeerde gronden eerder worden beëindigd. Tussen partijen ontstond onenigheid over de manier waarop belanghebbende zijn taak vervulde maar dit vormde op grond van de overeenkomst geen grond om de overeenkomst voortijdig te beëindigen. Partijen kwamen daarom in augustus 1990 nader overeen dat de



In het eerder in dit hoofdstuk ter sprake gekomen arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983, BNB 1983/104 is in dergelijke gevallen het verplicht dan wel onverplicht handelen van belanghebbende als criterium gehanteerd voor de vraag of sprake is van een prestatie in de zin van de omzetbelasting. Indien geen sprake is van onrechtmatige daad of wanprestatie, en partijen komen bijvoorbeeld overeen een lopende overeenkomst te beëindigen, dan is er desalniettemin geen sprake van een prestatie in de zin van de omzetbelasting indien de betreffende partij verplicht is te bewilligen in de betreffende situatie.<sup>224</sup> Het vrijwillig onderling overeenkomen tegen vergoeding een overeenkomst te ontbinden, levert een dienst tegen vergoeding in de zin van de omzetbelasting op. Een recent voorbeeld hiervan is Hoge Raad 26 augustus 1998, BNB 1999/194.<sup>225</sup>

Belanghebbende in deze zaak had als verhuurster een huurovereenkomst gesloten met betrekking tot een in aanbouw zijnde bedrijfsruimte. De huur zou ingaan op het moment van oplevering door de aannemer. Kort voor de oplevering bleek de bedrijfsruimte niet te voldoen aan de verwachtingen van de huurder welke vervolgens meteen een bedrijfsruimte op een andere locatie huurde en een advocaat inschakelde om te komen tot ontbinding van de huurovereenkomst. Belanghebbende liet haar huurder daarop weten deze aan de huurovereenkomst te willen

---

overeenkomst ten einde zou komen door middel van opzegging daarvan door de eigenaar tegen betaling van 2 miljoen Britse ponden ter compensatie van de te derven managementfees. De Commissioners stelden zich op het standpunt dat belanghebbende het geldbedrag had ontvangen als vergoeding voor verrichte diensten bestaande in het opgeven van het recht het hotel gedurende de resterende tijd te managen.

Belanghebbende daarentegen was van mening dat geen prestaties waren verricht welke een belastbare prestatie vormden. Het Tribunal was van oordeel 'that the VAT treatment of a compensation payment was determined by the nature of that payment, and did not depend on whether or not legal proceedings had been commenced.' De vergoeding was volgens hen duidelijk 'compensatory' van aard. 'The August 1990 agreement operated as a variation of the management agreement. It did not conclude anything by itself and, in particular, it did not abrogate, rescind, supersede or extinguish the management agreement. It was merely an executory contract and did not constitute a supply, or consideration for a supply. The hotel owner terminated the contract by serving notice on HII (belanghebbende: D.S.); this action entitled HII to compensation in the form of the liquidated damages agreed in August 1990. HII was not required to do anything once the hotel owner had served notice to terminate the management agreement. There was no direct link between the compensation payment and any supply of services' aldus het Tribunal.

Volgens mij deed het Tribunal niets anders dan de overeenkomst van augustus 1990 uit te leggen als een uitwerking van de eerdere managementovereenkomst waarin alleen de hoogte van de te betalen schadevergoeding werd vastgesteld hoewel een oordeel als in BNB 1980/5 evenzeer mogelijk was geweest.

<sup>224</sup> Zie in deze zin ook Hof Amsterdam 7 oktober 1986, nr. 3229/83, BNB 1988/84, Hof 's-Gravenhage 23 november 1990, nr. 5322/89, Fed 1991/345 en Hoge Raad 19 december 1990, nr. 26 764, BNB 1991/41.

<sup>225</sup> Nr. 33 690.

houden doch tot minnelijk overleg bereid te zijn. Daarna liet belanghebbende huurder ondermeer weten bereid te zijn tot medewerking aan ontbinding van de overeenkomst indien de huurder over een periode van 18 maanden de huur zou voldoen. Dit werd door huurder geweigerd. Deze deed op zijn beurt een tegenvoorstel hetwelk door belanghebbende werd afgewezen. Uiteindelijk werd de huurder gedagvaard om op 3 februari 1989 voor de kantonrechter te verschijnen. Bij brief van 30 januari 1989 bood de huurder aan een bedrag van f 50.000,- te voldoen in het kader van een ontbinding van de huurovereenkomst hetgeen ertoe leidde dat de procedure op 3 februari geen doorgang vond. Bij brief van die dag ging belanghebbende onder een aantal voorwaarden akkoord met het aanbod van de huurder en werd de huurovereenkomst ontbonden.

De inspecteur heeft bij naheffingsaanslag het genoemde bedrag in de heffing van omzetbelasting betrokken. Belanghebbende stelde zich primair op het standpunt dat de betaling een onbelaste schadevergoeding was en subsidiair dat de betaling slechts tot een bedrag van f 12.000,- een belaste afkoop van huur vormde. Het Hof overwoog allereerst dat op grond van art. 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 diensten alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, zijn welke tegen vergoeding worden verricht. 'Bedoelde prestaties kunnen tevens bestaan uit het nalaten van werkzaamheden of uit het staken van activiteiten' aldus het Hof. De verklaring van belanghebbende dat het 'uiteindelijk een compromis ter voorkoming van de kosten en frustraties van een langdurige proces' betrof, liet volgens het Hof geen andere conclusie toe 'dan dat belanghebbende in werkelijkheid na veel vijven en zessen tegen de hem uiteindelijk door huurster geboden vergoeding bereid was van (verder) procederen tegen huurder af te zien. Het tegen vergoeding afzien van procederen vormt, gelet op het ten aanzien van art. 4, lid 1, Wet vermelde, volgens het Hof onmiskenbaar een dienst welke onderhevig is aan de heffing van omzetbelasting. Op grond van dit oordeel is de gehele vergoeding onderhevig aan de heffing van omzetbelasting en is niet meer van belang of en in hoeverre de vermelde vergoeding tevens een schadevergoeding dan wel afkoop van huur vormde.

De Hoge Raad wees, na vermelding van het oordeel van het Hof, op het arrest van het Hof van Justitie EG van 15 december 1993, C-63/92, Lubbock Fine. Uit dit arrest volgt dat 'wanneer een bepaalde handeling, zoals de verhuur van onroerende goederen, die naar de maatstaf van de betaalde huurbedragen zouden worden belast, binnen een bij de Zesde richtlijn verleende vrijstelling valt, een verandering in de contractuele betrekking, zoals de contractuele beëindiging van de huur tegen vergoeding eveneens onder die vrijstelling moet worden geacht te vallen.' Hieruit is volgens de Hoge Raad af te leiden 'dat in het onderwerpelijke geval, waarin partijen gezamenlijk hebben verzocht de in artikel 11, lid 1, letter b, van de Wet neergelegde vrijstelling buiten toepassing te laten en zijn overeengekomen om de huurovereenkomst te ontbinden tegen een door de huurder te betalen afkoopsom, die afkoopsom op dezelfde wijze moet worden behandeld als de vergoeding voor de aanvankelijk overeengekomen prestatie, en derhalve aan de heffing van omzetbelasting is onderworpen. ... 's Hof's beslissing is mitsdien juist,

wat ook zij van de daartoe gebezigde gronden', aldus de Hoge Raad.<sup>226</sup>

Hetgeen opvalt in deze procedure is dat het Hof de betreffende feiten aanmerkte als een tegen vergoeding afzien van procederen terwijl de Hoge Raad 'in het onderwerpelijke geval' juist een tegen betaling van een afkopsom overeengekomen ontbinding van de huurovereenkomst ziet. Op het oordeel van de Hoge Raad is inderdaad het eerder vermelde Lubbock Fine-arrest toepasbaar, op het oordeel van het Hof niet. Dit arrest ligt geheel in de lijn van eerder vermeld arrest BNB 1983/104 waarin het onverplicht tegen betaling verlenen van medewerking bij het beëindigen van het gebruik van een tweetal panden door belanghebbende door de Hoge Raad werd aangemerkt als een tegen vergoeding verrichte prestatie. Het enige verschil tussen beide gevallen is dat in BNB 1983/104 (met betrekking tot het gehuurde pand) de huurder afstand deed van zijn rechten uit de huurovereenkomst terwijl in de onderhavige casus juist de verhuurder als het ware afstand deed van zijn rechten (ontvangst van de huurpenningen) uit de huurovereenkomst. In dat opzicht betrof het in casu het spiegelbeeld van BNB 1983/104.

Net als destijds BNB 1983/104 veel kritiek oogstte van Simons, bleef ook BNB 1999/194 hiervan niet gespaard.<sup>227</sup> Naar aanleiding van BNB 1983/104 betoogde hij dat maatschappelijk gelijke gevallen, gelijk dienen te worden behandeld. De schadeloosstelling bij onteigening is naar zijn mening maatschappelijk gezien gelijk aan de schadeloosstelling bij minnelijke aankoop. Beide dienen niet belast te worden met omzetbelasting. Tot deze, volgens hem enige juiste, oplossing was de Hoge Raad gekomen indien deze in plaats van het volgens hem onjuiste vrijwilligheids criterium het begrip prestaties in het maatschappelijk (ruil-)verkeer zou hebben gehanteerd. 'Een beëindigen of ontruimen ten gevolge van minnelijke schikking kan net zo min tot een maatschappelijke vrijwilligheid worden gerekend als een onteigening zelf' aldus Simons. 'Op basis van een maatschappelijk criterium van vrijwilligheid zou in het onderhavige geval van minnelijke schikking niet van een prestatie sprake zijn en zou op die grond het door de advocaat-generaal en mij gewenste resultaat zijn bereikt' zo vervolgt deze auteur.<sup>228</sup> Boven-

---

<sup>226</sup> Laatstvermelde zin geeft volgens R.E.C.M. Niessen, Cassatie in belastingzaken, tweede druk, Deventer 1992, blz. 69, aan dat de Hoge Raad de redengeving van de uitspraak van het Hof onjuist acht.

<sup>227</sup> A.L.C. Simons, noot bij Hoge Raad 5 januari 1983, nr. 20 941, BNB 1983/104 en Foute rechtsontwikkeling van de prestatie in de omzetbelasting, Weekblad fiscaal recht 1999/743.

<sup>228</sup> De Advocaat-Generaal concludeerde tot belastbaarheid van de betreffende prestaties. Simons vat de mening van de advocaat als volgt samen; 'Hij concludeert dat in de gevallen a en b dus bij gedwongen "ontteigening" van de huurder geen prestatie aanwezig is maar vindt geen vrijheid in geval c - hetwelk in geding was - een prestatie geheel weg te redeneren. Hij onderkent dat een ongelijkheid van heffing van OB ontstaat doch ziet niet hoe de belastingrechter daaraan tegemoet zou kunnen komen.' Hieruit trekt Simons de conclusie dat de Advocaat-Generaal graag tot onbelastbaarheid zou willen komen, maar niet de oplossing ziet die hijzelf voorstaat.

Letterlijk schreef de Advocaat-Generaal echter 'Het is mogelijk, dat de aldus ontstane

dien, zo betoogt Simons, richt een omzetbelasting welke uitgaat van de maatschappelijke werkelijkheid zich niet op de verplichting tot een prestatie maar op de prestatie zelf.<sup>229</sup> 'Men valt ten onrechte steeds meer terug op het civielrecht' zo stelt hij. BNB 1999/194 wordt door Simons van gelijkaardige kritiek voorzien als destijds BNB 1983/104. Zijn voornaamste verwijt is dat in casu volgens hem sprake is van een schadevergoeding uit wanprestatie. In dat geval is volgens Simons geen sprake van een prestatie in het maatschappelijk verkeer en is belastingheffing niet aan de orde. Zelfs de gedachte aan het heffen van omzetbelasting bij schadevergoeding uit wanprestatie had volgens Simons niet op mogen komen.

Kwalificeerde het Hof de feiten in deze casus nog als een tegen vergoeding afzien van verder procederen en ging de Hoge Raad uit van ontbinding van de huurovereenkomst tegen een overeengekomen vergoeding, thans heeft Simons het over een schadevergoeding bij wanprestatie. Dezelfde feiten maar drie verschillende kwalificaties waarvan de laatste een civielrechtelijke is.<sup>230</sup> Zoals Simons echter altijd terecht heeft betoogd, moet gekeken worden naar hetgeen er feitelijk gebeurd. In casu bewandelde belanghebbende een tweetaal wegen.

De eerste weg is de juridische. Belanghebbende heeft bij brief van 9 december 1988 laten weten de huurder te willen houden aan diens verbintenis uit de huurovereenkomst, zij eiste nakoming van de overeenkomst. Dit blijkt ook uit de dagvaarding van 24 januari 1989 waarin belanghebbende de Kantonrechter verzocht huurder 'te veroordelen tot nakoming van diens verplichtingen uit hoofde van de huurovereenkomst d.d. 31 december 1987' en tevens huurder 'te veroordelen om tegen behoorlijk bewijs van kwijting' aan belanghebbende 'te voldoen een bedrag van f 16.690,35 te vermeerderen met de wettelijke rente daarover vanaf de dag der inleidende dagvaarding tot aan de dag der voldoening etc.'

Inhakend op de wens van huurder om de huurovereenkomst te ontbinden, gaf belanghebbende in de bovengenoemde brief van 9 december 1988 daarnaast te kennen tot minnelijk overleg bereid te zijn en volgde op 19 december 1989 het aanbod van belanghebbende bereid te zijn mee te werken aan de door huurder

---

ongelijkheid voor de heffing van de omzetbelasting ongewenst is met het oog op een goede toepassing van het onteigeningsrecht en het privaatrecht, maar ik zie niet, hoe de belastingrechter daaraan tegemoet zou kunnen komen.' De Advocaat-Generaal ziet dus niet hoe de belastingrechter tegemoet zou kunnen komen aan eventuele problemen die uit een op zich correcte toepassing van de omzetbelasting kunnen voortvloeien voor een juiste toepassing van het onteigeningsrecht en het privaatrecht. Dat is mijns inziens iets heel anders dan hetgeen Simons suggereert.

<sup>229</sup> Zo wijst hij er op dat het Hof in BNB 1983/104 'het presteert' de onderhavige omzetbelastingprestaties te omschrijven als 'de verplichting tot beëindiging van gebruik van onroerend goed en het op zich nemen van de verplichting tot ontruiming van onroerende goederen tegen betaling.' Ook de Advocaat-Generaal vervalt volgens hem in deze fout 'door naast een juiste omschrijving als het beëindigen van het feitelijk gebruik c.q. het op zich nemen van de verplichting tot het beëindigen als een prestatie aan te merken.'

<sup>230</sup> In zijn noot bij BNB 1983/104 schreef Simons nog dat 'men' ten onrechte steed meer terugvalt op het civielrecht, thans maakt hij zichzelf daaraan schuldig.

verlangde ontbinding van de overeenkomst mits deze bereid was een bepaald bedrag te betalen.<sup>231</sup> Uiteindelijk kwamen partijen langs deze (tweede) weg tot een vergelijk en vond de bij de eerste weg in gang gezette procedure op grond hiervan geen doorgang. De huurovereenkomst werd door middel van een nieuwe wederkerige overeenkomst tussen partijen ontbonden. Niet ontkend kan worden dat het als contractspartij actief meewerken aan de ontbinding van een overeenkomst een prestatie in de zin van de wet kan zijn en wel om precies te zijn een dienst.<sup>232</sup>

Is deze dienst onder bezwarende titel (of tegen vergoeding) verricht? Belanghebbendes medewerking aan de ontbinding is afhankelijk gesteld van een door de huurder te betalen bedrag. Geen betaling, dan ook geen medewerking. Omgekeerd betaalt de huurder opdat en omdat de verhuurder mee zal werken aan de door hem gewenste ontbinding van de overeenkomst. De prestaties waren over en weer van elkaar afhankelijk. Hiermee is het rechtstreeks verband aangeleverd en de stelling dat sprake zou zijn van een schadevergoeding ontzenuwd. Immers, een schadevergoeding is niet afhankelijk van het al of niet verrichten van een bepaalde prestatie. Deze is verschuldigd op grond van door de schadeplichtige toegebrachte

---

<sup>231</sup> Wetende dat hij juridisch gezien zeer sterk stond in zijn eis tot nakoming, probeerde belanghebbende hieruit munt te slaan door in te spelen op de wens van huurder om te komen tot ontbinding van de huurovereenkomst door zijn medewerking daaraan aan te bieden in ruil voor een door huurder te betalen bedrag. Belanghebbende slaagde in deze opzet. In zijn noot bij BNB 1983/104 stelde Simons dat het maatschappelijk ruilverkeer omschreven kan worden als 'prestaties die onder de gegeven omstandigheden exploitabel plegen te zijn of waaraan in het ruilverkeer behoefte blijkt te bestaan.'

De verlangde medewerking van belanghebbende bleek niet alleen exploitabel, maar daaraan bestond kennelijk bovendien ook behoefte in het ruilverkeer. Het is dan ook geen wonder dat Simons in zijn artikel naar aanleiding van BNB 1999/194 alleen vage begrippen als maatschappelijk- en economisch verkeer hanteert zonder bovenstaande definitie (of een soortgelijke) te herhalen. Die stap slaat hij over om vervolgens met kreten als schadevergoeding en wanprestatie te schermen. Noodgedwongen is Simons de Tuk-lijn ingeslagen om te verhullen dat in casu bij toepassing van de door hem voorgestane Tariefcommissie-lijn tot een onjuist (lees: door hem ongewenst resultaat) wordt gekomen. Evenals in de Tuk-lijn gaat Simons nu de problematiek van de belastbaarheid in de omzetbelasting in onderdelen aanpakken; schadevergoeding bij wanprestatie. Zie voor wat betreft de Tariefcommissie-lijn en de Tuk-lijn de noot van Simons bij BNB 1983/104

<sup>232</sup> Een deel van de kritiek van Simons is erop gebaseerd dat het zou gaan om een afstand van huurrechten. De afstand c.q. overdracht van een huurrecht is op zichzelf volgens Simons niet bestaanbaar. Overdrachten van rechten worden volgens Simons weliswaar in de omzetbelasting als zelfstandige belastbare prestaties aangemerkt, 'maar dat moeten dan economische c.q. in het maatschappelijk ruilverkeer zijnde handelingen zijn.' Huurrechten voldoen daaraan niet volgens Simons omdat ze 'een juridisch sequeel van het huren' zijn 'en niet een op zichzelf bestaand recht dat men afzonderlijk zou kunnen verkopen.'. Betekent dit dan dat in de situatie van onderverhuur, waarbij de eerste huurder zijn uit de huur voortvloeiende gebruiksrecht overdraagt aan zijn onderhuurder een volgens Simons onmogelijke situatie is? Waarom is het afstaan van het gebruiksrecht door de eigenaar van het pand aan de huurder wel een prestatie in de zin van de omzetbelasting en het daaropvolgende afstaan van datzelfde gebruiksrecht door de huurder aan diens onderhuurder niet?

schade en niet op grond van door de schadelijdende partij verleende medewerking, ongeacht de benaming welke partijen aan het betaalde bedrag hebben toegekend. De Hoge Raad heeft op grond van de feiten een juist oordeel geveld zonder zich te laten misleiden door een civielrechtelijke term als schadevergoeding of wanprestatie.<sup>233</sup> Simon's opmerking dat inspecteur, Hof en Hoge Raad niet naar de feiten hebben gekeken is mijns inziens volledig misplaatst.<sup>234</sup> Hijzelf is door juridische termen als schadevergoeding en wanprestatie de maatschappelijke werkelijkheid volkomen bijster geraakt. Anders dan in de Tuk-lijn vergeet hij door de benamingen van partijen heen te kijken naar de werkelijkheid met een geheel andere uitkomst tot gevolg.

Vooralsnog lijkt de door de Tariefcommissie ingezette lijn voor wat betreft de onrechtmatige daad en wanprestatie, en de vaststelling van de hoogte van de te betalen schadevergoeding door de betreffende partijen, in de jurisprudentie te worden voortgezet. Zo ging het in een tweetal van 14 mei 1992 daterende uitspraken van het Hof Amsterdam om de schade die veroorzaakt zou worden door de voorgenomen verbouwingswerkzaamheden aan een winkelcentrum door de exploitant van dit centrum.<sup>235</sup> In de eerste uitspraak, nr. 90/4473 ging het om een belanghebbende, die als eigenares van woningen in het betreffende complex, en een exploitatiemaatschappij G BV, eveneens eigenares van onroerende goederen in dit complex, welke vreesden dat de hen toebehorende onroerende goederen in het complex door de verbouwingswerkzaamheden door de exploitant schade zouden lijden. Ter afwending van die schade traden partijen in overleg met de exploitant op grond waarvan wordt overeengekomen het geschil met betrekking tot de te leiden schade voor te leggen aan (een drietal) bindend-adviseurs.

De drie bindend-adviseurs kwamen niet tot een eenstemmig oordeel waarna de advocaat van belanghebbende de projectontwikkelaar heeft voorgesteld akkoord te gaan met het gemiddelde van de berekende schade. Uiteindelijk is de projectontwikkelaar akkoord gegaan met het van belanghebbende afkomstige voorstel tot

---

<sup>233</sup> De zaak zou anders hebben gelegen indien partijen niet tot een vergelijk waren gekomen en belanghebbende zijn eerste weg zou hebben vervolgd. In dat geval kon bij toewijzing van de vordering geen prestatie worden aangewezen bij belanghebbende, nog daargelaten het feit dat het in dat geval door huurder te betalen bedrag daarvan afhankelijk gesteld zou zijn. In dat geval zou wel sprake zijn geweest van een zuivere schadevergoeding en komt belastingheffing niet aan de orde maar dan waren de feiten op grond waarvan beslist moest worden andere dan in casu.

<sup>234</sup> A.L.C. Simons, noot bij Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 22 690, BNB 1998/605; 'Inspecteur en Hof passen zomaar axioma's toe zonder naar de feiten te kijken. En ook de Hoge Raad, waarvan de leden in dit geval in meerderheid BTW-deskundigen zijn, heeft zich kennelijk niet in de feiten verdiept en alleen een "rechtsverfijning" voor ogen gehad.'

<sup>235</sup> Respectievelijk Hof Amsterdam 14 mei 1992, nr. 90/4473, Fed 1992/519 en Hof Amsterdam 14 mei 1992, nr. 91/2549, V-N 1993/1668. Zo te zien ging het in beide geschillen om dezelfde zaak. In de uitspraak nr. 90/4473 was de eigenares van woningen belanghebbende terwijl in uitspraak nr. 91/2549 de eigenares van een aantal bedrijfsruimten in het betreffende complex belanghebbende was.

het betalen van een schadevergoeding van f 345.000,-. Vervolgens is om de bij de kantonrechter 'aanhangige zaken ten einde te brengen en een te voeren geding te voorkomen' tussen partijen een dadingsovereenkomst gesloten, inhoudende dat de projectontwikkelaar genoemd bedrag zal betalen aan belanghebbende en daarnaast f 35.000,- zal betalen aan de exploitatiemaatschappij G BV. Belanghebbende en exploitatiemaatschappij G BV verbonden zich daarbij 'op de eerst komende vergadering van de Vereniging van Eigenaars' voor de verbouwingsplannen te zullen stemmen en ook na de goedkeuring van de verbouwingsplannen door de vereniging van eigenaars geen bezwaren in te dienen tegen aanvragen van bouwvergunningen e.d. Bovendien verbonden belanghebbende en exploitatiemaatschappij G BV zich daarbij 'geen schade-aanspraken jegens H (de exploitant, D.S.) te zullen instellen wegens verminderde verkoop- of huurwaarde van de aan de bezwaarden toebehorende appartementen als gevolg van realisering van de verbouwingsplannen.'

De inspecteur der invoerrechten en accijnzen merkte het bedrag van f 345.000,- aan als een vergoeding voor door belanghebbende te verrichten prestaties, 'te weten a) geen geding terzake voeren; b) in een vergadering van de Vereniging van Eigenaars voor de verbouwing stemmen; c) geen bezwaren indienen tegen aanvragen bouwvergunningen e.d.; d) geen schadeaanspraken jegens H instellen.'

Het Hof was van oordeel dat de overeenkomst van dading bedoeld was om een einde te maken aan een tussen partijen aanhangig geschil met betrekking tot de vraag of door de door H voorgenomen verbouwingwerkzaamheden schade zou ontstaan aan aan belanghebbende toebehorende onroerende goederen en zo ja, op welk bedrag die schade zou moeten worden vastgesteld. Op grond van deze omstandigheden kon volgens het Hof slechts worden geconcludeerd dat het bedrag waarop belanghebbende op grond van de overeenkomst van dading aanspraak kreeg 'betaald is als een vergoeding voor door belanghebbende verwachte - en door H kennelijk niet langer betwiste - vermogensschade.' In dat geval is er geen sprake van een door H betaalde vergoeding voor een door belanghebbende verrichte dienst in de zin van artikel 4 van de Wet.

De stelling van de inspecteur dat belanghebbende prestaties verricht door het nakomen van de voorwaarden waaronder de dadingsovereenkomst is gesloten, werd door het Hof verworpen omdat deze prestaties zo zeer zijn 'verweven met de hoofdprestatie - vergoeding van vermogensschade - dat zij daarin naar het oordeel van het Hof opgaan.' Volgens het Hof is er indien de schade vergoed is, in redelijkheid geen reden meer om medewerking te weigeren. De verplichting tot het betalen van een geldsom en de verplichting om een voorgenomen verbouwing niet te belemmeren vormen volgens het Hof 'onderdelen van de overeenkomst van dading waarmee werd beoogd een rechtsgeding inzake een schadevergoeding te beëindigen en de omvang van de schade in der minne vast te stellen.'<sup>236</sup>

<sup>236</sup> Aangezien het in uitspraak nr. 91/2549 ging om dezelfde overeenkomst van dading, en belanghebbende in dat geval volgens de inspecteur dezelfde prestaties had verricht als werd betoogd in uitspraak 90/4473, met dien verstande dat het in eerstgenoemde uitspraak ging om een bedrag van f 35.000,- (!) en de uitspraak van het Hof gelijk is aan uitspraak 90/4473, ga ik op de tweede uitspraak niet meer in.

Wat dit laatste betreft is een soortgelijk oordeel door het Hof Leeuwarden gegeven in zijn uitspraak van 2 september 1994, nr. 538/92, V-N 1994/3807. Hierin besliste het Hof dat indien de verplichting tot schadevergoeding tussen belanghebbende en D niet meer in geschil is, de betaling van een bedrag aan belanghebbende 'slechts' kan worden aangemerkt als het vergoeden van schade uit onrechtmatige daad. Op grond van de (gedeeltelijke) vergoeding van de schade 'ligt het in de rede dat de belanghebbende haar medewerking zal verlenen aan het royement van de civiele procedures.' Deze medewerking kan volgens het Hof op grond van het vorenoverwogene niet worden aangemerkt als een prestatie waar- tegenover de schadevergoeding als betaling heeft gestaan.

Het Hof Arnhem daarentegen was in een vergelijkbaar geval van oordeel dat bij ontbinding van een koopovereenkomst tegen een vooraf overeengekomen boete deze een 'reeds bij het aangaan van de koopovereenkomst vastgestelde vergoeding' was 'voor haar bereidheid in de gegeven omstandigheden de overeenkomst zonder rechterlijke tussenkomst voor ontbonden te verklaren.'<sup>237</sup> In de betreffende overeenkomst was bepaald dat belanghebbende, bij niet of niet tijdige nakoming anders dan door overmacht door de wederpartij, de keus had tussen het verlangen van nakoming samen met een onmiddellijk opeisbare boete of ontbinding van de overeenkomst zonder rechterlijke tussenkomst en betaling van een onmiddellijk opeisbare boete. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat zij geen prestatie had verricht door te kiezen voor laatstgenoemde mogelijkheid. Zij verrichtte 'slechts' een op bedrijfseconomische afwegingen steunende handeling 'waarop de wanpresterende koopster geen enkele invloed had.'

Volgens het Hof is hiermee niet gezegd dat belanghebbende tegenover de koopster geen prestatie zou hebben verricht. Belanghebbende heeft op grond van commerciële overwegingen gekozen voor ontbinding van de overeenkomst hetgeen haar contractueel een bedrag van f 62.500,- opleverde, ongeacht of zij daadwerkelijk schade had geleden.<sup>238</sup> Het ging hier dus om een tussen partijen vastgestelde schadevergoeding en niet om een in rechte afgedwongen vergoeding.<sup>239</sup>

Het Hof leidt uit de omstandigheid dat het bedrag verschuldigd was ongeacht of belanghebbende schade had geleden, af dat het bedrag verschuldigd is ter zake van een verrichte prestatie. Hiermee miskent het Hof mijns inziens de civielrechtelijke strekking van het tussen partijen overeengekomen boetebeding. Artikel

---

<sup>237</sup> Uitspraak van 15 april 1985, nr. O 94/1983, BNB 1986/362.

<sup>238</sup> Opmerking verdient dat ook indien belanghebbende had gekozen voor de andere mogelijkheid, nakoming van de overeenkomst met voor elke dag dat de wederpartij na een bepaalde termijn in gebreke blijft een boete van 3 promille van de koopsom, de wederpartij waarschijnlijk een geldbedrag verschuldigd zou zijn geworden. In dat geval had het Hof wellicht geoordeeld dat dat bedrag de vergoeding vormde voor het dulden van belanghebbende dat de wederpartij enige tijd in gebreke bleef met de nakoming van de overeenkomst.

<sup>239</sup> Zie hierover de redactie van het V-N bij deze uitspraak in V-N 1985/1751.



6:91 BW geeft de strekking van een dergelijk beding weer:

'Als boetebeding wordt aangemerkt ieder beding waarbij is bepaald dat de schuldenaar, indien hij in de nakoming van zijn verbintenis tekortschiet, gehouden is een geldsom of een andere prestatie te voldoen, ongeacht of zulks strekt tot vergoeding van schade of enkel tot aansporing om tot nakoming over te gaan.'<sup>240</sup>

In het eerste geval heeft het beding de strekking reeds vooraf het bedrag der schadevergoeding te fixeren welke de schuldenaar ingeval van wanprestatie zal hebben te voldoen.<sup>241</sup> In dat geval wordt onderzoek naar het bestaan en omvang van de schade uitgesloten. De schuldeiser ontvangt in principe niet meer of minder dan het vastgestelde bedrag. Dit volgt uit artikel 6:92, lid 2, B.W. dat bepaalt dat hetgeen op grond van het boetebeding verschuldigd is in de plaats treedt van de schadevergoeding op grond van de wet. Op grond van artikel 6:94 B.W. kan de rechter op verzoek van de schuldenaar de boete matigen en op verzoek van de schuldeiser aanvullende schadevergoeding toekennen. Het Hof gaat er kennelijk eenvoudigweg van uit dat een dergelijke schadevergoeding zonder dat er schade is geleden, een vergoeding voor een prestatie is. Dit neemt mijns inziens echter niet weg dat de oorzaak van de schadevergoeding gelegen is in de niet-nakoming door de schadepllichtige en niet in de prestatie van belanghebbende.

In het tweede geval kan echter wellicht worden betoogd dat tegenover het bedrag dat verschuldigd wordt ter aansporing om tot nakoming over te gaan, een prestatie staat van de schuldeiser, bestaande in het dulden door belanghebbende dat de wederpartij enige tijd op zich laat wachten voor wat de nakoming van de overeenkomst betreft. Deze mogelijkheid was echter niet aan de orde nu belanghebbende gekozen had voor ontbinding van de overeenkomst.

Een geval waarin een schadeverzekeraar overging tot uitkering van een bedrag, betrof de uitspraak van het Hof Amsterdam van 11 september 1984. In casu ging het om de vraag of de op grond van een zogenaamde construction All Risk-verzekering uitgekeerde schadevergoeding moest worden aangemerkt als de vergoeding voor een dienst.<sup>242</sup> Die dienst zou dan bestaan in het herstellen door belanghebbende van door hem geïnstalleerde ondeugdelijke vloerplaten. De fabrikant die de ondeugdelijke vloerplaten had geleverd, werd weliswaar hiervoor aansprakelijk gesteld, maar wegens een cumulatie van schadeclaims viel van hem niet veel te verwachten. Het Hof was van mening dat het op grond van de verzekeringsovereenkomst uitbetaalde bedrag een vergoeding is 'voor de schade die belanghebbende heeft geleden door het moeten voldoen aan haar verplichting tot herstel van de ondeugdelijke vloeren'. Het betreffende bedrag is geen vergoe-

---

<sup>240</sup> Zie ook artikel 1340 Oud B.W.

<sup>241</sup> Zie hierover Asser - Hartkamp 4-I, negende druk, Zwolle 1996, blz. 295. Aangezien belanghebbende een keuze had gemaakt uit beide mogelijkheden, was in casu sprake van een niet of niet tijdige nakoming van de overeenkomst anders dan door overmacht. Dit betekent dat het ging om een toerekenbare tekortkoming in de nakoming van de zijde van de wederpartij, met andere woorden, om wanprestatie zijnerzijds.

<sup>242</sup> Nr. 5003/82, BNB 1986/93.

ding voor het herstellen van de vloeren als zodanig. Volgens de redactie V-N is in het onderhavige geval de positie van belanghebbende als verzekerde, welke positie hem zelfstandig recht op een schadevergoeding gaf, essentieel.<sup>243</sup> 'Zou bijvoorbeeld zijn opdrachtgever de verzekerde zijn geweest, die hem de door de verzekering uitbetaalde bedragen zou doorgeven ter herstel van de schade' dan was heffing van omzetbelasting volgens de redactie V-N wel op zijn plaats geweest.

Tot slot verdient de jurisprudentie van de Hoge Raad met betrekking tot de door bibliotheken en videotheken bij overschrijding van de uitleentermijn in rekening gebrachte boetes vermelding.<sup>244</sup> In de bibliotheek-casus betoogde belanghebbende, een stichting welke met de bij haar aangesloten bibliotheken voor de omzetbelasting een fiscale eenheid vormde, dat de door haar aan de leners in rekening gebrachte administratiekosten verband hielden met een vorm van wanprestatie door de leners en dat zij dienen als een vergoeding voor 'een - in de vorm van een gebruikserving - geleden schade'. Bovendien waren de kosten volgens belanghebbende relatief hoog en hielden zij dus mede een strafkarakter in.

Deze argumenten konden belanghebbende volgens het Hof niet baten.<sup>245</sup> Belanghebbende had de administratiekosten volgens het Hof ontvangen als tegenprestatie voor het uitlenen van boeken 'ook al zijn die kosten aan de leners op grond van het uitleenreglement pas ter zake van een overschrijden van de - normale, dan wel tijdig verlengde - uitleentermijn in rekening gebracht.' Anders dan belanghebbende beweerde was van een ver verwijderd verband volgens het Hof geen sprake. De Hoge Raad oordeelde echter uitdrukkelijk dat het Hof een onjuiste maatstaf had aangelegd omdat het op grond van jurisprudentie van het Hof van Justitie EG had moeten beoordelen of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de uitleen van boeken en het in rekening brengen van administratiekosten. Aangezien de lener de uitleentermijn zonder vergoeding kon verlengen, en de betaling van de administratiekosten de lener niet het recht verschafte het boek langer onder zich te houden, 'doch de verplichting tot betaling van die kosten kennelijk is bedoeld als prikkel voor de lezers om de boeken tijdig terug te brengen of tijdig verlenging aan te vragen', vormden de in rekening gebrachte administratiekosten niet een vergoeding die in rechtstreeks verband met een verleende dienst werd verkregen.

In het geval van de boete van de videotheek lagen de feiten anders. De videobanden werden verhuurd onder bepaalde voorwaarden. Blijkens die voorwaarden werd de verhuurovereenkomst gesloten voor een bepaald aantal dagen. De huurder heeft de verplichting de gehuurde band binnen de overeengekomen huurperiode terug te brengen. Bij te late terugbezorging was de huurovereen-

---

<sup>243</sup> V-N 1985/1410.

<sup>244</sup> Respectievelijk arresten van 4 december 1991, nr. 27 561, BNB 1992/37 en 12 april 1995, nr. 30 265, BNB 1995/181.

<sup>245</sup> Hof Arnhem 17 juli 1990, nr. 2334/1988, opgenomen in BNB 1992/37.

komst van rechtswege ontbonden en was de huurder een boete verschuldigd ter grootte van de dagverhuurprijs maal het aantal dagen dat de band te laat werd terugbezorgd. Het Hof Amsterdam leidde daaruit af dat wanneer een videoband niet binnen de overeengekomen verhuurperiode werd terugbezorgd, ofwel met de huurder een nadere verhuurovereenkomst werd afgesloten ofwel werd berust in de te late terugbezorging. In beide gevallen werd echter aan de huurder een bedrag in rekening gebracht 'ter grootte van de dagverhuurprijs van de desbetreffende videoband vermenigvuldigd met het aantal dagen dat die band te laat wordt terugbezorgd.'

Volgens het Hof bestond ook ingeval de huurder zonder nadere verhuurovereenkomst de beschikking hield over de videoband, een zodanig verband tussen het door deze als 'boete' betaalde bedrag en het terbeschikking houden van de band, dat dit bedrag de vergoeding vormde voor het ter beschikking laten van die band.<sup>246</sup> Hierbij was mede van belang dat de huurperiode door de huurder niet kosteloos kon worden verlengd. Bovendien kon omdat strikte evenredigheid bestond tussen het te betalen bedrag en het aantal dagen dat de huurder de beschikking had gehad over de desbetreffende band, niet gezegd worden dat de 'boete' een prikkel vormde om de videoband tijdig terug te bezorgen. De huurder kon van dag tot dag bepalen of hij de band tegen de geldende dagverhuurprijs ter beschikking wenste te houden. Het in rekening gebrachte bedrag had volgens het Hof niet de functie de huurder tot terugbezorging van de videoband te bewegen. Daartoe werden door belanghebbende andere middelen aangewend en hij bleef bovendien staan op onmiddellijke terugbezorging. Daarnaast was er volgens het Hof geen enkele aanleiding om de betaalde boete aan te merken als een schadevergoeding 'aangezien belanghebbende voor de verhuur van het desbetreffende goed uiteindelijk in totaal niet meer of minder ontvangt dan het totaal van de dagverhuurprijzen vermenigvuldigd met het aantal verhuurdagen c.q. dagen dat de huurder in gebreke is.'<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> Hof Amsterdam 7 april 1994, nr. 93/1785, opgenomen in BNB 1995/181.

<sup>247</sup> Ook het Value Added Tax Tribunal kwam tot de conclusie dat de boete voor het te laat terugbrengen van een videoband in feite de betaling is voor een prestatie. Zie *Leigh v. Customs and Excise Commissioners* [1990] VATTR 59, opgenomen in *De Voil's Indirect Taxation Service* V12, blz. 3303. Het Tribunal oordeelde dat bij een dergelijke verhuur juridisch gezien sprake was van een tweetal prestaties: 'The grant of the right to possession of the film for the agreed hire period and the delivery of possession of the film to the hirer'. Volgens het Tribunal behoorde de boete tot de vergoeding voor de 'delivery of possession'; 'While the consideration for the grant of the right to possession of the film might be limited to the hire charge for the agreed hire period, the tribunal considered that the consideration for delivery of possession of the film comprised all payments that the hirer agreed to make in consequence of, and in return for, delivery of the film including payments in respect of the late return of the film. Compensatory payments could be consideration for a supply even where they provided no profit to the supplier.' Zo deze redenering al niet juist zou zijn, voegt het Tribunal daar aan toe dat 'if, contrary to the tribunal's view, the payment were partly of wholly characterised as a payment of damages for breach of the obligation to return the film when it was due, it would nevertheless attract VAT as consideration for a supply of services consisting of the surrender by the

Zowel het element van de kosteloze verlenging als het element van de prikkel tot terugbezorging waren volgens de Hoge Raad in de bibliotheek-casus van belang bij de beoordeling van het rechtstreeks verband. Beide elementen werden door het Hof Amsterdam in de videotheek-casus eveneens ten tonele gevoerd bij de beoordeling van het rechtstreeks verband. De Hoge Raad daarentegen baseert zijn beslissing rechtstreeks op de verhuurovereenkomst.<sup>248</sup> Het gebruik van de videobanden vloeit ook na de periode waarop de huurovereenkomst betrekking had, voort uit die overeenkomst en voor dat gebruik is onder de naam 'boete' een bedrag verschuldigd dat gelijk is aan de dagverhuurprijs die zou gelden indien de verhuurovereenkomst nog van kracht zou zijn. Daarom is het niet van belang of het gebruik geschiedt binnen of buiten de overeengekomen huurperiode. Ook in het laatste geval is de vergoeding in overeenstemming met de verhuurovereenkomst afhankelijk gesteld met het voortgezette verbruik. Het Hof heeft dus een juiste beslissing genomen volgens de Hoge Raad.

Op grond van de feiten oordeelt de Hoge Raad in dit geval dat de bij te late terugbezorging van een videoband op grond van de huurovereenkomst verschuldigde boete moet worden aangemerkt als een vergoeding voor de (gedoogde) voortzetting van het gebruik van die band. In dit geval was niet sprake van een bij de overeenkomst vastgestelde schadevergoeding bij wanprestatie.

Ten aanzien van schadeloosstellingen/schadevergoedingen kan geconcludeerd worden dat onderscheid moet worden gemaakt tussen op grond van wanprestatie/onrechtmatige daad verschuldigde schadeloosstellingen en op andere gronden verschuldigde schadeloosstellingen. In het eerste geval is van een prestatie door de schadelijdende partij geen sprake. Er kan dan ook geen sprake zijn van een rechtsbetrekking op grond waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. De door partijen aan een dergelijke betaling gegeven benaming is voor de omzetbelastingrechtelijke beoordeling hiervan niet van belang. Telkens zal op grond van de omstandigheden dan wel het uitdrukkelijk tussen partijen overeengekomene moeten worden beoordeeld of sprake is van een dergelijke schadeloosstelling. Mogelijk handelt het zich om een overeengekomen vergoeding voor het prijsgeven van rechten. In dat geval is wel sprake van een prestatie tegen vergoeding.

## 5.6 Samenvatting

In tegenstelling tot het belastbare feit levering is het belastbare feit dienst in de Zesde richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968 niet nauwkeurig omschreven. Volstaan wordt met een negatieve omschrijving; alles wat niet kan wor-

---

appellant of his right of action for the breach.' De redactie van De Voil's merkt hierbij op dat 'the meaning of "consideration" in the Sixth Directive 77/388/EEC was wider in this respect than its meaning in the English law of contract.'

<sup>248</sup> Zie in deze zin ook aantekening redactie V-N bij dit arrest in V-N 1995/1562.

den gerangschikt onder het belastbare feit levering, is een dienst. Anders dan de Wet op de omzetbelasting 1968 bevat de Zesde richtlijn een aantal voorbeelden van handelingen welke kunnen worden aangemerkt als een dienst in de zin van de BTW. De Lid-Staten hebben op dit punt geen beleidsvrijheid. Indien aan de overige vereisten voor belastbaarheid is voldaan, moeten de Lid-Staten deze aanmerken als belastbare prestaties.

De eis dat de prestaties onder bezwarende titel moeten zijn verricht, is in de Wet op de omzetbelasting 1968 alleen ten aanzien van diensten expliciet gesteld. Deze moeten 'tegen vergoeding' zijn verricht. Consequentie hiervan is dat indien in de jurisprudentie wordt geconcludeerd dat geen sprake is van een dienst in de zin van artikel 4 van de Wet, onduidelijk is of de prestatie op zich ontbreekt of dat er geen rechtstreeks verband is tussen de prestatie en de besteding. De in de Wet op de omzetbelasting 1968 gehanteerde omschrijving van het belastbare feit 'dienst' maakt dat de Nederlandse rechtspraak hierover moeilijker te lezen is dan die van het Hof van Justitie EG.

De omschrijving van het belastbare feit 'dienst' blijkt vooral bij prestaties welke bestaan in een nalaten of dulden aanleiding tot interpretatiemoeilijkheden te geven. De omschrijving is zo ruim dat in principe elk 'stilzitten' tot belastingheffing kan leiden. Jurisprudentie van het Hof van Justitie EG heeft hierin een belangrijke beperking aangebracht; er is alleen sprake van een dienst in de zin van de BTW wanneer er 'verbruik' is bij een ander dan de prestatieverrichter. Het in de Eerste richtlijn vastgelegde rechtskarakter van de BTW heeft zich hiermee laten gelden. Bovendien blijkt uit die jurisprudentie dat het dienen van het algemeen belang niet voldoende is om verbruik aan te nemen bij de in het algemeen belang subsidiërende overheid. Verbruik is er eveneens niet indien de dienst niet aan een identificeerbare verbruiker wordt geleverd of wanneer er geen voordeel is dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.

Om te beoordelen of sprake is van een prestatie in de zin van de omzetbelasting wordt in de Nederlandse jurisprudentie een aantal omstandigheden van belang geacht. Van belang is onder meer of ter verkrijging van de subsidie voldaan moet worden aan een aantal voorwaarden. Indien dergelijke voorwaarden alleen gesteld worden ter controle op een juiste aanwending van de verleende subsidies, is het voldoen aan die voorwaarden geen prestatie in de zin van de Wet. Dit wordt anders indien de gestelde voorwaarden niet meer van bijkomende aard zijn maar in wezen de essentie bevatten van de overeenkomst.

In de jurisprudentie wordt ook gebruik gemaakt van het zogenaamde baatcriterium. Voor de vraag of sprake is van een prestatie in de zin van de omzetbelasting is dan van belang of de subsidiënt baat heeft bij de prestatie. Indien dit het geval is, is sprake van een prestatie in de zin van de Wet. De functie van het baatcriterium is daarmee gelijk aan die van het door het Hof van Justitie EG gebruikte 'verbruikcriterium'. Betoogd zou kunnen worden dat het verbruikcriterium van het Hof van Justitie EG het enige criterium is voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een prestatie in de zin van de BTW. In elk geval wordt het baatcriterium in de Nederlandse jurisprudentie ook wel als aanvullend

criterium gebruikt.

Een ander criterium dat veelvuldig voorkomt in de Nederlandse jurisprudentie is de vraag of de belastingplichtige al of niet verplicht was een prestatie te verrichten. Op grond van die jurisprudentie is geen sprake van een prestatie in de zin van de Wet indien verplicht werd gehandeld. De Zesde richtlijn biedt mijns inziens niet de mogelijkheid om dergelijke prestaties buiten de belastingheffing te laten.

Ook indien de prestatieverrichter de prestatie op de eerste plaats in zijn eigen belang heeft verricht, is volgens de jurisprudentie geen sprake van een prestatie in de zin van de wet. Dit geldt eveneens indien sprake is van een op zichzelf staande beslissing/prestatie. De belastingplichtige zou in dat geval de betreffende prestatie ook hebben verricht indien van subsidieverlening geen sprake was.

Indien een schadevergoeding verschuldigd is op grond van een onrechtmatige daad of wanprestatie, is geen sprake van een prestatie in de zin van de Wet. Dit geldt evenzeer indien de hoogte van de schadevergoeding en/of de gevallen waarin geacht wordt sprake te zijn van wanprestatie tussen partijen contractueel zijn vastgesteld. De aard van de besteding verandert hierdoor niet van karakter. Indien partijen echter in een schadegeval onderling een en ander overeenkomen, bijvoorbeeld afzien van vordering tot nakoming tegen betaling van een schadevergoeding, is wel sprake van een vergoeding voor een prestatie.

## 5.7 Inleiding

Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk is aangegeven speelt bij de echte subsidies vaak een andere, doch niet minder essentiële vraag dan bij de onechte subsidies. Bij de onechte subsidies gaat het, zoals in het voorafgaande uitgebreid aan de orde is gekomen, meestal om de vraag of sprake is van een prestatie in de zin van de omzetbelasting. Bij de echte subsidies ligt in de jurisprudentie de nadruk meestal op de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de verleende subsidie.

In dit deel zal nader worden ingegaan op de vraag wanneer sprake is van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een subsidie waarbij een belangrijke rol is weggelegd voor de hierover gewezen jurisprudentie. Uit deze jurisprudentie kan een aantal factoren worden gedestilleerd welke kennelijk van belang zijn voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband.<sup>249</sup> Ook hier is een belangrijke rol weggelegd voor de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG.

Dit Hof heeft immers met name in de eerder besproken arrest met betrekking tot de Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats en het Tolsma-arrest aangegeven wanneer van een dergelijk verband in elk geval géén sprake is. Alvorens nader op jurisprudentie wordt ingegaan zal artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn worden behandeld. Dit artikel, dat betrekking heeft op de maatstaf van heffing, geeft immers aan dat ook (bepaalde?) subsidies daartoe kunnen behoren. Heeft dit artikel voor subsidies iets toegevoegd aan de eis van het rechtstreeks verband?

---

<sup>249</sup> Helaas is die jurisprudentie vaak niet altijd even duidelijk voor wat betreft de op het rechtstreeks verband betrekking hebbende overwegingen. Aldus bijvoorbeeld de uitspraak van het Hof Arnhem van 31 december 1993, nr. 921929, opgenomen in BNB 1995/47 waarin het ging om een van het Ministerie van Landbouw en Visserij aan belanghebbende verleende bijdrage in de kosten van keuring bij ondernemers die een bepaald keurmerk voerden. Die bijdrage bedroeg voor het jaar 1987 50% van de kosten met een maximum van f 45.000,-. Het Hof volstond met de volgende overweging; 'Het standpunt van de inspecteur dat de verleende bijdragen zijn te beschouwen als subsidies die op de wijze bedoeld in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn inzake omzetbelasting rechtstreeks verband houden met de prijs van door belanghebbende verrichte diensten en daarom deel uitmaken van de maatstaf van heffing is juist.' Terecht overwoog de Hoge Raad in cassatie dat de uitspraak van het Hof onvoldoende inzicht in de door het Hof gebezigde gedachtegang geeft en daarom niet in stand kan blijven. Het geding werd verwezen naar het Hof 's-Hertogenbosch. (Het arrest van de Hoge Raad is van 23 november 1994, nr. 30 070, BNB 1995/47.)

### 5.7.1 De maatstaf van heffing in de Zesde richtlijn.

Artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn bepaalt uitdrukkelijk dat subsidies tot de maatstaf van heffing kunnen behoren;<sup>250</sup>

‘De maatstaf van heffing is:

a. voor ... goederenleveringen en diensten ...: alles wat de leverancier of dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.<sup>251</sup>

De richtlijntekst is bij de aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan de Zesde richtlijn niet overgenomen. De wetgever volstond met het handhaven van de bestaande wettekst. Deze tekst is volgens Tuk in overeenstemming met de richtlijn; ‘Bij de aanpassing aan de Zesde richtlijn heeft de Nederlandse wetgever de bestaande terminologie niet aangepast. Ook in de nationale omschrijvingen zijn geen wijzigingen gebracht. ... In totaal bezien, kan worden geconstateerd, dat niettemin in feite de Nederlandse regeling wel met de Zesde richtlijn overeenstemt.<sup>252</sup>

Indien en voor zover de tekst van artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting niet met artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn zou overeenstemmen, dient deze richtlijnconform te worden geïnterpreteerd. In die zin besliste de Hoge Raad bij arrest van 28 maart 1990, BNB 1990/180;

‘Naar de klacht terecht vooropstelt, wijst artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn ter zake van het verrichten van diensten als maatstaf van heffing aan: alles wat..., "met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden", en heeft ter gelegenheid

---

<sup>250</sup> Of tot de maatstaf van heffing dienen te behoren!

<sup>251</sup> De onderhavige materie werd door de Europese Commissie voor het eerst aangesneden in 1974. Zie hierover B. Notredame, BTW en overheidssubsidies, Algemeen Fiscaal Tijdschrift, januari 1995, blz. 7; ‘Het geval van door publieke overheden toegekende steun moest volgens de Commissie worden benaderd door een onderscheid te maken tussen, enerzijds, de subsidies die worden toegekend in het belang van de belastingplichtige zelf (b.v. de steun voor herstructurering van de onderneming) en anderzijds, de subsidies die worden verleend aan de belastingplichtige in het belang van de kopers van de producten (b.v. prijsondersteunende tussenkomsten)’. Zie Commissie van de Europese Gemeenschappen, Com(74) 795 def., 6 en 7.

Overigens stelde de Tweede richtlijn, in tegenstelling tot de Zesde richtlijn, niet expliciet dat de vergoeding ook door een derde kan worden voldaan; zie artikel 8, onderdeel a, van de Tweede richtlijn;

‘De belastinggrondslag is:

a. voor leveringen en diensten, alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of de dienst, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;’

De formulering van deze bepaling laat evenwel ruimte om ook vergoedingen welke afkomstig zijn van derden tot de maatstaf van heffing te laten behoren.

<sup>252</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 239.



van de aanpassing van genoemde Wet aan de bepalingen van die Richtlijn de tekst van artikel 8, lid 2, geen wijziging ondergaan. In aanmerking genomen dat de wetsgeschiedenis geen grond biedt om aan te nemen dat de wetgever met het ongewijzigd laten van deze wetsbepaling heeft bedoeld van de richtlijn af te wijken, moet die wetsbepaling overeenkomstig de richtlijn bepaling worden uitgelegd.<sup>253</sup>

Hoewel artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 terminologisch gezien nauwelijks lijkt op artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn, moet de wetsbepaling dezelfde strekking hebben als de richtlijn bepaling. Aangezien, zoals uit het eerdergenoemde citaat van Tuk blijkt, de 'Nederlandse regeling wel met de Zesde richtlijn overeenstemt', betekent het arrest van de Hoge Raad geen breuk met het verleden. Zo kon lang vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn hetgeen aan een derde werd in rekening gebracht c.q. van een derde werd ontvangen, tot de maatstaf van heffing behoren.<sup>254</sup>

---

<sup>253</sup> Artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 luidt; 'De vergoeding is het totale bedrag dat - of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke - ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen. Ingeval ter zake van de levering of de dienst meer wordt voldaan dan hetgeen in rekening is gebracht, komt in plaats daarvan in aanmerking hetgeen is voldaan.'

In het Umsatzsteuergesetz 1993 wordt de maatstaf van heffing bepaald in § 10 hetgeen voor zover van belang luidt; 'Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen ... und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb ... nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt. ...'.

In de VAT Act 1994 is de maatstaf van heffing voor zover van belang te vinden in s 19; '(2) If the supply is for a consideration in money its value shall be taken to be such amount as, with the addition of the VAT chargeable, is equal to the consideration'.

Opvallend is dat geen enkele van deze bepalingen expliciet vermelding maakt van subsidies.

<sup>254</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 5, lid 4, van het Besluit op de Omzetbelasting 1940; 'Onder vergoeding wordt verstaan het totale bedrag - in voorkomende gevallen de totale waarde - dat degene, aan wien de dienst wordt bewezen, of een derde ter zake van den dienst voldoet.'

(Anders dan ten aanzien van leveringen van goederen in dit Besluit, gold in dit Besluit voor de diensten het subjectieve vergoedingsbegrip. De zinsnede met betrekking tot de totale waarde had betrekking op het geval waarin sprake was van een vergoeding in natura; in goederen en/of in het verrichten van diensten. In dat geval diende de 'prijs' van de goederen te worden berekend op de prijs, 'welke degene, aan wie de dienst wordt bewezen, bij een onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst van koop en verkoop voor de goederen heeft voldaan of zou moeten voldoen.' (Paragraaf 13 Leidraad Besluit Omzetbelasting 1940))

Zie over de van een derde afkomstige vergoeding C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, eerste druk, Deventer 1970, blz. 210 - 211; 'In het algemeen zal de tegenwaarde van een levering of een dienst zijn het bedrag, dat de presterende ondernemer in rekening brengt aan degene, aan wie hij levert of de dienst verricht. Het kan echter ook zijn dat hij ter zake van de levering of de dienst aan een derde een bedrag in rekening brengt of van

Geconcludeerd kan worden dat zowel voor wat betreft de Wet op de omzetbelasting 1968 als voor wat betreft de Zesde richtlijn betalingen afkomstig van een derde tot de maatstaf van heffing kunnen behoren.<sup>255</sup> Dit betekent dat de

---

deze ontvangt. Ook dat bedrag behoort dan tot de vergoeding. Mede is het mogelijk dat een derde aan de 'afnemer' een bedrag berekent. Theoretisch is zelfs niet uitgesloten, dat ter zake van een prestatie door de presterende ondernemer aan een 'afnemer', een derde aan een derde een bedrag in rekening brengt. In de opzet van de wet behoren al die bedragen, die ter zake van de prestatie in rekening worden gebracht c.q. ontvangen, ongeacht aan wie of door wie, tot de vergoeding. Dat is dezelfde situatie als onder het Besluit o.b. '40, maar anders dan onder de Wet o.b. '54, toen het, bij diensten, alleen maar om het aan de 'afnemer' in rekening gebrachte bedrag door de presterende ondernemer ging.'

<sup>255</sup> Dit geldt eveneens voor de Value Added Tax Act 1983 en, naar ik aanneem onverminderd, voor de Value Added Tax Act 1994. Zo werd bijvoorbeeld door het House of Lords beslist in *Customs and Excise Commissioners v. Professional Footballers' Association (Enterprises) Ltd.* [1993] *Simon's Tax Cases* 86, dat de door de leden van de Association betaalde prijs voor een toegangskaart voor het jaarlijks door de Association georganiseerde 'Awards Dinner' mede werd betaald voor het uitreiken van de prijzen. De Commissioners hadden ter zake van de waarde van de uit te reiken trofeeën VAT nageheven op grond van de redenering dat het ging om een voor de VAT fictief belaste 'onttrekking' aan het ondernemingsvermogen. Belanghebbende voerde daartegen aan dat het niet ging om een onttrekking in deze zin maar dat hier sprake was van een prestatie tegen vergoeding. Volgens belanghebbende zat in de prijs van het kaartje tevens een bedrag verdisconteerd dat een betaling vormde voor de uit te reiken prijzen. Het VAT Tribunal had in casu overwogen dat 'the presentation of the awards, and not merely the announcement of the names of the winners, was the central feature of the function... the presentation of the awards in a manner which was visible at the function was one of the things which (the company) obliged itself to and did organise in return for the price of each ticket.' Lord Slynn of Hadley was het volledig eens met het Tribunal: 'In my view the tribunal was perfectly entitled, and indeed right, to find on the evidence that what each of those attending paid for included not merely seeing the presentation of the awards, but the actual provision or supply of those awards. It was a vital part of the evening.' Hierin voegt hij nog toe 'that it does not matter that no identifiable part of the purchase price of each ticket can be shown to go specifically towards the cost of the trophies.'

Zie voor een gelijkaardige beslissing *Customs and Excise Commissioners v. Telemed Ltd.* [1992] *Simon's Tax Cases* 89 waarin het in feite ging om de vraag of voor de door belanghebbende (Telemed Ltd.) gratis aan artsen verstrekte videobanden waren bekostigd door de firma's voor wie op de betreffende banden reclame werd gemaakt. Deze firma's betaalden aan belanghebbende een vergoeding gebaseerd op het aantal en de duur van de voor hen gemaakte reclames. Het High Court, in de persoon van rechter Hodgson, oordeelde als volgt; 'Looked at in commonsense terms it seems clear to me, as it did to the tribunal, that the taxpayer company were sending out the tapes to the doctors as the final stage of fulfilment of a contractual obligation to the advertisers for the totality of all of which they had paid. It seems clear to me that the taxpayer company were making the supplies for the consideration paid by the advertisers and that, but for that consideration, the supplies would not have been made.'

Zie in gelijke zin tot slot ook *Lord Advocate v. Largs Golf Club* [1985] *Simon's Tax Cases* 226.

zogenaamde echte subsidies eveneens tot de maatstaf van heffing voor de levering van een goed of een dienst kunnen worden gerekend. Immers, zoals in de inleiding van dit hoofdstuk is aangegeven, is bij onechte subsidies de prestatiegenieter/ontvanger een ander dan de subsidieverlener. De subsidieverlener is dan vanuit de verhouding prestatieverrichter - prestatieontvanger/genieter gezien, een 'derde'.

Het gedeelte van de tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn dat betrekking heeft op subsidies, is naar mijn mening een voorbeeld van een door een derde betaalde vergoeding. In navolging van de tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn worden de echte subsidies in de literatuur meestal 'prijssubsidies' genoemd. De richtlijntekst heeft het immers over 'subsidies welke rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden'.<sup>256</sup>

De vraag is of ten aanzien van de echte subsidies/prijssubsidies dezelfde voorwaarden voor belastbaarheid worden gesteld als ten aanzien van 'gewone' bestedingen of dat 'rechtstreeks verband houden met de prijs van de prestatie' een aanvullende eis voor belastbaarheid inhoudt. De tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn is op dit punt niet geheel duidelijk. Met Beelen en Sanders ben ik van mening dat een aantal interpretaties mogelijk is. De auteurs onderscheiden een tweetal interpretaties. De eerste is dat elke subsidie moet worden belast welke direct invloed heeft gehad op de prijs van een door de subsidieontvanger verrichte prestatie. De tweede interpretatie is dat een subsidie belast is indien deze de directe vergoeding vormt voor een prestatie.<sup>257</sup>

Aan de twee genoemde interpretatiemogelijkheden kan een derde worden toegevoegd welke een combinatie vormt van beide; een subsidie hoort volgens artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn slechts tot de maatstaf van heffing indien deze de vergoeding vormt voor een prestatie, hetgeen betekent dat er niet

---

<sup>256</sup> De onechte subsidies kunnen niet worden aangemerkt als 'prijssubsidies' omdat bij deze subsidies geen sprake is van een derde. De subsidieverlener is bij dit type subsidie eveneens de prestatieontvanger/genieter. Een onechte subsidie kan evenwel een normale betaling zijn voor een prestatie. Zie in deze zin ook B. Notredame, B.T.W. en overheidssubsidies, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, januari 1995, blz. 9.

<sup>257</sup> S.T.M. Beelen, J.T. Sanders, *Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen*, Deventer 1988, blz. 104 - 105. De eerste door genoemde auteurs genoemde mogelijkheid houdt dus in feite in dat artikel 11 - de maatstaf van heffing - van de Zesde richtlijn de ruime werkingssfeer van artikel 2, van de Zesde richtlijn inperkt. Bij de door de schrijvers laatstgenoemde mogelijkheid heeft de genoemde zinsnede van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn slechts een illustratieve functie. Ook J. Reugebrink, *Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden*, *Umsatzsteuer-Rundschau* 11/1991, blz. 307, is wellicht deze mening toegedaan; 'Dagegen möchte ich feststellen, daß die 6. EG-Richtlinie eigentlich sehr beschränkt ist, indem sie nur von Subventionen, die unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängen, spricht. Vielleicht wäre diese Hinzufügung sogar überflüssig, weil in diesen Fällen ein anderer ja einen Teil des Entgelts bezahlt, und auch diese Summe gehört laut Art. 11 Abs. 1 a zur Besteuerungsgrundlage.'

alleen sprake dient te zijn van een rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie, maar dat de subsidie tevens rechtstreeks van invloed dient te zijn op de prijs van de prestatie. In dat geval wordt ten aanzien van de echte subsidies (prijs-subsidies) een extra eis gesteld voor belastbaarheid.

Ten aanzien van de onechte subsidies geldt dat zij in rechtstreeks verband met een bepaalde prestatie moeten staan. Bij de echte subsidies zou het kunnen zijn dat artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn eist dat zij niet alleen in rechtstreeks verband moeten staan met de verrichte prestatie, maar tevens dat zij van invloed zijn geweest op de door de afnemer/genieter van die prestatie betaalde prijs. Dit kan problemen opleveren indien de door de prestatieafnemer/genieter betaalde prijs ondanks een aan de prestatieverrichter verleende subsidie op grond van de marktomstandigheden maximaal is geweest. In dat geval is de echte subsidie immers niet van invloed geweest op de door de prestatieafnemer/genieter betaalde prijs (de prijs was maximaal) en zou volgens deze interpretatie de op subsidies betrekking hebbende zinsnede van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn uitsluiten dat deze subsidie tot de maatstaf van heffing behoort, hetgeen mijns inziens niet de bedoeling van de richtlijngever kan zijn geweest.<sup>258</sup> Bovendien zou ter beoordeling van een dergelijk geval van subsidieverlening een zekere objectivering van de prijs noodzakelijk zijn om te kunnen beoordelen of een subsidie wel of niet van invloed is geweest op de prijs van de prestatie. Dit neemt niet weg dat de maatstaf van heffing een subjectieve maatstaf van heffing blijft, maar het brengt wel praktische problemen met zich.

Een vierde mogelijkheid is dat de echte subsidies voor belastingheffing alleen wat omvang betreft afhankelijk hoeven te zijn van het aantal verrichte prestaties. Dit zou dan betekenen dat subsidies veel vaker belast zijn dan andere bestedingen. Deze laatste visie wordt in het Eerste verslag van de Europese Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel naar voren gebracht.<sup>259</sup>

Het ligt voor de hand na te gaan welke interpretatie de juiste is, wat de rechtspraak ons hieromtrent leert. Teneinde op deze vraag een antwoord te krijgen zal allereerst worden ingegaan op hetgeen de Europese Commissie in het Eerste en het Tweede verslag heeft gesteld ten aanzien van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn. Vervolgens zal worden ingegaan op de in de jurisprudentie bij de beoordeling van het 'rechtstreeks verband houden met de prijs' voorkomende criteria.

---

<sup>258</sup> Zie in dit verband de uitspraak van het Hof Arnhem van 20 augustus 1993, nr. 92/0993, V-N 1993/4095 waarin door het Hof uitdrukkelijk overwogen werd dat belanghebbende 'de hoogst mogelijke marktconforme vergoeding' had bedongen. Hierdoor hield de subsidie volgens het Hof geen rechtstreeks verband met de van de bezoekers te ontvangen vergoeding. De subsidie kon niet worden aangemerkt als de vergoeding voor door belanghebbende jegens de bezoekers verrichte prestaties. Zie hierover ook paragraaf 5.8.6.

<sup>259</sup> Eerste verslag van de Commissie van de EG over de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, Com (83) 426 def., 22 september 1983, blz. 37.

### 5.7.2 Het Eerste verslag van de Europese Commissie

Op grond van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn moeten subsidies 'rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden' willen zij tot de maatstaf van heffing behoren.<sup>260</sup>

Het Eerste verslag van de Europese Commissie merkt hierover het volgende op:

'Subsidies waarvan het bedrag wordt bepaald in verhouding tot de verkoopprijs van geleverde goederen of bewezen diensten of naar gelang van de verkochte hoeveelheden, danwel afhankelijk van de kosten van gratis aan het publiek aangeboden goederen of diensten, kunnen op het eerste gezicht vrij gemakkelijk worden beschouwd als "rechtstreeks met de prijs verband houdend", maar er bestaat de grootst mogelijke twijfel over andere vormen van subsidies zoals de zogenaamde compensatiesubsidies of de zogenaamde bedrijfssubsidies die worden verleend om de bedrijfsexploitatie van een onderneming te saneren en worden toegekend zonder dat met zoveel woorden enig verband met de prijzen wordt gelegd.'

De Commissie lijkt hiermee aan te willen geven dat volgens haar de wijze waarop de hoogte van het subsidiebedrag wordt vastgesteld, van doorslaggevend belang is voor de belastbaarheid ervan. Oomen vat de mening van de Commissie als volgt samen:

'de subsidie behoort tot de maatstaf van heffing, als zij afhankelijk is van:

1. de verkoopprijs of,
2. de omzet, of
3. de kostprijs van gratis prestaties.<sup>261</sup>

Terecht merkt Oomen op dat de omschrijving veel ruimer is dan de bepaling van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn. In de eerste plaats wordt voor de belastbaarheid niet vereist dat de subsidies in verband staan met de prijs van de prestatie; voldoende is dat de hoogte van de subsidie op enigerlei wijze wordt bepaald aan de hand van de prestatie. Zo kan de hoogte van een subsidie bijvoorbeeld afhangen van een verkochte hoeveelheid product, hetgeen niet noodzakelijkerwijs wil zeggen dat de subsidie van invloed is op de prijs van het geleverde product. In de tweede plaats blijkt niet dat de subsidie rechtstreeks verband moet houden met de prestatie. Mogelijk gaat de Commissie in haar verslag uit van het bestaan van dit verband nu aan de vaststelling van de maatstaf

---

<sup>260</sup> De Commissie maakt niet expliciet het door mij gemaakte onderscheid tussen echte en onechte subsidies. Onduidelijk is of de Commissie de op subsidies betrekking hebbende zinsnede van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn als een uitwerking of voorbeeld ziet van een van een derde afkomstige vergoeding. Indien de Commissie eveneens deze mening was toegedaan, heeft hetgeen zij ten aanzien van subsidies stelt alleen betrekking op de echte subsidies. De tekst van het Eerste verslag bevat geen aanwijzing of de Commissie inderdaad hiervan uitgaat, of dat hetgeen zij stelt betrekking heeft op zowel de echte als de onechte subsidies.

<sup>261</sup> F.J. Oomen, Wanneer moet omzetbelasting worden afgedragen over een subsidie?, Stichting en Vereniging 1990, blz. 129.

van heffing niet kan worden toegekomen indien niet voldaan is aan de eisen van art. 2 van de Zesde richtlijn waartoe ook de bezwarende titel behoort. Duidelijk is de Commissie op dit punt echter niet. Oomen concludeert naar mijn mening dan ook terecht dat 'de uitlatingen van de Commissie ons niet veel verder brengen.'<sup>262</sup> Dat de Commissie zelf ook haar twijfels heeft ten aanzien van de aan genoemde bepaling te geven uitleg, blijkt uit het vervolg van haar commentaar dienaangaande:

' Uit het ontbreken van een wezenlijk verschil tussen deze vormen van subsidies (de subsidies die "rechtstreeks met de prijs verband houden" hebben meestal ook een sanering ten doel) alsmede uit het feit dat een Lid-Staat een subsidie van het eerste type kan veranderen in een subsidie van het tweede type, blijkt dat het een preciaire zaak is het onderscheid te baseren op zuiver formele elementen (de wijze waarop de subsidie wordt toegekend) en dus dat de formulering in dit opzicht te kort schiet.'<sup>263</sup>

Vervolgens wijst de Commissie in haar verslag op artikel 19, lid 1, tweede gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn, welke bepaling Lid-Staten de mogelijkheid biedt 'niet rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies' in de noemer van de breuk, aan de hand waarvan het voor de aftrek van voorbelasting benodigde pro-rata wordt berekend, op te nemen.<sup>264</sup> 'Dit komt neer op een soort verborgen en niet te bepalen belastingheffing over niet in de maatstaf van heffing opgenomen subsidies via een vermindering van het recht op aftrek van de belastingplichtige' aldus de Commissie.

De Commissie is van mening dat de verschillen in interpretatie over de aard van elke subsidie en de uit artikel 19, lid 1, tweede gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn voortvloeiende verschillen 'tussen nationale regelingen' niet kunnen worden opgeheven 'door middel van een ruime en algemene definitie van de in de maatstaf van heffing op te nemen subsidies. Ideaal zou zijn om te kunnen beschikken over een communautaire lijst van subsidies welke moeten worden beschouwd als rechtstreeks met de prijs verband houdend.'

---

<sup>262</sup> F.J. Oomen, Wanneer moet omzetbelasting worden afgedragen over een subsidie?, Stichting en Vereniging 1990, blz. 129.

<sup>263</sup> Vergelijk H. Zuidersma, Gewijzigde BTW-regels voor zwembaden, Btw Brief 1999 nr. 1, blz. 9 - 10: 'De wijziging in de regelgeving heeft niet alleen gevolgen voor de gemeenten die zelf een zwembad exploiteren of verhuren, maar ook voor gemeenten die de exploitatie van zwembaden financieel ondersteunen door middel van subsidies. In veel situaties zijn in het verleden afspraken met de belastingdienst gemaakt om te komen tot een BTW-belaste exploitatie. Hiervoor werd de gemeentesubsidie aangemerkt als een BTW-belaste prijssubsidie om de exploitatie een winstbeogend karakter te geven. Nu de wijziging in de regelgeving het winstbeogend karakter niet langer vereist, kan de prijssubsidie worden omgezet in een onbelaste exploitatie- c.q. budgetsubsidie.'

<sup>264</sup> Het betreft hier een 'kan-bepaling'. Het wel of niet opnemen van bedoelde subsidies in de noemer van de breuk wordt aan de Lid-Staten zelf overgelaten; een bepaling welke verdere verschillen tussen de Lid-Staten in de hand werkt. Nederland heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

De Commissie heeft voor de realisering hiervan een tweetal fasen voor ogen; een eerste fase waarbij de op communautaire regelingen gebaseerde subsidies worden gecatalogiseerd en een tweede fase waarbij de zuiver nationale subsidie-regelingen worden bekeken. Voor wat betreft de op communautaire regelingen gebaseerde subsidies zijn de praktische moeilijkheden bij het opstellen van een dergelijke lijst niet onoverkomelijk. In deze eerste fase zouden de verschillen tussen de Lid-Staten aanzienlijk kunnen worden verminderd, 'terwijl alleen voor de zuiver nationale subsidies de verschillen zouden blijven bestaan.' De laatst-bedoelde verschillen zouden dan in de tweede fase kunnen verdwijnen 'in het kader van sectorieële onderzoeken'. De Commissie merkt hierbij wel op dat 'een en ander waarschijnlijk een langdurige geschiedenis zou worden.'

De wijze waarop de Commissie in het Eerste verslag de mogelijkheid van het opstellen van een communautaire lijst van belast te achten subsidies geformuleerd heeft, biedt de ruimte om subsidies welk geen (deel van de) vergoeding vormen voor een prestatie, bij wijze van fictie toch als een vergoeding voor een prestatie aan te merken door deze op de lijst te plaatsen.<sup>265</sup> Gezien de uitleg die de Commissie voor ogen stond van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn was dit wellicht juist de bedoeling van de Commissie. Hoezeer het opstellen van een dergelijke lijst uit een oogpunt van harmonisatie en rechtszekerheid- en gelijkheid ook moge toe te juichen zijn, de essentialia van de BTW mogen naar mijn mening echter niet uit het oog worden verloren. Voor belastbaarheid van een (echte) subsidie is, net als voor eender welke vergoeding ook, vereist dat deze in rechtstreeks verband staat met een verrichte prestatie. Dit vloeit voort uit het rechtskarakter en de indirecte heffingswijze van de BTW op grond waarvan voor het laten neerslaan van de belasting bij een ander dan de belastingplichtige een verband noodzakelijk is tussen het belastbare feit en de daartegenover staande vergoeding welke de maatstaf van heffing vormt. Dit verband is in artikel 2 van de Zesde richtlijn vervat in de eis van de bezwarende titel en geldt voor alle leveringen en diensten.

Naast de mogelijkheid tot het laten opstellen van een communautaire lijst bestaat volgens de Commissie de mogelijkheid 'alle andere vormen van subsidies dan die welke de vergoeding voor diensten aan eindverbruikers vormen niet meer in de maatstaf van heffing op te nemen'. Hetgeen opvalt is dat de Commissie spreekt over 'diensten' en 'eindverbruikers'. Worden subsidies voor de levering van goederen dan niet buiten de heffingsmaatstaf gelaten? Is dit alles verenigbaar met het karakter van de BTW als zijnde een algemene verbruiksbelasting of, zo men wil, een bestedingsbelasting? En hoe moet de term 'eindverbruikers' worden opgevat? Kan de subsidieverlenende overheid eveneens daartoe behoren? In dat geval strekken de implicaties van deze visie van de Commissie zich ook uit tot de onechte subsidies! Het niet meer in de maatstaf van heffing opnemen van subsidievormen welke niet de vergoeding vormen voor diensten aan eind-

---

<sup>265</sup> Omgekeerd bestaat natuurlijk ook de mogelijkheid om subsidies welke de vergoeding vormen voor verrichte prestaties niet op de bedoelde lijst te plaatsen en deze subsidies zo buiten de heffing te houden.

verbruikers, vereist echter volgens de Commissie een wijziging van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn. De Commissie vindt uiteindelijk dat de gehele subsidieproblematiek in de BTW-regeling 'opnieuw moet worden overdacht'.<sup>266</sup> In 1988 wordt in het Tweede verslag van de Commissie opnieuw aandacht besteed aan de subsidieproblematiek in de BTW.

### 5.7.3 Het Tweede verslag van de Europese Commissie.<sup>267</sup>

De Commissie heeft vijf jaar na het Eerste verslag de materie nog eens overdacht en haar bevindingen in het Tweede verslag neergelegd. In tegenstelling tot het Eerste verslag is de Commissie thans zuinig met haar commentaar. In het Tweede verslag merkt de Commissie 'slechts' op dat de uitdrukking 'rechtstreeks verband houden met de prijs van de prestatie', strikt en letterlijk dient te worden geïnterpreteerd. Een subsidie kan alleen behoren tot de maatstaf van heffing indien zij aan een drietal voorwaarden voldoet;

- a. de subsidie moet de tegenprestatie dan wel een element van de tegenprestatie vormen,
- b. de subsidie moet worden betaald aan de leverancier of dienstverrichter,
- c. de subsidie moet door een derde worden betaald.<sup>268</sup>

Voor wat de onder a. genoemde voorwaarde betreft, vertoont deze een opvallend verschil met het te dien aanzien in het Eerste verslag gestelde. In het Eerste verslag werd, zoals eerder vermeld, ervan uitgegaan dat een relatie diende te bestaan tussen de subsidie en de (hoogte van de) prijs van de prestatie.

In het Tweede verslag geeft de Commissie door middel van de bij a. genoemde voorwaarde expliciet aan dat de subsidie ofwel de tegenprestatie ofwel een element daarvan dient te vormen wil deze tot de maatstaf van heffing behoren. Hiermee wordt het ten aanzien van subsidies in de Zesde richtlijn bepaalde gekoppeld aan het algemene deel van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, en art. 2 van de Zesde

---

<sup>266</sup> Eerste verslag, Com (83) 426 def., 22 september 1983, blz. 38 en 39.

<sup>267</sup> Tweede verslag van de Commissie van de EG over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Com (88) 799 def., 20 december 1988, blz. 27.

<sup>268</sup> Hiermee geeft de Commissie aan dat de op subsidies betrekking hebbende zinsnede van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn inderdaad alleen betrekking heeft op de echte subsidies. Nogmaals, dit wil volgens mij niet zeggen dat de onechte subsidies dan altijd buiten de werking van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn vallen. Het kan nooit de bedoeling van de richtlijnwetgever zijn geweest om de onechte subsidies, welke in wezen niets anders zijn dan de normale betaling van een prestatie-ontvanger/genieter aan de prestatieverrichter voor de aan eerstgenoemde verrichte prestatie, buiten de heffing te laten. Deze subsidies zijn niet door een derde betaald maar door afnemer of genietter van de prestatie en zij vallen mijns inziens als zodanig niet onder de specifiek op subsidies betrekking hebbende zinsnede maar onder het algemene deel van de bepaling van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn.



richtlijn. Het Hof van Justitie EG heeft immers in het eerder in dit werk besproken Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest ten aanzien van artikel 8, sub a, en artikel 2 van de Tweede richtlijn (onder andere) beslist dat een dienst belastbaar is indien een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.

Met de in het Tweede verslag gekozen formulering heeft de Commissie er uitdrukkelijk voor gekozen subsidies op dit punt niet anders te behandelen dan eender welke andere besteding dan ook en heeft zij zich in feite tevens gedistantieerd van haar betoog in het Eerste verslag dat er op neerkwam dat de wijze van subsidieverlening doorslaggevend was voor de belastingheffing.<sup>269</sup> De Commissie gaat thans uit van de tweede door Beelen en Sanders genoemde interpretatiemogelijkheid van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn namelijk 'dat men niet meer heeft willen zeggen dan dat een subsidie belast is op het moment dat hij de directe vergoeding (= de prijs) vormt voor een prestatie.'<sup>270</sup>

Ook de tweede, onder b, genoemde voorwaarde dat de subsidie moet worden betaald aan de leverancier of dienstverrichter geldt niet specifiek voor subsidies. Op grond van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn geldt deze voorwaarde voor elke tegenprestatie. De eerste zinsnede van dit artikel geeft immers aan dat 'de maatstaf van heffing is: ... alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen verkrijgt of moet verkrijgen ...'.<sup>271</sup>

---

<sup>269</sup> In gelijke zin: R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, *Deventer* 1993, blz. 236.

<sup>270</sup> S.T.M. Beelen, J.T. Sanders, Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen, *Deventer* 1988, blz. 104 - 105.

<sup>271</sup> Anders: Lord Advocate v. Largs Golf Club [1985] *Simon's Tax Cases* 226 waarin op grond van s 2 (1) van de Finance Act 1972 (thans s 4 (1) Value Added Tax Act 1994) werd geoordeeld dat deze bepaling niet vereist dat de vergoeding door de genietter van de prestatie moet worden betaald aan de daadwerkelijke prestatieverrichter. 'The tax is a consumer tax: a consideration for the provision of services by A to B may well be made or afforded to a third party. This does not alter its character or, by the same token, its relevance to the computation of the tax eligible in respect of the provision.' Het feit dat de betaling werd verricht aan een trust, 'a separate legal entity', terwijl de golfclub degene was die de prestaties bestaande in het verschaffen van de mogelijkheid om golf te spelen op de aan de trust toebehorende baan verrichtte, werd irrelevant geacht. Ten aanzien van dit aspect werd in de zaak Customs and Excise Commissioner v. Telemed Ltd., [1992] *Simon's Tax Cases* 89 op blz. 93 door belanghebbende naar Lord Advocate v. Largs Golf Club verwezen en opgemerkt dat de term 'consideration' in de VAT Act 1994 niet dezelfde betekenis heeft als in het engelse recht. Kennelijk kent het engelse recht niet de vorm waarin de consideration van een derde afkomstig is. De commissioners bestreden deze conclusie van belanghebbende niet en het High Court liet zich in de Telemed zaak daar helaas niet over uit.

Ook in Phillip Drakard Trading Ltd. v. Customs and Excise Commissioners [1992] *Simon's Tax Cases* 568 werd de betaling aan een derde aangemerkt als een vergoeding in de zin van, in dit geval, de Value Added Tax Act 1983. Hierin ging het om een financieel in de problemen geraakt vervoersbedrijf dat nog openstaande termijnen had ter zake van de op vrachtwagens betrekking hebbende huurkoopovereenkomsten. Belanghebbende

De derde voorwaarde houdt in dat de subsidie door een derde moet worden betaald.<sup>272</sup> Met Van Hilten ben ik van mening dat deze voorwaarde alleen te maken heeft met de kwalificatie van een subsidie als een subsidie in de zin van de laatste zinsnede van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn.<sup>273</sup> Nieuwenhuizen betoogt dat de Commissie met de twee laatste voorwaarden heeft geprobeerd een zuivere subsidievorm te creëren welke zich onderscheidt van

---

kwam met een ander vervoersbedrijf overeen de betreffende vrachtwagens aan dat bedrijf over te dragen tegen betaling van haar nog openstaande schulden bij de leverancier. Het High Court kwam tot de conclusie dat belanghebbende de vrachtwagens onder bezwaren-de titel had geleverd.

Tot slot vermeldt ook Butterworth's UK Tax Guide 1995-96, blz. 2369 de mogelijkheid dat een betaling aan een derde als een vergoeding kan worden aangemerkt echter met dien verstande dat de derde de vergoeding dan in naam van (on behalf of) de prestatieverrichter moet ontvangen. In Halsbury's Laws of England 49 (I) daarentegen, wordt op geen enkele wijze gewag gemaakt van de mogelijkheid van een aan een derde betaalde vergoeding. Beide hiervoor vermelde uitspraken gaan lijnrecht in tegen de letterlijke tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn maar zijn wel verenigbaar met het rechtskarakter van de BTW. In beide gevallen werden prestaties genoten tegen betaling van een geldbedrag. Dat dat geldbedrag terecht kwam bij een ander dan de prestatieverrichter doet verder niet ter zake indien wel sprake is van een rechtstreeks verband tussen de besteding en de verrichte prestaties. Bovendien zou letterlijke toepassing van de tekst van de Zesde richtlijn het ontgaan van belastingheffing in dit opzicht wel heel erg gemakkelijk maken.

<sup>272</sup> Vergelijk in dit opzicht Hoge Raad 22 november 1978, nr. 19 082, BNB 1979/90. Hierin ging het om een belanghebbende die wielervedstrijden organiseert. Ter zake van die wielervedstrijden verschaft de gemeente toegang aan toeschouwers na betaling van een bedrag aan gemakbelasting. Van dit bedrag betaalde de gemeente 75% door aan belanghebbende. Belanghebbende voerde in cassatie aan dat alleen dan van een dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 sprake zou kunnen zijn 'ingeval dat deze wordt verricht aan degene, van wie de vergoeding wordt ontvangen, dat de ondernemer die de dienst verricht iets aan degene, die de vergoeding betaalt, in rekening heeft kunnen brengen en dat van een voldaan zijn in de zin van artikel 8, lid 2, tweede zin, van de Wet slechts sprake kan zijn bij de aanwezigheid van een verbintenis of schuld.' Volgens de Hoge Raad ontbreekt aan dit betoog een wettelijke grondslag.

<sup>273</sup> M.E. van Hilten, noot bij Hoge Raad 25 augustus 1993, nr. 28 994, Fed 1993/784; 'De door de Commissie genoemde criteria liggen mijns inziens voor de hand; zij lijken rechtstreeks ontleend aan de omschrijving van de maatstaf van heffing van artikel 11 A, lid 1, letter a, van de Zesde richtlijn. Alleen het derde element lijkt daarvan af te wijken, maar ik meen dat dat element eerder samenhangt met de kwalificatie van een bijdrage als 'subsidie' dan met de belastbaarheid daarvan. De term 'derde' kan naar mijn mening in dit verband alleen betrekking hebben op degene aan wie de prestatie niet is verricht (de subsidiegever). Zou met de term 'derde' bedoeld worden op de afnemer, dan zou immers in feite geen sprake meer zijn van een subsidie, maar van een recht-toe-recht-aan vergoeding, al dan niet onder de naam prijssubsidie.' Wat het laatste deel van de opmerking van Van Hilten betreft is mij onduidelijk of zij dan een andere inhoud toekent aan het begrip 'prijssubsidies' omdat mijns inziens subsidies welke niet aan de in het Tweede verslag gestelde drie voorwaarden voldoen, geen prijssubsidies zijn.

bijvoorbeeld vormen van subsidies welke afkomstig zijn van de afnemer van de prestatie. Het gaat volgens hem slechts om voorwaarden die de subsidiebelastingbaarheid onderscheidt van de algemene belastingbaarheden.<sup>274</sup> Deze voorwaarde beïnvloedt de kwalificatie als subsidie, maar niet zozeer de belastingbaarheid als zodanig. Zowel ten aanzien van echte subsidies als ten aanzien van onechte subsidies geldt voor belastingheffing dat zij (een deel van) de tegenprestatie moeten vormen.

In het Tweede verslag werd voorts ingegaan op een aan het BTW-Comité voorgelegde vraag met betrekking tot een communautaire subsidie.<sup>275</sup> Deze subsidie werd verleend aan zuivelproducenten ten behoeve van het bekostigen van het laten maken van reclame voor zuivelproducten en de verkoop daarvan. Dit, in het Tweede verslag behandelde geval, werd in de inleiding als voorbeeld van een aankoopsubsidie behandeld.<sup>276</sup>

Ten aanzien van de relatie tussen Gemeenschap c.q. subsidieverlener en de

---

<sup>274</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen, Subsidies en omzetbelasting: een kwestie van appels met peren vergelijken, Maandblad Belasting Beschouwingen no. 1, januari 1992, blz. 1.

<sup>275</sup> Dit Comité heeft op grond van artikel 29 van de Zesde richtlijn een raadgevende functie en bestaat uit vertegenwoordigers van de Lid-Staten en van de Commissie.

<sup>276</sup> Deze aankoopsubsidie moet worden onderscheiden van de situatie waarin een subsidie wordt uitgekeerd aan de afnemer van een prestatie doch juridisch gezien toekomt aan de prestatieverrichter. Zie voor een voorbeeld hiervan Hoge Raad 29 november 1995, nr. 30 788, BNB 1996/67 en het vrijwel identieke Hoge Raad 6 december 1995, nr. 30 217, BNB 1996/68. In beide gevallen kwam de betreffende subsidie toe aan de landbouwers die voor de vermeerdering van het zaaizaad zorgdroegen. Zij werd echter uitbetaald aan belanghebbenden die daarmee de landbouwer betaalden. Belanghebbenden vonden dat de subsidie moest worden aangemerkt als een deel van de aan de landbouwers betaalde vergoeding. (Dit is dus een van de zeldzame gevallen in de Nederlandse jurisprudentie waarin belastingplichtigen betoogden dat een subsidie belast diende te zijn.) Deze stelling bracht met zich dat belanghebbenden ook over het bedrag van de subsidie recht hadden op de forfaitaire aftrek van artikel 27, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

In beide gevallen liet de Hoge Raad uiteindelijk in het midden of de verleende subsidie aan de teler is toegekend ter zake van de productie dan wel ter zake van de levering van respectievelijk zaai- en lijnzaad. Wel was het volgens de Hoge Raad zo dat de betreffende subsidies niet behoorden tot het door de telers aan belanghebbenden ter zake van de levering van zaai- en lijnzaad in de zin van artikel 27, lid 3 (thans lid 4), van de Wet op de omzetbelasting 1968 in rekening gebrachte bedrag. Terzake bestond dus geen recht op forfaitaire aftrek bij belanghebbenden.

Het Hof Den Haag had in de procedure voorafgaand aan BNB 1996/68 op 28 februari 1994 beslist dat uit de verordening waarop de subsidieverlening was gebaseerd bleek, dat de subsidie werd toegekend terzake van de productie van het zaaizaad in plaats van de levering daarvan. Van Hilten vindt dat door het Hof voor de toepassing van de BTW te veel belang is gehecht aan de bewoordingen van de verordening. Zij is van mening dat uit doel en strekking van de verordening kan worden afgeleid dat de levering van het zaaizaad een *conditio sine qua non* is voor de verkrijging van de subsidie. De Hoge Raad besliste uiteindelijk anders. Zie M.E. van Hilten, *Belaste zaaizaden?*, Btw-Brief 1994/6, blz. 15.

subsidieontvanger (de zuivelproducenten) overwoog het BTW-Comité dat noch de Gemeenschap, noch de overheidsinstelling (welke de daadwerkelijke uitkering van de subsidie verzorgde) als 'klant' oftewel afnemer kon worden aangemerkt.<sup>277</sup> Het BTW-comité was van oordeel dat de subsidie geen vergoeding vormde voor een aan de subsidieverlener verrichte dienst.<sup>278</sup> Deze subsidie was louter en alleen ontworpen om een deel van de uitgaven te vergoeden die de melkproducenten- en handelaren maakten bij het 'aanschaffen' van de diensten van de reclamebureaus.<sup>279</sup> Omdat de subsidie moest worden aangemerkt als een aankoopsubsidie, waren de afdelingen van de Commissie van oordeel dat aan één van de drie in het Tweede verslag gestelde voorwaarden niet was voldaan. Een grote meerderheid van het Comité was het erover eens dat EG-subsidies, bestemd voor de financiering van reclame-'maatregelen' voor melkproducten, geen vergoeding vormen voor diensten die aan de Commissie worden verleend en dat zij niet aan de heffing van BTW onderhavig zijn wanneer zij bijdragen aan de betaling van de 'uitgaven'.<sup>280</sup>

Uit de opmerking van de Commissie dat aan één van de drie gestelde voorwaarden niet is voldaan, leid ik af dat de Commissie ook toetst of in casu sprake is van een (belaste) echte subsidie. Omdat de Commissie zelf niet aangeeft aan welke van de drie in het Tweede verslag gestelde voorwaarden in casu niet is voldaan, kan slechts worden gegist naar de gedachtegang van de Commissie. Ik vermoed dat de Commissie van oordeel was dat niet voldaan is aan de voorwaarde dat de subsidie is verleend aan de prestatieverrichter.<sup>281</sup> Zij is betaald aan de prestatiege-nieter. Deze wendt de subsidie aan ter bekostiging van die prestatie. Pas op dat moment vormt de 'subsidie' (een deel van) de vergoeding maar is zij niet (meer) betaald door een derde.

---

<sup>277</sup> 'According to the Commission's departments, neither the Community nor the government agency could be regarded as a customer for any service whatsoever.' Deze overweging van het BTW-Comité lijkt veel op de door het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest gevogde redenering.  
Het BTW-Comité beoordeelt of in casu sprake is van een belaste onechte subsidie.

<sup>278</sup> Volgens het BTW-comité was dus in casu geen sprake van een belaste onechte subsidie.

<sup>279</sup> 'The subsidy was designed solely to reimburse some of the expenditure incurred by the 'organisations concerned' in respect of services purchased from other taxable persons (e.g. advertising agencies).'

<sup>280</sup> 'Since, therefore, it was tantamount to a purchasing subsidy, the Commission departments took the view that one of the three conditions specified above was not met. A large majority of the Committee agreed, since it considered that Community subsidies intended for the financing of publicity measures for milk products did not represent remuneration in respect of services supplied to the Commission and were not liable to VAT where they contributed to the payment of expenses incurred.'

<sup>281</sup> Opmerking verdient hierbij dat in dat geval ook moeilijk kan worden volgehouden dat de subsidie op dat moment wel de tegenprestatie dan wel een element daarvan vormde voor een verrichte prestatie. Volgens mij is dus zowel aan voorwaarde a. als voorwaarde b. van het Tweede verslag niet voldaan.

Geconcludeerd moet worden dat het Tweede verslag niet meer helderheid brengt in de onderhavige materie dan het Eerste verslag. Wellicht is de grote hoeveelheid Europese en nationale subsidieregelingen debet aan de bondige, en in algemene bewoordingen vervatte, toelichting in het Tweede verslag.

## 5.8 Het rechtstreeks verband

Voor de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een besteding, is zoals vermeld met name de jurisprudentie met betrekking tot de echte subsidies interessant. Bovendien moet worden vermeld dat het rechtstreeks verband-criterium geworteld is in de Nederlandse omzetbelasting zij het dat de inhoud daarvan een ontwikkeling doormaakte. Reeds onder de werking van het Besluit op de Omzetbelasting 1940 werd ten aanzien van het verrichten van diensten voor belastbaarheid vereist dat deze tegen vergoeding werden verricht.<sup>282</sup>

De Leidraad merkt in paragraaf 19 ten aanzien hiervan op 'de vergoeding kan bestaan in geld, in goederen, in een tegenprestatie of in een combinatie daarvan. De dienst moet zijn verricht "tegen vergoeding", waaruit volgt, dat de vergoeding rechtstreeks met de verrichte dienst moet verband houden.' Hieraan voegt de Leidraad toe dat van een dienst ook sprake is, 'indien de tegenover een prestatie staande vergoeding niet uit hoofde van een bestaande verplichting wordt gegeven.' Op grond hiervan is dus ook de jurisprudentie met betrekking tot de omzetbelastingen van vóór de inwerkingtreding van de Wet op de omzetbelasting 1968 interessant.

Doorslaggevend is thans echter de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG en wel met name het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest en het Tolsma-arrest, waaruit blijkt dat voor een rechtstreeks verband sprake dient te zijn van een wederkerige overeenkomst tussen partijen.

De jurisprudentie blijkt op grond van bepaalde aspecten te beslissen of sprake is van een rechtstreeks verband oftewel wederkerigheid. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het oogmerk van de prestatieverrichter, het verrichten van prestaties in het algemeen belang, het gebaat zijn door een prestatie en de koppeling van de hoogte van de subsidie aan het aantal of de hoeveelheid verrichte prestaties. Het meest voor de hand liggende aspect is echter het bestaan van een wederkerige overeenkomst tussen partijen. Allereerst zal worden ingegaan op de jurisprudentie waarin op grond van de vraag of aan de prestatie en de tegenprestatie een overeenkomst ten grondslag lag, tot een beslissing werd gekomen. Daarna zullen achtereenvolgens de andere genoemde aspecten aan de orde komen.

---

<sup>282</sup> Zie artikel 1, lid 2 jo. artikel 2, lid 3, van het Besluit op de Omzetbelasting 1940; 'Onder den naam omzetbelasting wordt een belasting geheven, waaraan zijn onderworpen: ... 2) de diensten, welke hier te lande door ondernemers binnen het kader van hun onderneming worden verricht', '3) diensten: alle prestaties - andere dan leveringen van roerende en onroerende goederen - welke tegen vergoeding worden verricht,'.

### 5.8.1 Een overeenkomst en het rechtstreeks verband

Het ligt voor de hand dat het 'sterkst denkbare' rechtstreeks verband kan worden afgeleid uit het bestaan van een overeenkomst waaruit voor beide partijen verbintenissen voortvloeien. Bij het uitvoering geven aan de in die overeenkomst vervatte verbintenissen staat het rechtstreeks verband vast.<sup>283</sup> Zo besliste de Tariefcommissie in 1942 dat de bedragen als bruggeld, welke de eigenaresse van een brug ontving van voorbijgangers op grond van 'een uit een zogenaamd veerrecht ontstane bevoegdheid' niet werden betaald als loon voor een bewezen dienst.<sup>284</sup> Deze bruggelden werden betaald op grond van een niet op een overeenkomst gegronde verplichting en konden niet worden aangemerkt als de vergoeding voor een dienst. Het ontbreken van de overeenkomst werd beslissend geacht voor het ontbreken van het rechtstreeks verband.

In de eerder ter sprake gekomen uitspraak van de Tariefcommissie met betrekking tot de orgeldraaier was voor de heffing van omzetbelasting geen op een overeenkomst rustende verplichting tot betaling noodzakelijk om deze betaling aan te kunnen merken als een vergoeding in de zin van het Besluit.<sup>285</sup> De Tariefcommissie heeft het verband met het civiele recht, zo dit verband op grond van de uitspraak met betrekking tot het bruggeld kan worden aangenomen, al vroeg doorgeknipt.

Het Hof van Justitie EG heeft echter in het eveneens op een orgeldraaier betrekking hebbende Tolsma-arrest aangegeven dat sprake moet zijn van een rechtsbetrekking op grond waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. In de betreffende casus is volgens het Hof daaraan niet voldaan in de eerste plaats

---

<sup>283</sup> Zie in gelijke zin A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 284. Zie ook de jurisprudentie van het Bundesfinanzhof inzake het rechtstreeks verband. Volgens het Bundesfinanzhof is het oogmerk, gericht op de verkrijging van de subsidie, van de prestatieverrichter van groot belang voor de vaststelling van het rechtstreeks verband. Dit oogmerk is volgens het Bundesfinanzhof altijd aanwezig indien sprake is van een wederkerige overeenkomst. Zie hierover bijvoorbeeld H-J Tehler, *Die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen*, Deutsches Steuerrecht, 12/95, blz. 434. Deze opvatting wordt ook weergegeven in de *Umsatzsteuer-Richtlinien 1992* waarin ten aanzien van echte subsidies wordt aangegeven dat deze belast zijn indien de prestatieontvanger een wettige aanspraak daarop heeft of 'der Leistungsempfänger an ihn in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gewährt oder zumindest im Interesse des Leistungsempfängers geleistet wird.'

Indien het Hof van Justitie EG in het Mohr-arrest en het Landboden Agrardienste AG-arrest tot de conclusie was gekomen dat belanghebbenden in casu wel handelingen in de zin van artikel 6 van de Zesde richtlijn hadden verricht, zou daarmee het rechtstreeks verband op grond van de subsidieovereenkomst, gezien de bepalingen daarvan, mijns inziens hebben vastgestaan.

<sup>284</sup> Tariefcommissie 20 april 1942, nr. 2564 O, B. 7551. Zie hierover A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, blz. 277.

<sup>285</sup> Tariefcommissie 16 december 1946, nr. 3405, B. 8280.

omdat geen sprake is van een overeenkomst tussen partijen. De voorbijgangers geven vrijwillig geld en bepalen het bedrag naar eigen goeddunken.<sup>286</sup> In de tweede plaats is er geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling aldus het Hof. 'De voorbijgangers hebben niet gevraagd om muziek voor hen te maken, en bovendien hangt hun betaling niet af van de muzikale prestatie, maar van persoonlijke motieven, waarbij ook sympathie een rol kan spelen.'<sup>287</sup>

Kennelijk ziet het Hof van Justitie EG twee omstandigheden waarom geen invulling kan worden gegeven aan het rechtstreeks verband. Enerzijds vraagt het Hof zich af of er sprake is van een overeenkomst, hetgeen in casu niet het geval is. Dit leidt het Hof af uit het gegeven dat de voorbijgangers vrijwillig geld geven en bovendien het bedrag (de hoogte daarvan dus) naar eigen goeddunken bepalen. Bovendien hebben de voorbijgangers niet hebben gevraagd om muziek te maken. Deze factor begrijp ik aldus dat als de voorbijgangers al geld geven, het geven daarvan geen verband hoeft te houden met de muzikale prestatie, maar van los daarvan staande factoren afhankelijk kan zijn.<sup>288</sup> Kennelijk wordt hiermee be-

---

<sup>286</sup> Zie voor een voorbeeld van een bijdrage welke vrijwillig werd gegeven en welke volgens het Hof Amsterdam niet kon worden aangemerkt als een vergoeding voor een dienst de uitspraak van 26 februari 1991, nr. 1603/89, Fed 1991/496. In dat geval ging het mede om van de huurders van een sporthal door de exploitant van die hal verkregen bijdragen in de renovatie en uitbreiding daarvan. In dit geval lijkt het er echter op dat het feit dat de bijdrage vrijwillig werd gegeven mede een rol speelde bij de beoordeling van de prestatie; 'Aannemelijk is dat A en C als vaste huurders van de sporthal belang hadden bij het renoveren en uitbreiden van die hal, en dat dit voor hen aanleiding was in de kosten daarvan bij te dragen. Deze omstandigheid is echter op zichzelf onvoldoende om die bijdragen aan te merken als vergoedingen voor door belanghebbende jegens A en C verrichte diensten. Het betreft hier naar 's Hofs oordeel onverplichte bijdragen, gegeven om de renovatie en uitbreiding van de sporthal mogelijk te maken, zonder dat daar bepaalde aanwijsbare prestaties van belanghebbende tegenover stonden. In dit verband heeft belanghebbende onweersproken gesteld dat aan A en C dezelfde huurprijzen worden berekend als aan andere huurders.'

<sup>287</sup> Zie ook het Apple and Pear Development Council-arrest waarin het Hof van Justitie EG in rechtsoverweging 15 overwoog dat 'die bijdragen niet als een contractuele, maar als een wettelijke verplichting' worden opgelegd en dat deze bijdragen 'als schuld aan de Council steeds van de individuele teler worden ingevorderd, ongeacht of deze al dan niet voordeel heeft bij een specifieke dienst van de Council.'

<sup>288</sup> Zou de beslissing anders zijn uitgevallen indien de voorbijgangers weliswaar niet om de prestatie hadden gevraagd maar wel onontkoombaar vast zou staan dat als ze geld gaven, dit werd gegeven voor de muzikale prestatie?

Zie voor een voorbeeld uit de jurisprudentie waarbij bij de beoordeling van het rechtstreeks verband werd meegenomen of de betreffende prestatie op verzoek van de subsidiënt was verricht Hof Amsterdam 4 juni 1991, nr. 6010/89, V-N 1992/3822; 'Naar 's Hofs oordeel is voor het standpunt van de inspecteur noch in de subsidieaanvraag noch in de beschikking waarbij de subsidie is toegekend, steun te vinden. Behalve de aan de verlening van de subsidie verbonden, ... algemene voorwaarden, bevat de beschikking voorwaarden betrekking hebbend op de voortgangs- en eindrapportage en op het tijdig melden van belangrijke wijzigingen van en vertragingen bij het onderzoek. Dat belang-

doeld dat een causaal verband ontbreekt.

Duidelijk is dat volgens het Hof van Justitie EG het rechtstreeks verband rechtstreeks voortvloeit uit het bestaan van een wederkerige overeenkomst. Ook de Nederlandse jurisprudentie op dit gebied laat daar voorbeelden van zien.<sup>289</sup> Een voorbeeld verschaft Hoge Raad 23 juni 1993, BNB 1993/260 inzake een door de gemeente aan belanghebbende verleende subsidie 'ter afdekking van de onrendabele top' van de realisatie en exploitatie van een parkeergarage.<sup>290</sup> Belanghebbende had met de gemeente in 1988 een overeenkomst gesloten waarbij belanghebbende zich verbond tot het voor eigen rekening realiseren en voor eigen rekening en risico exploiteren van bedoelde parkeergarage. Deze overeenkomst is in 1989 vervangen door de zogenaamde parkeerovereenkomst waarin ten opzichte van de oude overeenkomst een en ander nader werd gespecificeerd.

Volgens artikel 10 van die parkeerovereenkomst heeft de gemeente bij de aanvang van de bouw een eenmalige bijdrage van f 2.500.000,- aan belanghebbende verstrekt. Artikel 12, lid 1, van de parkeerovereenkomst geeft aan dat belanghebbende zich verplichtte tot het binnen drie maanden na het verlenen van de benodigde vergunning een aanvang te maken met de bouw en die bouw 'bin-

---

hebbende zich aan die voorwaarden moet houden, is op zichzelf niet voldoende om de ontvangen subsidie aan te merken als de vergoeding voor een door belanghebbende jegens het Ministerie van WVC verrichte prestatie. Ook overigens is niet gebleken dat aan het te verrichten onderzoek enig verzoek of een opdracht van het Ministerie van WVC ten grondslag ligt. Onder deze omstandigheden kan niet gezegd worden dat de subsidie rechtstreeks verband houdt met een prestatie van belanghebbende aan het Ministerie van WVC.' Naar mijn mening oordeelde het Hof dat belanghebbende geen prestatie verrichtte in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Uitgaande daarvan is het niet meer van belang of het onderzoek op grond van een verzoek van de subsidiënt werd verricht. De vraag of sprake was van een 'noodzakelijk verband' zoals bedoeld in het Tolsma-arrest, werd door de afwezigheid van een prestatie al negatief beantwoord.

<sup>289</sup> Het bestaan van een overeenkomst tussen partijen is de factor die vooral bij onechte subsidies een grote rol speelt. Immers, bij deze subsidies staan 'partijen' tegenover elkaar. Bij de echte subsidies is sprake van een driehoeksverhouding waarbij normaal gesproken slechts tussen maximaal twee partijen afspraken zijn gemaakt. Meestal ligt daar het probleem bij de vraag of sprake is van een prestatie.

<sup>290</sup> Nr. 28 613. Zie voor een ander voorbeeld waarin sprake was van een wederkerige overeenkomst Hoge Raad 26 februari 1997, nr. 31 943, V-N 1999/20.16. Hierin ging het om de verhuur van een kantine waarbij de huurder zich ertoe had verbonden zorg te dragen voor onderhoud daarvan. Partijen hadden in een aanhangsel bij de betreffende huurovereenkomst bepaald dat verhuurder aan huurder een bepaald bedrag zou betalen als tegemoetkoming in de onderhoudskosten. 'Nu betrokkenen blijkens het "aanhangsel" voorts een rechtstreeks verband hebben gelegd tussen het verrichten van een aantal diensten door belanghebbende ten behoeve van de vennootschap en een bijdrage door de vennootschap aan belanghebbende in de door deze terzake te maken kosten, is er sprake van het verrichten van diensten tegen een vergoeding als bedoeld in art. 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968' aldus het Hof Arnhem. De Hoge Raad voegt hier in cassatie uitdrukkelijk aan toe dat de uitlegging van het aanhangsel van de overeenkomst is voorbehouden aan de rechter die over de feiten oordeelt.



nen de algemeen daarvoor geldende termijn te realiseren.' Lid 2 van dit artikel bepaalt vervolgens dat indien belanghebbende (of diens rechtsopvolgers) niet aan het in lid 1 van artikel 12 gestelde voldoet 'de krachtens de op grond van artikel 10 verleende bijdrage nog te verrichten betalingen achterwege' kunnen blijven 'en dienen de reeds uitbetaalde bedragen te worden teruggestort.'

Het oordeel van het Hof 's-Gravenhage dat de gemeente blijkens de parkeerovereenkomst belanghebbende bij de aanvang van de bouw een bijdrage heeft betaald ter afdekking van de onrendabele top berust kennelijk op die parkeerovereenkomst.<sup>291</sup> Het Hof stelt alleen het volgende; 'gelet op het rechtstreekse verband tussen die bijdrage en de onder 6.2. genoemde prestatie, van welk verband ook artikel 12 van de parkeerovereenkomst blijkt geeft, is die bijdrage verleend ter zake van meergenoemde prestatie en vormt zij mitsdien in de zin van artikel 8 van de Wet de vergoeding voor die prestatie. Dit oordeel geeft volgens de Hoge Raad geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en berust op de aan het Hof voorbehouden uitlegging van de parkeerovereenkomst en kan op grond hiervan in cassatie niet met vrucht worden bestreden.'<sup>292</sup>

Een ander, meer recent voorbeeld van een geval waarin uit een tweetal - volgens het Hof onlosmakelijke - overeenkomsten een rechtstreeks verband werd afgeleid, is te vinden in de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 3 september 1997, V-N 1998/458.<sup>293</sup> Belanghebbende in deze casus, een projectontwikkelaar, sloot op 8 september 1987 een overeenkomst over de aankoop van voor de realisatie van

---

<sup>291</sup> Hof 's-Gravenhage 14 november 1991, nr. 3751/90, opgenomen in BNB 1993/260.

<sup>292</sup> Ook in Hoge Raad 9 september 1992, nr. 28 414, V-N 1992/2869 met betrekking tot de watersportvereniging, was sprake van een overeenkomst tussen partijen. Het Hof 's-Gravenhage (26 juni 1991, nr. 3244/90, opgenomen in V-N 1992/2869) had in casu vastgesteld 'dat belanghebbende, exploitante van een jachthaven en als zodanig ondernemer in de zin van de Wet, gedagtekend 1 december 1981 met burgemeester en wethouders van de gemeente P een overeenkomst heeft gesloten strekkende tot het tegen betaling van f 300.235,- op een juiste wijze ten genoegen van bedoelde burgemeester en wethouders beheren door belanghebbende van het passantengedeelte van de jachthaven te Z. ... Aldus heeft belanghebbende op zich genomen jegens genoemde gemeente een voor de Wet relevante prestatie te verrichten, niet zijnde een levering van goederen, welke, gelet op karakter en tijdsduur, als een doorlopende dienst moet worden aangemerkt.'

In de laatste volzin van dit citaat in combinatie met hetgeen wordt vermeld ten aanzien van de overeenkomst, ligt naar mijn mening besloten dat belanghebbende een prestatie in de zin van artikel 4 heeft verricht en dat die prestatie tegen vergoeding is verricht omdat het Hof stelt dat deze als een (doorlopende) dienst moet worden aangemerkt. Enige andere overweging van het Hof ten aanzien van het rechtstreeks verband is door het Hof niet gegeven.

De Hoge Raad beslist evenals in het in de hoofdttekst genoemde arrest dat het middel faalt omdat 's-Hofs oordeel niet blijk geeft van een onjuiste opvatting van artikel 4 van de Wet en voor het overige in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden, omdat het berust op de aan het Hof voorbehouden uitlegging van de op 1 december 1981 tussen belanghebbende en de gemeente gesloten overeenkomst.'

<sup>293</sup> Nr. 95/2491.

diens plannen bestemde gronden met de gemeente P. In artikel 8 van die overeenkomst werd bepaald dat koper, belanghebbende, een voor het publiek algemeen toegankelijk parkeerdak zal realiseren, 'waartegenover verkoper aan koper een niet met BTW belaste bijdrage verleent van f 1.200.000,-' welke bijdrage zal worden verrekend met de koopsom van de eerdergenoemde gronden. Voorts bepaalt artikel 8 van de overeenkomst dat partijen de intentie hebben uitgesproken 'dat de gemeente dit parkeerdak van de (winkel)partners zal gaan huren tegen een symbolische huurprijs en zal zorg dragen voor exploitatie alles als nader bij afzonderlijke akte tussen partijen te regelen.' Aan de uitvoering van deze intentie wordt nader vorm gegeven bij overeenkomst van 16 juli 1993 op grond waarvan de gemeente P het parkeerdak met ingang van 31 augustus 1988 zal huren van de winkelpartners voor een bedrag van f 1,-.

Ondanks het tijdsverschil van bijna 6 jaren dat tussen het sluiten van beide overeenkomsten ligt, is het Hof van oordeel dat de overeenkomsten 'vanwege de vaststaande, zeer nauwe onderlinge samenhang voor de heffing van omzetbelasting niet los van elkaar' kunnen worden gezien. Waarschijnlijk heeft het Hof hierbij de intentieverklaring in artikel 8 van de overeenkomst uit 1987 voor ogen gehad. Door de koppeling van beide overeenkomsten kan gemakkelijker tot een verbruik of baat bij de subsidiënt worden geconcludeerd. Volgens het Hof vormt de betaling van de subsidie de rechtstreekse vergoeding voor een door belanghebbende aan de gemeente verrichte prestatie. 'De gemeente heeft aldus tegen vergoeding een voor het publiek algemeen toegankelijk parkeerdak ter beschikking gekregen. De gemeente is daarbij rechtstreeks gebaat, nu langs deze door partijen gekozen weg voor een deel een oplossing is gevonden voor de tot de zorg van de gemeente te rekenen parkeerproblemen in het stadscentrum' aldus het Hof.<sup>294</sup>

---

<sup>294</sup> Onduidelijk is of het gebaat zijn van de gemeente hier gebruikt wordt voor de vaststelling of belanghebbende jegens de gemeente een prestatie in de zin van artikel 4 van de Wet heeft verricht of dat hieruit consequenties worden getrokken voor het rechtstreeks verband. (Zie voor het eerste deel I van hoofdstuk 5 waarin het 'baatcriterium' al aan de orde is geweest.) Het Hof heeft het immers over 'rechtstreeks gebaat' hetgeen op het laatste lijkt te wijzen.

Ook in de Prego-uitspraak van het Hof Leeuwarden van 15 december 1989, nr. 134/87, welke uitspraak uiteindelijk leidde tot het Prego-arrest van de Hoge Raad van 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/356, werd gewag gemaakt van 'rechtstreekse baat'. In die uitspraak kwam, zoals ik eerder heb aangegeven, de rechtstreekse baat aan de orde bij de beoordeling van de prestatie in plaats van bij het rechtstreeks verband. In de weergave van de Hoge Raad van de uitspraak van het Hof lijkt de nadruk echter wel op het rechtstreeks verband te liggen.

Ik vermoed dat ook in de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 12 maart 1999, nr. 86/0264, V-N 1999/18.3 de gedachte dat sprake was van een overeenkomst waaruit de verbintenissen over en weer voortvloeiden, de grondslag was voor de heffing. In casu ging het om de door een door een tweetal universiteiten opgerichte stichting welke zich onder andere ten doel stelt het bevorderen van onderzoek naar programmatuur ten behoeve van de gedrags- en maatschappijwetenschappen. De kosten hiervan werden onder meer gedekt door vaste jaarlijkse bijdragen van de bij de stichting betrokken universiteiten. Het Hof oordeelde dat de bijdragen moeten worden aangemerkt als vergoedingen als bedoeld

Evenals uit een overeenkomst kan worden afgeleid dat sprake is van een rechtstreeks verband, kan uit een overeenkomst worden afgeleid dat daarvan geen sprake is. In Hoge Raad 13 november 1991, V-N 1992/153 werd (subsidiair) aangevoerd dat de op grond van de Bijdrageregeling sanering van milieuhinderlijke bedrijven in de woonomgeving toegekende subsidie aangemerkt kon worden als een deel van de verkoopprijs van geleverde grond en bouw kavels.<sup>295</sup> Deze stelling van de inspecteur diende volgens de Hoge Raad op grond van artikel 17 van de Bijdrageregeling te worden verworpen omdat daarin is bepaald dat de subsidie 'wordt gegeven ter zake van hogere huisvestingskosten op een nieuwe investeringsplaats.'

Een ander recent voorbeeld is een uitspraak van het Hof Leeuwarden.<sup>296</sup> In deze uitspraak ging het om een aan een op basis van de Wet Havenschap Delfzijl publiekrechtelijk rechtspersoon door de provincie Groningen verleende subsidie 'als uitkering ter tegemoetkoming in de ten laste van belanghebbende komende kosten van onderhoud van de weg'. Volgens het Hof is belanghebbende onderhoudsplichtig met betrekking tot de weg en ontvangt hij in verband daarmee een uitkering terzake van het onderhoud op grond van de Wet Uitkeringen Wegen'.<sup>297</sup>

Van die uitkering kan volgens het Hof niet gezegd worden, dat deze een op een overeenkomst tussen betrokkenen gegronde tegenprestatie is voor het door belanghebbende verrichte onderhoud aan de weg.' Hieraan voegt het Hof toe dat van de provincie onder de gegeven omstandigheden niet kan worden gezegd dat deze 'door de in geding zijnde werkzaamheden van belanghebbende een voordeel heeft verkregen op grond waarvan de provincie als de gebruiker van een dienst kan worden aangemerkt.' Nadat het Hof heeft geconcludeerd dat geen sprake is van een overeenkomst tussen partijen, en daarmee in feite ook zegt dat een rechtstreeks verband niet aanwezig is, komt het Hof op grond van een aan het Mohr-arrest analoge redenering tot de conclusie dat belanghebbende geen dienst heeft verricht in de zin van de omzetbelasting. Het Hof had zich voor wat betreft het rechtstreeks verband bij gebrek aan belastbaar feit de moeite kunnen besparen.

Interessant is in dit verband ook de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 17

---

in art. 8 van de Wet op de omzetbelasting. Het Hof grondde zijn oordeel op de stellingen van belanghebbende dat 'de omvang van de bijdragen van de in een latere fase bij belanghebbende betrokken geraakte universiteiten het resultaat is geweest van onderhandelingen tussen belanghebbende en die betrokken universiteiten waaruit het Hof een zakelijk bepaalde verhouding afleidt tussen die bijdragen en die diensten.' Ik ga er daarbij van uit dat de vermelde onderhandelingen hebben geleid tot een overeenkomst tussen partijen.

<sup>295</sup> Nr. 27 282.

<sup>296</sup> Hof Leeuwarden 12 september 1997, nr. 94/0331, V-N 1998/462.

<sup>297</sup> Deze overweging had betrekking op de vraag of belanghebbende een prestatie verrichtte in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Met de redactie van de Vakstudie ben ik van mening dat belanghebbende geen prestatie ten opzichte van de Provincie verrichtte. De overweging met betrekking tot het voordeel moet mede in de beoordeling van de prestatie op zich van belanghebbende worden gezien.

juni 1985, V-N 1986/62 inzake een onverplicht betaalde bijdrage in verband met de aanvraag van een bouwvergunning.<sup>298</sup> Het Hof constateert allereerst dat niet gesteld of gebleken is 'dat P op grond van enige andere overeenkomst of op grond van enig ander voorschrift van publiekrechtelijke aard tot betaling van evengenoemd bedrag als tegenprestatie voor een door de gemeente X verrichte of nog te verrichten prestatie verplicht was.' Verder kon geen prestatie van de gemeente worden aangewezen waarvoor P de bijdrage, zij het onverplicht, als vergoeding zou hebben voldaan. In verband met de aanvraag van de vergunning heeft de gemeente geen werken 'van welke aard dan ook' uitgevoerd. Uit een brief zou kunnen worden opgemaakt dat het betaalde bedrag kan worden aangemerkt als een bijdrage in de kosten van reeds aanwezige voorzieningen welke voor 1969 en voor een groot deel zelfs voor 1960 waren aangelegd. Op grond hiervan bestaat tussen de betaling van de bijdrage en de aanleg van de voorzieningen een zo ver verwijderd verband dat van een tegen vergoeding verrichte prestatie niet kan worden gesproken.

Tot slot verdient de eerder in noot 36 van dit hoofdstuk aan de orde gekomen uitspraak van het Londense VAT Tribunal in *The Arts Council of Great Britain v. Commissioners of Customs and Excise* vermelding.<sup>299</sup> Hoewel het Tribunal tot de conclusie kwam dat de Arts Council geen prestatie had verricht in de zin van de VAT Act 1983, werd voor de zekerheid toch ingegaan op de vraag of er sprake zou zijn geweest van een rechtstreeks verband tussen een prestatie van de kant van belanghebbende en de subsidieverlener, het Department for National Heritage. Belanghebbende bekostigde zichzelf uit de haar verleende subsidies. Het Tribunal nam als uitgangspunt 'the fact that no identifiable or quantifiable consideration for services has been paid by the Department to the Appellant. We find as a fact that the Department pays the Appellant an annual sum which includes the grants to be distributed and also includes a sum for the Appellant's operational costs but, in evidence before us, Mr Hodges was unable to quantify what part of the latter sum was meant to represent consideration for the supply of services.'

Op de suggestie van belanghebbende dat het Tribunal zich niet bezig zou houden met de vaststelling van de waarde van de prestatie maar alleen zou bevestigen dat prestaties onder bezwarende titel waren verricht en dat de waarde zou worden bepaald door belanghebbende in overleg met het Department, oordeelde het Tribunal dat 'the value of consideration is a matter to be determined by the parties to the contract of supply which, in this case, would be the Appellant and the Department. Once again, we find it significant that there appears to have been no agreement with the Department as to the value of any supply.' Het Tribunal liet zich dus niet verleiden tot het vaststellen van een rechtstreeks verband tussen de (zogenaamd) door belanghebbende verrichte prestaties en enig deel van de haar verleende subsidies. Het ontbreken van afspraken over de hoogte van de door het Department aan belanghebbende betaalde vergoeding, kon niet achteraf door

---

<sup>298</sup> Nr. 121/84.

<sup>299</sup> [1994] VATTR 313.

partijen worden weggepoetst.

Vervolgens oordeelde het Tribunal dat 'on the evidence before us we are unable to find that the payment made by the Department for operational costs constitutes a quid pro quo for any services rendered by the Appellant.' Het deel van de door het Department verleende subsidie dat door belanghebbende werd aangewend ter bekostiging van zichzelf, kon dus niet worden aangemerkt als de tegenprestatie voor een door belanghebbende jegens het Department verrichte prestatie.<sup>300</sup>

De opvatting van het Tribunal dat voor de vaststelling van het rechtstreeks verband vast moet staan welk deel van een vergoeding door partijen wordt toegerekend aan een bepaalde prestatie is echter expliciet verworpen door het House of Lords in *Custom and Excise Commissioners v. Professional Footballers' Association (Enterprises) Ltd.*<sup>301</sup> De vraag was of in de voor de toegangskaartjes tot een 'awards diner' betaalde prijs, een vergoeding schuil ging voor de tijdens dat diner uit te reiken prijzen. Volgens het House of Lords was het oordeel van het Tribunal dat '...the presentation of the awards, and not merely the announcement of the names of the winners, was the central feature of the function ... the presentation of the awards in a manner which was visible at the function was one of the things which (the company) obliged itself to and did organise in return for the price of each ticket' geheel juist.<sup>302</sup> Niet van belang was volgens het House of

---

<sup>300</sup> Vervolgens werd door het Tribunal beoordeeld of belanghebbende op grond van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn 'supply of services effected for consideration' had verricht. Ten aanzien van deze aanpak merkte het Tribunal op dat deze kunstmatig is 'as national law must be interpreted in the light of the purpose and wording of the Sixth Directive as interpreted by the European Court. However, as a number of separate issues were raised in argument we have found this approach the most convenient way of considering the issues before us.' Nadat de relevante richtlijnbevestiging en de op grond daarvan door het Hof van Justitie EG gewezen jurisprudentie is besproken (met name het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest en het Apple and Pear Development Council-arrest), komt het Tribunal tot de conclusie dat 'here, no payment has been made so there can be no direct link between the payment and the rendering of any services by the Appellant. The consideration has not been expressed in money terms by the parties to the supply and it cannot be valued according to objective criteria. Accordingly, following the Aardappelenbewaarplaats case, we find that a provision of services for which no consideration is received is not a provision of services against payment and is not, therefore, taxable.' Waarschijnlijk was het Tribunal op grond van de overwegingen met betrekking tot het nationale recht van oordeel dat niet gesproken kon worden van een vergoeding. In dat geval kun je inderdaad niet meer toekomen aan wederkerigheid.

<sup>301</sup> [1993] *Simon's Tax Cases* 86.

<sup>302</sup> R. Pincher, *Is There A Link?*, *British Tax Review* 1995, nr. 3, blz. 309, merkt op dat het Tribunal had vastgesteld dat de Association zich verbonden had de presentatie van de prijzen te organiseren en dat de Association dit deed in ruil voor de prijs van het kaartje. 'In other words' aldus Pincher, 'had the Association failed to organise the presentation of the awards it could have been sued by each ticket holder, and, probably the advertisers and sponsors as well.' Pincher merkt op dat het aspect van de 'contractual liability' niet 'generally helpful' is omdat 'all the obligations are usually between parties to the contract and enforceable' en een dergelijk criterium zou meestal de door of aan een derde

Lords dat 'no identifiable part of the purchase price of each ticket can be shown to go specifically towards the cost of the trophies.'<sup>303</sup> Het House of Lords voert het uit het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest stammende begrip 'subjectieve vergoeding' dus niet zover door dat precies duidelijk moet zijn wat waarvoor betaald moet worden. Hierdoor wordt het rechtstreeks verband weer wat losser dan in de eerder vermelde Arts Council-zaak.

In *Battersea Leisure Ltd. v. Customs and Excise Commissioners* werd door het High Court alleen naar het tussen partijen overeengekomene gekeken om te beslissen of er sprake was van een 'supply of services for a consideration'. Het ging in dat geval om de verkoop van het Battersea Power Station door het Central Electricity Generating Board aan Battersea Leisure Ltd. (belanghebbende). Aanvankelijk waren partijen overeengekomen dat de verkoper al het in het gebouw aanwezige asbest zou laten verwijderen vóór de verkoop. Belanghebbende zou een bepaald bedrag hiertoe bijdragen. Indien de kosten hoger zouden blijken uit te vallen, zou de verkoper dat hogere deel voor eigen rekening nemen. Naarmate de tijd verstreek, en het verwijderen van het asbest langer dan gepland bleek te duren en de kosten hoger uitvielen dan aanvankelijk geraamd, kwamen partijen overeen dat belanghebbende zelf zou zorgen voor het verwijderen van het nog resterende deel van het asbest. De verkoper verbond zich hierbij tot het betalen van het bedrag dat boven het oorspronkelijk door belanghebbende bij te dragen deel in de kosten uitging.

Het Tribunal besliste mede op grond van de tot de ter discussie staande overeenkomst leidende onderhandelingen dat 'the Board was making this contribution not for any commercial or financial quid pro quo accruing to itself. It was actuated by a sense of public duty.' Volgens het Tribunal was geen sprake van een consideration.<sup>304</sup>

Het High Court besliste echter dat het Tribunal de tot de overeenkomst leidende onderhandelingen niet had mogen meewegen bij het nemen van de beslissing indien daarmee een andere betekenis zou worden gegeven aan het tussen partijen overeengekomene. 'The purpose for which extrinsic evidence may be admitted is circumscribed. It cannot be used to change the legal character of the transaction and, in the present case there is, ... , no real issue as to the nature of the payment' aldus het High Court.<sup>305</sup> Volgens het High Court bleek uit artikel 22 van de overeenkomst tussen partijen ontegenzeggelijk dat belanghebbende daarbij de verplichting op zich nam om te zorgen voor de verwijdering van het asbest en dat de betaling door de verkoper in rechtstreeks verband stond met de door de koper op zich genomen verplichting en dat deze zelfs aan de hand daarvan was bepaald.

---

betalde vergoeding uitsluiten.

<sup>303</sup> Overigens werd het oordeel van het House of Lords verwoord door Lord Slynn die Advocaat-Generaal was in de *Apple and Pear Development Council*-casus.

<sup>304</sup> [1992] 3 Common Market Law Reports 610, blz. 621.

<sup>305</sup> [1992] 3 Common Market Law Reports 610, blz. 625.

De bewering dat geen sprake zou zijn geweest van een dienst onder bezwarende titel was volgens het High Court onhoudbaar.<sup>306</sup> Doorslaggevend was in dit geval dus de bewoording van de relevante bepaling in het tussen partijen opgestelde contract. Geen enkel belang werd toegekend aan de intentie van partijen zoals bleek uit de tot het contract leidende onderhandelingen nu het contract zelf blijk gaf van een rechtstreeks verband. Bovendien kan niet gezegd kan worden dat de verkoper enig belang heeft bij prestaties die worden verricht aan een onroerende zaak nadat de eigendom van die zaak is overgedragen. Hij heeft bij het overeengekomene in zoverre belang dat een taak die hij in het op zich heeft genomen in het algemeen belang, wordt afgemaakt door de koper.

### 5.8.2 Het oogmerk van de prestatieverrichter.

Volgens een aanschrijving van de Staatssecretaris van Financiën uit 1981 was voldoende dat een prestatie wordt verricht met het oog op een vergoeding om sprake te doen zijn van een rechtstreeks verband.<sup>307</sup> 'In dit verband zij nog opgemerkt dat de in artikel 2 van de Zesde EG-richtlijn inzake omzetbelasting aan de diensten gestelde eis dat zij onder bezwarende titel moeten worden verricht, naar mijn oordeel geen verdere strekking heeft dan de aanduiding dat de diensten moeten worden verricht met het oog op een tegenwaarde, hetzij in geld hetzij in natura.'

Bijl stelt in zijn aantekening bij de aanschrijving van de Staatssecretaris van Financiën in Fed dat de aanschrijving aan het begrip bezwarende titel 'slechts' een beperkte betekenis toekent; 'de prestatie moet met het oog op een vergoeding worden verricht.' Volgens hem zou uit het Coöperatieve Aardappelbewaarpplaats-arrest kunnen worden afgeleid dat geen al te grote betekenis hoeft te worden toegekend aan het begrip bezwarende titel. 'Het Hof overweegt in dit verband slechts dat er een rechtstreeks verband moet zijn tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.' Bijl acht het daarom niet uitgesloten dat de beperkte uitleg die de Staatssecretaris in de aanschrijving geeft aan het begrip bezwarende titel, in overeenstemming is met de bepalingen in de Zesde richtlijn.<sup>308</sup>

Zowel de aanschrijving als de aantekening daarbij van Bijl stammen uit de periode vlak nadat het Hof van Justitie EG het Coöperatieve Aardappelbewaarpplaats-arrest heeft gewezen. Pas in 1988 kwam met het Apple and Pear Development Council-arrest de duidelijke aanwijzing dat aan het rechtstreeks verband stringentere eisen worden gesteld dan tot dan toe (in Nederland) werd aangenomen.<sup>309</sup>

---

<sup>306</sup> [1992] 3 Common Market Law Reports 610, blz. 627.

<sup>307</sup> Aanschrijving van 27 april 1981, nr. 279 - 19.596, in losbladig fiscaal weekblad Fed 11 juni 1981, blz. 10.

<sup>308</sup> Losbladig fiscaal weekblad Fed 11 juni 1981, blz. 10 - 11.

<sup>309</sup> Tuk stelde overigens op dat moment al vraagtekens bij het tot dan gehuldigde standpunt dat ook sprake kon zijn van een dienst indien onverplicht een vergoeding werd voldaan.

Een voorbeeld waarin het oogmerk van de prestatieverrichter uitdrukkelijk een rol speelde is de uitspraak van het Hof Amsterdam van 29 mei 1984 waarin volgens het Hof gezien de omstandigheden van het geval niet aannemelijk was dat belanghebbende de prestaties met het oog op de vergoeding had verricht.<sup>310</sup> Het Hof concludeerde dat in casu geen sprake was van een rechtstreeks verband.

Een ander voorbeeld is de uitspraak van het Hof Amsterdam van 16 oktober 1985.<sup>311</sup> 'Niet gesteld en evenmin aannemelijk is dat belanghebbende die activiteiten verricht met het oog op een van de Gemeente te verkrijgen vergoeding. In zoverre bestaat derhalve geen rechtstreeks verband tussen de activiteiten van belanghebbende en de betaling van bedragen door de Gemeente' aldus het Hof.

In het door het Hof van Justitie EG inzake de orgeldraaier gewezen Tolsma-arrest geeft het Hof overduidelijk aan, dat het oogmerk van de prestatieverrichter bepaald niet enkel de basis kan zijn voor het leggen van het rechtstreeks verband.<sup>312</sup> Het Hof kwam immers tot de conclusie dat geen sprake was van een rechtstreeks verband op grond van de overweging dat er geen sprake was van een overeenkomst tussen partijen 'want' de voorbijgangers geven vrijwillig geld en bepalen het bedrag naar eigen goeddunken en op grond van het feit dat er 'geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling' bestaat.<sup>313</sup>

Dat de orgeldraaier muziek maakt met het oogmerk daarvoor geld te verkrijgen, doet daar - het in casu niet aanwezig zijn van een rechtstreeks verband - niet aan af, zo lijkt het Hof te kennen te geven. In rechtsoverwegingen 18 en 19 overwoog het Hof immers dat

'18. In tegenstelling tot wat de Duitse en de Nederlandse regering verdedigen, is ook het feit dat de draaiorgelman op de openbare weg muziek ten gehore brengt met het doel geld op te halen, en dat hij ook daadwerkelijk bepaalde bedragen ontvangt, niet van belang voor de vraag of de betrokken activiteit als een dienst onder bezwarende titel in de zin van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt.<sup>314</sup>

---

Omdat de Zesde richtlijn bepaalt dat diensten onder bezwarende titel moeten worden verricht, voelde hij er alles voor om 'tegen vergoeding' alleen maar aanwezig te achten, 'indien er een gehoudenheid tot tegenprestatie bij de wederpartij is.' C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting, tweede druk, Deventer 1979, blz. 200.

<sup>310</sup> Nr. 1068/82.

<sup>311</sup> Nr. 1648/84, mondelinge uitspraak gepubliceerd in Infobulletin 85/598.

<sup>312</sup> Hof van Justitie EG 3 maart 1994, zaak C-16/93, BNB 1994/271.

<sup>313</sup> Zie rechtsoverweging 17 van het Tolsma arrest.

<sup>314</sup> Grappig is dat de Tariefcommissie in 1946 ten aanzien van het ten gehore brengen van muziek door een straatorgeldraaier ten aanzien van het rechtstreeks verband in tegenovergestelde zin had beslist;

'het in het openbaar ten gehore brengen van draaiorgelmuziek het doen van iets vormt en



19. Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door de omstandigheid, dat een muzikant als verzoeker in het hoofdgeding om geld vraagt en inderdaad mag verwachten bepaalde bedragen te ontvangen doordat hij op de openbare weg muziek ten gehore brengt. Deze bedragen worden immers volstrekt vrijwillig en willekeurig gegeven, terwijl de hoogte ervan in de praktijk onmogelijk is vast te stellen.'

Volgens het Hof van Justitie EG gaf het feit dat Tolsma muziek maakt met het oog op het verkrijgen van een vergoeding geen aanleiding om ten aanzien van het rechtstreeks verband anders te beslissen. Ook het feit dat Tolsma inderdaad kon verwachten geld te ontvangen deed daar niet aan af nu deze bedragen volstrekt vrijwillig en willekeurig werden gegeven. Bovendien is de hoogte van de bedragen in de praktijk onmogelijk vast te stellen. Hieruit kan de conclusie worden getrokken dat een eenzijdig finaal verband volgens het Hof van Justitie EG onvoldoende is om te komen tot een rechtstreeks verband.

Een voorbeeld uit de jurisprudentie dat in overeenstemming is met de opvatting op dit punt van het Hof van Justitie EG in het Tolsma-arrest, is te vinden in Hof Leeuwarden 22 september 1989, Fed 1990/52. Het Hof oordeelde dat aan de conclusie dat de (bedrijfs)verplaatsing en de in verband daarmee aan belanghebbende toegekende subsidie niet waren aan te merken als onderscheidenlijk een prestatie en een vergoeding, niet werd afgedaan door het feit dat 'belanghebbende bij het nemen van zijn beslissing zich wellicht mede heeft laten leiden door het vooruitzicht, dat door hem voor het geval van verplaatsing van zijn bedrijf een bijdrage van de gemeente viel te verwachten.'<sup>15</sup> Dat belanghebbende wellicht mede het oog had op een te verwachten bijdrage, is te zwak om een rechtstreeks verband te kunnen constateren. De uitspraak van het Hof is in overeenstemming met het oordeel van het Hof van Justitie EG in het Tolsma-arrest.

Het ontbreken van het finaal verband is voor het Hof van Justitie EG - mede - grondslag voor het ontbreken van het rechtstreeks verband. Het is nog maar de vraag of er sprake kan zijn van een rechtstreeks verband ondanks dat het finale verband ontbreekt. Het kan immers niet anders dan dat het oogmerk van de prestatieverrichter van belang is voor de vraag of sprake is van een wederkerige

---

derhalve een praestatie is in den zin van voornoemd besluit; dat hieraan niet afdoet, dat de praestatie vrijwillig en niet uit hoofde van een gesloten overeenkomst of van een uit de wet voortvloeiende verplichting wordt verricht; dat personen onder het passerende publiek aan den appelland een bedrag in geld overhandigen en daarmee te kennen geven, dat de muziek bij hen behoeften bevredigt en dat deze bevrediging door hen op het overhandigde bedrag wordt gewaardeerd in geld; dat aangezien het geven rechtstreeks verband houdt met het spelen en omgekeerd het spelen van de muziek geschiedt met het oogmerk personen uit het publiek te bewegen enig geld af te staan, terwijl verder niet ter zake doet, of beide voortvloeien, dan wel een van beide praestaties voortvloeit, uit een gesloten overeenkomst of uit de wet, ... dat zodanige praestatie het karakter krijgt van belastbaren dienst in den zin van artikel 2, eerste lid, sub 3, O.B., indien zij tegen vergoeding geschiedt; dat deze vergoeding niet ontbreekt, indien het publiek den appelland ter zake van zijn spel geld geeft.'

<sup>15</sup> Nr. 147/88.

overeenkomst waaruit een rechtstreeks verband tussen prestatie en tegenprestatie voortvloeit.<sup>316</sup>

Een voorbeeld uit de Nederlandse jurisprudentie waarin uitdrukkelijk het oogmerk van de prestatieverrichter een prominente rol speelde voor de vaststelling van het rechtstreeks verband betreft Hof Amsterdam 2 juni 1993.<sup>317</sup> Hierin ging het om een beheers- en aanpassingsvergoeding welke door de pachter van een boerderij werd verkregen op grond van een met het Bureau Beheer Landbouwgronden gesloten beheersovereenkomst. Op grond van deze overeenkomst verplichtte hij zich tot een uit een oogpunt van natuur- en landschapsbehoud gewenst beheer. Het Bureau Beheer verplichtte zich bij die overeenkomst tot de betaling van een beheersvergoeding en een aanpassingsvergoeding.<sup>318</sup> Het Hof stelde allereerst vast dat belanghebbende een prestatie heeft verricht.<sup>319</sup>

Vervolgens stelt het Hof vast dat de wijziging van bedrijfsvoering waartoe belanghebbende op grond van de beheersovereenkomst was verplicht, belanghebbendes resultaten negatief heeft beïnvloed. 'Naar 's Hofs oordeel heeft belanghebbende de uit de beheersovereenkomst voortvloeiende verplichtingen dan ook uitsluitend op zich genomen met het oog op de daartegenover aangeboden vergoeding, bestaande uit een beheersvergoeding en een aanpassingsvergoeding. Voorts is niet gesteld dat belanghebbende de uit evenbedoelde verplichtingen voortvloeiende wijziging van de bedrijfsvoering in de eerste plaats heeft gerealiseerd om daarmee haar eigen belang bij een betere bedrijfsvoering te dienen, laat staan dat zij zulks aannemelijk heeft gemaakt.' Hieruit volgt volgens het Hof dat tussen hetgeen belanghebbende op grond van de beheersovereenkomst heeft gedaan en nagelaten en de door hem ontvangen bedragen een rechtstreeks verband bestaat.

Hoewel in de Nederlandse jurisprudentie vaak niet expliciet aandacht wordt besteed aan het oogmerk van de prestatieverrichter, kan het niet anders dan dat men op zoek naar de wederkerigheid daar impliciet eveneens naar zoekt. Dit is anders voor wat betreft de Duitse jurisprudentie. Volgens het Bundesfinanzhof is het oogmerk van de prestatieverrichter van groot belang en dit wordt in de jurisprudentie ook expliciet vermeld: 'Zur Annahme eines Leistungsaustausches ist auf

---

<sup>316</sup> Volgens G.H.A. Schut, *Rechtshandeling, overeenkomst en verbintenis*, derde herziene druk, Zwolle 1987, blz. 67, moet echter onderscheid worden gemaakt tussen de psychische wil en de wilsverklaring; 'De overeenkomst is niet de vereniging van twee willen maar van twee (wils)verklaringen. Het in elkaar sluiten van die twee verklaringen brengt de overeenkomst tot stand. Meestal zal dan óók in psychisch opzicht wilsovereenstemming bestaan. Grondslag van de overeenkomst is echter niet de (psychische) wil, maar de (wils)verklaring zoals de ander die mocht opvatten.'

<sup>317</sup> Nr. 1508/92, opgenomen in BNB 1994/221.

<sup>318</sup> Hiermee is in elk geval het rechtstreeks verband al aangeleverd.

<sup>319</sup> Naar 's Hofs oordeel was belanghebbende de overeenkomst onverplicht aangegaan en had zij jegens het Bureau rechten die haar toekwamen inzake de inrichting van haar bedrijf opgeofferd.

der Seite des leistenden Unternehmers ein Verhalten erforderlich, dat op den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abzielt oder geeignet ist, eine Verknüpfung für die erbrachte Leistung auszulösen.<sup>320</sup>

Dit oogmerk kan op meerdere wijzen tot uitdrukking komen maar is volgens het Bundesfinanzhof altijd gegeven indien sprake is van een wederkerige overeenkomst: 'Diese Zweckgerichtheit seines Handelns kann unterschiedlich ausgeprägt sein. Sie ist (als dem Regelfall) immer dann gegeben, wenn die Gesamtumstände derart gestaltet sind, daß der leistende Unternehmer erkennbar nur um der Gegenleistung willen leistet (vgl. insbesondere die gegenseitige Verträge). Die Zweckgerichtheit seines Handelns ist ferner gegeben, wenn er leistet in der erkennbaren Erwartung auf eine Gegenleistung. Einer solchen Erwartung steht gleich, wenn der leistende Unternehmer eine Leistung erbringt, die ihrer Art nach üblicherweise vergütet wird oder die nach den Umständen eine Vergütung erwarten läßt. Ein Leistungsaustausch ... kann folglich nur zustande kommen, wenn sich die Leistung (in der dargestellten Weise) auf den Erhalt einer (möglichen) Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so daß schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind' aldus het Bundesfinanzhof. Hieruit blijkt dat volgens het Bundesfinanzhof een eenzijdig finaal verband onvoldoende is om tot een Leistungsaustausch te kunnen concluderen. Naast het finale verband is ook het oorzakelijke verband vereist.

Een voorbeeld waarin op grond van de onderliggende overeenkomst geconcludeerd werd tot het bestaan van een rechtstreeks verband is de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 28 juli 1994 met betrekking tot een voor onderzoek verleende subsidie.<sup>321</sup> Het Bundesfinanzhof was van oordeel 'daß auch sog. "echte" Zuschüsse nur dann als Entgelt in die Umsatzbesteuerung einbezogen werden dürfen, wenn sie Gegenleistung für eine Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 nr. 1 UStG 1967/1973 sind.'<sup>322</sup> Ein danach vorausgesetzter Leistungsaustausch liegt vor,

---

<sup>320</sup> Bundesfinanzhof 7 mei 1981 V R 47/76, Bundessteuerblatt 1981 II, blz. 495. Deze opvatting van het Bundesfinanzhof is in strijd met de letterlijke tekst van § 10 van het Umsatzsteuergesetz waarin juist de positie van de prestatieontvanger/besteder de nadruk krijgt. Hierop kom ik later in deze paragraaf terug.

Overigens ging het in deze uitspraak van het Bundesfinanzhof over de vraag of een ondernemer die het vervoer door een daartoe ingeschakeld personenvervoerbedrijf van zijn werknemers van hun woonplaats naar het werk bekostigt, een prestatie onder bezwarende titel verricht jegens zijn werknemers. Het Finanzgericht oordeelde 'Es sei tauschähnlicher Umsatz gegeben, da die Beförderung der Arbeitnehmer in einem kausalen Zusammenhang mit den Arbeits- und Dienstverhältnissen stehe. Die Beförderungen seien Abgeltung der im Betrieb geleisteten Dienste und damit Entgelt i.S. des § 10 UStG 1967.' Zie over deze uitspraak van het Bundesfinanzhof ook H-J Tehler in Deutsches Steuerrecht 1983, blz. 215 en in Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 434.

<sup>321</sup> V R 19/92, Umsatzsteuer-Rundschau 3/95, blz. 93.

<sup>322</sup> Het gebruik van het woord 'echte' in deze zin is enigszins vreemd omdat, zoals eerder vermeld, het woord 'echt' in de Duitse literatuur aangeeft dat sprake is van een onbelaste subsidie. Indien de 'echte' Zuschüsse in de belastingheffing worden betrokken is er

wenn Leistung und Gegenleistung innerlich derart miteinander verknüpft sind, daß sich die Leistung auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet. Für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung des (Forschungs-) Unternehmers derart mit der Zahlung (Zuschuß) verknüpft ist, daß sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ist auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen. Diesen ist zu entnehmen, ob die Forschungsleistungen dem Zahlenden als Leistungsempfänger zugewendet werden sollen oder ob die Forschungstätigkeit nicht für den Zahlenden als Empfänger bestimmt ist.'

Het uit de overeenkomst afgeleide oogmerk van de prestatieverrichter is volgens het Bundesfinanzhof dus van belang en het zet hiermee de lijn uit zijn eerder vermelde uitspraak van 7 mei 1981 voort. In die uitspraak oordeelde het Bundesfinanzhof uiteindelijk, anders dan het Finanzgericht, dat de ondernemer die de kosten van vervoer van werknemers naar de werkplek voor zijn rekening nam, geen prestatie onder bezwarende titel heeft verricht ten opzichte van zijn werknemers omdat zijn prestatie niet 'auf den Erhalt einer (möglichen) Gegenleistung richte und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöse, so daß schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden seien. ... , sie wird vom Arbeitgeber zwar erbracht, weil der Arbeitnehmer ihm Arbeitsleistungen erbringt aber nicht deshalb erbracht, um die Arbeitsleistung zu erhalten.' Daargelaten het feit dat het vervoer oorzakelijk opgeroepen werd door de arbeidsrelatie, ontbrak in de casus het finale verband.<sup>323</sup>

Kurz is, met het Bundesfinanzhof, van mening dat voor de vraag of de prestatie werd verricht met het oog op een tegenprestatie doorslaggevend is het standpunt van de prestatieverrichter.<sup>324</sup> Ook Lange is deze mening toegedaan; 'Da ein Leistungsaustausch - wie dargelegt- voraussetzt, daß eine Leistung vom leistenden Unternehmer erkennbar "um der Gegenleistung willen" erbracht wird, kommt es für das Vorliegen eines Leistungsaustausches auf die Sicht des Leistenden an; sein Blickwinkel ist maßgebend'.<sup>325</sup>

---

natuurlijk geen sprake meer van echte Zuschüsse in die betekenis. In de Duitse literatuur is dan sprake van een Unechte Zuschuß.

<sup>323</sup> In afwijking van deze bestendige rechtspraak van het Bundesfinanzhof oordeelde het Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 17 juli 1995 I K 1728/94 Umsatzsteuer Rundschau 8/96, blz. 264, op grond van het finale verband dat sprake was van een Leistungsaustausch; 'Die Leistung der Klägerin gegenüber der Agentur war zumindest auf eine erwartete Gegenleistung gerichtet und entsprach damit den Anforderungen an einen Leistungsaustausch'.

<sup>324</sup> 'Maßgebend hierfür ist die Sicht des leistenden Unternehmers', D. Kurz, Umsatzsteuer-Änderungsrichtlinien 1992, Umsatzsteuer-Rundschau 4/1992, blz. 112.

<sup>325</sup> H-F Lange, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen hand als Leistungsentgelt, Umsatzsteuer-Rundschau 11/94, blz. 419. Zie in gelijke zin ook J. Lang, R. Seer, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, Steuer und Wirtschaft 1/1993, blz. 60.

### 5.8.3 Het oogmerk van de subsidie/bijdrageverlener

Gegeven het vereiste van de wederkerigheid - zoals onder meer verwoord in Tolsma en bij de Hoge Raad op zoek naar het rechtstreeks verband - hetgeen zoveel inhoudt dat de aspecten van finaliteit en oorzakelijkheid voor de twee kanten van de prestatieverrichters aan de orde zijn, speelt als welhaast vanzelf ook het oogmerk van de subsidiënt een rol. Een illustratie hiervan in de Nederlandse jurisprudentie is te vinden in de uitspraak van Hof Arnhem van 2 juni 1983, BNB 1984/332.<sup>326</sup> Belanghebbende in deze casus exploiteerde een bedrijf voor de kunstmatige inseminatie van varkens. Omdat de kosten van de inseminaties in de varkensarme gebieden onder andere door extra vervoerskosten hoger liggen dan in de overige gebieden, verleent het Productschap voor Vee en Vlees bijdragen in die extra vervoerskosten. De hoogte van de bijdragen is gebaseerd op 'het aantal eerste inseminaties en de daarvoor verreden afstanden.'

Volgens het Hof is er sprake van een rechtstreeks verband tussen de bijdragen en de prestaties van het insemineren; 'Immers de subsidies werden juist gegeven terwille van het verrichten van de desbetreffende inseminaties en bestonden uit een bijdrage in de kosten van die inseminaties.'<sup>327</sup> Voor het rechtstreeks verband werd naast de koppeling aan de kosten van de betreffende prestaties belang gehecht aan de reden waarom de subsidies werden verleend. Het oogmerk van de subsidiënt vormt dus een te beoordelen criterium bij het bewijs van het rechtstreeks verband.

Ook in Duitsland zijn daarvan voorbeelden te vinden. Nieskens en Tehler merken hieromtrent op; 'Entscheidend für die Verknüpfung zwischen Zahlung des Dritten und Leistung des Unternehmers ist nicht jeder wirtschaftliche oder technische Zusammenhang zwischen Leistung und Zahlung, vielmehr ist auf den Zweck abzustellen, den der Zahlende mit seiner Zuwendung verfolgt.'<sup>328</sup> Genoemde auteurs hebben daarbij het oog op een echte subsidie, een subsidie dus welke wordt verleend voor een aan een ander dan de subsidieverlener verrichte of te verrichten prestatie. Ook volgens Söhn en Tehler is het oogmerk van de subsidieverlener van overwegend belang.<sup>329</sup> Dit volgt volgens hen uit het rechtskarakter

<sup>326</sup> Nr. O 157/1981.

<sup>327</sup> De stelling van belanghebbende dat de bijdragen werden gegeven om belanghebbende te stimuleren in het algemeen belang de desbetreffende inseminaties te verrichten, doet volgens het Hof aan dat rechtstreeks verband niet af.

Zie in gelijke zin ook Hof Arnhem 10 oktober 1988, nr. O 24/1986, Fed 1989/127 inzake de aan een belanghebbende door het Ministerie van Landbouw en Visserij uitgekeerde bedragen 'ter gedeeltelijke bestrijding van de kosten van onderzoeken naar respectievelijk het staartbijten van varkens, het probleem van grondeieren bij legkippen en het verstrekken van tuinaarde aan varkens'. Volgens het Hof heeft belanghebbende de bedragen in rechtstreeks verband met haar desbetreffende onderzoeken ontvangen.

<sup>328</sup> H. Nieskens, H-J Tehler, Die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie: Überrecht, Widerrecht oder Interpretationshilfe?, Betriebs-Berater nr. 42, 16 oktober 1997, blz. 2135.

<sup>329</sup> Hiermee is niet gezegd dat de veroorzaking niet relevant zou zijn.

van de BTW als zijnde een verbruiksbelasting.<sup>330</sup> Daarnaast baseert Tehler zich op de formulering van § 10 van het Umsatzsteuergesetz; '... Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten...'.<sup>331</sup> Deze bepaling legt duidelijk de nadruk op de prestatiegenieter/besteder.<sup>332</sup> Tehler is het dan ook niet eens met de visie van het Bundesfinanzhof.

Tipke en Lang zijn eveneens van mening dat binnen een verbruiksbelasting de nadruk dient te liggen op de verbruiker, de 'Leistungsempfänger'; 'Unter dem Verbrauchsteueraspekt kommt es darauf an, daß der Leistungsempfänger etwas aufwendet, um die Leistung zu erhalten (final) oder weil er eine Leistung erhalten hat (kausal).<sup>333</sup> Zij zijn van mening dat § 10 Umsatzsteuergesetz extensief moet worden uitgelegd. 'Um die Leistung zu erhalten' betekent volgens hen ook 'weil geleistet worden ist'. Door juist de positie van de prestatieverrichter te benadrukken en een louter causaal verband onvoldoende te achten voor de vaststelling van een rechtstreeks verband, doet het Bundesfinanzhof volgens Tipke en Lang geen recht aan het rechtskarakter van de Umsatzsteuer als zijnde een verbruiks-

---

<sup>330</sup> H. Söhn, Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht, in Festschrift für H. von Wallis, Bonn 1985, blz. 448 en H-J Tehler, Der Begriff "Leistungsaustausch" im Umsatzsteuerrecht, Deutsches Steuerrecht 1983, blz. 217 en 218. Söhn heeft het weliswaar niet over de subsidieverlener maar over de verbruiker van de prestatie, de consument. Deze zal meestal ook degene zijn die de vergoeding betaalt; 'Da die Umsatzsteuer nicht nur finanzpolitisch, sondern auch materiellrechtlich eine allgemeine, indirekte Verbrauchsteuer ist, muß dieser Gesetzeszweck für die Auslegung des Begriffs Leistungsaustausch in § 1 Abs. 1, nr. 1 UStG (mit) entscheidend sein. Das erfordert eine vorrangige Beurteilung aus der Sicht des Konsumenten, oder met den Worten des Reichsfinanzhof: "Die Umsatzsteuer ist ihrem Wesen nach eine allgemeine Verbrauchsteuer und erfaßt deswegen grundsätzlich jeden Umsatz. Daher muß auch das Wesen der einzelnen Leistung von der Seite des Leistungsempfängers, des Verbrauchers, aus beurteilt werden." Die gegenteilige Auffassung des Bundesfinanzhof (und von Weiß), daß sich die Steuerbarkeit im Rahmen des § 1 Abs.1 nr. 1 UStG "allein aus dem Blickwinkel des Leistenden" beurteile, kann ohne jede Begründung nur seine "Erfinder" überzeugen und diejenigen, die ein Ergebnis, das zur Nichtsteuerbarkeit führt, schon deshalb für richtig halten. Hinzu kommt, daß der Entgeltbegriff nicht nur in § 1 Abs.1 nr. 1 UStG, sondern auch in § 10 Abs. 1 UStG verwendet wird und schon der Wortlaut des § 10 Abs. 1 für eine jedenfalls vorrangige Orientierung aus der Sicht des Leistungsempfängers (Verbrauchers) und (deshalb) für den rechtlichen Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer spricht.'

<sup>331</sup> H-J Tehler, Der Begriff "Leistungsaustausch" im Umsatzsteuerrecht, Deutsches Steuerrecht 1983, blz. 218. Tehler gaat dan uit van een causaal verband in plaats van een finaal verband. De tekst van § 10 Umsatzsteuergesetz duidt volgens mij veeleer op een finaal verband dan een causaal verband. Onduidelijk is waarom hij uitgaat van een causaal verband.

<sup>332</sup> De tekst van § 10 van het Umsatzsteuergesetz wijkt wat formulering betreft af van de tekst van artikel 11 van de Zesde richtlijn (en artikel 8 van de Wet op de omzetbelasting 1968 en s 19 (2) van de VAT Act 1994) welke wat dat betreft neutraal is (zijn) geformuleerd.

<sup>333</sup> K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 640.

belasting.<sup>334</sup>

Ook Lang en Seer merken op dat 'die Rechtsprechung das Tatbestandsmerkmal des Leistungsaustausches final aus der Sicht des leistenden Unternehmers' interpreteert en sluiten zich aan bij de kritiek van Nieskens en Tehler en Sohn dat het oogmerk van de subsidieverlener doorslaggevend dient te zijn; 'Eine solche Sicht erscheint als zu eng, weil sie den Förderzweck der Drittmittelzahlung ausblendet. Dieser ist aber für den synallagmatischen Charakter der Leistungsbeziehung ausschlaggebend.'<sup>335</sup>

Denie is echter van mening dat het leggen van het rechtstreeks verband aan de hand van het oogmerk van de afnemer in, in een indirecte vorm gegoten, bestedingsbelasting onjuist is.<sup>336</sup> De finaliteit bij de besteder kun je, aldus Denie, door de indirecte vorm van de belasting niet meteen zien.<sup>337</sup>

#### 5.8.4 Algemeen belang en rechtstreeks verband

Zoals in paragraaf 5.3.2.4. aan de orde is gekomen heeft het Hof van Justitie EG in het Landboden Agrardienste AG - arrest beslist dat het feit dat een subsidie wordt verstrekt in het algemeen belang, niet uitsluit dat deze subsidie de vergoeding kan zijn voor een verrichte prestatie. De Hoge Raad heeft in gelijke zin beslist in zijn arrest van 15 november 1995, BNB 1996/66.<sup>338</sup> In dit arrest ging het om een op een Verordening gebaseerde 'steunbijdrage' ter zake van het drogen van groenvoeder (loondrogen). Het Hof Leeuwarden stelde vast dat de steunbijdrage 'afhankelijk is van de door de belanghebbende ten behoeve van de landbouwers geproduceerde hoeveelheid gedroogde voedergewassen en dat de belanghebbende ten gevolge van die steunbijdragen aan de landbouwers een lager droogloon in rekening brengt.'<sup>339</sup> Deze steunbijdrage is volgens het Hof aan te merken als een prijssubsidie. Hieraan doet niet af dat de steunbijdrage uit een oogpunt van algemeen belang wordt verstrekt.<sup>340</sup>

---

<sup>334</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 640.

<sup>335</sup> J. Lang, R. Seer, *Die Besteuerung der Drittmittelforschung*, *Steuer und Wirtschaft* 1/1993, blz. 61.

<sup>336</sup> A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer 1987, met name bladzijde 288 en 289.

<sup>337</sup> A.H.R. M. Denie, *Minder muziek bij het jubileum van de BTW?*, *Weekblad voor fiscaal recht* 1994/6086, blz. 34.

<sup>338</sup> Nr. 30 301.

<sup>339</sup> Hof Leeuwarden 3 mei 1994, nr. 92/1031, opgenomen in BNB 1996/66.

<sup>340</sup> Zie in gelijke zin ook Hoge Raad 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/356 inzake de Prego-regeling; 'De enkele omstandigheid dat de overheid in het algemeen belang een subsidie verleent ter stimulering van bepaalde activiteiten, is niet voldoende om die subsidie als een vergoeding voor een dienst aan te merken.' Zoals ik eerder heb betoogd,

Belanghebbende voerde in cassatie aan dat het Hof onterecht de vorm van prijssubsidie had `laten prevaleren boven het doel van de steunregeling, welke in het leven is geroepen in het kader van het algemeen belang'. Dit middel faalt volgens de Hoge Raad; `De omstandigheid dat een subsidie wordt gegeven in het algemeen belang kan niet verhinderen dat die subsidie, zo die wordt verstrekt in de vorm van een zogenoemde prijssubsidie, in de heffing van de omzetbelasting wordt betrokken.'

Een soortgelijk eindresultaat werd ook al in het Prego-arrest van de Hoge Raad bereikt.<sup>341</sup> In cassatie betoogde de staatssecretaris dat `belanghebbende door het aanbrengen in woningen van speciaal door de overheid met voormelde regeling beoogde energiebesparende voorzieningen rechtstreeks het daarmee nagestreefde belang van de overheid heeft gediend en aldus handelende jegens de overheid een prestatie tegen vergoeding - de verstrekte bijdrage - en daarmee een dienst in de zin van artikel 4 van de Wet heeft verricht.' Volgens de staatssecretaris is het oordeel van het Hof dat de overheid niet rechtstreeks zou zijn gebaat omdat in casu het algemene belang is gediend, niet begrijpelijk aangezien het de overheid is die dit belang probeert te behartigen en deze er dus wel degelijk rechtstreeks baat bij heeft indien dat belang wordt gediend. Dit betoog faalt volgens de Hoge Raad omdat `de enkele omstandigheid dat de overheid in het algemeen belang een subsidie verleent ter stimulering van bepaalde activiteiten' niet voldoende is om die subsidie als een vergoeding voor een dienst aan te merken.<sup>342</sup>

#### 5.8.5 Rechtstreeks verband met het aantal/de omvang van de verrichte prestaties

Reeds uit het Apple and Pear Development Council-arrest kan worden afgeleid dat voor de vaststelling van het rechtstreeks verband van belang kan zijn of de hoogte van de vergoeding gerelateerd is aan het daaruit voor de afnemers voortvloeiende voordeel. In dat arrest overwoog het Hof van Justitie EG immers onder andere dat er geen verband bestaat `tussen de omvang van het voordeel dat individuele telers bij de dienstverlening van de Council hebben, en het bedrag van de verplichte bijdragen die zij ingevolge de Order van 1980 moeten betalen.'<sup>343</sup> In

---

heeft naar mijn mening tussen de uitspraak van het Hof en dit arrest een accentverschuiving plaatsgevonden. Het Hof was duidelijk van oordeel dat belanghebbende geen prestatie verrichtte in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968. In het arrest van de Hoge Raad lijkt daarentegen naar mijn mening de vraag van het rechtstreeks verband centraal te staan.

<sup>341</sup> Hoge Raad 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/356.

<sup>342</sup> Op grond van de zinsnede `als een vergoeding voor een dienst aan te merken' ga ik er van uit dat de Hoge Raad in deze inderdaad het rechtstreeks verband voor ogen had in plaats van de prestatie.

<sup>343</sup> Bedoelde het Hof hiermee alleen het karakter van het subjectieve vergoedingsbegrip te verduidelijken? Namelijk dat de waarde van het voordeel bepaald is op een door partijen vastgestelde subjectieve vergoeding en dat daarvan geen sprake is indien de bijdrage, ongeacht het voordeel, op forfaitaire wijze (wettelijk) is vastgesteld?



dat geval was de hoogte van de bijdrage gekoppeld aan het aantal beplante hectaren en kon deze worden ingevorderd ongeacht of een teler voordeel had van een dienst van de Council.<sup>344</sup> Het feit dat Het Hof van Justitie EG deze aspecten meenam in zijn overwegingen ten aanzien van het rechtstreeks verband, geeft aan dat een verband tussen de omvang van het voordeel en de hoogte van de bijdrage een rol daarbij speelt. Ook Lange leidt dit af uit het Apple and Pear Development Council-arrest van het Hof van Justitie EG.<sup>345</sup> Hoewel in het Apple and Pear Development Council-arrest het gebrek aan koppeling van de hoogte van de verplichte bijdrage aan het voordeel dat de telers hadden bij de prestaties van de Council van belang werd geacht voor de vraag of sprake was van een rechtstreeks verband tussen hetgeen de Council deed en de telers betaalden, lijkt het alsof in de Nederlandse jurisprudentie vooral in geval van echte subsidies belang wordt toegekend aan een koppeling van de hoogte van de verleende subsidie en het aantal of de omvang van de jegens derden verrichte prestaties.<sup>346</sup>

In de jurisprudentie werd de koppeling van de hoogte van de bijdrage aan het aantal prestaties (en dus indirect ook aan het voordeel) onder andere van belang geacht in BNB 1986/360. Daarin was het de vraag of een door het Productschap voor Zuivel aan de exploitant van een melkfabriek ter zake van de levering aan veehouders van ondermelk toegekende toeslag als een vergoeding daarvoor moest worden aangemerkt.<sup>347</sup> Deze toeslag werd volgens het Hof uitgekeerd 'teneinde te bevorderen dat aan veehouders zoveel mogelijk ondermelk als veevoer kon worden geleverd, ondanks dat de wegens zodanige leveringen in rekening te brengen prijs aan een maximum was gebonden.' Het Hof is van mening dat de toeslag tot de met omzetbelasting te belasten vergoeding behoort voor de levering van ondermelk, 'nu het hier ... niet om een verliessubsidie, maar om een prijssubsidie gaat. De onderhavige toeslag is immers afgestemd op de hoeveelheid door belanghebbende aan veehouders geleverde ondermelk en wordt ook uitgekeerd indien belanghebbende winst maakt.'

Een zelfde redenering werd gevolgd in het arrest van de Hoge Raad van 27 november 1991, BNB 1992/34.<sup>348</sup> Het Ministerie van Sociale Zaken en Werk-

---

<sup>344</sup> De presterende 'overheid' moet in dit geval kennelijk als een gewone ondernemer worden aangemerkt terwijl de bestedende (lees: subsidiërende) overheid in het Landboden-arrest in principe buitenspel is gezet.

<sup>345</sup> Zie H-F Lange, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt, Umsatzsteuer-Rundschau 11/94, blz. 420. Indien er een opvallende wanverhouding is tussen de hoogte van de bijdrage en de verrichte prestatie is dit volgens Lange een indicatie dat er geen sprake is van een vergoeding.

<sup>346</sup> Zie ook J.W. Verstraate, Subsidies, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 237; '... rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie jegens derde (subsidie gekoppeld aan een aantal stuks, exemplaren, en dergelijke)'.

<sup>347</sup> Hof Arnhem 18 maart 1985, nr. O 18/1984.

<sup>348</sup> Nr. 27 621.

gelegenheid keerde een subsidie uit aan belanghebbende die zich bezighield met het zoeken naar en creëren van additionele arbeidsplaatsen voor werklozen. Deze subsidie in de loonkosten wordt bepaald aan de hand van het aantal werknemers en de tijdsduur gedurende welke deze feitelijk in het kader van de maatregel werkzaam zijn. De opdrachtgevers van belanghebbende betalen aan belanghebbende de 'resterende' loonkosten.

Het Hof oordeelt dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het beschikbaar stellen van door belanghebbende in dienst genomen werklozen aan haar opdrachtgevers en de haar in verband daarmee toekomende subsidiebedragen 'welke subsidiebedragen zijn gerelateerd aan telkens het aantal in dienst genomen werklozen en de tijdsduur gedurende welke deze feitelijk in het kader van de maatregel werkzaam zijn.'<sup>349</sup> Volgens de Hoge Raad ligt in het oordeel van het Hof besloten dat de betreffende 'subsidie is aan te merken als een prijssubsidie die gedeeltelijk de betaling vormde voor door belanghebbende ten behoeve van haar opdrachtgevers verrichte prestaties en dat de subsidie met de prijs van die prestaties rechtstreeks verband hield.'<sup>350</sup> Het Hof heeft de subsidie terecht tot de vergoeding in de zin van artikel 8, van de Wet gerekend, aldus de Hoge Raad.

Anderzijds kan, zoals in het Apple and Pear Development Council-arrest, het gebrek aan relatie tussen de hoogte van de bijdrage en het genoten voordeel tot gevolg hebben dat een rechtstreeks verband niet kan worden aangetoond.<sup>351</sup> In zijn uitspraak van 20 augustus 1993, nr. 92/0993, V-N 1993/4095 met betrekking tot de stichting die zich onder andere bezighield met de vertoning van kunstzinnige-

---

<sup>349</sup> Hof Leeuwarden 10 augustus 1990, nr. 19/87, opgenomen in BNB 1992/34.

<sup>350</sup> De Hoge Raad overweegt niet alleen dat de betreffende subsidie een prijssubsidie is maar ook dat de subsidie rechtstreeks verband hield met de prijs van die prestaties. Kennelijk is volgens de Hoge Raad sprake van een dubbel rechtstreeks verband; een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de verrichte prestatie en een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de prijs van die prestatie. Het eerste verband wordt door het Hof afgeleid uit het feit dat de hoogte van de subsidie afhankelijk is van het aantal werknemers en de duur van hun tewerkstelling. Dat wil echter nog niet zeggen dat die subsidie de prijs beïnvloedt. In casu is dat wel het geval omdat gegeven is dat de opdrachtgevers het bedrag van de loonkosten betalen onder aftrek van het daarop betrekking hebbende subsidiebedrag. De Hoge Raad is, naar ik zie, van oordeel dat ook sprake dient te zijn van dat tweede rechtstreeks verband, en neemt hij de tekst van artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn letterlijk. Dus gaat hij voorbij aan hetgeen daarover in het Tweede verslag is gesteld (namelijk dat de voorwaarde dat de subsidie (een deel van) de tegenprestatie moet vormen. Dit hoeft niet per se in te houden dat die subsidie als zodanig (door middel van een verlaging van de prijs) tot uiting komt.) Meer voor de hand liggend is dat de Hoge Raad dit feit aanvoert ter ondersteuning of bevestiging van het reeds op basis van andere feiten vastgestelde rechtstreeks verband.

<sup>351</sup> Dat dit echter niet noodzakelijk is volgt uit Hof Leeuwarden 12 maart 1999, nr. 96/0264, V-N 1999/18.3. Hierin stond het ontbreken van een relatie tussen de hoogte van de bijdrage en de omvang/het aantal verrichte prestaties (het ging in casu om een vast bedrag per jaar) er niet aan in de weg om een rechtstreeks verband aanwezig te achten tussen de bijdrage en de verrichte prestaties.

en kwaliteitsfilms overwoog het Hof Arnhem dat in casu geen sprake was van een belastbare prijssubsidie als bedoeld in artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn omdat 'uit de door WVC gestelde voorwaarden' niet is af te leiden 'dat de toegekende bijdrage rechtstreeks verband houdt met de - omvang van het aantal - prestaties, te weten het vertonen van films, en de van bezoekers ontvangen vergoeding.'<sup>352</sup>

Ook in Hoge Raad 22 december 1993, BNB 1994/70 waarin het ging om een door een gemeente aan een stichting welke theatervoorstellingen organiseert toegekende subsidie, ontbrak een directe relatie tussen de hoogte van de bijdrage en het genoten voordeel.<sup>353</sup> Deze subsidie werd voor de desbetreffende jaren (vooraf) toegekend op grond van door belanghebbende verstrekte en door de gemeente goedgekeurde begrotingen. Na afloop van het desbetreffende jaar werd op grond van onder andere het jaarverslag en de exploitatierekening de definitieve subsidie vastgesteld. Volgens het Hof Arnhem strekten deze subsidies er rechtstreeks toe 'de door belanghebbende van de bezoekers van de schouwburg te bedingen toegangsprijzen zo laag mogelijk te houden, omdat te hoge entreprijzen mogelijkwijze bepaalde bevolkingsgroepen zouden beperken in de mogelijkheid van schouwburgbezoek.'<sup>354</sup>

De Hoge Raad is het echter niet eens met het Hof. Volgens de Hoge Raad brengt de enkele omstandigheid 'dat de gemeente met het verstrekken van de subsidies wilde bereiken dat de toegangsprijzen zo laag mogelijk zouden zijn' niet mee dat kan worden gezegd dat een rechtstreeks verband bestaat tussen die subsidies en de hoogte van de toegangsprijzen. De subsidies hielden slechts verband met de exploitatieresultaten als geheel, waarvan de toegangsprijzen een onderdeel vormden.<sup>355</sup> De toegangsprijzen waren 'niet anders dan indirect' afhankelijk van de subsidies, aldus de Hoge Raad.<sup>356</sup>

---

<sup>352</sup> Hier voegt het Hof aan toe dat belanghebbende aannemelijk maakt 'dat zij de hoogst mogelijke marktconforme vergoeding bedingt, nu zij enerzijds haar prijzen dient aan te passen aan de door D als lokale prijszetter gehanteerde prijzen en anderzijds rekening dient te houden met de financiële mogelijkheden van haar publiek. Uit deze omstandigheden is evenmin af te leiden dat bedoelde bijdrage rechtstreeks verband houdt met een beperking van de omvang van de door belanghebbende aan haar bezoekers te bedingen prijzen, zodat die bijdrage niet is aan te merken als betaling voor door belanghebbende jegens anderen dan WVC verrichte prestaties.'

In paragraaf 5.5.1. is reeds ter sprake gebracht dat naast een subsidie nog andere factoren van invloed kunnen zijn op de hoogte van het in rekening gebrachte bedrag. Deze uitspraak geeft hiervan een voorbeeld.

<sup>353</sup> Nr. 29 288.

<sup>354</sup> Hof Arnhem 17 november 1992, nr. 911107, opgenomen in BNB 1994/70.

<sup>355</sup> Ik meen dat belanghebbende zelf de hoogte van de toegangsprijzen bepaalde en dat de gemeente verder op geen enkele wijze zich kon moeien met de activiteiten van belanghebbende.

<sup>356</sup> Dit arrest werd overigens door Verstraate aangevoerd ter illustratie van zijn standpunt dat

Ook in de uitspraak van het Hof Amsterdam van 26 februari 1991, Fed 1991/496 werd voor de vaststelling van het rechtstreeks verband belang toegekend aan een eventuele relatie tussen de subsidie en de hoogte van aan derden in rekening gebrachte prijzen.<sup>357</sup> In die uitspraak ging het om een ondernemer welke een sporthal exploiteerde. Deze ondernemer kreeg een subsidie ter bestrijding van de kosten van renovatie en uitbreiding van die sporthal.<sup>358</sup> Het Hof vond dat niet aannemelijk was geworden dat de subsidie rechtstreeks verband hield met de huurprijzen voor het gebruik van de sporthal. De gemeente beoogde met het verstrekken van de bedoelde subsidies slechts het algemeen maatschappelijk belang te dienen en niet, althans niet rechtstreeks, het belang van de huurders van de sporthal. Hieruit vloeit volgens het Hof voort dat 'geen rechtstreeks verband is te onderkennen tussen de subsidie en de door de gebruikers van de sporthal verschuldigde huurprijzen, ook al zouden die huurprijzen wellicht hoger zijn geweest indien de renovatie en de uitbreiding van de sporthal zouden zijn uitgevoerd zonder gemeentesubsidie.'

Hoe flinterdun het op dit criterium gebaseerde rechtstreeks verband kan zijn wordt duidelijk geïllustreerd door BNB 1990/180 en BNB 1990/314 en de Tijdelijke subsidieregeling tankstations grensstreek Duitsland.<sup>359</sup>

In beide arresten ging het om soortgelijke casusposities. Op grond van een klein verschil werd uiteindelijk tot verschillende uitkomsten gekomen. In BNB 1990/180 ging het om een vereniging met zogenaamde a-leden 'ten behoeve waarvan zij diensten op het gebied van zowel de fokregistratie en melkcontrole bij rundvee als de dierziektebestrijding verricht' en b-leden ten aanzien van wier vee alleen de melkcontrole wordt verricht. Belanghebbende verkreeg haar inkomsten door middel van omslagen over haar leden en uit verschillende subsidies.

Een van deze subsidies was afkomstig van het Landbouwschap en werd verleend 'ten behoeve van de melkcontrole en de mechanische verwerking van melkcontrolegegevens.' Deze subsidie bestond uit een x-bedrag per koe per jaar voor de melkcontrole en uit een y-bedrag per koe per jaar voor de mechanische verwerking van de melkcontrolegegevens. Door een aantal stichtingen werden ten behoeve van deze activiteiten diensten verricht. Het Landbouwschap voldeed de door deze stichtingen in rekening gebrachte bedragen en verrekende deze met de aan de vereniging uit te keren subsidies.

Belanghebbende - de vereniging - stelde zich op het standpunt dat over deze

---

de Hoge Raad sedert BNB 1991/356 overheidssubsidies onbelast lijkt te laten. Zie Subsidies, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994, nr. 7/8, blz. 237.

<sup>357</sup> Nr. 1603/89.

<sup>358</sup> In dit geval werd zowel het vraagstuk van de onechte subsidies als van de echte subsidies aan de orde gesteld.

<sup>359</sup> Respectievelijk Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25 517, Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25 931 en Besluit 16 december 1997, nr. VB 97/2933.

subsidies geen omzetbelasting was verschuldigd.<sup>360</sup> De inspecteur daarentegen was van oordeel dat de betreffende subsidies als prijssubsidie moesten worden beschouwd aangezien deze direct van invloed waren op de door de leden te betalen bijdrage.

Het Hof overwoog als volgt:

1. Nu de subsidie van het schap niet afhankelijk was van belanghebbendes resultaat maar was afgestemd op het aantal koeien ten aanzien waarvan belanghebbende jegens haar leden diensten verrichtte en voorts aannemelijk is dat belanghebbende - die blijkens artikel 3, tweede lid, van haar statuten geen winst beoogde - als gevolg van de subsidie van het schap een lagere omslag aan haar leden in rekening bracht, moet de litigieuze subsidie worden aangemerkt als prijssubsidie die gedeeltelijk de betaling vormde voor door belanghebbende ten behoeve van haar leden verrichte prestaties.

2. Belanghebbendes bewering dat zij geen aanspraak kon maken op de subsidie doet aan het onder 1 overwogene niet af, aangezien zij in haar pleitnota heeft erkend dat bij het opstellen van de begroting rekening werd gehouden met de subsidie en gesteld noch gebleken is dat toekenning van de subsidie desalniettemin dermate onzeker was dat deze bij de berekening van de omslag buiten aanmerking diende te blijven.

3. Uit het vorenoverwogene volgt dat de subsidie van het schap ingevolge artikel 8, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 behoort tot de vergoeding waarover de belasting volgens het eerste lid van dat artikel moet worden berekend.<sup>361</sup>

In cassatie voert belanghebbende in de eerste plaats aan dat de beslissing van het Hof niet door de feiten gedragen kan worden. Volgens belanghebbende ontbreekt op grond van de feiten 'enig causaal verband tussen het toekennen van deze subsidies en het verrichten van prestaties door belanghebbende'. Het aantal koeien is volgens belanghebbende 'slechts een sleutel aan de hand waarvan de omvang van de subsidie bepaald wordt als hij verstrekt wordt'. Belanghebbende geeft echter ook zelf aan dat deze subsidie wordt toegewezen als een subsidie ten behoeve van de melkcontrole en een subsidie ten behoeve van de mechanische verwerking van de melkcontrolegegevens.

Daarnaast is belanghebbende van mening dat het Hof had behoren te onderzoeken of het Landbouwschap aan belanghebbende meer heeft voldaan dan belanghebbende ter zake van de diensten aan haar afnemers in rekening heeft

---

<sup>360</sup> Namens belanghebbende werd ter zitting aan de in de stukken genoemde grond nog het volgende toegevoegd; 'De leden betaalden een omslag per bedrijf en per dier. De stichting A controleerde de melkmonsters. Zij rekende hiervoor de volle prijs en kreeg de helft daarvan betaald uit de subsidies van het schap. De andere helft diende belanghebbende zelf aan A te betalen.' Het betrof hier dus een geval als door Van Brederode in schema VIII.17 weergegeven. Zie R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 241.

<sup>361</sup> Hof Arnhem 9 september 1987, nr. O 245/1986, BNB 1989/27.

gebracht. Hierbij is volgens belanghebbende essentieel dat degene die het meerdere voldoet, ook het oogmerk heeft om meer te voldoen dan in rekening is gebracht. Ontbreken van dit oogmerk betekent volgens belanghebbende dat artikel 8, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet kan worden toegepast. De Advocaat-Generaal Van Soest concludeert in casu tot het voorleggen van een of meer vragen van Europees recht aan het Hof van Justitie EG van de Europese Gemeenschappen.

Wat belanghebbendes motiveringsklacht betreft is de Hoge Raad van oordeel dat de overweging van het Hof dat de subsidie was afgestemd op het aantal koeien ten aanzien waarvan belanghebbende jegens haar leden diensten verrichtte, 'klaarblijkelijk aldus moet worden verstaan dat de subsidie werd verleend naar rato van belanghebbendes prestaties tegenover haar leden.'<sup>362</sup> Aan deze omstandigheid en de constatering van het Hof dat belanghebbende als gevolg van de subsidie aan haar leden een lagere omslag in rekening brengt, verbindt het Hof de gevolgtrekking 'dat de subsidie is aan te merken "als een prijssubsidie die gedeeltelijk de betaling vormde voor door belanghebbende ten behoeve van haar leden verrichte prestaties"'. Deze gevolgtrekking - die van feitelijke aard is - is volgens de Hoge Raad niet onbegrijpelijk en behoeft ook geen nadere redeneving.

Belanghebbendes rechtsklacht dat 'de subsidie slechts tot de vergoeding kan worden gerekend indien de verstrekking ervan is te rangschikken onder het bepaalde in de tweede volzin van artikel 8, lid 2, in verband waarmee, aldus de klacht, het Hof had behoren te onderzoeken of het Landbouwschap het oogmerk had meer te voldoen dan belanghebbende ter zake van tegenover haar leden verrichte prestaties in rekening heeft gebracht', faalt eveneens aangezien artikel 8, lid 2, van de Wet bij de aanpassing van die Wet aan de Zesde richtlijn geen wijziging heeft ondergaan. De wetsgeschiedenis geeft geen aanleiding om aan te nemen dat hiermee een afwijking van de bepaling van de richtlijn is beoogd en dus moet de wetbepaling in overeenstemming met de richtlijnbeepaling worden uitgelegd.

's Hof's gevolgtrekking dat de subsidie is aan te merken als een prijssubsidie die gedeeltelijk de betaling vormde voor door belanghebbende ten behoeve van haar leden verrichte prestaties brengt mee dat de subsidie met de prijs van die prestaties rechtstreeks verband hield in de zin van de richtlijnbeepaling. Derhalve heeft het Hof de subsidie terecht begrepen onder de vergoeding waarover de belasting ingevolge artikel 8, lid 2, moet worden begrepen', aldus de Hoge Raad.<sup>363</sup>

---

<sup>362</sup> Volgens R.E.C.M. Niessen, Cassatie in belastingzaken, derde druk, Deventer 1998, blz. 73, duidt het gebruik van het woord 'klaarblijkelijk' erop dat 'de uitspraak voor een goede verstaander duidelijk genoeg was'.

<sup>363</sup> Overigens ben ik van mening dat het oordeel van de Hoge Raad niet helemaal zuiver is in die zin dat de constatering dat de subsidie een prijssubsidie is, niet meebrengt dat deze rechtstreeks verband houdt met de prijs van de prestatie. Naar mijn mening brengt het feit dat de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prijs van de prestatie mee dat deze subsidie dus een prijssubsidie is. De constatering van het rechtstreeks verband gaat vooraf aan de kwalificatie als prijssubsidie. Nergens in de overwegingen van het Hof wordt expliciet ingegaan op dit rechtstreeks verband. Uit de vastgestelde feiten leidt het Hof

BNB 1990/314 heeft betrekking op de door verschillende zuivelfabrieken verleende subsidies aan een vereniging, belanghebbende, die net als in het hiervoor behandelde arrest, zich bezighoudt met het verrichten van diensten op het gebied van de fokregistratie en melkcontrole bij rundvee alsmede diensten op het gebied van de dierziektebestrijding. Ook deze vereniging heeft zogenaamde a-leden die gebruik maken van alle voornoemde diensten en zogenaamde b-leden die alleen gebruik maken van de diensten op het gebied van de dierziektebestrijding. Bovendien beoogt ook deze belanghebbende blijkens de statuten van de vereniging geen winst en houdt zij bij het opstellen van de begroting rekening met onder andere de te verwachten subsidies. Belanghebbende heeft er voorts nog op gewezen dat zij geen diensten verricht ten behoeve van de zuivelfabrieken. 'Wel zijn er historische banden en doet belanghebbende werk dat vroeger door de zuivelindustrie werd verricht.'

In dit geval echter ging het niet om de belastbaarheid van een van het Landbouwschap ontvangen subsidie maar om de subsidie die ontvangen is van verschillende zuivelfabrieken waaraan haar leden melk leveren.<sup>364</sup> Het Hof overweegt allereerst dat deze subsidie wordt verleend op basis van het aantal betrokken dieren en op advies van de Zuivelbond F is vastgesteld op f 8,- per dier (per jaar?). De beslissing van het Hof geeft echter in het geheel niet aan waarvoor de subsidies werden verleend. Dit in tegenstelling tot de eerderevermelde beslissing van het Hof in BNB 1989/27 waar expliciet werd vermeld dat het Landbouwschap de in het geding zijnde subsidie verleende 'ten behoeve van de melkcontrole en de mechanische verwerking van melkcontrolegegevens.' Uit belanghebbendes beroepschrift in cassatie kan echter worden afgeleid dat belanghebbende voor het Hof onder het hoofd 'feiten' heeft opgemerkt dat de subsidie wordt verleend in verband met de leveranties van melk door leden van belanghebbende aan de bedoelde zuivelfabrieken en dat zij worden verstrekt 'ter ondersteuning van de werkzaamheden van belanghebbende in het kader van de rundveeverbetering in het algemeen.'<sup>365</sup>

Het Hof overweegt vervolgens evenals in BNB 1989/27;

'2. Nu deze subsidies derhalve zijn bepaald aan de hand van het aantal dieren ten

---

direct af dat de subsidie een prijssubsidie is. De Hoge Raad gaat in tegenstelling tot het Hof wel kort in op het rechtstreeks verband doch op een wijze die suggereert dat het rechtstreeks verband volgt uit het feit dat er sprake is van een prijssubsidie, terwijl een prijssubsidie juist volgt uit het rechtstreeks verband.

<sup>364</sup> Hetgeen niet wil zeggen dat in deze casus in het geheel geen sprake was van een subsidie van het Landbouwschap. Ook deze vereniging ontving een dergelijke subsidie. Partijen waren echter overeengekomen om met betrekking tot deze subsidies 'de uitspraak van de Hoge Raad in een vergelijkbare zaak' (BNB 1990/180?) af te wachten en dat de inspecteur ambtshalve teruggaaf verleent indien de Hoge Raad beslist dat de van het Landbouwschap afkomstige subsidie niet belast is.

<sup>365</sup> Zie Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25 931, Fed 1990/824 alwaar belanghebbendes beroepschrift in cassatie is weergegeven.

aanzien waarvan belanghebbende jegens haar leden diensten verrichtte, belanghebbende geen winst beoogt en derhalve ten gevolge van die subsidies aan haar leden een lagere omslag in rekening bracht, zijn deze subsidies aan te merken als prijssubsidies, die een gedeeltelijke betaling vormden voor de door belanghebbende aan haar leden bewezen diensten.' 3. Belanghebbendes stelling dat van meer voldoen dan in rekening wordt gebracht in de onder 2 bedoelde zin slechts sprake kan zijn, indien dit bewust gebeurt door degene die het meerdere voldoet vindt geen steun in de wet, noch in artikel 11 van de Zesde richtlijn... . 4. Uit het vorenstaande volgt dat de subsidies van de zuivelfabrieken ingevolge artikel 8, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 behoren tot de vergoeding waarover omzetbelasting moet worden berekend.<sup>366</sup>

Volgens de Hoge Raad heeft het Hof evenwel nagelaten 'omtrent de aard van de betrokken diensten zodanige bijzonderheden vast te stellen dat in cassatie kan worden beoordeeld of het Hof met betrekking tot het verband tussen subsidies en diensten de juiste maatstaf heeft aangelegd.'

Ter zitting voor het verwijzingshof Arnhem wordt door belanghebbende onder andere het volgende aangevoerd: 'De van de melkfabrieken ontvangen subsidie beïnvloedt niet alleen de prijs in rekening gebracht ter zake van de onder 2.1. bedoelde melkcontrole, maar ook de andere prijzen en wordt mede aangewend om de kosten van de onder 2.3 bedoelde activiteiten (organiseren van veentoonstellingen buiten het economische verkeer om; D.S.) te dekken zonder dat is te bepalen welk gedeelte daarvoor wordt aangewend.'

Op grond hiervan overweegt het Hof als volgt: 'belanghebbende heeft reeds in haar beroepschrift gesteld dat de van de zuivelindustrie ontvangen subsidie wordt verstrekt ter ondersteuning van haar werkzaamheden in het kader van de bevordering van de rundveeverbetering in het algemeen. Zij heeft die stelling thans gepreciseerd in de zin dat de subsidie mede wordt aangevoerd ter bekostiging van specifieke verenigingsactiviteiten die niet in het economische verkeer plaatsvinden. De inspecteur op wie in beginsel de last rust de juistheid van de naheffing te bewijzen heeft noch aannemelijk gemaakt dat de stelling van belanghebbende onjuist zou zijn, noch verklaard waarom op dit punt van hem in redelijkheid geen bewijs kan worden verlangd. Het Hof aanvaardt daarom belanghebbendes stelling voor dit geding als juist.' De betreffende subsidie houdt volgens het Hof dus geen rechtstreeks verband 'met de prijs van alle, dan wel bepaalde door belanghebbende ten behoeve van haar leden verrichte prestaties'.

Uit de bovenstaande jurisprudentie blijkt dat bij de beoordeling van het rechtstreeks verband veel betekenis wordt gehecht aan een relatering van de subsidie aan de hoeveelheid/het aantal geleverde prestaties.

Beide arresten geven duidelijk aan hoe kleine verschillen in de feiten een tegengestelde uitkomst tot gevolg kunnen hebben. De Tijdelijke regeling subsidie tankstations grensstreek Duitsland geeft duidelijk aan hoe manipuleerbaar dit criterium voor de vaststelling van het rechtstreeks verband is. Deze tijdelijke subsidie-regeling is bedoeld om de 'ongewenste grenseffecten die het gevolg zijn van het

<sup>366</sup> Zie hiervoor Fed 1990/2239.



verschil in accijnsniveau tussen Nederland en Duitsland' te verminderen. Deze regeling welke vanaf 1 juli 1997 van kracht is, is bij Besluit van 16 december 1997 gewijzigd.<sup>367</sup> In de oorspronkelijke regeling was voorzien in een vergoeding per afgeleverde liter benzine waardoor de subsidie rechtstreeks verband hield met de door de exploitanten afgeleverde goederen. Ter zake van deze prijssubsidie waren de exploitanten omzetbelasting verschuldigd.

In de nieuwe subsidieregeling, welke met terugwerkende kracht de oorspronkelijke subsidieregeling vervangt, wordt de subsidie berekend aan de hand van de per tankstation gemiddeld afgeleverde hoeveelheid benzine in de periode 1 juli 1996 tot en met 30 juni 1997 welk gemiddelde wordt afgerond op het naast hoger gelegen duizendtal liters. De subsidie bedraagt voor tankstations die binnen 10 km van de Nederlands-Duitse grens gelegen zijn f 100,- per duizend liter en voor tankstations die tussen 10 en 20 kilometer van de Nederlands-Duitse grens gelegen zijn f 50,- per duizend liter.

Allereerst wordt in het besluit aangegeven dat de exploitanten van tankstations geen van de levering van de benzine losstaande prestaties verrichten welke voor de heffing van omzetbelasting van belang zouden kunnen zijn. Aangezien de subsidie volgens de nieuwe regeling niet gerelateerd is aan de omzet na 30 juni 1997 van de exploitanten, houdt de subsidie geen rechtstreeks verband met de leveringen en/of diensten van die exploitanten. Evenmin vormt de subsidie een aanvullende betaling voor de omzet over de periode 1 juli 1996 tot en met 30 juni 1997 omdat de omzet in die periode enkel als 'referentiekader' dient voor de vaststelling van de toe te kennen subsidie.<sup>368</sup>

Hiermee is deze subsidieregeling een typisch voorbeeld van een subsidie van het 'eerste type' welke wordt veranderd in een subsidie van het 'tweede type' zoals bedoeld op blz. 38 van het Eerste verslag en wordt het feit dat het 'een precaire zaak is het onderscheid te baseren op zuiver formele elementen' duidelijk geïllustreerd. Hoewel het Tweede verslag er op lijkt te wijzen dat alle prestaties op grond van hetzelfde criterium - het rechtstreeks verband - dienen te worden beoordeeld, is het onmiskenbaar zo dat een relatering van de subsidie aan de verrichte prestaties een belangrijke factor is binnen dat criterium. Het Tweede verslag sluit niet uit dat de link tussen de hoogte van een subsidie en de verrichte prestaties een rol blijft spelen. Hiervan is handig gebruik gemaakt in de Tijdelijke subsidieregeling tankstations grensstreek Duitsland. Ongetwijfeld zullen meer subsidieregelingen volgen. De conclusie die hieruit getrokken kan worden is dat eigenlijk het voor de vaststelling van het rechtstreeks verband vaak gehanteerde criterium dat sprake is van een verband tussen de hoogte van de subsidie en de

---

<sup>367</sup> Nr. VB 97/2933.

<sup>368</sup> Op grond van de oorspronkelijke regelingen waren de exploitanten van de tankstations wel omzetbelasting verschuldigd ter zake van de subsidie. Aangezien deze regeling met terugwerkende kracht is vervangen van de nieuwe regeling, op grond waarvan geen omzetbelasting verschuldigd is, wordt goedgekeurd dat de ter zake daadwerkelijk door de exploitanten betaalde omzetbelasting op verzoek aan hen wordt teruggegeven.

hoeveelheid/het aantal verrichte prestaties, ondeugdelijk is. In wezen mag de wijze van subsidieverlening voor de belastingheffing geen verschil maken.

Tot slot wil ik nog wijzen op de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 28 november 1995, V-N 1996/1295.<sup>369</sup> In deze uitspraak ging het om de vraag of de door het Ministerie van Landbouw en Visserij uitgekeerde subsidie ter zake van de ontwikkeling en formulering van normen waaraan producten moeten voldoen om terecht de aanduiding biologisch product te mogen voeren, in rechtstreeks verband stond met de prijs van belanghebbendes prestaties. De subsidie is een telkens een vast percentage van de door belanghebbende gemaakte kosten met een bepaald maximum. Telkens belooft de subsidie het voor dat jaar vastgestelde maximum.

Volgens het Hof houden de subsidies geen rechtstreeks verband met de prijs van belanghebbendes prestaties. Zij bestaan immers niet uit 'bepaalde vaste (basis)bedragen per licentiehouders van belanghebbende en/of uit een bepaald bedrag per hectare, onderscheidenlijk per dier, respectievelijk een bepaald percentage van de verkoopwaarde van de desbetreffende producten, maar ook anderszins kan niet worden gezegd dat deze bijdragen rechtstreeks verband houden met de prijs van belanghebbendes prestaties nu de omstandigheid dat deze bijdragen jaarlijks aan een maximum waren gebonden, met zich brengt dat deze bijdragen weliswaar tot het bereiken van dit maximum proportioneel (50%, onderscheidenlijk 30%) waren aan de kosten van belanghebbendes prestaties, doch na het bereiken van dit maximum een steeds verder dalend percentage van deze kosten gingen uitmaken, hetgeen gelet op de omstandigheid dat belanghebbende in feite telkens het maximum toegekende bedrag ontving, alsmede gelet op het als bijlage bij belanghebbendes pleitnota tot de stukken van het geding behorende overzicht van haar ontwikkeling, in elk van de onderhavige jaren ook daadwerkelijk het geval was.'

Uit de maximering van de subsidie volgde volgens het Hof dat ook op grond daarvan geen sprake kon zijn van een rechtstreeks verband. Hierdoor waren de bijdragen slechts tot op zekere hoogte proportioneel aan de kosten van belanghebbende. Na het bereiken van het maximum maakten zij een steeds kleiner percentage van die kosten uit. Bovendien stond vast dat belanghebbende telkenjare het maximum toegekende bedrag ontving. Aan het hieruit volgende oordeel dat ook op grond hiervan geen sprake kon zijn van een rechtstreeks verband, werd volgens het Hof niet afgedaan door het feit dat belanghebbende in een aantal jaren daadwerkelijk verplicht was de bijdragen aan te wenden voor een verlaging van haar licentievergoedingen.<sup>370</sup>

---

<sup>369</sup> Nr. 95/0309.

<sup>370</sup> Zie over dit laatste aspect de volgende paragraaf.

Zie verder ook nog Hoge Raad 29 juni 1994, nr. 19 095, Fed 1994/533 (Bureau Beheer Landbouwgronden), waarin duidelijk de subsidie was gesteld op een bepaald bedrag per vierkante meter overgedragen stuk grond, en tegenovergesteld daaraan Hof Leeuwarden 12 mei 1995, nr. 93/1240, V-N 1995/3027.

### 5.8.6 Moet de prijssubsidie daadwerkelijk van invloed zijn op de prijs?

Indien een subsidie wat hoogte betreft is gerelateerd aan de hoeveelheid/het aantal ten behoeve van een ander dan de subsidiënt verrichte prestaties, is het de vraag of die subsidieverlening dan ook daadwerkelijk dient te resulteren in een verlaging van de aan de afnemer berekende prijs. Eerder in dit hoofdstuk heb ik gesteld dat deze koppeling van de subsidie en de prestaties niet noodzakelijkerwijs hoeft te resulteren in een dergelijke prijsverlaging. In een groot deel van de jurisprudentie komt de vraag of de prijs is beïnvloed door de subsidieverlening niet ter sprake. De jurisprudentie waarin de uit de subsidieverlening resulterende prijsverlaging wel ter sprake kwam, toont aan dat het in die gevallen wel van (aanvullend) belang werd geacht voor het al of niet aanwezig zijn van een rechtstreeks verband. Ook in BNB 1992/34 werd naar mijn mening niet door de Hoge Raad vereist dat sprake was van een dergelijk verband doch slechts vastgesteld dat daar in dat geval mede sprake was. Het rechtstreeks verband was reeds op basis van andere feiten vastgesteld.

Een geval waarin de subsidie wel van invloed was op de prijs is Hoge Raad 15 november 1995, BNB 1996/66.<sup>371</sup> Belanghebbende in deze casus, een coöperatieve vereniging, houdt zich bezig met het drogen van groenvoeder voor landbouwers, het zogenaamde loondrogen. Ter zake van dit loondrogen ontvangt belanghebbende van het Hoofdproductschap voor Akkerbouwproducten een bedrag aan steun.

Deze steunbijdrage is volgens het Hof Leeuwarden afhankelijk van de door belanghebbende ten behoeve van de landbouwers geproduceerde hoeveelheid gedroogde voedergewassen en bovendien wordt tengevolge van die steunbijdrage door belanghebbende een lager droogloon in rekening gebracht aan de landbouwers.<sup>372</sup> Ongeacht de daaraan gegeven benaming kan die steunbijdrage volgens het Hof worden aangemerkt als een prijssubsidie die gedeeltelijk de betaling vormt voor door de belanghebbende ten behoeve van de landbouwers verrichte prestaties.<sup>373</sup> Dat de steunbijdrage wordt gegeven in het algemeen belang doet volgens de Hoge Raad aan het karakter van prijssubsidie niet af.

Hoge Raad 28 maart 1990, BNB 1990/180, welk arrest hierboven reeds uitgebreid ter sprake is geweest, betrof een geval waarin het Hof had overwogen dat belanghebbende, een vereniging die volgens haar statuten geen winst beoog-

---

<sup>371</sup> Nr. 30 301.

<sup>372</sup> Hof Leeuwarden 3 mei 1994, nr. 92/1031.

<sup>373</sup> Zie voor een uitspraak in gelijke zin: Hof Arnhem 4 augustus 1999, nr. 97/22013, V-N 1999/52.18: 'Uit de communautaire regelgeving volgt dat belanghebbende, die bij afwezigheid van de subsidie voor het loondrogen een prijs in rekening zou moeten brengen waarbij de gewenste produktie van voedergewassen niet van de grond zou komen, dankzij de (te) ontvangen steun met een lagere prijs kan volstaan. Deze steun beantwoordt daarmee geheel aan de omschrijving in art. 11 A, lid 1, onderdeel a, Zesde richtlijn van de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten.'

de, als gevolg van de toegekende subsidie haar leden een lagere omslag in rekening bracht op grond waarvan de subsidie moest worden aangemerkt als een prijssubsidie die gedeeltelijk de betaling vormde voor door belanghebbende jegens haar leden verrichte prestaties.<sup>374</sup> In cassatie hield deze overweging van het Hof stand ondanks dat belanghebbende aanvoerde dat zij geen aanspraak kon maken op de subsidie. Belanghebbende had immers in haar pleitnota erkend 'dat bij het opstellen van de begroting rekening werd gehouden met de subsidie en gesteld noch gebleken is dat toekenning van de subsidie desalniettemin dermate onzeker was dat deze bij de berekening van de omslag buiten aanmerking diende te blijven.'

In de verwijzingsuitspraak van het Hof Arnhem welke volgde op het tweede arrest van 28 maart 1990, BNB 1990/314 overwoog het Hof dat de van de melkfabrieken ontvangen subsidie niet alleen de prijs in rekening gebracht ter zake van de bedoelde melkcontrole beïnvloedt, maar ook de andere prijzen en dat deze mede wordt aangewend om de kosten van onder andere veetentoonstellingen te dekken zonder dat is te bepalen welk gedeelte van de subsidie daarvoor wordt aangewend. Weliswaar werd in dit geval de prijs van een aantal prestaties beïnvloed maar omdat onmogelijk kan worden bepaald welk deel van de subsidie wordt aangewend voor prijsverlaging en welk deel wordt gebruikt voor de bekostiging van niet in het economische verkeer verrichte prestaties, is volgens het Hof van een rechtstreeks verband geen sprake.

Volgens het Hof Amsterdam kon de subsidie voor de renovatie en uitbreiding van een sporthal niet worden aangemerkt als een betaling voor jegens anderen dan de subsidiënt verrichte prestaties omdat volgens het Hof niet aannemelijk is geworden 'dat die subsidie rechtstreeks verband hield met de prijzen van bedoelde prestaties, te weten de huurprijzen voor het gebruik van de sporthal.'<sup>375</sup> Hieruit vloeit volgens het Hof voort dat geen rechtstreeks verband is te onderkennen tussen de subsidie en de door de gebruikers van de sporthal verschuldigde huurprijzen, 'ook al zouden die huurprijzen wellicht hoger zijn geweest indien de renovatie en de uitbreiding van de sporthal zouden zijn uitgevoerd zonder gemeentesubsidie.'<sup>376</sup>

---

<sup>374</sup> Nr. 25 517 en Hof Arnhem 9 september 1987, nr. O 245/1986, BNB 1989/27.

<sup>375</sup> Uitspraak van 26 februari 1991, nr. 1603/89, Fed 1991/496.

<sup>376</sup> Zie ook de uitspraak van het Hof Arnhem van 16 april 1992, nr. 910427, opgenomen in BNB 1993/339 waarin het ging om een drietal subsidies welke door de gemeente werden verleend ter zake van de aanleg van een kunstgrasveld. Het Hof wees er 'ten overvloede en volledigheidshalve' op dat de bedoelde bijdragen zijn aan te merken als betalingen voor door belanghebbende jegens anderen dan de gemeente Z verrichte prestaties. Uit de onder 1.4. bedoelde brief van C blijkt immers dat die bijdragen rechtstreeks verband hielden met beperking van de omvang van door belanghebbende van haar huurders te bedingen huurprijzen, omdat die huurders anders de hogere huurprijzen aan hun leden in rekening zouden brengen door middel van hogere contributies.' Dit oordeel van het Hof sneuvelde in cassatie omdat de Hoge Raad van oordeel was dat de feiten geen andere conclusie toelieten dan dat de subsidies niet waren aan te merken als betalingen die rechtstreeks

Ook de subsidie van het Ministerie van WVC voor een stichting die zich onder andere bezighoudt met het vertonen van kunstzinnige- en kwaliteitsfilms kan volgens het Hof Arnhem niet worden aangemerkt als de betaling voor de door de stichting jegens anderen dan WVC verrichte prestaties.<sup>377</sup> Uit de gestelde subsidievoorwaarden kan volgens het Hof niet worden afgeleid dat de subsidie rechtstreeks verband houdt met de (omvang van het aantal) prestaties, en de van de bezoekers te ontvangen vergoeding. Belanghebbende heeft volgens het Hof aannemelijk gemaakt dat zij 'de hoogst mogelijke marktconforme vergoeding bedingt, nu zij enerzijds haar prijzen dient aan te passen aan de door D als lokale prijszetter gehanteerde prijzen en anderzijds rekening dient te houden met de financiële mogelijkheden van haar publiek.'

Het Hof Arnhem stelde zich ter zake van de aan een stichting welke theatervoorstellingen organiseert verleende subsidie op het standpunt dat die subsidie moest worden aangemerkt als de betaling voor door belanghebbende jegens anderen dan de subsidiënt verrichte prestaties.<sup>378</sup> Uit door de inspecteur overgelegde brieven bleek immers volgens het Hof dat 'die subsidies rechtstreeks ertoe strekten de door belanghebbende van de bezoekers van de schouwburg te bedingen toegangsprijzen zo laag mogelijk te houden, omdat te hoge entreprijzen mogelijkserwijs bepaalde bevolkingsgroepen zouden beperken in de mogelijkheid van schouwburgbezoek.'

Deze enkele omstandigheid brengt volgens de Hoge Raad echter niet met zich dat die subsidie is aan te merken als de vergoeding voor jegens 'derden' verrichte prestaties omdat de feiten (toekenning vooraf van een voorlopige subsidie op grond van begroting, definitieve vaststelling daarvan na afloop van het jaar op grond van onder andere het jaarverslag, het feit dat de gemeente geen zeggenschap heeft ter zake van het door belanghebbende jaarlijks vast te stellen programma en de toegangsprijzen) geen andere gevolgtrekking toelieten 'dan dat de subsidies slechts verband hielden met de exploitatieresultaten al geheel, waarvan de toegangsprijzen een onderdeel vormden, zodat deze toegangsprijzen niet anders dan indirect van die subsidies afhankelijk waren.'<sup>379</sup>

### 5.8.7 Baat en het rechtstreeks verband

In de uitspraak van 16 april 1992 stelde het Hof Arnhem zich op het standpunt dat de van een gemeente door belanghebbende verkregen bijdragen 'voor en in rechtstreeks verband met door haar jegens de gemeente verleende diensten' werd

---

verband hielden met jegens anderen dan de subsidiënt verrichte diensten. Waarop de Hoge Raad dit oordeel baseert is onduidelijk.

<sup>377</sup> Hof Arnhem 20 augustus 1993, nr. 92/0993, V-N 1993/4095.

<sup>378</sup> Uitspraak van 17 november 1992, nr. 911107, opgenomen in BNB 1994/70.

<sup>379</sup> Hoge Raad 22 december 1993, nr. 29 288, BNB 1994/70.

verkregen.<sup>380</sup> 'Uit het ... weergegevene blijkt immers dat de gemeente rechtstreeks is gebaat door a. de aanleg en exploitatie van het kunstgrasveld en b. de naleving van de ... bedoelde voorwaarde door belanghebbende, omdat de gemeente kon en kan besparen ter zake van de ... bedoelde investeringen, verbeteringen en jaarlijks onderhoud.'

Dezelfde bijdragen zijn aan te merken als betalingen voor door belanghebbende jegens anderen dan de gemeente Z verrichte prestaties zo merkt het Hof 'ten overvloede en volledigheidshalve' op. 'Uit de onder 1.4 bedoelde brief van C. blijkt immers dat die bijdragen rechtstreeks verband hielden met beperking van de omvang van door belanghebbende van haar huurders te bedingen huurprijzen, omdat die huurders anders de hogere huurprijzen aan hun leden in rekening zouden brengen door middel van hogere contributies' aldus het Hof. Beide redeneringen van het Hof falen in cassatie omdat de Hoge Raad, anders dan het Hof, van oordeel is dat belanghebbende niet kan worden vereenzelvigd met de sportvereniging A. De prestatie van belanghebbende zou bestaan in het naleven van voorwaarden welke waren gesteld aan A. Nu belanghebbende en A niet met elkaar konden worden vereenzelvigd, verrichte belanghebbende geen dienst jegens de gemeente. Hierdoor kon aan de vraag of sprake was van een rechtstreeks verband niet meer worden toegekomen.

Aangezien de uitspraak van het Hof vooralsnog de enige uitspraak is waarin bij de beoordeling van het rechtstreeks verband belang werd toegekend aan baat bij de subsidieverlener, ga ik er van uit dat dit criterium verder van geen direct belang is bij de vaststelling van het rechtstreeks verband. Mogelijk speelt het wel indirect een rol omdat het gebaat zijn bij een prestatie wel van invloed kan zijn op het oogmerk van de subsidieverlener.

#### 5.8.8 Eigen belang en het rechtstreeks verband

In paragraaf 5.4.6. heb ik de beslissing van het Hof Amsterdam 31 maart 1992, nr. 5550/89 al weergegeven. Daarin ging het om een subsidie van rijkswege welke oorspronkelijk aan het woonwagenschap werd verleend voor het in de oorspronkelijke staat terugbrengen van een sloofterrein. Door de aanleg van een parkeerterrein door belanghebbende, exploitant van een golfbaan, was die sanering overbodig en werd de subsidie uiteindelijk door het woonwagenschap aan belanghebbende uitgekeerd 'ten behoeve van de aanleg' van het parkeerterrein. Het Hof was van oordeel dat belanghebbende door het aanleggen van het parkeerterrein haar eigen belangen heeft willen dienen en niet de belangen van de gemeente c.q. het woonwagenschap. 'De inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende in het kader van de aanleg van het parkeerterrein handelingen heeft verricht of nagelaten uitsluitend met het oog op het verkrijgen van de in geding zijnde bijdrage.' Volgens het Hof was geen sprake van een rechtstreeks verband tussen de aanleg van het parkeerterrein door belanghebbende en

---

<sup>380</sup> Hof Arnhem 16 april 1992, nr. 910427, opgenomen in Hoge Raad 25 augustus 1993, nr. 28 893, BNB 1993/339. Zie hierover tevens paragraaf 5.4.1.

de toekenning van de in geding zijnde bijdrage.<sup>381</sup>

Uit deze uitspraak kan worden afgeleid dat, zoals ik hierboven ten aanzien van baat en het oogmerk van de subsidieverlener heb betoogd, het eigen belang volgens het Hof Amsterdam een factor is die indirect door middel van het oogmerk van de prestatieverrichter een rol speelt.

## 5.9 Samenvatting

Zowel op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968 als op grond van de Zesde richtlijn kan de betaling door een derde worden aangemerkt als de vergoeding voor een prestatie. Ten aanzien van subsidies bepaalt artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de richtlijn dat deze rechtstreeks verband dienen te houden met de prijs van de prestaties. Onduidelijk is of hiermee wordt bedoeld dat zij (een deel van) de vergoeding moeten vormen voor die prestaties of dat zij (tevens) van invloed dienen te zijn op de aan derden voor die prestaties in rekening gebrachte prijs. Ik meen vooralsnog dat ten aanzien van subsidies dezelfde eisen voor belastbaarheid worden gesteld als ten aanzien van eender welke andere besteding. Op grond van het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest van het Hof van Justitie EG dient er sprake te zijn van een rechtstreeks verband tussen prestatie en besteding/subsidie.

Zoals reeds in hoofdstuk 4 aan de orde is geweest is volgens het Hof van Justitie EG sprake van een rechtstreeks verband indien er een rechtsbetrekking is op grond waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld. In dat hoofdstuk is tevens een vergelijking gemaakt met de wederkerige overeenkomst. Een dergelijke wederkerige overeenkomst is het sterkst denkbare rechtstreekse verband. Indien prestatie en subsidie op grond van zo'n overeenkomst over en weer worden uitgewisseld, is het rechtstreeks verband een gegeven.

Anders dan de Staatssecretaris van Financiën in zijn aanschrijving uit 1981 stelt en de oudere jurisprudentie doet vermoeden, is het enkele oogmerk van de prestatieverrichter op grond van het Tolsma-arrest niet van doorslaggevend belang bij de vaststelling van het rechtstreeks verband. Het oogmerk van de prestatieverrichter speelt uiteraard wel een rol bij de wederkerigheid. Blijkt de wederkerigheid te ontbreken, dan staat vast dat er geen rechtstreeks verband is.

Ook voor het oogmerk van de subsidieverlener geldt dat dit van belang is bij de vraag of sprake is van wederkerigheid. Desalniettemin wordt in de jurisprudentie slechts in een paar uitspraken uitdrukkelijk aandacht daaraan besteed. Vaak is de verklaring hiervoor te vinden in het feit dat subsidies in het algemeen belang worden verleend. Het enkele gegeven dat een subsidie in het algemeen belang is toegekend is onvoldoende om de aanwezigheid van een rechtstreeks verband uit te sluiten.

---

<sup>381</sup> Overigens had, zoals ik in paragraaf 5.4.6. heb trachten aan te geven, een beslissing van het Hof in die zin dat belanghebbende in casu geen prestatie in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 had verricht mijns inziens meer voor de hand gelegen.

Een factor welke vaak van groot belang is voor de vaststelling van het rechtstreeks verband is de koppeling van de hoogte van de subsidie aan het aantal of de omvang van de verrichte prestatie(s). De wijze waarop de subsidie wordt verleend is dus van groot belang bij de vaststelling van het rechtstreeks verband. Uit het gemak waarmee, getuige de Tijdelijke regeling subsidie tankstations grensstreek Duitsland, dit criterium omzeild kan worden, blijkt dat het als zodanig niet deugdelijk is. Niet noodzakelijk is dat de verleende subsidie van invloed is op de aan de afnemers van de prestatie in rekening gebrachte prijs.

Zowel het gebaat zijn van de subsidieverlener als het eigen belang van de prestatieverrichter, zoals besproken in § 5.8.7. en § 5.8.8., komt mijns inziens geen zelfstandige betekenis toe. Zij blijken aanvullende middelen te zijn bij de beantwoording van de vraag naar het oogmerk van de subsidieverlener en prestatieverrichter. Beide spelen dus indirect een rol bij de vaststelling van het rechtstreeks verband.





## HOOFDSTUK 6

### Contributies

#### 6.1 Inleiding

Bij verenigingen en coöperaties speelt het probleem van de belastingheffing over betaalde contributies.<sup>1</sup> Daarnaast is het mogelijk dat de prestaties waarvoor de contributie de vergoeding zou kunnen vormen, wellicht niet in het economische verkeer worden verricht en/of binnen de eigen kring wordt verricht. Hierbij speelt het dualistische karakter van beide rechtspersonen een belangrijke - en vertroevelende - rol.<sup>2</sup> Enerzijds is een coöperatie immers een zelfstandige onderneming in de zin van de omzetbelasting. Anderzijds kan zij in haar relatie tot de leden als een onzelfstandige onderneming worden aangemerkt.<sup>3</sup> De vraag is dan hoe de coöperatie moet worden aangemerkt voor de heffing van omzetbelasting aangezien op grond van artikel 4 van de Zesde richtlijn voor de belastingplicht zelfstandigheid

---

<sup>1</sup> Daarnaast komen tussen coöperaties en haar leden andere betalingen voor zoals intreegelden, omslaggeld, uitreegeld en nabetalen. Aan deze betalingen zal in het onderdeel 'rechtstreeks verband' eveneens aandacht worden besteed.

<sup>2</sup> Zie R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 187; 'De coöperatie wordt gekenmerkt door een dualistisch karakter. Haar onderneming bestaat weliswaar uit een afsplitsing van een gedeelte van de bedrijfsactiviteiten van de deelnemende landbouwers, maar in economische zin blijft een band bestaan tussen het bedrijf der landbouwers en de afgesplitste functie, aangezien de coöperatie afhankelijk blijft van het productieproces van de bedrijven der leden. Aan het belang van het deelnemende landbouwbedrijven ontleent de coöperatie haar bestaansrecht en primaire doelstelling. Naar de leden toe is de coöperatie als gevolg van deze verbondenheid een onzelfstandige onderneming, die tot op zekere hoogte het verlengstuk vormt van de bedrijfshuishoudingen van de leden. Tussen de coöperatie en de aangesloten bedrijven bestaat geen economische marktverhouding.'

<sup>3</sup> J.J.M. Jansen, Belastingheffing van coöperaties en haar leden, Deventer 1996, blz. 167: 'Coöperaties hebben een dualistisch karakter. Dit houdt in dat de coöperatie naar derden toe, op de markt, opereert als een volledig verzelfstandigde onderneming, maar dat naar de leden toe sprake is van een onzelfstandige onderneming.' Hierbij moet bedacht worden dat de coöperatie een rechtspersoon is die zich ten doel stelt in bepaalde 'stoffelijke behoeften van hun leden te voorzien dan wel met haar leden verzekerings-overeenkomsten te sluiten.' A.F.M. Dorresteyn, R.H. van het Kaar, De juridische organisatie van de onderneming, zesde druk, Deventer 1997, blz. 130. De vraag rijst dan of de coöperatie voor de omzetbelasting wel moet worden gezien als een zelfstandige ondernemer of als verlengstuk van de ondernemingen van haar leden. Gezien de hoeveelheid jurisprudentie welke voor handen is met betrekking tot de vraag of binnen 'de eigen kring' wordt gehandeld, ligt het antwoord niet zo voor de hand, in tegenstelling tot hetgeen Reugebrink en Van Hilten stellen. Zij stellen zich namelijk op het standpunt dat de figuur van de onzelfstandige rechtspersoon niet bestaat.

vereist is.<sup>4</sup> In dit hoofdstuk zullen met name de coöperaties centraal staan. Het overgrote deel van de verenigingen houdt namelijk geen onderneming in stand.<sup>5</sup> Bovendien heeft het overgrote deel van de voorhanden zijnde jurisprudentie betrekking op coöperaties.

Artikel 4 van de Zesde richtlijn geeft een tweetal uitzonderingen op de 'zelfstandigheid'; de 'werknemer' en de zogenaamde fiscale eenheid.<sup>6</sup> Zou deze opsomming limitatief zijn, dan betekent dit dat indien geen sprake is van een van beide

---

<sup>4</sup> Zowel voor wat betreft de Umsatzsteuer als de Value Added Tax doen zich op dit punt weinig problemen voor. De wetgeving is dienaangaande vrij duidelijk: zo bepaalt § 2 Abs 1 van het Umsatzsteuergesetz 1993 '... Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitglieder tätig wird' en s 94(2) en (3) van de Value Added Tax Act 1994: (2) 'Without prejudice to the generality of anything else in this Act, the following are deemed to be the carrying on of a business - (a) the provision by a club, association or organisation (for a subscription or other consideration) of the facilities or advantages available to its members and (b) the admission, for a consideration, of persons to any premises. (3) Where a body has objects which are in the public domain and are of a political, religious, philanthropic, philosophical or patriotic nature, it is not to be treated as carrying on a business only because its members subscribe to it, if a subscription obtains no facility or advantage for the subscriber other than the right to participate in its management or receive reports on its activities.'

Volgens het Court of Appeal in *Customs and Excise Commissioners v. British Field Sports Society* [1998] 2 All England Law Reports 929, blz. 1011, moet 'facilities or advantages' ruim worden opgevat. Dit volgt volgens het Court of Appeal uit de combinatie van s 94(2) en 94(3). Indien de prestaties als bedoeld in s 94(3) in de gegeven omstandigheden niet expliciet waren uitgezonderd, zouden ze op grond van s 94(2) tot de 'business'-activiteiten hebben gehoord. De Commissioners betoogden dat de activiteiten van de society bestaande in het lobbyen voor veldsporten en andere activiteiten als pressiegroep voor de bevordering van veldsporten (jacht en dergelijke), niet konden worden aangemerkt als economische activiteiten, maar kregen van het Court of Appeal geen gelijk. 'Facilities or advantages should be given their ordinary everyday meaning. It is quite obviously an advantage to members for the society to provide the organisation and to carry out the objects of the society and, in instructing professionals to assist in the campaigns, the society is doing so on behalf of the individual members each of whom benefits directly and in the manner they expect in return for the payment of their subscription' aldus het Court of Appeal. R. Wareham, A. Dolton, *Tolley's VAT Planning* 1998-99, blz. 146, stellen dat 'It is understood that Customs would accept that a regular newsletter would not bring a subscription within VAT provided that the newsletter did no more than provide information to the member.' Onduidelijk is of dit ook geldt voor de gevallen als bedoeld in s 94(2) van de VAT Act 1994 en zo ja, waarop dit is gebaseerd. Hun stelling gaat lijnrecht in tegen het in de bovenvermelde uitspraak van 1998 bepaalde.

<sup>5</sup> Zie in deze zin; A.F.M. Dorresteyn, R.H. van het Kaar, *De juridische organisatie van de onderneming*, zesde druk, Deventer 1997, blz. 130 en J.J.M. Jansen, *Belastingheffing van coöperaties en haar leden*, Deventer 1996, blz. 168.

<sup>6</sup> Zie artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn.

'figuren' de zelfstandigheid van de betrokkene een feit is.<sup>7</sup>

Aangenomen dat de term 'ieder' uit artikel 4 van de Zesde richtlijn ruim moet worden uitgelegd (ieder natuurlijk persoon of rechtspersoon) kan een eventuele correctie op de ruime werkingssfeer van de BTW in zoverre dit de belastingplicht betreft dan slechts plaatsvinden binnen het laatste element van artikel 4 van de Zesde richtlijn namelijk de 'economische activiteit'. Ik heb het dus thans niet over een beperking van de werkingssfeer van de BTW aan de hand van het ten aanzien van het belastbare feit - de objectieve belastingplicht - vereiste rechtstreeks verband.

Ondanks de reeds aangehaalde veronderstelde zelfstandigheid voor de omzetbelasting van een vereniging of coöperatie kan deze niet eenvoudig worden losgesneden van haar leden. Uit de jurisprudentie blijkt dat de vraag van de zelfstandigheid van de coöperatie ten opzichte van de leden aan de orde komt bij de vraag of een vereniging of coöperatie prestaties verricht in het economische verkeer dan wel het (mijns inziens) spiegelbeeld daarvan 'binnen de eigen kring'.<sup>8</sup>

Bij de figuur van de kostenverrekening komt de vraag of sprake is van prestaties in het economische verkeer eveneens aan de orde. Aangezien de coöperatieve rechtsvormen in de agrarische sector waar zij veel worden gebruikt 'om een deel van de agrarische bedrijfsactiviteiten van de leden gezamenlijk uit te oefenen, zoals aankoop en beheer van (landbouw)werktuigen en verwerking en afzet van producten en kredietverschaffing', vertoont de coöperatieve samenwerkingsvorm veel gelijkenis met de figuur van het samenwerkingsverband zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 dan wel met die van de kostenverrekening.<sup>9</sup> Beide figuren voorkomen cumulatie van omzetbe-

<sup>7</sup> Op beide figuren kom ik kort terug in paragraaf 6.2 en 6.2.1.

Ook § 2 UStG erkent twee vormen van onzelfstandigheid;

'Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind,

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziel, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.'

<sup>8</sup> Jurisprudentie op dit punt zal later in dit hoofdstuk aan de orde komen,

<sup>9</sup> Zie voor wat betreft het citaat A.F.M. Dorresteyn, R.H. van het Kaar, De juridische organisatie van de onderneming, zesde druk, Deventer 1997, blz. 131. Door de op deze sector meestal toepasselijke landbouwregeling ontstaan allerlei problemen. Eventuele belastingheffing werkt dan immers voor het deelnemende lid kostprijsverhogend aangezien dat lid niet aftrekgerechtigd is. Problemen doen zich daarentegen niet voor bij de landbouwers e.d. die op grond van artikel 27, lid 6, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (vergelijk artikel 25, lid 10, van de Zesde richtlijn) hebben geopteerd voor toepassing van de 'normale' omzetbelastingregels. Zij zijn immers volledig aftrekgerechtigd waardoor eventuele heffing van BTW bij hen 'neutraal' verloopt.

lastig. Door uit te gaan van het gegeven dat alleen kosten worden doorberekend, wordt de weg afgesloten voor de redenering dat een prestatie tegen vergoeding wordt verricht. In geval van doorberekende kosten is immers geen sprake van een prestatie van de zijde van degene die doorberekent.<sup>10</sup>

Indien noch de zelfstandigheid van de coöperatie ten opzichte van haar leden voor de omzetbelasting ter discussie staat, noch sprake is van een vrijgesteld samenwerkingsverband of verdeling van kosten, staat, indien sprake is van een rechtstreeks verband tussen prestatie en contributie, niets aan belastingheffing in de weg.<sup>11</sup>

De vraag of prestaties in het economische verkeer zijn verricht dan wel binnen de eigen kring, is praktisch gezien de meest logische vraag om mee te beginnen.<sup>12</sup> Immers, indien bijvoorbeeld de coöperatie geen prestaties in het economisch verkeer verricht, kan van belastingplicht geen sprake zijn. Belastingheffing over de contributies is dan in het geheel niet aan de orde.<sup>13</sup>

Het is dus van groot belang allereerst na te gaan wanneer sprake is van een prestatie welke in het economisch verkeer is verricht. Deel I van dit hoofdstuk is aan die vraag gewijd. Daarna komt in deel II aan de orde wanneer in de rechtspraak een betaalde contributie als de vergoeding voor een verrichte prestatie wordt betaald. Uiteraard speelt op dit punt evenals bij de belastbaarheid van subsidies en schadeloosstellingen het rechtstreeks verband de hoofdrol. Het lijkt erop dat de onder het Besluit Omzetbelasting 1940 en de Wet op de Omzetbelasting 1954 ingezette lijn nog geldt. In dit hoofdstuk zal de onder die oude wetgeving gewezen jurisprudentie dan ook aan de orde komen met dien verstande dat deze tevens tegen het licht van de huidige jurisprudentie, met name die met betrekking tot het rechtstreeks verband, zal worden gehouden.

---

<sup>10</sup> Hier kom ik op terug in paragraaf 6.3.3.

<sup>11</sup> Tenzij uiteraard sprake is van een vrijstelling voor de betreffende prestatie. Deze mogelijkheid is echter zo voor de hand liggend, en ook logischer om meteen te beoordelen omdat de moeite van verder onderzoek dan bespaard kan worden, dat ik daar op dit punt niet verder hoef in te gaan.

<sup>12</sup> In gelijke zin: R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 199.

<sup>13</sup> Hiermee beweer ik overigens niet dat er sprake zou zijn van een rangorde tussen de vaststelling van de belastingplicht en de vaststelling van het belastbaar feit. De bedoeling is slechts een uitgangspunt te hebben van waaruit de stof kan worden bestreken. Overigens mag het niets uitmaken van waaruit de beoordeling wordt gestart; vanuit de belastingplicht of het belastbare feit, de uitkomst zou in principe gelijk moeten zijn.

Met name zal een tweetal arresten van de Hoge Raad aan de orde komen welke betrekking hebben op dezelfde casus.<sup>14</sup> In het eerste arrest ging het om de vraag wanneer een prestatie binnen de eigen kring is verricht. In het tweede arrest stond het rechtstreeks verband centraal.

---

<sup>14</sup> Respectievelijk Hoge Raad 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34 en Hoge Raad 23 december 1992, nr. 28 552, V-N 1993/658.

## 6.2 De vereiste zelfstandigheid van de prestatieverrichter

Zoals eerder vermeld sluit lid 4 van artikel 4 van de Zesde richtlijn loontrekken- den en andere personen 'voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereen- komst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezol- digingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever' van belas- tingheffing uit.<sup>15</sup> Dergelijke personen missen voor de toepassing van de bepalin- gen van de Zesde richtlijn de voor de belastingplicht vereiste zelfstandigheid.

Het eerder genoemde lid 4 van artikel 4 van de Zesde richtlijn gebruikt het woord 'personen' in plaats van de term 'natuurlijke personen'. Deze omschrijving, en de toevoeging daaraan 'of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat', sluiten volgens Van Lindonk niet uit dat ook rechtspersonen onder dit deel van de bepaling van lid 4 kunnen vallen.<sup>16</sup>

Met deze opvatting valt het laatste deel van de eerste zin van lid 4 niet goed te rijmen; '... waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat te aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever'. Deze zinsnede wijst eerder in tegengestelde richting. De termen 'arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden' en 'werkgever' geven aan dat dit deel van lid 4 alleen betrekking dient te hebben op natuurlijke personen die, afgezien van de zelfstandigheid, wellicht als ondernemer zouden kunnen worden aangemerkt. De figuur van de onzelfstandige rechtspersoon kan volgens de richtlijnbeepaling alleen voorkomen onder het tweede deel van lid 4 waarin de voor de Lid-Staten de mogelijkheid wordt geopend de figuur van de fiscale eenheid voor de omzetbelas- ting te erkennen.

### 6.2.1 Uitzondering op de zelfstandigheid van niet-natuurlijke personen; de fis- cale eenheid

Lid 4 van artikel 4 van de Zesde richtlijn bepaalt dat de Lid-Staten 'personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, te

---

<sup>15</sup> De Wet op de omzetbelasting 1968 is niet zo nauwkeurig in haar omschrijving van de ondernemer; artikel 7, lid 1, vermeld slechts dat 'ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent' waaraan lid 2 van genoemd artikel toevoegt dat onder 'bedrijf' mede een beroep dan wel de exploitatie van een vermogensbestanddeel kan worden verstaan. Op de term 'zelfstandig' wordt verder niet ingegaan.

<sup>16</sup> Zie C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 200.

zamen als één belastingplichtige' aan kunnen merken.<sup>17</sup> Dergelijke (rechts-)personen zijn juridisch gezien dus wel zelfstandig, doch deze zelfstandigheid wordt, indien aan genoemde verwevenheden is voldaan, genegeerd.<sup>18</sup> Het geheel van deze verweven (rechts-)personen wordt als één (zelfstandige) belastingplichtige aangemerkt met als gevolg dat onderlinge prestaties niet meer relevant zijn voor de omzetbelasting.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. Zie artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Overigens kende de Nederlandse omzetbelasting de figuur van de fiscale eenheid al onder de Wet op de Omzetbelasting 1954 waar zij in de jurisprudentie is ontwikkeld. Zie hierover C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 292.)

Hoewel ook op dit punt lid 4 van artikel 4 van de Zesde richtlijn weer gewag maakt van 'personen' zonder een onderverdeling te maken naar rechts- of natuurlijke personen, bepaalt artikel 7, lid 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 uitdrukkelijk dat 'natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen' deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid indien zij zelf als ondernemer kunnen worden aangemerkt. De formulering van de van de fiscale eenheid in de Zesde richtlijn laat hiertoe de ruimte maar of dit in overeenstemming is met de bedoeling van de richtlijn?

<sup>18</sup> Zijn zij, omdat zij voldoende verweven zijn om een fiscale eenheid te kunnen vormen, in economisch opzicht niet zelfstandig? En prevaleert dan deze economische onzelfstandigheid boven de juridische zelfstandigheid?

<sup>19</sup> Zie C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 293. Mij is niet geheel duidelijk waarop Van Lindonk doelt met haar opmerking op blz. 297; 'In wezen is de regeling van de Zesde EG-richtlijn gelijk aan die van de Tweede EG-richtlijn zij het wat duidelijker geformuleerd, of, zoals in de toelichting door de Commissie is opgemerkt, in artikel 4, lid 4, Zesde EG-richtlijn is ten opzichte van de Tweede EG-richtlijn een nadere nuancering aangebracht op grond waarvan de Lid-Staten de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch behoeven te verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid.'

Van Lindonk is van oordeel dat de fiscale eenheid in de Nederlandse jurisprudentie uit het begrip 'ieder' is getild en van daaruit is ontwikkeld (blz. 298). Dit is niet in overeenstemming met de tekst van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn waar uitdrukkelijk de zelfstandigheid van de betreffende personen ter sprake is. Zie Van Lindonk die op blz. 300 tot de conclusie komt dat 'de richtlijn de fiscale eenheid vastknoopt aan het begrip 'zelfstandig'. Zie ook Bijl, Van Vliet en Van der Zanden die van mening zijn dat het 'verschijnsel' fiscale eenheid een uitwerking is van het begrip 'zelfstandig'. Zie van genoemde auteurs Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Tweede herziene druk, Deventer 1994, blz. 33. Volgens genoemde auteurs is de fiscale eenheid in het voorstel voor de Zesde richtlijn opgenomen omdat 'het wenselijk is gebleken dat de Lid-Staten de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch hoeven te verbinden aan het begrip strikt juridische zelfstandigheid, zulks hetzij ter wille van een administratieve vereenvoudiging, hetzij ter vermijding van bepaalde misbruiken, bijvoorbeeld de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen ten einde van een bijzondere regeling te kunnen genieten.' (De hier te lande eerder bekende fiscale eenheid was een resultaat van de uitlegging van het algemene ondernemersbegrip aldus de auteurs.)

Overigens dient bedacht te worden dat ook de samenwerkingsverbanden welke later in dit hoofdstuk uitgebreid aan de orde zullen komen, voor wat de Nederlandse praktijk betreft, zijn ontstaan vanuit het begrip 'ieder'. Zie Van Lindonk, blz. 301.



Hoewel de richtlijn de figuur van de onzelfstandige niet natuurlijke (rechts-)persoon uitputtend heeft geregeld in lid 4 van artikel 4 van de Zesde richtlijn, komt in de Nederlandse jurisprudentie toch de figuur van de onzelfstandige niet natuurlijke (rechts-)persoon voor naast die van de fiscale eenheid. Voor een voorbeeld van een niet zelfstandige niet-natuurlijke persoon wil ik verwijzen naar het arrest van de Hoge Raad van 5 juni 1991, V-N 1991, blz. 1936 waarin het ging om een maatschap die door een tweetal exploitanten van evenzovele landbouwbedrijven is aangegaan om zo door 'schaalvergroting een betere benutting van arbeid en werktuigen te verkrijgen'.<sup>20</sup> Hiertoe worden de landbouwwerktuigen gezamenlijk geëxploiteerd ten behoeve van de individuele uitoefening van de landbouwbedrijven. Belanghebbende, de maatschap, verrichtte alleen prestaties ten aanzien van de maatschapsleden.

Het Hof Leeuwarden besliste op basis van de feiten en de maatschapsovereenkomst dat 'in het onderhavige geval in wezen sprake is van twee zelfstandige bedrijven, die op een bepaald onderdeel een niet zelfstandig samenwerkingsverband (de maatschap) in het leven hebben geroepen met geen ander oogmerk dan het verkrijgen van subsidie ter zake van genoemde exploitatie van werktuigen, waarbij de kosten van deze exploitatie op evenredige wijze worden verdeeld. Naar 's Hofs oordeel kan in het onderhavige geval waarin alleen prestaties worden verricht voor de twee maatschapsleden niet worden gesproken van deelname aan het economisch verkeer door dit samenwerkingsverband'.<sup>21</sup>

In cassatie oordeelt de Hoge Raad dat 'de omstandigheid dat het hier twee maten betreft, die in het verband van de maatschap uitsluitend ten behoeve van hun eigen bedrijven een beperkt aantal machines bezigden,' geen andere gevolgtrekking toelaat 'dan dat de door de maatschap verrichte activiteiten een onderdeel uitmaakten van de bedrijven van de maten. Belanghebbende heeft dus niet zelfstandig een bedrijf uitgeoefend.'

Hoewel de maatschap normaal gesproken voor de omzetbelasting een

---

Worden deze prestaties dan niet verricht in het economische verkeer? Blijkbaar niet zoals af valt te leiden uit een opmerking van R.N.G. van der Paardt in een aantekening in Fed 1997/397 bij Hoge Raad 23 april 1997, nr. 32 166; 'Ingeval twee of meer ondernemers/rechtspersonen geen fiscale eenheid vormen in de zin van artikel 7, vierde lid, Wet OB 1968, vinden de diensten die de ene rechtspersoon ten behoeve van de andere(n) verricht in het economische verkeer plaats en zijn ze derhalve belast met BTW.' Zie in gelijke zin ook Hoge Raad 27 november 1991, nr. 26 156, BNB 1992/60.

<sup>20</sup> Nr. 27 179.

<sup>21</sup> Ondanks het feit dat het Hof oordeelt dat de maatschap niet deelneemt aan het economische verkeer meen ik dat hier geen sprake is van het verrichten van prestaties binnen de 'eigen kring' nu het bestaan van een dergelijke kring tussen de verschillende partijen niet mogelijk is. Allereerst vormt de maatschap zelf geen eigen kring omdat binnen de maatschap de bedrijven van de maatschapsleden niet worden 'gevoegd'. Tussen de maatschapsleden zelf is geen eigen kring mogelijk omdat zij elk juridisch zelfstandig zijn, en zij volgens jurisprudentie van de Hoge Raad dan geen onderdeel van een 'eigen kring' kunnen uitmaken.

zelfstandige entiteit is, wordt zij in dit arrest voor de omzetbelasting niet geacht zelfstandig aan het economisch verkeer deel te nemen.<sup>22</sup> Het Hof heeft als het ware twee van de drie vereisten voor de belastingplicht, welke door de gelijkstelling van het ondernemerschap in de Wet en de belastingplicht in de Zesde richtlijn in BNB 1984/295 mede gelden voor de Wet op de omzetbelasting 1968, gemengd. De vereisten 'zelfstandigheid' en 'economische activiteiten' zijn in casu geworden tot een 'economische onzelfstandigheid'.<sup>23</sup> Dit heeft in casu een fiscale transparantie voor de omzetbelasting tot gevolg welke transparantie door de Hoge Raad wordt bevestigd.<sup>24</sup>

Het is thans de vraag hoe dit arrest van de Hoge Raad zich verhoudt met het nadien door het Hof van Justitie EG gewezen arrest in de zaak Heerma en het daaraan voorafgaande 'tussenarrest' van de Hoge Raad.<sup>25</sup> Hierin ging het om dhr. Heerma, die een agrarisch bedrijf uitoefende en die samen met zijn echtgenote een maatschap aanging. Hierin bracht hij de roerende bedrijfsmiddelen in van zijn bedrijf. Vervolgens bouwde hij een ligboxenstal welke hij met ingang van 1 november 1994 verpachtte aan de maatschap. Heerma en de maatschap Heerma

---

<sup>22</sup> Zie voor een voorbeeld van een door een woningbouwvereniging in het kader van een 'verhuur'-constructie opgerichte stichting, welke als doel heeft het beheren en exploiteren van woningen welke aan haar in erfpacht, opstal of vruchtgebruik zijn overgedragen door de woningbouwvereniging, Hoge Raad 24 augustus 1999, nr. 34 514. Het bestuur van deze stichting bestond uit dezelfde personen als het bestuur van de Woningbouwvereniging. De Hoge Raad was, anders dan het hof, van oordeel dat de stichting een van belanghebbende, de woningbouwvereniging, te onderscheiden rechtspersoon was. W.P. Otto is van oordeel dat het Hof in deze zaak 'bijna eerder een moreel dan een juridisch oordeel' lijkt te geven, een oordeel waarvoor de Hoge Raad volgens hem terecht geen begrip heeft. Zie: Repareren, terugwerken en Europa dienen?, Btw Brief nr. 11 1999, blz. 3 - 7.

<sup>23</sup> Ik vraag mij af of het Hof dan wel de Hoge Raad eveneens tot een dergelijke economische onzelfstandigheid zouden hebben geconcludeerd indien sprake was van een rechtspersoonlijkheid bezittende niet-natuurlijk persoon. Wanneer de fiscale eenheid inderdaad als een uitputtende regeling is bedoeld van de onzelfstandige rechtspersoon dan is een dergelijke transparantie bij een niet tot een fiscale eenheid behorende rechtspersoon onmogelijk. Dit zou ook passen in bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213. De zelfstandigheid van de niet natuurlijke persoon zonder rechtspersoonlijkheid zou dan beoordeeld moeten worden aan de hand van het eerste deel van artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn. Het is naar mijn mening nog maar de vraag of de richtlijn daar inderdaad de ruimte toe biedt.

<sup>24</sup> Zie omtrent deze materie ook C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen, Arnhem 1990, blz. 199 en 200. Zie bijvoorbeeld ook Hoge Raad 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 en Tariefcommissie 12 april 1965, nr. 9722 O, BNB 1965/229, waarin de Tariefcommissie oordeelde dat een NV, ongeacht de juridische zelfstandigheid, de vereiste zelfstandigheid miste welke een onderdeel is van het begrip ondernemer.

<sup>25</sup> Hof van Justitie EG 27 januari 2000, zaak C-23/98 en Hoge Raad 12 november 1997, nr. 32 749, Fed 1998/118a.

verzochten te worden uitgezonderd van de vrijstelling van BTW hetgeen werd geweigerd. In het hieruit voortvloeiende geding rees de vraag of in casu sprake was van een zelfstandig verrichte economische activiteit.<sup>26</sup>

Het Hof van Justitie EG oordeelde ten aanzien van de maatschap dat deze naar Nederlands recht geen rechtspersoonlijkheid bezit, 'maar wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid' en dat deze zelfstandig economische activiteiten verricht. 'Uit dien hoofde is als belastingplichtige in de zin van art. 4 van de Zesde richtlijn te beschouwen de maatschap, en niet de beherende maat of maten' aldus het Hof.

Voor wat de maat zelf betreft, oordeelde het Hof van Justitie EG dat 'de maat die, zoals Heerma in het hoofdgeding, een onroerende zaak verhuurt aan de belastingplichtige maatschap waarvan hij deel uitmaakt, zelfstandig handelt in de zin van art. 4, lid 1, van de Zesde richtlijn. Wat de onderhavige activiteit betreft, bestaan er immers tussen de maatschap en de maat geen banden van ondergeschiktheid zoals die bedoeld in art. 4, lid 4, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, die zouden betekenen dat aan de voorwaarde dat de maat zelfstandig handelt, niet is voldaan. Integendeel, bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap.'<sup>27</sup>

In het door het Hof van Justitie EG beslechte geschil stond vast dat Heerma prestaties verrichtte in het economisch verkeer. Hiervan was geen sprake in het eerder ter beoordeling van de Hoge Raad staande geval. De twee maten bezigden de in de maatschap ingebrachte zaken ten behoeve van hun eigen bedrijven. Er was in casu als ik de feiten goed begrijp echter geen sprake van verhuur of enige andere activiteit welke zou kunnen worden aangemerkt als een economische activiteit. In dit opzicht verschillen beide zaken dus van elkaar.

Voor wat de rechtsfiguur van de coöperatie betreft - welke rechtspersoonlijkheid bezit - kan er van worden uitgegaan dat beide uitzonderingen op de zelfstandigheid van de coöperatie niet van toepassing zijn. Enerzijds is er geen sprake van ondergeschiktheid in bedoelde zin van de coöperatie aan haar leden, anderzijds

---

<sup>26</sup> Zie over deze zaak ook J. Sanders, Nieuwe binnengrenzen voor het ondernemerschap in de BTW?, Btw Brief 1998 nr. 2, blz. 6 - 10 en B.S.M. van Putten, E.M. Vrouwenfelder, Verhuur door een maat aan de maatschap: een zelfstandig verrichte prestatie in het economische verkeer?, Btw Brief 2000 nr. 4, blz. 10 - 12.

<sup>27</sup> In rechtsoverweging 20 en 21 van dit arrest geeft het Hof van Justitie EG aan dat op grond van art. 4, lid 4, van de Zesde richtlijn de Lidstaten personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als een belastingplichtige aanmerken. Aangezien in het hoofdgeding deze bepaling echter niet ter sprake is gebracht, is er in casu volgens het Hof geen aanleiding op deze bepaling in te gaan. Hiermee lijkt het Hof te willen aangeven dat ook op grond van deze bepaling in dit geval niet aan de zelfstandigheid kan worden getornd.

kan moeilijk worden gesteld dat er sprake is van een fiscale eenheid tussen de coöperatie en haar leden.<sup>28</sup>

Beide uitzonderingen op de zelfstandigheid van de coöperatie niet van toepassing zijnde, moet ervan worden uitgegaan dat de coöperatie ten opzichte van haar leden als een zelfstandig persoon in de zin van de richtlijn moet worden aangemerkt.<sup>29</sup> Dit neemt echter niet weg dat de verhouding coöperatie-lid bij de

---

<sup>28</sup> Zie in gelijke zin R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 201; 'Als prestaties tussen nauw gelieerde ondernemingen in de heffing van omzetbelasting zijn betrokken, lijkt het begrip eigen kring de betekenis te krijgen van fiscale eenheid. Van een fiscale eenheid tussen een coöperatie en haar leden is geen sprake. Er wordt immers niet voldaan aan de in artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 daartoe gestelde voorwaarde van het bestaan van een zodanige financiële, economische en organisatorische verwevenheid dat een eenheid wordt gevormd.' Van Brederode is dus van mening dat tussen een coöperatie en haar leden geen sprake is van een fiscale eenheid en dat de 'figuur' 'binnen de eigen kring' gelijkens vertoont met die van de fiscale eenheid. Zie over deze figuur paragraaf 6.3.1.3.

<sup>29</sup> Dit past binnen de gedachte dat voor de omzetbelasting er van wordt uitgegaan dat 'de figuur van een onzelfstandige rechtspersoon niet bestaat', J.J.M. Jansen, Belastingheffing van coöperaties en haar leden, Deventer 1996, blz. 168. Van Lindonk geeft echter op blz. 199 duidelijk aan dat er wel degelijk (oudere) jurisprudentie is waarin ondanks het feit dat er sprake was van een rechtspersoon deze wel degelijk niet werd geacht zelfstandigheid te bezitten. Van Lindonk wijst er echter tevens op (blz. 200) dat de mogelijkheid van de ondergeschikte niet-natuurlijke persoon in de literatuur na aanpassing van de omzetbelasting aan de EG-richtlijnen niet meer wordt verdedigd. 'Indien immers juridisch zelfstandige personen, buiten een fiscale eenheid, niet in ondergeschiktheid presteren tegenover derden, worden prestaties verricht in de zin van de omzetbelasting.' Zie ook Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 93; 'De figuur van de ondergeschikte rechtspersoon lijkt niet onder dit bereik te brengen, omdat de fiscale eenheid kennelijk als een complete regeling van de onzelfstandige rechtspersoon is bedoeld'. Zie in deze zin eveneens Bijl, Van Vliet, Van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, tweede druk, Deventer 1994, blz. 31; 'Met betrekking tot rechtspersonen kan niet gezegd worden dat zij niet zelfstandig optreden. In die zin besliste de Hoge Raad in zijn arrest van 31 oktober 1990. nr. 26 018, BNB 1990/345. Wanneer een rechtspersoon economische activiteiten uitoefent en geen onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid is het volgens de Hoge Raad redelijkerwijs buiten twijfel dat die rechtspersoon belastingplichtig is in de zin van artikel 4 Zesde richtlijn.' Zie voor een (oude) uitzondering op deze gedachte de uitspraak van de Tariefcommissie van 17 augustus 1964, nr. 9548 O, BNB 1965/105 waarin een door een viertal groepen familieondernemingen, welke allen werkzaam waren op het gebied van de kleinhandel in damesconfectie- en modeartikelen, opgerichte coöperatieve vereniging door de Tariefcommissie niet als ondernemer werd aangemerkt omdat deze vereniging 'in feite door haar leden geen vrijheid is gelaten als organisatie zelfstandig bedrijfsactiviteiten te ontwikkelen; dat zij niet anders is geweest dan het organisatorisch kader waarbinnen de leden met elkaar overleg pleegden en hetwelk naar buiten het gezamenlijk optreden een eigen aanzien gaf, doch dat binnen dit kader de werkzaamheden werden voorbereid en uitgevoerd door bestuurders en werknemers van de samenwerkende ondernemingen op eigen naam en voor eigen rekening; ...; dat onder de gegeven omstandigheden niet kan worden geoordeeld dat de appellant zelfstandig maatschappelijke werkzaamheden heeft verricht, welke haar ondernemer doen zijn;'

vaststelling van een mogelijk rechtstreeks verband tussen door de coöperatie verrichte prestaties en door de leden betaalde bijdragen tot vertroebeling aanleiding kan geven.

De zelfstandigheid van de coöperatie een gegeven zijnde zou er van kunnen worden uitgegaan dat de coöperatie ten aanzien van haar leden economische activiteiten verricht. De uitputtende 'opsomming' van de afwijkingen op de zelfstandigheid van rechtspersonen betekent dat eventuele verdere wenselijk geachte correcties dienen plaats te vinden binnen het begrip 'economische activiteiten' dan wel door het vrijstellen daarvan. Immers, belastingheffing (b)lijkt in de praktijk niet in alle gevallen wenselijk te zijn.

### 6.3 Prestaties in het economisch verkeer; correcties op het subject van heffing

Zoals al eerder in paragraaf 3.2.2. kort aan de orde is gekomen, heeft de Hoge Raad de term 'prestaties in het economisch verkeer' omschreven als

'alle prestaties bij het verrichten waarvan de ondernemer, ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.'<sup>30</sup>

---

Zie hierover ook C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 98; 'Voor wat de niet-natuurlijke personen - de lichamen, enz. - aangaat, heeft Nederland een ontwikkeling doorgemaakt, die geheel afwijkt van die van de andere Lid-Staten. De TC heeft vroeger ook bij lichamen wel gevallen onderkend, waarin door gemis aan zelfstandige uitoefening het ondernemerschap ontbrak. Thans zal alleen in de in de tweede zin van art. 4 (4) R.6 bedoelde gevallen zo een lichaam het ondernemerschap kunnen ontberen.' Overigens merkt Tuk op blz. 218 de uitspraak van de Tariefcommissie in BNB 1965/105 kennelijk aan als een voorbeeld waarin een 'besloten kring' aanwezig werd geacht.

<sup>30</sup> Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213, Fed 1988/739.

Tevens wil ik hier nogmaals verwijzen naar hetgeen ik reeds in paragraaf 3.2.2. heb opgemerkt, namelijk dat de term economisch verkeer thans wordt gebruikt waar vroeger de term 'maatschappelijk verkeer' werd gebruikt. Hiermee is echter naar ik meen geen breuk met het verleden beoogd doch veeleer een terminologische aanpassing aan de Zesde richtlijn.

Zoals ik reeds in hoofdstuk 3 heb opgemerkt meen ik dat de term 'maatschappelijk verkeer' ruimer is dan de term 'economisch verkeer'. In tegenstelling tot de term 'maatschappelijk verkeer' veronderstelt de term 'economisch verkeer' een economisch belang bij de verrichte prestatie zonder dat deze (meteen) in de vorm van een al dan niet geldelijke vergoeding tot uitdrukking behoeft te komen (denk hierbij aan het klassieke voorbeeld van het plakje worst bij de slager). Deze visie past binnen de definitie die de Hoge Raad heeft gegeven van het economisch verkeer. Bij de term 'maatschappelijk verkeer' ontbreekt de vergoeding veelal en is deze meestal ook niet het onderliggende motief voor de betreffende handeling. Denk hierbij bijvoorbeeld aan burenhulp. Wel omvat het maatschappelijk verkeer naar mijn mening het economisch verkeer. Zie in gelijke zin R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 199.

Uit deze definitie blijkt allereerst dat door de ondernemer moet worden opgetreden tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.<sup>31</sup> Dit optreden dient bovendien ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen plaats te vinden. Ik meen dat deze twee eisen apart gelden. De eis 'optreden tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren' is in principe een andere eis is dan de eis dat moet worden opgetreden 'ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen.'

Van Brederode merkt hieromtrent op dat de redactie van de Vakstudie Nieuws dicht de waarheid nadert met het vermoeden 'dat deze omschrijving min of meer identiek is aan 'binnen het kader van de onderneming'.<sup>32</sup> Volgens Van Brederode is 'het evenwel incorrect in deze omschrijving tevens het vergoedingsvereiste te begrijpen' zoals de redactie van het Vakstudie Nieuws doet omdat dit vereiste in de Zesde richtlijn 'separaat' is neergelegd.

Naar mijn mening wordt, zoals eerder vermeld, het vergoedingsvereiste in de omschrijving van prestaties in het economisch verkeer van de Hoge Raad, niet als zodanig gesteld. 'Ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen' wil niet noodzakelijkerwijs zeggen dat een vergoedingsvereiste wordt gesteld.<sup>33</sup>

---

Simons merkt prestaties in het maatschappelijk ruilverkeer aan als de voor de omzetbelasting relevante prestaties. Met Van Brederode ben ik van mening dat Simons in zijn opvatting prestaties in het maatschappelijk verkeer en bepaalde prestaties in het economisch verkeer, namelijk prestaties onder bezwarende titel, met elkaar versmelt. Zie in gelijke zin R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 200; 'Aldus smelt hij twee elementen tot een begrip samen: het vergoedingsvereiste van de Wet en de noodzakelijke maatschappelijke context, of in termen van de Zesde richtlijn, economische activiteiten en de nadere voorwaarde dat zij onder bezwarende titel plaatsvinden.'

<sup>31</sup> Zie in deze zin ook H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 127; 'Gewerblich oder beruflich ist jede Art von Tätigkeit (Tun, Dulden, Unterlassen), die Dritten gegenüber nachhaltig im Leistungsaustausch (zur Erzielung von Einnahmen) ausgeübt wird. Die Tätigkeit muß Leistungen im wirtschaftlichen Sinne zum Gegenstand haben.'

<sup>32</sup> R.F.W. Van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 201.

Hierbij dient evenwel bedacht te worden dat de zinsnede 'in het kader van hun onderneming' pas aan de orde komt nadat, op grond van het verrichten van prestaties in het economisch verkeer, het ondernemerschap reeds is vastgesteld. Om te voorkomen dat vervolgens elke door de ondernemer verrichte prestatie, waaronder dan ook de als particulier verrichte prestatie dient te worden begrepen, onder de werking van de omzetbelasting valt, is bepaald dat de prestaties moeten zijn verricht 'in het kader van hun onderneming' of zoals in de terminologie van de Zesde richtlijn: 'door een als zodanig handelende belastingplichtige.' (Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn.) Op deze wijze wordt voorkomen dat de als particulier verrichte economische activiteiten ten onrechte aan de 'onderneming' worden toegerekend. Op deze materie kom ik later in dit hoofdstuk terug.

<sup>33</sup> Zie in deze zin ook de Hoge Raad in met name de arresten van 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 en 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147. Eerstgenoemd arrest komt in paragraaf 6.3.2.1. uitgebreid aan de orde.

Evenmin ligt in de term economische activiteiten een gerichtheid op opbrengst besloten zoals Reugebrink meent.<sup>34</sup> Hij is van mening dat het in een algemene verbruiksbelasting erom gaat anderen in staat te stellen geld te besteden.<sup>35</sup>

Dit wil naar mijn mening echter niet zeggen dat de opbrengst bij het verrichten van een prestatie onmiddellijk moet blijken. Het eerder vermelde voorbeeld van het plakje worst bij de slager dat op zichzelf niet (meteen) iets opbrengt, is ook in deze illustratief. Mogelijk vormt dit plakje worst de aanzet voor een grotere (of volgende) aanschaf van vlees. Op grond van deze gedachte kan moeilijk worden ontkend dat het geven van een gratis plakje worst elk economisch karakter ontbeert. Het weggeven daarvan vormt wel degelijk een prestatie welke wordt verricht ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen. Hiermee vormt het plakje worst het klassieke voorbeeld van een prestatie welke in het economisch verkeer wordt verricht, doch welke niet onder bezwarende titel geschiedt.<sup>36</sup>

Bovendien ga ik er van uit dat de Hoge Raad een richtlijnterm interpreteert zoals in de richtlijn aangegeven; 'ongeacht oogmerk of resultaat van die activiteit.' De activiteit hoeft niet te worden verricht met het oog op opbrengst (om van winst nog maar niet te spreken) en ook al zou opbrengst wel zijn beoogd maar uiteindelijk niet verkregen, zal de prestatie toch kunnen worden aangemerkt als een economische activiteit.<sup>37</sup> Omgekeerd zal indien wel opbrengst wordt verkregen

---

<sup>34</sup> In andere zin § 2 Abs. 1 UStG; '...Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihre Mitglieder tätig wird.' In gelijke zin ook H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991, blz. 129; 'Die Tätigkeit muß auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. Eine Einnahme im Sinne der Vorschrift ist jeder entgeltliche Vorteil' en K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 667; 'Die Tätigkeit muß zur Erzielung von Einnahmen vorgenommen werden.'

Uitdrukkelijk wijs ik er hierbij op dat op grond van § 2 Abs. 1 UStG buiten twijfel staat dat een vereniging niet vereenzelvigd kan worden met haar leden. Voor wat betreft het Duitse omzetbelastingrecht worden de leden ten opzichte van de vereniging aangemerkt als derden. De vereniging is echter alleen ondernemer indien zij prestaties onder bezwarende titel verricht. Hieronder valt niet het behartigen van het belang van de leden in het algemeen zonder dat daar een concrete vergoeding tegenover staat. Zie hierover deel II van dit hoofdstuk.

<sup>35</sup> Noot bij Hoge Raad 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 en Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 82.

<sup>36</sup> Worden daarentegen in het geheel geen prestaties onder bezwarende titel verricht, dan is volgens het Hong Kong-arrest van het Hof van Justitie EG geen sprake van belastingplicht in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn; 'degene die uitsluitend prestaties om niet verricht kan niet worden aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van de richtlijn.'

<sup>37</sup> Zou, indien een andere redenering wordt aangehangen, artikel 29 van de Wet op de omzetbelasting dan niet overbodig zijn omdat de betreffende handeling in die visie geen economische activiteit is?

Denk in deze zin ook aan het Inzo-arrest van het Hof van Justitie EG, waarin slechts

welke niet was beoogd, aan de kwalificatie 'economische activiteiten' niet kunnen worden ontkomen.

De vraag resteert of prestaties binnen het kader van de onderneming inderdaad zoals de redactie van het Vakstudie Nieuws opmerkt, hebben te gelden als prestaties in het economisch verkeer zoals door de Hoge Raad omschreven. Hierbij moet bedacht worden dat de term 'prestaties in het economisch verkeer' afkomstig is uit de Zesde richtlijn en wel om precies te zijn uit artikel 4 waar het begrip 'belastingplichtige' wordt omschreven. De term 'binnen het kader van de onderneming' is echter afkomstig uit de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze term wordt in artikel 1, onderdeel a, van de Wet, mede gehanteerd ter afbakening van de reikwijdte van de belasting en in artikel 15, lid 1 en lid 6, van de Wet ter afbakening van de aftrek van voorbelasting.

De Zesde richtlijn geeft door middel van artikel 4 aan dat economische activiteiten moeten worden verricht wil van belastingplicht sprake zijn. Dat een prestatie onder bezwarende titel dient te worden verricht, alvorens van belastingheffing sprake kan zijn, doet daar niet aan af. Hieruit volgt op zichzelf ook niet dat de prestatie onder bezwarende titel een economische activiteit dient te zijn voor belastingheffing. Artikel 4 regelt immers het belastingsubject, terwijl artikel 2 de werkingssfeer geeft van de belasting; het geeft een kader aan het belastingobject; bepaalde prestaties komen voor belastingheffing in aanmerking. Het moet gaan om de levering van een goed of een dienst, de levering of dienst moet door een als zodanig handelende belastingplichtige in het binnenland worden verricht en de levering of dienst moet tenslotte onder bezwarende titel geschieden. Wel is het

---

sprake was van handelingen aan de inputzijde, namelijk een rentabiliteitsonderzoek. Aan output-handelingen werd geheel niet toegekomen. Desondanks was het Hof van mening dat economische activiteiten waren verricht.

Overigens werd deze mening al aangehangen door H.M.J.J. Steenbergen; 'In ieder geval opnieuw zal derhalve beoordeeld moeten worden of betrokkene geregeld deelneemt aan het economisch ruilverkeer. Niet van belang is daarbij uit welke motieven hij dit doet en evenmin of en in hoeverre zulks tegen vergoeding geschiedt.' Zie; De ondernemer in de omzetbelasting (slot), Weekblad voor fiscaal recht 1965/169, blz. 169 - 174.

Overigens heeft Steenbergen kennelijk toch wel kritiek op de toen reeds bestaande rechtspraak; 'Men kan zich afvragen of men de in de jurisprudentie vaak gebezigde toetsingscriteria:

- al of niet optreden naar buiten,
- interne en externe bedrijfshandelingen
- al of niet bestaan van een besloten kring
- kostenbijdrage binnen eigen kring (een enkele keer gehanteerd .... ) niet kan verklaren als primair ingegeven om in een concrete situatie te ontkomen aan de soms als onbillijk aangevoelde consequenties van de gehanteerde definitie. Een definitie, welke was ontleend aan de bedrijfseconomische vaktaal, doch welke te weinig rekening houdt met het normale spraakgebruik en de doelstellingen van de omzetbelastingwet.'

Steenbergen geeft er bovendien de voorkeur aan 'eerst te onderzoeken of er sprake kan zijn van een ondernemer en daarvoor achtereenvolgens na te gaan de elementen van de wettelijke definitie 'ieder', 'zelfstandig' en 'bedrijfs- of beroepsuitoefening'. Pas daarna zou ik willen overgaan tot het kwalificeren van de prestaties binnen het kader van de onderneming en vervolgens de vergoeding in ogenschouw nemen.'



mijns inziens zo dat een prestatie onder bezwarende titel tevens een economische activiteit is. Uit de structuur van de BTW volgt dit echter niet noodzakelijkerwijs.<sup>38</sup>

De structuur van de Wet op de omzetbelasting 1968 volgt de structuur van de richtlijn niet. Voor de omschrijving van de subjectieve belastingplicht (de ondernemer) wordt in artikel 7 van de Wet de term uitoefening van een 'bedrijf' gehanteerd. Hieronder dienen volgens lid 2 van artikel 7 tevens een beroep en de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak te worden verstaan. De Hoge Raad heeft evenwel in BNB 1984/205 bepaald dat het begrip 'ondernemer' uit de Wet op de omzetbelasting 1968 in overeenstemming moet worden geacht met het begrip 'belastingplichtige' uit de Zesde richtlijn. Ook onder de werking van de Wet moet er dus van worden uitgegaan dat het verrichten van economische activiteiten voor het ondernemerschap vereist is. Artikel 1 van de Wet vereist voor belastbaarheid vervolgens dat de betreffende prestaties door de ondernemer in het binnenland binnen het kader van diens onderneming zijn verricht.

Wanneer eenmaal het ondernemerschap is vastgesteld, moet de 'omvang' daarvan worden bepaald. Welke prestaties worden binnen het kader van de onderneming verricht? Deze kwestie speelt mijns inziens vooral een rol bij natuurlijke personen/ondernemers. Mijns inziens zal een rechtspersoon/ondernemer niet snel activiteiten verrichten buiten de onderneming om.<sup>39</sup> Bij een natuurlijk persoon/on-

---

<sup>38</sup> Had bij de vaststelling van de Zesde richtlijn, waarbij naar mijn mening grote zorgvuldigheid werd tentoongesteld met betrekking tot de gehanteerde terminologie, dan niet in artikel 2 kunnen worden volstaan met de omschrijving van de werkings sfeer als zijnde 'economische activiteiten door een als zodanig handelende belastingplichtige in het binnenland verricht'?

<sup>39</sup> Hetgeen niet wil zeggen dat een rechtspersoon nimmer prestaties buiten het kader van de onderneming zal kunnen verrichten. Een voorbeeld van een dergelijk geval is Hoge Raad 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256. Belanghebbende, een BV die een cultureel filosofische bibliotheek beheert en daarnaast onder andere boeken uitgeeft, bedong voor de (incidentele) uitleen van zeldzame boeken een geringe vergoeding. Deze vergoeding had volgens het Hof een symbolisch karakter. Aangezien wat de uitleen betreft volgens het Hof sprake was van prestaties uit vrijgevigheid, was de uitleen van die boeken niet aan te merken als een economische activiteit en mitsdien heeft belanghebbende deze prestaties niet als ondernemer verricht. Aangezien de betreffende prestaties niet zijn aan te merken als economische activiteiten, kunnen ze ook niet in het kader van de onderneming (van belang voor de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968) zijn verricht. Volgens Otto heeft de Hoge Raad hiermee de "twee sferenlijn", het bestaan van een ondernemerssfeer en een niet-ondernemerssfeer binnen één organisatorisch verband, voorgezet. Hij verwijst hierbij naar het Muzische-vormings-arrest waarin de Hoge Raad ten aanzien van een stichting al in dergelijke zin had beslist. (Zie voor laatstgenoemd arrest noot 80.) W.P. Otto, De niet-ondernemerssfeer van een rechtspersoon, Btw-Brief 1996/11, blz. 6.

In andere zin J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 95; 'Rechtspersonen kennen over het algemeen geen privé sfeer. Als een rechtspersoon kosten maakt voor de privédoeleinden van zijn personeel, zullen deze kosten doorgaans geacht worden binnen het kader van de onderneming te zijn verricht. ... Wij menen dan ook dat als een vennootschap prestaties verricht, deze in principe 'als ondernemer' worden ver-

dernermer ligt dit minder eenvoudig. Er zal dus een grens moeten worden getrokken tussen hetgeen als ondernemer is verricht, en waarop de bepalingen van de Zesde richtlijn of Wet op de omzetbelasting 1968 dienen te worden toegepast, en hetgeen als niet-ondernemer (als particulier) is verricht.<sup>40</sup>

---

richt' en op blz. 93; 'Zoals wij hierboven reeds opmerkten, zullen niet-natuurlijke personen die ondernemer zijn, naar onze mening al hun prestaties jegens derden in het kader van de onderneming verrichten.' Deze visie is inmiddels herzien in de negende druk, Deventer 1997, blz. 95 - 96; 'Rechtspersonen kennen over het algemeen geen privé-sfeer. Dat wil overigens nog niet zeggen dat een rechtspersoon al haar activiteiten in het kader van de onderneming verricht.'

Van Lindonk daarentegen verwijst naar het arrest van het Hof van Justitie EG van 14 februari 1985, nr. 268/83, BNB 1985/315 waarin het Hof heeft overwogen dat het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde een volstrekt neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten waarborgt ongeacht oogmerk of resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen.' Hieruit volgt volgens haar 'dat alleen sprake is van economische activiteiten indien er een vergoeding tegenover staat. Voor de Zesde EG-richtlijn vallen prestaties om niet derhalve niet binnen de belastingplicht'. Zie C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen, Arnhem 1990, blz. 123.

Hierbij zou ik een aantal kanttekeningen willen maken.

Allereerst geeft artikel 4, lid 1 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk aan dat 'ieder die ... economische activiteiten verricht, ongeacht oogmerk of resultaat van die activiteiten' als belastingplichtige kan worden aangemerkt. Er staat niet dat 'ieder indien en voor zover hij economische activiteiten verricht' als belastingplichtige kan worden aangemerkt. Daarnaast is door het Hof van Justitie EG inmiddels in een aantal gevallen al aangegeven dat 'economische activiteiten' ook aanwezig kunnen worden geacht aan de input-zijde van een ondernemer en dat indien uitsluitend om niet wordt gepresteerd geen sprake is van belastingplicht in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. Er is naar mijn mening in deze uitspraken nog altijd ruimte gelaten voor de opvatting dat economische activiteiten ook (output-)prestaties om niet kunnen omvatten. Zolang niet anders is beslist ga ik daar van uit.

Ondanks het arrest van de Hoge Raad in BNB 1984/295 waarin de begrippen 'belastingplichtige' en 'ondernemer' aan elkaar gelijk werden gesteld gaat ook de Hoge Raad vooralsnog van een ruimere opvatting uit dan Van Lindonk getuige zijn bovenvermeld arrest in BNB 1993/256. Zowel het Hof als de Hoge Raad gaan immers alsnog in op de stelling van belanghebbende dat zij de tot de bibliotheek behorende werken heeft verzameld en gebezigd ten behoeve van het uitgeven van een viertal boeken op grond waarvan volgens belanghebbende de op de aanschaf van de boeken drukkende omzetbelasting voor aftrek in aanmerking kwam. Gezien de omvang van de verhouding tussen het tot stand brengen van de bibliotheek en het uitgeven van de boeken en het feit dat belanghebbende in de eerste plaats streeft naar het tot stand brengen van 'een bibliotheek met grote culturele waarde' heeft belanghebbende dit volgens het Hof niet aannemelijk gemaakt. Deze opvatting wordt in cassatie bevestigd door de Hoge Raad. Zou deze beoordeling in de opvatting van Van Lindonk niet overbodig zijn geweest?

<sup>40</sup> Is dit dan toch hetzelfde als het al of niet verrichten van prestaties in het economisch verkeer? Nee, ik denk van niet. Ter illustratie voer ik het volgende aan: de zelfstandige accountant (een ondernemer dus) die een incidenteel overschot aan in zijn tuin bloeiende bloemen verkoopt, verricht een prestatie in het economisch verkeer (en zelfs een prestatie onder bezwarende titel) doch niemand zal betwisten dat hij deze prestatie niet als accoun-

In tegenstelling tot de redactie van het Vakstudie-Nieuws ben ik van mening dat het verrichten van prestaties in het economisch verkeer niet hetzelfde is als 'binnen het kader van de onderneming'.<sup>41</sup>

### 6.3.1 Prestaties binnen een besloten kring dan wel in de eigen kring?

In de bestaande jurisprudentie is veelvuldig het argument aangevoerd dat sprake is van een besloten kring dan wel prestaties binnen de eigen kring, op grond waarvan belastingheffing achterwege zou moeten blijven.<sup>42</sup> Op dit terrein bestaat echter nog onduidelijkheid. In de literatuur wordt vrij algemeen aangenomen dat bij de besloten kring gedacht moet worden aan een gezinshuishouding, kloosterhuishouding en daarnaast wordt veelvuldig de fiscale eenheid aangevoerd als een voorbeeld van een dergelijke 'eigen kring'.<sup>43</sup> Beide figuren komen zo nu en dan in

---

tant verrichtte en dat deze levering als zodanig buiten het bereik van de omzetbelasting dient te blijven. Het criterium 'economisch verkeer' is dus van belang voor het ondernemerschap, het kader van de onderneming geeft nadat dat ondernemerschap is vastgesteld vervolgens de grenzen van dat ondernemerschap aan. In dit voorbeeld ga ik er dan wel van uit dat elke prestatie onder bezwarende titel tevens een prestatie in het economisch verkeer is. Is het wellicht denkbaar dat een prestatie onder bezwarende titel is verricht doch zeker geen economische activiteit is? In dat geval gaat mijn bovenstaand voorbeeld (en gedachtegang) waarschijnlijk niet op.

<sup>41</sup> Op het kader van de onderneming kom ik terug in paragraaf 6.3.2.1.

<sup>42</sup> A.L.C. Simons vermeldt in zijn noot bij Hoge Raad 22 juni 1994, nr. 29 870, BNB 1994/307 dat het 'onder de oude OB-wetgeving van voor 1969 ontwikkelde leerstuk van prestaties binnen de eigen kring' naast dat van de fiscale eenheid bestond. Volgens hem heeft de Hoge Raad dit begrip in BNB 1989/213 gebruikt maar daar te beperkt toegepast. 'In die oude visie van prestaties in eigen kring kan een economische entiteit, hetgeen niet alleen een fiscale eenheid behoeft te zijn, zich niet in - juridische - delen splitsen teneinde belastingvoordelen in de wacht te slepen' aldus Simons. Zie over de besloten kring en de eigen kring ook C.P. Tuk, Omzetbelasting en organisaties, Weekblad voor fiscaal recht 1969/4946, blz. 417; 'In enkele andere gevallen heeft de T.C. de heffing over de contributies enz. afgewezen. Twee verschillende mogelijkheden zijn er hierbij: 1. De organisatie presteert uitsluitend aan haar leden in een besloten kring. Dan is er volgens de T.C. van de uitoefening van een bedrijf en dus van een ondernemerschap geen sprake ... 2. De organisatie presteert wel tegenover derden en is dus ondernemer. De prestaties aan de leden vinden niet in het maatschappelijk verkeer plaats en zijn daarom geen diensten. De T.C. spreekt hierbij wel van kostenbijdragen door de leden binnen de eigen kring.'

<sup>43</sup> Bijvoorbeeld Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 waarin sprake was van een fiscale eenheid tussen een tweetal BV's en daarnaast een - buiten de fiscale eenheid staande - BV ten behoeve waarvan door de fiscale eenheid prestaties werden verricht. Het Hof Arnhem overwoog dat 'de verwevenheid tussen de vennootschappen van de fiscale eenheid en A laat weliswaar niet toe dat ook A tot die fiscale eenheid kan worden gerekend, doch die verwevenheid is wel zodanig, dat een door de fiscale eenheid aan A in rekening gebracht bedrag wegens haar aandeel in de door de fiscale eenheid ten behoeve van haar gemaakte kosten van beheer en administratie, ofschoon dit bedrag niet

de jurisprudentie tevoorschijn en zijn grotendeels in de oude jurisprudentie van de Tariefcommissie ontwikkeld. Ervan uitgaande dat deze jurisprudentie zijn belang heeft behouden, zal ik in de hiernavolgende paragraaf op deze materie ingaan.

### 6.3.1.1 De oude jurisprudentie van de Tariefcommissie met betrekking tot de 'besloten kring' en de 'eigen kring'

Onder de oude omzetbelastingen vanaf 1940 waarin de figuur van de aftrek van voorbelasting niet bestond, was het van belang om ofwel geheel buiten de heffing te blijven ofwel om zoveel mogelijk bedrijfshandelingen te integreren. In de jurisprudentie kwam een aantal figuren tot ontwikkeling op grond waarvan een dergelijk effect kon worden bewerkstelligd. Deze figuren waren de 'besloten kring' en de 'eigen kring'.<sup>44</sup>

---

rechtstreeks uit de door de fiscale eenheid op genoemde gebieden gemaakte kosten valt af te leiden, moet worden aangemerkt als een vergoeding voor niet in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties.' De Hoge Raad daarentegen overwoog dat 'Uit de omstandigheid dat A BV een weliswaar met belanghebbende verweven, maar niettemin voor de heffing van de omzetbelasting als zelfstandig aan te merken ondernemer is, vloeit voort dat de onderhavige werkzaamheden door belanghebbende niet werden verricht ten behoeve van een persoon die tot haar eigen kring behoort. Nu deze werkzaamheden bovendien strekten ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, moeten zij dus worden aangemerkt als te zijn verricht in het economische verkeer. Het vorenoverwogene brengt mee dat belanghebbende naar de maatstaf van de door haar van A BV ontvangen vergoeding omzetbelasting verschuldigd is, tenzij die vergoeding slechts de verrekening zou hebben gevormd van het aandeel van A BV in uitgaven die rechtstreeks voor gemene rekening van belanghebbende en A BV waren gedaan'.

Zie eveneens het reeds eerder aangehaalde citaat van R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 201 in noot 24.

Zie ook A.J. Pol, Omzetbelasting rondom diensten, Weekblad voor fiscaal recht 1966/4807, blz. 551; 'Wat betreft de prestaties binnen een besloten kring wees spreker (Reugebrink; D.S.) erop dat het vrijstellen van deze prestaties naar zijn mening alleen juist is, wanneer de besloten kring de uiteindelijke consument voorstelt, zoals het gezinsverband of een kloostergemeenschap. Vormen ondernemers daarentegen een besloten kring die binnen die kring gebruik maken van overigens ook in het maatschappelijk verkeer noodzakelijke dienstverlening dan worden de tot deze kring behorende ondernemers ten opzichte van de andere ondernemers bevoordeeld, omdat zij een lagere belastingdruk ondervinden, en derhalve ook minder belasting behoeven af te wentelen.'

Zie met betrekking tot de besloten kring tenslotte ook de uitspraak van de Tariefcommissie van 2 november 1964, nr. 9789 O, BNB 1965/73 waarin de Tariefcommissie overwoog; 'dat in beginsel het lidmaatschap der vereniging voor een ieder die aan de voorwaarden van genoemd artikel 4 voldoet openstaat en dat hieraan niet afdoet of de appellant om haar moverende redenen geen nieuwe leden meer toelaat; dat de appellant in het maatschappelijk verkeer zelfstandig optreedt en niet vormt een besloten, buiten het maatschappelijk verkeer staande huishouding gelijk een gezin;'

<sup>44</sup> Dat beide figuren niet hetzelfde inhouden valt (met enige fantasie) bijvoorbeeld af te leiden uit de uitspraak van de Tariefcommissie van 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87; 'dat, wat betreft de deelneming aan het maatschappelijk verkeer, bij de rechtspraak van de TC steeds op de voorgrond heeft gestaan het al of niet optreden naar buiten,

In de huidige omzetbelasting heeft het op enigerlei wijze buiten de heffing van omzetbelasting blijven grotendeels zijn belang verloren doordat de Wet de aftrek van voorbelasting toekent aan ondernemers indien en voor zover zij geen vrijgestelde prestaties verrichten.<sup>45</sup> Dit neemt niet weg dat in de jurisprudentie zich nog altijd gevallen voordoen waarin het voor de 'belastingplichtige' voordeliger is om (geheel) buiten de heffing te blijven. Om dit doel te bereiken wordt thans soms gebruik gemaakt van de onder de oude omzetbelastingen - met of zonder succes - gehanteerde wapens zoals de eerder genoemde figuren 'besloten kring' en 'eigen kring'. Een recent voorbeeld hiervan is het geval van een coöperatieve vereniging die de door de leden aan haar betaalde contributie niet met omzetbelasting belast wenste te zien. Het betreffende arrest geeft tevens een sprekend voorbeeld van de verwarring welke bestaat tussen beide figuren.<sup>46</sup> Dit is dan ook de reden waarom ik in de volgende sub-paragrafen kort op deze materie wil ingaan.

### 6.3.1.2 De besloten kring

Volgens de Tariefcommissie moet bij de figuur van de 'besloten kring' worden gedacht aan een 'tegen de vrije samenleving afgesloten, aan een huishouding herinnerende kring'.<sup>47</sup> Zij wordt beschouwd als een buiten het maatschappelijk verkeer staande huishouding.<sup>48</sup> Indien van een dergelijke figuur sprake is zou volgens de Tariefcommissie 'wellicht' het ondernemerschap geacht kunnen worden te ontbreken. Zij valt dan geheel buiten de werkingssfeer van de omzetbelasting.<sup>49</sup> De eventuele constatering van een *besloten* kring vindt dus plaats bij de vaststelling of sprake is van ondernemerschap, dit in tegenstelling tot de kwestie van de *eigen* kring die pas nadat ondernemerschap is geconstateerd, aan de orde kan komen. Hier kom ik in de volgende paragraaf op terug.

---

de scherpe onderscheiding tussen interne en externe bedrijfshandelingen en het al of niet bestaan van een besloten kring; ... dat, hoewel er van een optreden naar buiten, dat wil zeggen buiten de kring van x-fabrikanten weinig is gebleken, niet kan worden gesproken van interne bedrijfshandelingen, evenmin als van een besloten kring of een aan een gezin herinnerende huishouding;'

<sup>45</sup> Artikel 15, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>46</sup> Hoge Raad 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34. Dit arrest zal ter sprake komen in de sub-paragraaf welke betrekking heeft op de figuur 'eigen kring'.

<sup>47</sup> Tariefcommissie 9 december 1952, nr. 6434 O, BNB 1953/52 in welke uitspraak het ging om een vereniging welke haar leden tegen betaling van contributie gelegenheid gaf tot het beoefenen van hazardspelen.

<sup>48</sup> Tariefcommissie 22 juni 1954, nr. 7313 O, BNB 1954/295.

<sup>49</sup> Valt zij dan geheel buiten de werkingssfeer van de omzetbelasting omdat in het geheel geen prestaties in het maatschappelijk/economisch verkeer worden verricht? In dat geval zou in principe indien wel prestaties in bedoeld verkeer worden verricht nimmer sprake kunnen zijn van een besloten kring.

In de uitspraak van 26 juli 1943, nr. 2793, B 7701, was de Tariefcommissie van oordeel dat door de appellant, een seminarie dat spijs en drank aan zijn leerlingen verstrekke, weliswaar behoeften werden bevredigd op een manier die doet denken aan de uitoefening van een bedrijf, maar 'dat de bevrediging dezer behoeften niet geschiedt in het maatschappelijk verkeer, doch in een daarvan afgescheiden huishouding.' Hierbij overwoog de Tariefcommissie dat de leerlingen zich bij hun intrede in het seminarie hebben verbonden zich tot missionarissen te laten opleiden en lid te worden van de Congregatie der Missie Q en dat zij een kleine, afgesloten, aan een gezin herinnerende gemeenschap vormen waardoor hun verzorging 'in deze gemeenschap geen maatschappelijke werkzaamheid is.'<sup>50</sup>

Het feit dat een Klein Seminarie geen missionarissen opleidt en de leerlingen zich bij hun intrede niet tot een bepaalde congregatie hebben verbonden, houdt in dat dit Klein Seminarie op gelijke wijze als een kostschool aan het maatschappelijk verkeer deelneemt, aldus de beslissing van de Tariefcommissie van 8 juni 1953, BNB 1953/244.<sup>51</sup> De uitspraak van de Tariefcommissie uit 1943 kon niet analoog worden toegepast. Weliswaar vormen de seminaristen in elke diocese een zekere groep met bepaalde bestemming, maar zij zijn toch niet zo nauw verbonden, dat zij een besloten eenheid gelijk een gezin vormen.

Inmiddels was door de Tariefcommissie een doorslaggevend criterium geïntroduceerd voor de besloten kring: In hoeverre is toetreding van nieuwe leden tot een bepaalde kring mogelijk. In BNB 1953/52 was volgens de Tariefcommissie lidmaatschap van appellante (de vereniging) in principe voor een ieder mogelijk. Hieraan deed niet af dat 'zij die, als minder kapitaalkrachtig, geacht worden zich het spelen van (het) hazardspel niet te kunnen veroorloven, door middel van ballottage worden geweerd'.<sup>52</sup> De Tariefcommissie oordeelde dat geen sprake was van

---

<sup>50</sup> Hieraan voegde de Tariefcommissie nog toe dat daargelaten wordt of het seminarie uit anderen hoofde als ondernemer optreedt 'daar althans het verzorgen van leerlingen buiten het kader dezer eventuele ondernemingen valt.' Deze overweging van de Tariefcommissie doet de vraag rijzen of de Tariefcommissie bezig was met de beoordeling van het ondernemerschap in het algemeen of het kader van de onderneming.

<sup>51</sup> Nr. 7132 O. Zie in gelijke zin ook Tariefcommissie 30 november 1954, nr. 7608 O, BNB 1955/115.

<sup>52</sup> Zie ook de uitspraak van de Tariefcommissie van 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87 waarin de Tariefcommissie met betrekking tot de onderhavige vraag feitelijke vaststelde dat 'er weliswaar geen groot verloop is in het aantal aangesloten x-fabrikanten, maar dat het toch geen aantal is dat onomstotelijk vaststaat, aangezien tot de regionale overeenkomsten wel eens nieuwe fabrikanten toetreden en er ook wel eens fabrikanten uit-treden; dat de appellante dus werkzaamheden verricht voor een grote groep x-fabrikanten, wier aantal aan schommelingen onderhevig is.' De stelling van appellante dat zij een besloten kring vormde sneuvelde aldus.

Zie verder ook Tariefcommissie 7 mei 1957, nr. 8110 O, BNB 1957/258, Tariefcommissie 16 september 1957, nr. 7793 O, BNB 1958/31, Tariefcommissie 28 januari 1958, nr. 8426 O, BNB 1958/144, Tariefcommissie 1 juni 1959, nr. 8551 O, BNB 1959/349, Tariefcommissie 8 juni 1959, nr. 8833 O, BNB 1959/321, Tariefcommissie 17 februari 1964, nr. 9654 O, BNB 1964/200, Tariefcommissie 29 april 1969, nr. 10 263 O, BNB

een 'besloten kring'; de betreffende vereniging werd vervolgens als ondernemer aangemerkt.<sup>53</sup>

Volgens Tuk neemt een 'vereniging van personen, die werkzaamheden voor haar leden verricht, vrijwel altijd deel aan het maatschappelijk verkeer.'<sup>54</sup> Volgens Tuk is dit slechts anders indien de vereniging zou bestaan uit enkele met name genoemde leden terwijl het uitgesloten is dat 'anderen later nog lid zouden kunnen worden.' De theoretische mogelijkheid dat anderen, die aan vergaande eisen voldoen, lid kunnen worden van de vereniging, is volgens Tuk voldoende 'voor het open zijn van de kring.'<sup>55</sup>

Bij de vaststelling of sprake is van een 'besloten kring' kunnen de statuten van belanghebbende (appellante) een (doorslaggevende) rol spelen zoals blijkt uit bijvoorbeeld de uitspraak van de Tariefcommissie van 30 oktober 1961.<sup>56</sup> Appel-

---

1970/40, Hoge Raad 24 februari 1988, nr. 23 970, BNB 1988/134.

<sup>53</sup> Ook in de uitspraak van de Tariefcommissie van 22 juni 1954, nr. 7313 O, BNB 1954/295 met betrekking tot een stichting waarin kruideniers deelnemer waren werd de besloten kring tevergeefs ten tonele gevoerd. De Tariefcommissie overwoog dat 'het deelnemerschap in beginsel open staat voor iedere kruidenier, die in een bepaald rayon gevestigd, door de uit en door de deelnemers gekozen commissie van overleg wordt toegelaten; dat daaraan niet afdoet dat zij slechts als deelnemers wenst te aanvaarden die kruideniers die door de ligging van hun bedrijf de deelnemers geen concurrentie kunnen aandoen'. Op grond hiervan konden appellantes activiteiten ten behoeve van de aangesloten kruideniers volgens de Tariefcommissie niet worden vergeleken 'met die van een besloten, buiten het maatschappelijk verkeer staande huishouding, gelijk een gezin'.

In de van dezelfde datum daterende uitspraak van de Tariefcommissie, nr. 7314 O, BNB 1954/296 was sprake van een soortgelijke casus met dien verstande dat het in dat geval ging om een coöperatieve vereniging in plaats van een stichting. De overwegingen van de Tariefcommissie zijn eveneens vergelijkbaar met die uit BNB 1954/295; 'dat het lidmaatschap in beginsel openstaat voor iedere grossier in koloniale waren en aanverwante artikelen; dat daaraan niet afdoet dat zij ter vermindering van concurrentie het lidmaatschap heeft beperkt tot een grossier voor ieder rayon waarin zij het land heeft verdeeld; overwegende dat haar activiteit ten behoeve van de aangesloten grossiers dan ook geenszins kan worden vergeleken met die in een besloten, buiten het maatschappelijk verkeer staande huishouding, gelijk een gezin, in welk geval mogelijk het ondernemerschap zou kunnen ontbreken, maar dat zij met het verrichten van de bovenvermelde werkzaamheden, die betekenen het bevredigen van in ieder grossiersbedrijf in koloniale waren en aanverwante artikelen gevoelde behoeften, veeleer geacht moet worden een bedrijf uit te oefenen.'

<sup>54</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 92.

<sup>55</sup> Zie noot nummer 52.

<sup>56</sup> Nr. 9332 O, BNB 1962/168. Zie in gelijke zin Tariefcommissie 19 september 1950, B 9109, Tariefcommissie 17 september 1962, nr. 9523 O, BNB 1973/17, Tariefcommissie 12 februari 1963, nr. 9581 O, BNB 1963/155, Tariefcommissie 27 augustus 1963, nr. 9604 O, BNB 1964/11, Tariefcommissie 17 december 1963, nr. 9498 O, BNB 1964/102, Tariefcommissie 13 januari 1964, nr. 9694 O, BNB 1964/128, Tariefcommissie 28 april 1964, nr. 9735 O, BNB 1964/260.

lantes uitgebreide betoog dat een absolute beslotenheid ondenkbaar is en 'dat het criterium voor de beslotenheid alleen kan worden gevonden in het ontbreken van aanspraken op toetreding van buitenstaanders' werd door de Tariefcommissie met een verwijzing naar appellantes statuten kortweg van tafel geveegd; 'dat bij de samenwerking van de oprichters in de appellante blijktens artikel 4 van de statuten niet een zodanige beslotenheid is voorgesteld, dat men niet in beginsel open zou staan voor toetreding van derden'.<sup>57</sup>

Steenbergen heeft kritiek op de doorslaggevende rol die de statuten spelen bij het vaststellen van een besloten kring.<sup>58</sup> Volgens hem is de omstandigheid of statuten (of reglementen; zie hierna) toetreding van nieuwe leden mogelijk maken niet relevant voor de beoordeling van het ondernemerschap. 'Deze laatste omstandigheid (statuten en reglementen die toetreding van nieuwe leden mogelijk maken D.S.) als criterium van een besloten kring werkt in de praktijk soms weinig bevredigend, omdat daardoor, ook al bestaat er in feite een besloten kring, een gesloten groep van alle ondernemers in een bepaalde branche, van bepaalde familiegroepering e.d., deze niet als zodanig wordt aanvaard, indien de statuten de mogelijkheid van het toelaten van nieuwe leden openlaten. De praktijk eist vrijwel altijd dat men deze mogelijkheid openlaat, al zou het alleen al zijn om de mogelijkheid van fusies of splitsingen, ofwel wijzigingen in de rechtsvorm van de leden open te laten.'

Het feit dat om enigerlei reden besloten is geen nieuwe leden toe te laten doet aan de op grond van de statuten getrokken conclusie niet af zoals blijkt uit de

---

<sup>57</sup> Zie in deze zin ook de noot van C.P. Tuk bij deze uitspraak.

Het betoog van appellante bevatte de volgende vergeefs voorgestelde argumenten; 'dat het hier een van nature gesloten groep betreft, waartoe andere M-fabrieken zeker niet zullen worden toegelaten; dat dit wordt bevestigd door het feit, dat sedert de oprichting geen toetreding van deelnemers plaatsvond; dat in de statuten ook geen maatstaven zijn neergelegd op grond waarvan een buitenstaander aanspraak zou kunnen maken op toelating; dat in de statuten de mogelijkheid is opengelaten een nieuwe deelnemer toe te laten met algemene stemmen, omdat het altijd nodig zou kunnen zijn een verwerker van een nieuw nevenproduct een zelfstandige juridische positie te geven, zoals dat ook is gebeurd bij de M-fabriek; dat dit echter het gesloten karakter van de groep niet kan beïnvloeden; dat een absolute beslotenheid ondenkbaar is, omdat een combinatie gebaseerd op een overeenkomst met algemeenheid van stemmen altijd voor uitbreiding vatbaar is; dat het criterium voor de beslotenheid alleen kan worden gevonden in het ontbreken van aanspraken op toetreding door buitenstaanders, waaraan hier volledig is voldaan.'

Naast de statuten kan een gelijke betekenis worden toegekend aan het Reglement van een coöperatieve vereniging; 'dat de appellante bestrijdt dat de van de leden-assuradeuren ontvangen bedragen belastbare vergoedingen zouden vormen voor aan de leden bewezen diensten, aangezien deze diensten, naar zij stelt, niet in het maatschappelijk verkeer doch slechts in een besloten kring zouden zijn verricht; dat het Algemeen Reglement van de appellante in artikel 9 in toetreding van nieuwe leden voorziet en dat sedert de oprichting inderdaad nieuwe leden zijn toegetreden'. Zie Tariefcommissie 3 maart 1970, nr. 10 364 O, BNB 1970/137.

<sup>58</sup> H.M.J.J. Steenbergen, De ondernemer in de omzetbelasting (slot), Weekblad voor fiscaal recht 1965/4742, blz. 169-174.



uitspraak van de Tariefcommissie van 2 november 1964; 'dat in beginsel het lidmaatschap der vereniging voor een ieder die aan de voorwaarden van genoemd artikel 4 voldoet openstaat en dat hieraan niet afdoet of de appellante om haar moverende redenen geen nieuwe leden meer toelaat; overwegende dat de appellante in het maatschappelijk verkeer zelfstandig optreedt en niet vormt een besloten, buiten het maatschappelijk verkeer staande huishouding gelijk een gezin.<sup>59</sup>

Het telkens door de Tariefcommissie gehanteerde criterium is ook in meer recente rechtspraak terug te vinden.<sup>60</sup> Een voorbeeld hiervan is Hoge Raad 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 ter zake van een studentensociëteit welke ten-einde niet als ondernemer te worden aangemerkt betoogde dat de sociëteit optreedt binnen de eigen (sic!) kring. Het Hof 's-Gravenhage stelde vast dat van een dergelijke kring geen sprake was aangezien een ieder die aan de gestelde voorwaarden voldoet, lid kan worden.<sup>61</sup>

Afgezien van de uitspraak van de Tariefcommissie uit 1943 is nimmer het bestaan van een besloten kring aangenomen. Dit doet het vermoeden rijzen dat de besloten kring thans geen bestaansrecht heeft. De besloten kring moet worden beschouwd als een overblijfsel uit de periode waarin ons land nog een cumulatief cascadestelsel kende.

### 6.3.1.3 Binnen/buiten de eigen kring

Zoals eerder vermeld speelde de vraag of prestaties zijn verricht binnen/buiten de eigen kring in de oude jurisprudentie pas nadat ondernemerschap is geconstateerd. Een voorbeeld hiervan is de uitspraak van de Tariefcommissie van 28 april 1958 waarin het ging om een comité dat uit een kring van middenstanders is opgericht.<sup>62</sup> Dit comité was belast met een aantal activiteiten zoals het organiseren van jaarlijkse winkelweekacties en het houden van een beurs. Daarnaast verkocht het comité tegen betaling genummerde bonnen of letters aan de middenstanders die deze bonnen of letters vervolgens bij elke aankoop ter waarde van een bepaald bedrag gratis aan de koper(s) gaven. Deze konden dan met de bonnen of letters door middel van loting een door het comité uit de opbrengst van de lotenverkoop bekostigde prijs winnen.

De Tariefcommissie was van oordeel dat het comité 'als een organisatie van kapitaal en arbeid deelnemend aan het maatschappelijk verkeer in voldoende mate is bepaald om het althans in fiscaal opzicht een eigen bestaan toe te kennen; dat het met zijn activiteiten, die het zelfstandig en anders dan incidenteel verricht, de behoeften van het publiek aan verstrooiingen als omschreven bevredigt; dat het

---

<sup>59</sup> Nr. 9789 O, BNB 1965/73.

<sup>60</sup> Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 22 april 1987, nr. 129/84, gedeeltelijk gepubliceerd in BNB 1990/34.

<sup>61</sup> Hierop kom ik wat uitgebreider terug in noot 73.

<sup>62</sup> Nr. 8620 O, BNB 1958/245.

dan ook geacht moet worden een bedrijf uit te oefenen en ondernemer is zowel in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel 1 Besluit op de Omzetbelasting 1940 als in de zin van artikel 6, lid 1, Wet op de Omzetbelasting 1954.<sup>63</sup>

Vervolgens onderzocht de Tariefcommissie of het comité aan omzetbelasting onderworpen diensten heeft verricht. Ten aanzien van deze vraag overwoog de Tariefcommissie 'dat de van het publiek ontvangen entreegelden het karakter dragen van vergoedingen voor prestaties, zodat het over deze bedragen omzetbelasting is verschuldigd; dat echter de ontvangsten voor reclame, bonnen en letters dit karakter missen en veeleer kostenbijdragen binnen de eigen kring zijn naar rato van de omzet; dat deze ontvangsten dan ook geen vergoedingen voor verrichte diensten zijn'.<sup>64</sup>

Volgens Tuk is A.E. de Moor van mening dat geen sprake is van werkzaamheden welke door het comité aan de deelnemers werden verricht maar ging het volgens De Moor 'om interne bedrijfshandelingen, welke binnen de comités blijven'.<sup>65</sup> De Moor komt volgens Tuk tot uitblijven van belastingheffing 'op grond van de omstandigheid, dat zij niet voldoen aan de eis, dat de belastbare diensten een maatschappelijk karakter moeten hebben.'

Tuk zelf komt via een andere weg tot hetzelfde resultaat. Hij maakt een onder-

---

<sup>63</sup> Hierbij overwoog de Tariefcommissie onder andere dat 'het comité - dat in beginsel openstaat voor iedere winkelier ter plaatse, ..., - als een organisatie van kapitaal en arbeid deelnemend aan het maatschappelijk verkeer in voldoende mate is bepaald om het althans in fiscaal opzicht een eigen bestaan toe te kennen.' Op grond van deze vaststelling van de Tariefcommissie en hetgeen in de vorige paragraaf is behandeld is, hoewel dit in de onderhavige procedure niet ter sprake kwam, de mogelijkheid van een besloten kring uitgesloten.

<sup>64</sup> C.P. Tuk wist niet goed wat hij met deze beslissing aan moest zoals blijkt uit zijn noot bij BNB 1958/245; 'De annotering van deze beslissing heeft mij veel hoofdbreken gekost en eerlijk gezegd: Ik ben er niet uitgekomen'. Tuk merkt voorts in deze noot op dat de betaling van de bonnen en letters niets anders is dan een middel 'om op juiste wijze in verhouding tot de omzet de kosten van het comité over de leden om te slaan.' De uitdrukking 'binnen de eigen kring' wijst volgens hem 'mogelijk in de richting, dat de TC de verrekening van de kosten niet in het maatschappelijk verkeer acht te liggen.' Hij wijst er daarnaast op dat de vraag wanneer prestaties en verrekening binnen of buiten het maatschappelijk verkeer liggen nog niet geheel duidelijk is. Naar zijn mening is in dit geval echter duidelijk wel een maatschappelijk karakter aanwezig.

Ongeveer anderhalf jaar later bracht hij nogmaals zijn onmacht om de beslissing van de Tariefcommissie een plaats te geven tot uiting bij zijn noot bij de gelijkkluidende uitspraak van de Tariefcommissie van 24 november 1959, nr. 8897 O, BNB 1960/73; 'In de noot heb ik mijn onmacht te kennen gegeven om die beslissing te plaatsen in het schema, dat ik mede aan de hand van de jurisprudentie had opgebouwd. De onderhavige beslissing brengt mij niet verder dan tot de constatering, dat de Tariefcommissie, bij bijdragen door leden onderscheidt tussen - aan belasting onderworpen - vergoedingen en niet tot belastingheffing leidende kostenbijdragen binnen de eigen kring. Voorshands zie ik nog geen duidelijke criteria voor het maken van de onderscheiding.'

<sup>65</sup> C.P. Tuk, noot bij Tariefcommissie 30 oktober 1961, nr. 9332 O, BNB 1962/168.

scheid tussen activiteiten van een vereniging ten eigen behoeve en activiteiten ten behoeve van de leden. In het eerste geval 'worden de van de leden ontvangen bedragen door hen voldaan in hun hoedanigheid van in de vereniging opgegaan onderdeel - en zijn dan geen vergoeding voor een dienst - in het tweede geval door de leden als afzonderlijke eenheden tegenover de vereniging, in welk geval wel van een vergoeding voor een dienst sprake is.' Het aanmerken van de voor de reclame, bonnen en letters ontvangen bedragen als bijdragen van de leden 'voor de activiteiten van het comité ten eigen behoeve' staat volgens Tuk op heel sterk gespannen voet met, en zou een geheel andere zijn beslissing zijn als de vroegere beslissingen.

Hoe dit ook zij, vast staat dat de kwestie die speelt bij de 'eigen kring', een geheel andere is dan de eerder besproken kwestie van de 'besloten kring'. In het eerste geval is er wel sprake van ondernemerschap maar zijn de in geding zijnde prestaties (waarschijnlijk) geen prestaties in het economische verkeer terwijl in het tweede geval mogelijk in het geheel niet van ondernemerschap sprake zou zijn.

In gelijke zin als in BNB 1958/245 werd geoordeeld in de uitspraak van de Tariefcommissie van 24 november 1959, BNB 1960/73 waarin het ging om een winkeliersvereniging welke van haar leden contributies ontving, welke werden gebruikt voor het bekostigen van een Sint Nicolaas-actie en bijdragen ter bestrijding van de kosten van de organisatie van een braderie.<sup>66</sup> De Tariefcommissie oordeelde ten aanzien van de contributies 'dat ... de contributies voor de Sint Nicolaas-actie dit karakter missen en veeleer kostenbijdragen binnen de eigen kring zijn.'

In het geval van een vereniging van bezitters van motorrijtuigen, welke vereniging als doel had het geven van voorlichting en het treffen van regelingen met bedrijven die tegen gereduceerde prijs prestaties willen verrichten voor de leden van de vereniging, werden de door de leden betaalde contributies eveneens niet aangemerkt een vergoeding voor verleende diensten. Deze vereniging trad slechts bemiddelend op en leverde geen goederen aan de leden. De leden konden 'tegen betaling van een matige contributie' naar believen gebruik maken van de door de vereniging aangeboden faciliteiten.

De Tariefcommissie overwoog dat de activiteiten van de vereniging 'enkel zijn gericht op de behartiging van de belangen van de leden in het algemeen; dat tegenover de vaste bijdrage of contributie ... in de gegeven omstandigheden niet een daarmee in rechtstreeks verband staande tegenprestatie van de appellant valt aan te wijzen; dat de appellant slechts faciliteiten mogelijk maakt, welke ieder lid ten goede kunnen komen en dat van diensten voor welke van de leden een afzonderlijke vergoeding is geheven is niet gebleken; dat de contributies dan ook niet het karakter dragen van vergoedingen voor bewezen diensten'.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Nr. 8897 O.

<sup>67</sup> Denk hierbij ook aan het Apple and Pear Development Council-arrest en het Tolsma-arrest van het Hof van Justitie EG. Deze oude uitspraak loopt vooruit op de huidige jurisprudentie.

In schril contrast met deze uitspraak staat de uitspraak van de Tariefcommissie van 2 november 1964, BNB 1965/73 met betrekking tot een vereniging van winkeliers welke zich volgens haar statuten ten doel stelt 'het bevorderen van gunstige voorwaarden voor de in- en verkoop van goederen voor haar leden'. Hiertoe heeft de vereniging een verenigingsbureau gesticht dat zich onder andere bezighoudt met het organiseren van vergaderingen, het verrichten en administreren van de gezamenlijke inkopen, het opstellen van nota's etc.

De Tariefcommissie is van mening dat de werkzaamheden die de vereniging ten behoeve van haar leden verricht 'gericht zijn op het bevredigen van door deze leden gevoelde maatschappelijke behoeften en als diensten in de zin van de wet moeten worden beschouwd; dat de contributiebetalingen de vergoedingen vormen voor de diensten door de appellant aan haar leden bewezen; dat hieraan niet afdoet dat deze in de vorm van een hoofdelijke omslag der kosten aan de leden worden berekend, daar hiermede slecht beoogd wordt een praktisch bruikbare formule te vinden voor de vaststelling van de door elk lid verschuldigde vergoeding'.<sup>68</sup>

Uit deze jurisprudentie blijkt dat bij betaling van contributies zeker niet altijd sprake is van een kostenverrekening binnen de eigen kring. Tevens blijkt dat in oude jurisprudentie de eigen kring een ruimer bereik heeft dan de besloten kring. Immers, zo was bijvoorbeeld in BNB 1960/73 sprake van een kostenbijdrage binnen de eigen kring maar, naar mag worden aangenomen, niet van een besloten kring.<sup>69</sup>

Tevens valt op dat in de beslissingen van de Tariefcommissie waarin een eigen kring aanwezig werd geacht, telkens werd gesproken van 'kostenverrekeningen binnen de eigen kring'. Naar mijn mening is deze kostenverrekening binnen de eigen kring thans - onder de werking van de Wet op de omzetbelasting 1968 - in twee delen uiteen gevallen: de verrekening van kosten en de eigen kring. In BNB 1989/213 komt de term 'eigen kring' in een ietwat andere context naar voren namelijk als element van de omschrijving van de term 'economische activiteiten' en komt de verrekening van kosten naar voren als uitzondering op de belastbaarheid van economische activiteiten.

---

<sup>68</sup> Bedacht dient te worden dat in het geval van de vereniging van motorrijtuigenbezitters alle werkzaamheden door het bestuur van de vereniging worden verricht met uitzondering van wat administratietaken welke door de twee kinderen van de secretaris worden verricht en welke hiervoor een geringe vergoeding krijgen. Het bestuur zelf krijgt alleen een kostenvergoeding. De vereniging krijgt hiermee een ideëel karakter. Daarnaast zal het ledenbestand van deze vereniging niet alleen uit ondernemers bestaan zoals thans, in BNB 1965/73 wel het geval is.

<sup>69</sup> Toevallig werd in dit arrest (en in BNB 1958/245) niet gesteld dat sprake zou zijn van een besloten kring maar indien dit wel zo was geweest en de Tariefcommissie had op grond van de feiten inderdaad tot een dergelijke besloten kring geconcludeerd, dan was men aan de vraag of de prestaties in eigen kring werden verricht (c.q. of er sprake was van een kostenverrekening binnen de eigen kring) niet meer toegekomen.

### 6.3.2 De eigen kring als bestanddeel van economische activiteiten

De Hoge Raad overwoog in BNB 1989/213 ten aanzien van de vraag of ter zake van door een fiscale eenheid aan een niet tot die eenheid behorende BV in rekening gebracht bedrag voor gemaakte kosten van beheer en administratie ten behoeve van die BV 'moet worden aangemerkt als een vergoeding voor niet in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties' als volgt;

'Als diensten welke ingevolge artikel 4 in samenhang met artikel 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan omzetbelasting zijn onderworpen, moeten worden aangemerkt alle prestaties die in het economische verkeer tegen vergoeding worden verricht door een ondernemer in het kader van zijn onderneming. Als prestaties verricht in het economische verkeer hebben te gelden alle prestaties bij het verrichten waarvan de ondernemer, ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren. ... Het vorenoverwogene brengt mee dat belanghebbende naar de maatstaf van de door haar van A BV ontvangen vergoeding omzetbelasting verschuldigd is, tenzij die vergoeding slechts de verrekening zou hebben gevormd van het aandeel van A BV in uitgaven die rechtstreeks voor gemene rekening van belanghebbende en A BV waren gedaan.<sup>70</sup>

In dit arrest heeft de Hoge Raad duidelijk de termen 'eigen kring' en 'kostenverrekening tot op zekere hoogte uit elkaar gehaald. Laatstgenoemde term heeft thans betrekking op een op zichzelf staand leerstuk binnen de omzetbelasting dat echter niet geheel los te denken is van de 'eigen kring'. Eerstgenoemde term daarentegen vormt thans een element (van de algemene omschrijving) van de belastbare feiten in de Wet op de omzetbelasting 1968 zoals bedoeld in artikel 4 jo. artikel 1 van de Wet en speelt dus thans in tegenstelling tot vroeger, een rol bij de vaststelling van het ondernemerschap in plaats van daarna.

Dit concludeer ik op grond van een ander arrest van de Hoge Raad, BNB 1990/34, waarin deze uitdrukkelijk besliste dat de termen 'economisch verkeer' en 'economische activiteiten' aan elkaar gelijk zijn.<sup>71</sup> Aangezien de term economische activiteiten op grond van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk deel uitmaakt van de omschrijving van de belastingplicht, meen ik dat deze term thans ook integraal deel uitmaakt van de omschrijving van het ondernemerschap als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

In BNB 1990/34 ging het om de vraag of een coöperatieve vereniging omzetbelasting was verschuldigd over de door haar leden betaalde contributies waarbij de vereniging zich op het standpunt stelde dat zij haar activiteiten verrichtte binnen een besloten kring. Het Hof Arnhem besliste op dit punt dat van het optreden binnen een besloten kring geen sprake is 'omdat in beginsel ieder die het land- en/of tuinbouwbedrijf uitoefent, lid kan worden' waaraan volgens het Hof niet af

<sup>70</sup> Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213.

<sup>71</sup> 11 oktober 1989, nr. 25 253.

doet dat het bestuur beslist over toelating tot het lidmaatschap.<sup>72</sup>

Belanghebbende bestrijdt de uitspraak van het Hof onder andere met de stelling dat het Hof het wezenlijke karakter van het optreden binnen een besloten kring heeft miskent. 'Bepalend hiervoor is niet het feit dat in beginsel een beperkt aantal leden toetreden, doch het feit dat de activiteiten binnen de besloten kring geen kenmerken dragen van deelname aan het economisch ruilverkeer hetgeen voor de verenigingsactiviteiten binnen een coöperatie niet het geval is' aldus belanghebbende.

Voor de beoordeling van deze stelling van belanghebbende verwijst de Hoge Raad allereerst naar de door hem in BNB 1989/213 gegeven definitie van prestaties als bedoeld in artikel 4 jo. artikel 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Vervolgens overweegt de Hoge Raad als volgt;

'Met zijn overweging dat belanghebbende, voor zover zij ten behoeve van haar leden tegen vergoeding diensten verricht, daarbij niet optreedt binnen een besloten kring, heeft het Hof kennelijk beoogd als zijn oordeel tot uitdrukking te brengen dat belanghebbende bij het verrichten van deze prestaties, ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste opvatting omtrent genoemde wetsbepalingen en is evenmin ongenoegzaam of onbegrijpelijk gemotiveerd. In dat oordeel ligt besloten dat de door belanghebbende ten behoeve van haar leden tegen vergoeding verrichte diensten hebben te gelden als economische activiteiten in de zin van artikel 4, leden 1 en 2 van de Zesde richtlijn. Aldus oordelend heeft het Hof deze richtlijnbeepaling niet geschonden; er kan immers redelijkerwijs geen twijfel over bestaan dat activiteiten die worden verricht in het economische verkeer, dienen te worden aangemerkt als economische activiteiten in de zin van die richtlijnbeepalingen.'

De Hoge Raad maakt, door de termen 'economisch verkeer' en 'economische activiteiten' aan elkaar gelijk te stellen, de omschrijving van prestaties in het economisch verkeer via de 'omweg' van de Zesde richtlijn deel van de omschrijving van de ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Tevens 'corrigeert' de Hoge Raad de uitspraak van het Hof voor zover betreft de 'besloten kring'; 'heeft het Hof kennelijk beoogd ... tot uitdrukking te brengen dat belanghebbende .... optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.'<sup>73</sup> Belanghebbende heeft prestaties in het economisch verkeer dan

---

<sup>72</sup> Hof Arnhem 22 april 1987, nr. 129/84 opgenomen in BNB 1990/34.

<sup>73</sup> Niet dat het Hof in deze correctie behoefde. Het Hof gaf alleen zijn oordeel over de stelling van belanghebbende die stelde 'binnen een besloten kring' prestaties te verrichten terwijl waarschijnlijk bedoeld werd 'binnen de eigen kring'. Het oordeel van het Hof is op dit punt dan ook geheel juist en volledig in overeenstemming met de reeds gewezen jurisprudentie op dit punt en behoeft dan ook geen correctie. Het ondernemerschap van de coöperatieve vereniging stond, als ik de stukken goed gelezen heb, niet ter discussie. De vraag was alleen of de verenigingsactiviteiten van de coöperatie belast(bar)e prestaties waren hetgeen volgens belanghebbende niet het geval was omdat deze activiteiten niet worden verricht in het economisch ruilverkeer maar binnen de besloten kring van de

wel economische activiteiten verricht welke, indien tegen vergoeding verricht, prestaties zijn als bedoeld in artikel 4, jo. artikel 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968.<sup>74</sup> De coöperatieve vereniging vormt dus geen eigen kring met haar leden.<sup>75</sup>

Uit BNB 1989/213 zou kunnen worden afgeleid dat thans wellicht alleen nog sprake is van een eigen kring bij een fiscale eenheid.<sup>76</sup> In dit arrest ging het om een fiscale eenheid bestaande uit een tweetal BV's en een andere BV welke weliswaar in zekere zin verweven was met de twee tot de fiscale eenheid behorende BV's, maar die desondanks zelf niet kon worden toegelaten tot de fiscale eenheid. Het Hof besliste dat ondanks het feit dat de verwevenheid met de betreffende BV niet voldoende was om deze tot de fiscale eenheid te laten

---

vereniging. Belanghebbende bedoelde dus te zeggen dat zij haar activiteiten verrichtte binnen de eigen kring.

Zo verwarde het Hof 's-Gravenhage in zijn uitspraak met betrekking tot een studentenvereniging van 29 juni 1994, nr. 923348-M-1, opgenomen in BNB 1995/277 beide termen wél; 'Het Hof kan belanghebbende niet volgen in haar stelling dat zij, nu zij de onderwerpelijke prestaties bijna uitsluitend ten behoeve van haar leden verricht, niet optreedt in het economische verkeer. In de eerste plaats heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat zij, voor zover zij ten behoeve van haar leden prestaties tegen vergoeding verricht, daarbij optreedt binnen de eigen kring. (So far, so good, D.S.) Uit de overgelegde statuten en de huishoudelijke reglementen blijkt immers dat een ieder, mits hij aan de gestelde voorwaarden voldoet, lid van de vereniging kan worden. Derhalve kan niet worden gezegd dat de leden tot de eigen kring van belanghebbende behoren.' Het Hof maakt voor de vraag of sprake is van een eigen kring gebruik van overwegingen welke betrekking hebben op de 'besloten kring' hetgeen een heel andere kwestie is en bovendien niet ter sprake was nu belanghebbende ontegenzeggelijk al op grond van bepaalde andere prestaties reeds als ondernemer was aan te merken. Het oordeel van het Hof dat in casu sprake was van prestaties in het economisch verkeer was uiteindelijk wel correct.

<sup>74</sup> Over de vraag of de prestaties tegen vergoeding - zijnde de contributies - waren verricht ging de juridische strijd verder. Zie uiteindelijk Hoge Raad 23 december 1992, nr. 28 552, BNB 1993/79 welk arrest later in dit hoofdstuk nog uitgebreid aan de orde zal komen.

<sup>75</sup> Het openbare lichaam dat op de voet van de Wet Gemeenschappelijke Regelingen door een dertiental gemeenten is ingesteld en dat de zorg voor de ratten- en ongediertebestrijding als taak had, was een gelijk lot beschoren. Het Hof Amsterdam, 12 maart 1991, nr. 4468/89, opgenomen in BNB 1992/301, oordeelde dat 'uit de omstandigheid dat belanghebbende een openbaar lichaam is, dat op de voet van artikel 8, eerste lid, van de Wet Gemeenschappelijke Regelingen is ingesteld door een aantal gemeenten, die een gemeenschappelijke regeling hebben getroffen,' op zichzelf niet volgt 'dat die gemeenten behoren tot de eigen kring van belanghebbende in vorenbedoelde zin.' Het oordeel van het Hof werd op dit punt in cassatie niet bestreden.

<sup>76</sup> Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005. Ook de redactie van het Vakstudie Nieuws trok de conclusie dat de Hoge Raad met 'eigen kring' de fiscale eenheid bedoelt. Zie de aantekening van de redactie bij genoemd arrest van de Hoge Raad in V-N 1988/2536. Zie in gelijke zin ook L. Lengkeek en J.T. Sanders, Subsidies en BTW, tweede druk, Deventer 1998, blz. 54.

behoren, het aan deze BV in rekening gebrachte bedrag voor ten behoeve van haar gemaakte kosten 'moet worden aangemerkt als een vergoeding voor niet in het maatschappelijk verkeer verrichte prestaties.'

De Hoge Raad daarentegen was van oordeel dat de betreffende BV weliswaar een met de fiscale eenheid verweven ondernemer is, maar dat hij desalniettemin voor de omzetbelasting als zelfstandig ondernemer aan te merken is.<sup>77</sup> Hieruit vloeit voort dat de 'werkzaamheden door belanghebbende niet werden verricht ten behoeve van een persoon die tot haar eigen kring behoort'. Aangezien de werkzaamheden van de fiscale eenheid bovendien strekten ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, moeten zij als prestaties in het economische verkeer worden aangemerkt.<sup>78</sup>

Geconcludeerd kan worden dat de 'eigen kring' telkens de gehele zelfstandige

---

<sup>77</sup> Hiermee is de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101 achterhaald. In deze uitspraak ging het om een tweetal BV's die volgens het Hof 'in financieel opzicht nauw aan elkaar zijn gelieerd en bovendien wat betreft de uitoefening van hun bedrijf of beroep in organisatorisch opzicht in vergaande mate met elkaar samenwerken; dat tussen hen jaarlijks een verrekening plaats heeft van de kosten, welke zij als uitvloeisel van deze samenwerking uitsluitend of mede ten behoeve van de ander hebben gemaakt; dat de te verrekenen kosten van de kant van belanghebbende nagenoeg geheel bestaan uit de door haar betaalde salarissen aan medewerkers van A BV, die - naar de gemachtigde ter zitting onweersproken heeft verklaard - alleen om administratieve redenen bij haar in dienstbetrekking zijn; dat naar 's Hof's oordeel de bedragen welke belanghebbende aan A BV in verband met voormelde kostenverrekening jaarlijks over en weer aan elkaar verschuldigd zijn niet de vergoeding vormen voor verleende diensten in de zin van de Wet; dat toch, aangenomen al dat aan de kostenverrekening prestaties van de een jegens de ander ten grondslag liggen, deze prestaties als van interne aard moeten worden beschouwd en mitsdien geacht moeten worden niet in het maatschappelijk verkeer te zijn verricht.'

Eenzijds is het Hof van oordeel dat de prestaties van interne aard zijn, het Hof is dus kennelijk van mening dat de verwevenheid tussen de twee BV's voldoende is om hen als één ondernemer aan te merken, ondanks het feit dat kennelijk geen sprake was van een fiscale eenheid. (Zelfstandigheid van beide rechtspersonen werd in dit geval dus niet aanwezig geacht.) Vervolgens is het Hof kennelijk ook nog eens van mening dat er sprake is van verrekening van kosten voor gemene rekening. Kan nog van een dergelijke verrekening sprake zijn indien er van wordt uitgegaan dat voor de omzetbelasting slechts sprake is van één ondernemer?

<sup>78</sup> Hoe zou worden geoordeeld ten aanzien van de groep loonslagers die, zich als een zelfstandige entiteit presenterend, door de Tariefcommissie op 28 november 1977, nr. 11 177, BNB 1978/89 werd aangemerkt als één ondernemer? Deze groep valt dan weliswaar niet onder artikel 7, lid 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 maar wel onder artikel 7, lid 1, van de Wet. De groep als geheel wordt dan aangemerkt als 'ieder'. Zie in deze zin ook R.R.J.M. Keijzers, aantekening bij Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, Fed 1988/739.

Zie in gelijke zin ook Hoge Raad 6 november 1985, nr. 23 026, BNB 1986/45.

Bedacht dient te worden dat een en ander natuurlijk niet uitsluit dat een dergelijke entiteit met een interne levering (of dienst) in de zin van artikel 3 en artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 kan worden geconfronteerd.



onderneming omvat van de fiscale eenheid welke bestaat uit het totaal van de daarin opgegene, voor de bestaansduur van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting niet langer relevante, (zelfstandige) ondernemingen.<sup>79</sup> Tussen een (coöperatieve) vereniging het haar leden kan dus geen sprake zijn van een eigen kring.<sup>80</sup>

### 6.3.2.1 Relatie tussen 'eigen kring' en 'binnen het kader van de onderneming'

In het IJ-veren II arrest heeft de Hoge Raad aangegeven wanneer sprake is van prestaties welke in het kader van de onderneming zijn verricht;

'Als prestaties welke binnen het kader van een onderneming worden

---

<sup>79</sup> Zie in gelijke zin C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen*, Arnhem 1990, blz. 111.

Reugebrink, *Omzetbelasting, negende druk*, Deventer 1997, stelt op blz. 77 en 78 dat in het algemeen niet wordt aangenomen dat de (rechts-)personen die tezamen een entiteit vormen niet meer afzonderlijk als ondernemer worden beschouwd. Hij verwijst hierbij naar de uitspraak van de Tariefcommissie met betrekking tot de groep loonslagers, BNB 1978/89 en een uitspraak van het Hof Den Haag van 29 juni 1994, nr. 923348, V-N 1994, blz. 3525 en in BNB 1995/277.

In dit opzicht is het van belang te wijzen op het arrest van de Hoge Raad van 5 juni 1991, nr. 27 179, V-N 1991/1936 waarin het ging om een maatschap die was opgericht door een tweetal, onder de landbouwregeling van artikel 27, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 vallende, landbouwers welke als doel heeft het door schaalvergroting beter benutten van arbeid en werktuigen. De landbouwwerktuigen worden daartoe gezamenlijk geëxploiteerd ten behoeve van de individuele uitoefening van de twee landbouwbedrijven.

Het Hof Leeuwarden oordeelt op basis van de feiten dat de maatschap geen zelfstandig bedrijf uitoefent voor de heffing van omzetbelasting maar dat sprake is van twee zelfstandige bedrijven 'die op een bepaald onderdeel een niet zelfstandig samenwerkingsverband in het leven hebben geroepen met geen ander oogmerk dan het verkrijgen van subsidie ter zake van genoemde exploitatie van werktuigen, waarbij de kosten van deze exploitatie op evenredige wijze worden verdeeld'. Voorts kon volgens het Hof in het onderhavige geval niet kan worden gesproken van deelname aan het economisch verkeer omdat door de maatschap alleen prestaties worden verricht voor de twee maatschapsleden. De maatschap was dus geen ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968.

De Hoge Raad bevestigt de beslissing van het Hof; 'De omstandigheid dat het hier twee maten betreft, die in het verband van de maatschap uitsluitend ten behoeve van hun eigen bedrijven een beperkt aantal machines bezigden, laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat de door de maatschap verrichte activiteiten een onderdeel uitmaakten van de bedrijven van de maten.' Hieruit volgt volgens Vervaeet dat de in verband met de prestaties van de maatschap aan de maten gemaakte kosten 'moeten worden verdeeld over de maten als voor gemeenschappelijke rekening gedane uitgaven.' Zie F.L.J. Vervaeet, *Over de maat en de maatschap*, Btw-Brief 1995/5, blz. 13.

<sup>80</sup> Overigens merkt D.G. Van Vliet in zijn artikel 'Fondsenwerving en omzetbelasting' in *Stichting en Vereniging* 1988, blz. 188 het volgende op: 'Maar in het algemeen wordt er vanuit gegaan dat een min of meer besloten vereniging die alleen activiteiten in eigen kring heeft niet geacht wordt prestaties jegens de leden te verrichten. De Europese Commissie is van mening dat dit bijvoorbeeld geldt wanneer de organisatie zich uitsluitend bezighoudt met belangbehartiging van leden. (Publikatieblad EEG 31 januari 1988, nr. C 25/1)'

verricht zijn aan te merken alle prestaties, die worden verricht in het economische verkeer binnen het kader van de organisatie door middel waarvan de onderneming wordt uitgeoefend.<sup>81</sup>

Het verrichten van prestaties in het economisch verkeer maakt duidelijk een onderdeel uit van deze definitie.<sup>82</sup> Uit de combinatie van de definitie van prestaties in het economisch verkeer en de definitie van prestaties binnen het kader van de onderneming blijkt, dat wil sprake kunnen zijn van prestaties binnen het kader van de onderneming, moet worden opgetreden 'buiten' de eigen kring maar binnen het kader van de organisatie door middel waarvan de onderneming wordt uitgeoefend.<sup>83</sup> Zowel het gebruik van het woord 'onderneming' in artikel 1 van de Wet als het feit dat de Hoge Raad in de definitie van het kader van de onderneming het woord 'organisatie' gebruikt, doet vermoeden dat hiermee de objectieve onderneming, het bedrijf of beroep, wordt bedoeld.

Zoals eerder is uiteengezet is sprake van prestaties in het economisch verkeer indien ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen wordt opgetreden tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren. De Hoge Raad leidde in het bovenvermelde IJ-veren II-arrest uit de uitspraak van het Hof af 'dat de uitvoering van de veerdiensten door het Gemeentevervoerbedrijf inhoudt dat rechtstreeks ten behoeve van de gebruikers van het veer vervoersdiensten worden verricht, waarbij de Gemeente zich niet beperkt tot de enkele beschikbaarstelling van een gemeenschapsvoorziening, doch zich ten behoeve van bedoelde gebruikers belast met de daadwerkelijke verzorging van het vervoer. Aldus treedt de Gemeente door de uitvoering van de veerdiensten op in het economische verkeer.'<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> Hoge Raad 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189.

<sup>82</sup> Zie Hoge Raad 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 waarin het feit dat de uitleen van boeken niet werd aangemerkt als een prestatie in het economisch verkeer meteen ook de weg afsloot voor het aanmerken van die uitleen als een prestatie welke binnen het kader van de onderneming werd verricht.

<sup>83</sup> Prestaties welke worden verricht binnen de eigen kring, de fiscale eenheid, worden dus niet verricht binnen het kader van de onderneming.

<sup>84</sup> In het muzische vorming-arrest van de Hoge Raad van 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 daarentegen werd in een vergelijkbare casus anders beslist. In dit geval ging het om een stichting welke een aantal prestaties verrichtte op basis waarvan zij, hetzij uit eigen hoofde, hetzij als onderdeel van de Gemeente welke haar in het leven had geroepen, als ondernemer werd aangemerkt. Tot de werkzaamheden van die stichting behoorde ook het organiseren van projecten ten behoeve van de kunstzinnige vorming van de leerlingen van het openbare en het bijzondere basisonderwijs in de Gemeente. Voor de deelname aan die projecten werd niets in rekening gebracht.

Volgens het Hof zouden de om niet verrichte prestaties als ondernemer zijn verricht indien deze prestaties 'in overwegende mate dienstbaar zijn aan de andere handelingen'. Dit verband werd door het Hof in casu niet aanwezig geacht. (De overwegingen van het Hof zijn bijna identiek aan die van het Hof zoals gepubliceerd in BNB 1987/189.)

De Hoge Raad ging echter niet in op een dienstbaar zijn aan de andere (belastbare) handelingen; 'De bestreden uitspraak en de stukken van het geding stellen buiten twijfel

Nadat de Hoge Raad aldus heeft vastgesteld dat ook bij de uitvoering van de veerdiensten sprake is van prestaties in het economische verkeer, komt de vraag aan de orde of deze prestaties in het kader van de onderneming zijn verricht. 'Aangezien deze uitvoering geschiedt binnen het verband van het Gemeentevervoerbedrijf, in welk verband de Gemeente ook prestaties tegen vergoeding verricht, hebben de veerdiensten te gelden als prestaties die in het kader van een door de Gemeente gedreven onderneming worden verricht' aldus de Hoge Raad.

Gezien de geven definitie van het kader van de onderneming en de overwegingen van de Hoge Raad, meen ik dat de organisatie door middel waarvan de onderneming wordt uitgeoefend moet worden opgevat in de zin van de organisatie van arbeid en kapitaal door middel waarvan de onderneming wordt uitgeoefend.<sup>85</sup>

---

dat belanghebbende met de prestaties die zij ten behoeve van de projecten om niet heeft verricht, geen ander doel beoogde dan de muzische vorming van kinderen die in de Gemeente de basisschool bezochten, en deze prestaties niet heeft verricht ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang. Onder die omstandigheden kan van deze prestaties niet worden gezegd dat zij werden verricht in het economische verkeer. Dit brengt mee dat belanghebbende bij het verrichten van de prestaties niet als ondernemer heeft gehandeld, zodat zij de haar te dezer zake in rekening gebrachte voorbelasting niet in aftrek kan brengen.' Volgens Otto is dit 'het eerste arrest waar mogelijk werd geacht dat binnen één rechtspersoon, in casu een stichting, een ondernemersdeel bestaat naast een deel dat uitsluitend prestaties om niet verricht en dat derhalve het aftrekrecht ontbeert.' Zie W.P. Otto, *De niet-ondernemers sfeer van een rechtspersoon*, Btw-Brief 1996/11, blz. 6.

Samengevat:

A. Een ondernemer (op grond van andere prestaties) verricht om niet 1.) prestaties in het economische verkeer, en 2.) binnen het kader van de organisatie door middel waarvan de onderneming wordt uitgeoefend? Dan hebben deze prestaties volgens het II-veren II-arrest (en in gelijke zin het British Tourist Information-arrest, BNB 1988/147) te gelden als prestaties welke in het kader van de onderneming zijn verricht. De ondernemer heeft ook ten aanzien van deze om niet verrichte prestaties recht op aftrek van voorbelasting.

B. Een ondernemer (op grond van andere prestaties) verricht om niet géén prestaties in het economische verkeer omdat bij die gratis prestaties een economisch belang ontbreekt. De ondernemer heeft bij het verrichten van die prestaties niet als ondernemer gehandeld en heeft ter zake geen recht op aftrek van voorbelasting. Zie voor een voorbeeld van deze categorie Hoge Raad 26 januari 2000, 35 199, V-N 2000/10.25 waarin het ging om een overkoepelende sportorganisatie welke haar activiteiten op het gebied van belangenbehartiging om niet verrichte. (Deze activiteiten werden bekostigd uit contributies en subsidies welke kennelijk niet werden aangemerkt als vergoeding voor de verrichte prestaties.) Het Hof Amsterdam oordeelde in deze zaak dat deze activiteiten niet werden verricht met het oog op de verkrijging van een prijs of tegenwaarde. Vervolgens oordeelde het Hof dat deze activiteiten 'ook overigens niet worden verricht met het oog op enig daarmee gemoeid economisch belang ...'. Belanghebbende kwam dus alleen recht op aftrek van voorbelasting toe voor dat deel van de prestaties waarvoor zij als ondernemer kon worden aangemerkt.

De feitelijke vaststelling of ter wille van daarmee gemoeide economische belangen is gehandeld is dus van cruciaal belang.

<sup>85</sup> In deze zin begrijp ik ook het tweede II-veren arrest waarin het feit dat de exploitatie van  
294

Opmerking verdient hierbij dat het kader van de onderneming niet alleen van belang is voor de reikwijdte van de omzetbelasting zoals artikel 1, onderdeel a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 aangeeft, maar ook voor de aftrek van voorbelasting zoals is bepaald in artikel 15, lid 1, van de Wet. Zoals ik al eerder in hoofdstuk 3 heb aangegeven, is aftrek van voorbelasting op grond van laatstgenoemd artikel mogelijk voor zover de goederen of diensten worden gebezigd in het kader van de onderneming.<sup>86</sup> Uitsluiting van die aftrek kan alleen indien sprake is van een vrijstelling dan wel wanneer de goederen of diensten door de ondernemer mede worden gebezigd anders dan in het kader van zijn onderneming'.<sup>87</sup> De Zesde richtlijn daarentegen verbindt het recht op aftrek van voorbelasting alleen aan het verrichten van belaste prestaties.<sup>88</sup>

---

de gratis veerdiensten geschiedt binnen het verband van het Gemeentevervoerbedrijf, in welk verband ook prestaties tegen vergoeding werden verricht, de veerdiensten werden verricht binnen het kader van een door de Gemeente gedreven onderneming.

Wel meen ik dat aan kapitaal en arbeid lage eisen worden gesteld. Zo is volgens mij de potlood en het aanwenden van kennis mogelijk al voldoende om een dergelijke organisatie aanwezig te achten.

Bovenstaande is in strijd met hetgeen veelal in de literatuur wordt betoogd namelijk dat op grond van het arrest van de Hoge Raad van 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173 de organisatie van kapitaal en arbeid als eis van het ondernemerschap niet meer wordt gesteld. Zie in deze zin bijvoorbeeld J. Reugebrink, *Omzetbelasting, negende druk*, Deventer 1997, blz. 81.

Hierbij wil ik echter opmerken dat het in dat arrest ging om een natuurlijk persoon die tegen betaling de administratie verzorgde van een dierenartsenassociatie, werkzaamheden verrichte voor een firma en voor ongeveer tien personen aangiftebiljetten voor de inkomstenbelasting invulde. Het Hof 's-Gravenhage had op grond van de feiten geoordeeld dat belanghebbende ondernemer was in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968. In cassatie voerde belanghebbende aan dat hij geen ondernemer was 'omdat hij geen organisatie van kapitaal en arbeid te zijnen dienste had.' Dit middel faalde volgens de Hoge Raad omdat 'ingevolge artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 ieder die een beroep zelfstandig uitoefent, ondernemer is. De eis dat dit beroep wordt uitgeoefend door middel van een organisatie van kapitaal en arbeid wordt daarbij niet gesteld.'

In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dus dat bij het uitoefenen van een beroep de eis van een organisatie van arbeid en kapitaal op grond van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting niet wordt gesteld. Deze eis wordt volgens de tekst van artikel 7 ook niet gesteld ten aanzien van de uitoefening van een bedrijf (waaronder volgens lid 2 van artikel 7 ook de uitoefening van een beroep wordt verstaan) eveneens niet gesteld. Ik kan mij echter niet voorstellen dat in de praktijk zich het geval voordoet van de uitoefening van een bedrijf zonder dat er een organisatie van kapitaal en arbeid is.

<sup>86</sup> Artikel 15, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>87</sup> Zie artikel 15, lid 2 en lid 6, van de Wet op de omzetbelasting 1968 jo. artikel 11 tot en met 16 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

Uitsluiting van de aftrek volgt ook indien het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 op grond van artikel 15, lid 1 jo artikel 16 van de Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing is. Dit Besluit is echter 'slechts' in specifieke gevallen van toepassing.

<sup>88</sup> Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn. Volgens mij trekt Van Lindonk de conclusie dat

Een andere mogelijke opvatting is dat het kader van de onderneming wordt gevormd door de economische activiteiten (welke activiteiten volgens Van Lindonk altijd onder bezwarende titel dienen te zijn verricht).<sup>89</sup> In de optiek van Van Lindonk zou een groot deel van de door de Hoge Raad gegeven definitie van prestaties binnen het kader van de onderneming overbodig zijn. De Hoge Raad had dan immers kunnen volstaan met te bepalen dat als prestaties welke binnen het kader van de onderneming zijn verricht zijn aan te merken alle (door die ondernemer verrichte) prestaties in het economische verkeer. De tekst van artikel 4 van de Zesde richtlijn geeft hiertoe de ruimte. Dit artikel geeft weliswaar aan dat degene die economische activiteiten verricht als belastingplichtige is aan te merken maar bevat verder geen enkele indicatie hoever die belastingplicht reikt.

Omvat de belastingplicht dan alle door hem verrichte economische activiteiten of wordt de subjectieve belastingplicht beperkt door artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn hetwelk bepaalt dat belastingheffing alleen aan de orde kan komen indien de betreffende prestaties door 'een als zodanig handelende belastingplichtige' worden verricht?<sup>90</sup> Mij schijnt toe dat de Hoge Raad inderdaad een dergelijke opvatting huldigt. De subjectieve belastingplicht bestaat voor wat de Wet betreft uit de prestaties welke in het kader van de onderneming worden verricht. Voor wat de richtlijn betreft wordt de subjectieve belastingplicht beperkt tot de economische activiteiten welke door een als zodanig handelende belastingplichtige zijn verricht.<sup>91</sup>

---

het kader van de onderneming wordt gevormd door de prestaties in het economisch verkeer welke tegen vergoeding worden verricht, dan ook meer op grond van deze bepaling in combinatie met artikel 15, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 dan op grond van de artikelen 7 van de Wet en 4 van de Zesde richtlijn. Het is wel heel gemakkelijk om dan te zeggen dat dus het kader van de onderneming wordt gevormd door de belaste prestaties in het economisch verkeer. Feit is dat de Nederlandse wetgever bij de invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968 er voor heeft gekozen af te wijken van de aftrek van voorbelasting zoals deze geregeld was in de Tweede richtlijn en daarna in de Zesde richtlijn. Zie hierover bijvoorbeeld J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, negende druk, Deventer 1997, blz. 229 en 230, D.B. Bijl, D.G. van Vliet en J.B. van der Zanden, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, tweede herziene druk, Deventer 1994, blz. 203. Zou Van Lindonk gelijk hebben, is artikel 15, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 gedeeltelijk altijd overbodig geweest en kan dit voor een deel worden geschrapt.

<sup>89</sup> De door haar gestelde aanvullende eis dat de prestaties onder bezwarende titel dienen te zijn verricht is dus door de Hoge Raad verworpen in onder andere het II-veren II-arrest en het British Tourist Information-arrest. In beide arresten had dan immers geen aftrek van voorbelasting mogen worden toegestaan voor de om niet verrichte prestaties.

<sup>90</sup> Dat de betreffende prestaties bovendien in het binnenland en onder bezwarende titel dienen te zijn verricht is naar mijn mening alleen van belang voor de objectieve belastingplicht; de verrichte prestaties.

<sup>91</sup> Denk hierbij bijvoorbeeld aan de nevenwerkzaamheden. Worden deze door een als zodanig handelende belastingplichtige verricht, of in termen van de Wet; worden deze verricht binnen het kader van de onderneming?

### 6.3.3 Verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten

Zoals hierboven in paragraaf 6.3.1.3. is vermeld, besliste de Tariefcommissie in een aantal gevallen, zie BNB 1958/245 en BNB 1960/73, dat sprake was van 'kostenbijdragen binnen de eigen kring' en heeft de Hoge Raad in BNB 1989/213 de 'eigen kring' tot een element bij de afweging van de economische activiteiten gemaakt en de 'kostenverrekening' tot een uitzondering op de (belastbaarheid van) economische activiteiten. Aangezien de werkzaamheden van belanghebbende waren aangemerkt als economische activiteiten was belanghebbende naar de maatstaf van de door haar ontvangen vergoeding omzetbelasting verschuldigd, 'tenzij die vergoeding slechts de verrekening zou hebben gevormd van het aandeel van A BV in uitgaven die rechtstreeks voor gemene rekening van belanghebbende en A BV waren gedaan.'

Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de prestaties welke aan de kostenverrekening ten grondslag liggen zijn verricht in het economische verkeer.<sup>92</sup> Vrouwenvelder acht dit een te letterlijke lezing van het arrest.<sup>93</sup> Zij vindt het moeilijk om in die situatie een prestatie te onderkennen en oppert dat de Hoge Raad 'uitsluitend bedoeld heeft aan te geven dat gelet op het BTW-systeem heffing niet aan de orde dient te komen ingeval de uitgaven rechtstreeks voor gezamenlijke rekening zijn gedaan.'

De Hoge Raad knoopt in zijn oordeel aan bij het belastbare feit in plaats van de belastingplicht door te stellen dat over de vergoeding omzetbelasting verschuldigd is tenzij die vergoeding slechts de verrekening vormt van rechtstreeks voor gemene rekening gedane uitgaven. Wellicht bedoelde de Hoge Raad hiermee aan te geven dat een dergelijke als een verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten aan te merken vergoeding niet als een vergoeding kwalificeert als bedoeld in artikel 8, lid 1 en lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en (daardoor ?) ook niet als een vergoeding in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 waardoor geen sprake is van een belastbare dienst als bedoeld in dat artikel.

Dit betekent echter nog niet dat er geen sprake zou zijn van een prestatie in het economisch verkeer aangezien ook een prestatie om niet als een prestatie in het economisch verkeer kan worden aangemerkt.<sup>94</sup> Dit is slechts anders indien wordt

---

<sup>92</sup> De visie van het Hof Den Haag in de uitspraak van 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101 dat de prestaties die een BV verricht voor een nauw met haar gelieerde, maar niet met haar tot een fiscale eenheid behorende, BV als prestaties van interne aard moeten worden beschouwd en dus niet in het maatschappelijk verkeer zijn verricht, is door BNB 1989/213 achterhaald. De bedragen die hiervoor werden betaald door de afnemer van de prestaties, de andere BV, zijn volgens het Hof dus niet belast. Hetzelfde geldt voor de uitspraak van het Hof Amsterdam van 30 mei 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85.

<sup>93</sup> E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook ?) in de BTW niet mogelijk!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6208, blz. 1146.

<sup>94</sup> Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 waarin het ging om een toeristische organisatie die om niet zowel toeristische informatie verstrekt als

aangenomen dat in het geheel geen sprake is van een prestatie. Hiervoor valt veel te zeggen want waaruit bestaat de prestatie van de ondernemer, die als mede-afnemer van de door een derde verrichte prestatie moet worden aangemerkt, die een deel van de ter zake aan hem in rekening kosten gebrachte doorberekent aan zijn mede-afnemer?<sup>95</sup> Een dienst die bestaat in de doorberekening zelf? Dit lijkt niet voor de hand liggend en ik sluit mij aan bij Vrouwenvelder die van mening is dat een prestatie in zo'n geval moeilijk is te onderkennen. Indien de betreffende zijn mede-afnemer echter méér berekent dan zijn aandeel in de kosten - een winst-opslag berekent - zou dit kunnen worden aangemerkt als een indicatie dat hijzelf een prestatie heeft verricht aan zijn mede-afnemer.<sup>96</sup>

Minder duidelijk ligt het wanneer een ondernemer bijvoorbeeld zijn personeel prestaties voor een andere ondernemer laat verrichten en vervolgens de kosten daarvan aan hem doorberekend. Is hier dan sprake van de uitleen van personeel of van kostenverrekening? BNB 1997/301 lijkt er op te wijzen dat ook dan sprake kan zijn van verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten.<sup>97</sup>

Zou er van worden uitgegaan dat in het geheel geen sprake is van een prestatie, dan komt de vraag of die prestatie in het economisch verkeer is verricht in het geheel niet aan de orde. Is er daarentegen wel sprake van een prestatie waarbij slechts de vergoeding daarvan ter discussie staat dan kan er wel sprake zijn van een prestatie in het economisch verkeer. Aangezien het steeds zal gaan om

---

evenementen organiseert en tevens drukwerken levert tegen vergoeding. Op grond van deze laatste activiteit is zij ondernemer in de zin van de Wet. De Hoge Raad overwoog met betrekking tot de genoemde prestaties om niet dat de bestreden uitspraak en de stukken van het geding buiten twijfel laten dat belanghebbende met het verrichten van deze prestaties, ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren, hetgeen inhoudt dat die prestaties worden verricht in het economische verkeer.'

<sup>95</sup> Formeel is het wellicht zo dat slechts een van de (beide) ondernemers als afnemer van de prestatie dient te worden aangemerkt, materieel zullen er vrijwel altijd meerdere afnemers zijn. (Ik schrijf hier 'vrijwel altijd' omdat het misschien ook mogelijk is dat een aantal ondernemers het een of ander overeenkomen en daarbij een verdeelsleutel afspreken terwijl vervolgens een (of meer) van de ondernemers van de betreffende prestatie geen gebruik maakt. Als voorbeeld denk ik aan het geval van de ondernemer die met een collega-ondernemer overeenkomt dat deze laatste tegen betaling van een vast percentage van de kosten, indien nodig gebruik kan maken van personeel van de eerste ondernemer. Denkbaar is dat de ondernemer door onvoorziene omstandigheden in enig jaar geen gebruik maakt van het personeel van de ander. Gezien de formulering van de kosten voor gemene rekening in BNB 1997/301 meen ik dat dan toch sprake kan zijn van een dergelijke verrekening.)

<sup>96</sup> In die zin vat ik ook de voorwaarde op die de Hoge Raad stelt ten aanzien van de kosten voor gemene rekening namelijk dat slechts 'het werkelijke bedrag' mag worden omgeslagen. Hoge Raad 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301. Op dit arrest kom ik later in deze paragraaf nog uitgebreid terug.

<sup>97</sup> Hier kom ik bij de bespreking van BNB 1997/301 op terug.

zelfstandige ondernemers waartussen geen fiscale eenheid bestaat, en het feit dat de prestaties - naar ik aanneem - worden verricht met het oog op de daarmee gemoeide economische belangen, zal bij verrekening van kosten voor gemene rekening van prestaties binnen de eigen kring, mede gezien de restrictieve uitleg die de Hoge Raad daaraan schijnt te geven, geen sprake kunnen zijn.<sup>98</sup>

Ik ben het dan ook niet eens met Vervloed die 'het samenstel van ondernemers dat op één of meerdere onderdelen van hun bedrijfsvoering gemeenschappelijk wil verwezenlijken' aanmerkt als een 'eigen kring'.<sup>99</sup> Gezien het vorenstaande geef ik er de voorkeur aan er van uit te gaan dat bij verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten, geen sprake is van een prestatie van degene die voor de kostenverrekening zorg draagt.

In Hoge Raad 23 april 1997, BNB 1997/301 geeft de Hoge Raad duidelijk aan wanneer sprake is van kosten voor gemene rekening; 'Er is sprake van kosten voor gemene rekening indien kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers die in eerste instantie door een van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de bedoelde ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat'.<sup>100</sup>

---

<sup>98</sup> Vrouwenvelder zaait op dit punt verwarring; 'Bij rechtstreeks voor gemeenschappelijke rekening gedane uitgaven is geen sprake van een eigen kring. De betrokken partijen hoeven geen deel uit te maken van een eigen kring.' Hoeft niet, mag wel? E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook ?) in de BTW niet mogelijk, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6208, blz. 1147.

<sup>99</sup> J.L.M.J. Vervloed, Kosten voor gemeenschappelijke rekening, Btw-Brief 1995/2, blz. 3. Zie over BNB 1997/301 ook J.T. Sanders, BTW en gemene kosten, van lust en last, Btw-brief 10/1997, blz. 3 - 6.

<sup>100</sup> Nr. 32 166.

Zie in gelijke zin ook de uitspraak van het Finanzgericht Münster van 6 september 1994, 15 K 4659/92 U, Der Betrieb 1995, blz. 706. Daarin ging het om een vereniging, belanghebbende, welke voor haar leden een gezamenlijke advies- en juridische afdeling in stand hield. De kosten daarvan werden over de leden omgeslagen. Het Finanzamt merkte de verrichte adviesdiensten aan als belastbare 'Leistungsaustausch'. Het Finanzgericht was het eens met het Finanzamt omdat de omslag gerelateerd was aan de jegens elk lid verrichte adviesdiensten: 'Die von der Klägerin erhobenen Beiträge (Umlagen) hätten in einem Abhängigkeitsverhältnis zu den gegenüber jeder Bank erbrachten Beratungsleistungen gestanden, denn die Höhe der Beiträge habe sich nach dem Umfang der in Anspruch genommenen Beratung gerichtet. Die individuelle Rechnungserteilung wie bei externen Beratern wäre überflüssig und unverständlich, wenn die Klägerin nur nach dem Bilanzverhältnisschlüssel Gesellschafterbeiträge hätte erheben wollen. Es habe auch keine steuerlich unbeachtliche Innengesellschaft vorgelegen, da die Klägerin aktiv am Rechtsverkehr teilgenommen habe.' De hoogte van de individuele omslag was afhankelijk van het aantal keren dat een beroep werd gedaan op de adviesafdeling. Als Innengesellschaft worden door Tipke en Lang aangemerkt de 'stille Gesellschaften, Meta-Gesellschaften, Gewinnpools, Bürogemeinschaften'. Deze zijn geen ondernemer in de zin van het Umsatzsteuergesetz. Zie hiervoor K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 667.



Uit deze omschrijving blijkt dat de kosten moeten worden betaald door een van de ondernemers ten behoeve waarvan zij zijn gemaakt en voorts dat geen winstopslag mag worden berekend.<sup>101</sup> Immers, het werkelijke bedrag van die kosten moet worden omgeslagen volgens de Hoge Raad.<sup>102</sup> Daarnaast moet dit werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel worden omgeslagen waarbij het risico ter zake van de gemaakte kosten eveneens volgens die verdeelsleutel over de ondernemers dient te worden omgeslagen. Hieraan wordt volgens de Hoge Raad niet voldaan indien door een BV aan een andere BV de daadwerkelijk gewerkte uren volgens een vast uurtarief in rekening brengt, 'zodat D BV niet het risico voor de gemaakte kosten draagt volgens een te voren vaststaande verdeelsleutel'.<sup>103</sup>

Dit is anders volgens de Hoge Raad voor wat betreft de kosten van de werkzaamheden van de directeur (B); 'Het staat vast dat B zowel bij belanghebbende als bij D BV als directeur in dienstbetrekking was en dat de werkelijke aan die dienstbetrekking verbonden kosten - die door belanghebbende in eerste instantie zijn betaald - volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel, te weten bij helfte,

---

In het Verenigd Koninkrijk worden aan de kostenverrekening zwaardere eisen gesteld. Zo wordt vereist dat 'the supplies are, in fact, obtained by all the parties jointly. They must not be obtained by the paymaster and resupplied to the others. In the case of property, this means that the parties need to enter into a joint lease with the landlord. In the case of staff, joints contracts of employments are necessary.' Zie R. Wareham, A. Dolton, ed., Tolley's VAT Planning 1998-99, Croydon 1998, blz. 85. Indien hieraan niet wordt voldaan, wordt er van uitgegaan dat de 'paymaster' een belastbare prestatie heeft verricht.

<sup>101</sup> Een verschil met het samenwerkingsverband zoals bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 is volgens mij dat dan voor de te verrichten werkzaamheden een zelfstandige ondernemer wordt 'opgericht', terwijl bij de verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten een van de ondernemers waarover de kosten worden omgeslagen zelf de betreffende prestaties verricht dan wel daarvoor zorg draagt. Deze ondernemer treedt volgens Vrouwenvelder op als 'penvoerder'.

<sup>102</sup> Zie BNB 1997/301 waarin de Hoge Raad uitdrukkelijk oordeelt dat 's Hof's overweging met betrekking tot de kosten van de werkzaamheden van directie en administratief personeel onbegrijpelijk is, 'nu de Inspecteur in zijn verzoekschrift heeft gesteld dat die kosten zonder winstopslag worden doorberekend, terwijl uit de stukken van het geding en 's Hof's uitspraak niet blijkt dat de Inspecteur van dat standpunt is teruggekomen.'

<sup>103</sup> Hoge Raad 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301. Zie ook in gelijke zin E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook ?) in de BTW niet mogelijk!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6208, blz. 1149.

Zie ook Hoge Raad 16 september 1992, nr. 28 237, BNB 1992/371, waarin de Hoge Raad meeding in het oordeel van het Hof; 'Het Hof heeft voorts, onder meer uitgaande van de vaststelling dat achteraf niet de werkelijke uitgaven maar alleen het aantal verrichte werkzaamheden een rol spelen, geoordeeld dat de door de SGD aan belanghebbende betaalde vergoeding geen verrekening inhoudt van het aandeel van de SGD in uitgaven die door belanghebbende rechtstreeks voor gemene rekening van belanghebbende en de SGD waren gedaan.' Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst, aldus de Hoge Raad.

werden verdeeld, waarbij beide vennootschappen het risico van die kosten, bijvoorbeeld in geval van ziekte van B, droegen.' Voor wat betreft de kosten van de werkzaamheden van het administratief personeel vindt de Hoge Raad het oordeel van het Hof dat belanghebbende onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat het slechts gaat om doorberekening van uitbetaalde lonen eveneens onbegrijpelijk. 'In cassatie moet ervan worden uitgegaan dat de kosten voor het werkelijke bedrag tot een hoogte van 50% van dat bedrag werden doorberekend. Onderzocht dient te worden of die doorberekening tot genoemd percentage berustte op een tevoren vaststaande verdeelsleutel, en of het risico van die kosten belanghebbende en D BV volgens die verdeelsleutel aangaat' aldus de Hoge Raad. Het Hof 's-Gravenhage oordeelt uiteindelijk in de verwijzingsuitspraak van deze zaak dat 'alleszins het vermoeden is gerechtvaardigd dat de doorberekening berustte op een tevoren vaststaande verdeelsleutel en dat het risico van de kosten beide partijen aangaat.'<sup>104</sup> De methode van kostenberekening berust volgens het Hof op een min of meer stilzwijgende afspraak van partijen.

Vrouwenvelder verwijst naar BNB 1989/213 waarin de Hoge Raad gewag maakt van 'rechtstreeks voor gemene rekening' gedane uitgaven, hetwelk volgens haar meebrengt 'dat in beginsel slechts sprake kan zijn van uitgaven die aan derde ondernemers zijn gedaan.'<sup>105</sup> Daarnaast leidt zij uit een uitspraak van het Hof Amsterdam af dat 'loonkosten slechts onder uitzonderlijke omstandigheden kosten zijn die rechtstreeks gezamenlijk worden gemaakt.'<sup>106</sup> Uit de door de Hoge Raad geformuleerde omschrijving van kosten voor gemene rekening blijkt niet af te leiden dat sprake moet zijn van aan derde ondernemers gedane uitgaven. Er staat slechts dat kosten moeten worden gemaakt. Deze kosten kunnen ook hun oorsprong hebben bij degene die doorberekent. Ook is komen vast te staan dat loonkosten kosten voor gemene rekening kunnen zijn. Beide aspecten speelden in BNB 1997/301 en toch werden de salariskosten van de 'uitgeleende' directeur aangemerkt als kosten voor gemene rekening.<sup>107</sup>

Concluderend kan gesteld worden dat het buiten de heffing blijven van kosten voor gemene rekening niet gelegen is in het binnen de eigen kring presteren. Een

---

<sup>104</sup> Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, VN 1999/38.15.

<sup>105</sup> E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook ?) in de BTW niet mogelijk!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6208, blz. 1150. In deze zin ook R.R.J.M. Keijsers, aantekening bij Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, Fed 1988/739.

<sup>106</sup> Hof Amsterdam 11 september 1990, notitie BTW-heffing. Zie E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook ?) in de BTW niet mogelijk!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6208, blz. 1148 en 1150. Zie voor een ander (ouder) voorbeeld van een uitspraak waarin sprake was van verrekening van kosten Hof Amsterdam, 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85 en Hof 's-Gravenhage, 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101.

<sup>107</sup> De uitgeleende directeur kreeg zijn salaris van belanghebbende. In die zin kan hij wel als een derde worden aangemerkt. Hij was echter geen ondernemer in de zin van de omzetbelasting.

eigen kring bestaat alleen binnen de fiscale eenheid en de als ondernemer aangemerkte entiteit. Bovendien vereist de omschrijving van kosten voor gemene rekening geen enkele relatie tussen de ondernemers en dus ook niet dat sprake is van een eigen kring. Heffing blijft naar mijn mening achterwege omdat bij kosten voor gemene rekening geen sprake is van een door degene die doorberekent verrichte prestatie.

#### **6.4 De vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968**

Artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 stelt de (bij algemene maatregel van bestuur nader aan te wijzen) diensten vrij 'welke door zelfstandige groeperingen van personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn, worden verleend aan hun leden en welke rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van voornoemde prestaties, mits die groeperingen van hun leden slechts terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven en geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt';<sup>108</sup> Het lijkt mij zo dat in dit geval ontegenzeggelijk wel sprake is van economische prestaties. Immers, indien dit niet zo zou zijn, zou een dergelijke vrijstelling overbodig zijn omdat in dat geval in het geheel niet aan belastingheffing kan worden toegekomen.

Artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 geeft uitvoering aan de in artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 genoemde vrijstelling. In artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt een aantal ondernemers genoemd die samen een dergelijke zelfstandige groepering kunnen vormen zoals bijvoorbeeld de op grond van artikel 34 van de Ziekenfondswet toegelaten rechtspersonen en onderwijsinstellingen.<sup>109</sup> Daarnaast geeft artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit aan dat niet alle door dergelijke zelfstandige groeperingen verrichte diensten onder de vrijstelling kunnen vallen. Zo geldt de vrijstelling bij de eerder genoemde onderwijsinstellingen bijvoorbeeld alleen 'voor zover de diensten bestaan in het verzorgen van de administratie'.<sup>110</sup>

Artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting bevat in lid 1, onderdeel f een, ten opzichte van de eerder vermelde bepalingen, algemenere bepaling op grond waarvan 'andere dan hiervoor genoemde personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn' een zelfstandige groepering

<sup>108</sup> Zie artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 jo. artikel 9a, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

<sup>109</sup> Zie respectievelijk onderdelen a en c van lid 1 van artikel 9 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

<sup>110</sup> Zie artikel 9, lid 1, onderdeel c, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

kunnen vormen. De vraag is dan vervolgens of de leden van een landbouwcoöperatie (want daar gaat het in feite toch om), dus de landbouwers die onder de landbouwregeling vallen, kwalificeren als een dergelijke ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht.<sup>111</sup>

De landbouwer die onder de zogenoemde landbouwregeling van artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 valt, brengt weliswaar zijn afnemer(s) geen BTW in rekening, maar zijn afnemers hebben op grond van lid 4 een forfaitaire aftrek voor een aantal in lid 1 van genoemd artikel vermelde prestaties. De landbouwer zelf heeft geen recht op aftrek van voorbelasting omdat artikel 14 a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 de prestaties waarvoor op grond van artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geen omzetbelasting is verschuldigd, aanmerkt als prestaties als bedoeld in artikel 11 waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.<sup>112</sup>

De prestaties waarvoor de afnemer van de landbouwer een forfaitaire aftrek geniet, zijn de leveringen van goederen als bedoeld in Tabel 1, onderdeel a, Wet welke zij in hun hoedanigheid van landbouwer, veehouder, tuinbouwer en bosbouwer hebben voortgebracht, en de diensten 'welke naar hun aard bijdragen tot de agrarische productie en welke zij met gebruikmaking van hun normale uitrusting en personeel verrichten'.<sup>113</sup> Deze forfaitaire aftrek geldt volgens lid 4 van artikel 27 niet voor de leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen 'en andere in het bedrijf gebruikte goederen'.<sup>114</sup>

Indien dus het niet in rekening brengen van BTW door een landbouwer voor verrichte leveringen/diensten waarvoor wél forfaitaire aftrek bestaat bij de afnemer niet kan worden aangemerkt als het verrichten van vrijgestelde prestaties - en in die zin zou ik de betreffende bepalingen toch wel willen opvatten - kan artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 in principe niet van toepassing zijn ter zake van dergelijke ondernemers/prestaties.<sup>115</sup> Dat is anders voor wat betreft de leveringen van gebruikte bedrijfsmiddelen en dergelijke. Deze leveringen vallen mogelijk wel onder een vrijstelling maar zijn helaas niet de enige prestaties die landbouwers plegen te verrichten.

---

<sup>111</sup> Grappig in dit opzicht is dat Van Brederode de op blz. 187 van De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, vermeldt 'het wezen van de coöperatie als samenwerkingsverband in de vorm van een gemeenschappelijk bedrijf leidt tot toepassing van het proportionaliteitsbeginsel op de interne betrekkingen.'

<sup>112</sup> Zie ook artikel 15, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>113</sup> Zie respectievelijk artikel 27, lid 1, onderdelen a en b, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>114</sup> Zie artikel 27, lid 1, onderdeel c, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

<sup>115</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 276, stelt dat 'Voorop staat derhalve de vrijstelling van bepaalde ondernemers, zij het niet voor al hun prestaties.' Beschouwt hij de landbouwregeling dan wel als een volwaardige vrijstelling?

Het lijkt er dus (voorlopig) op dat de coöperatie niet kan kwalificeren als de zelfstandige groepering van personen of lichamen die vrijgestelde prestaties verrichten of die geen ondernemer zijn als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Zo dit wel zo zou zijn, dan is toepassing van de bedoelde vrijstelling vaak onzeker omdat artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 uitdrukkelijk bepaalt dat van de leden alleen terugbetaling van hun aandeel in de gezamenlijke kosten kan worden gevorderd. Aangezien de landbouwcoöperaties een zeker winststreven niet kan worden ontzegd, en gemaakte winsten vaak ten goede komen (restitutie van te hoog berekende voorlopige prijzen e.d.) aan de leden van de coöperatie, zal op deze grond toepassing van de vrijstelling voor de door de coöperatie aan haar leden verrichte prestaties achterwege moeten blijven.

In de resolutie van 4 februari 1988 is echter door de staatssecretaris goedgekeurd dat de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 ook wordt toegepast op ondernemersorganisaties 'waarin ondernemers samenwerken op wie de landbouwregeling van artikel 27 van de Wet van toepassing is, voor zover het diensten aan deze ondernemers betreft'.<sup>116</sup> Hieraan wordt toegevoegd dat deze aanschrijving slechts geldt 'voor die organisaties waarvoor tot 1 januari 1987 het keuzerecht bestond om in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken.' Hieruit volgt volgens de staatssecretaris dat deze aanschrijving niet van toepassing is op 'bijvoorbeeld werktuigencoöperaties en bedrijfsverzorgingsdiensten'.<sup>117</sup>

De redactie van het Vakstudie Nieuws merkt in de aantekening onder de resolutie terecht op dat artikel 13, A, eerste lid, onderdeel f, van de Zesde richtlijn 'de vrijstelling beperkt tot samenwerkingsverbanden van vrijgestelde personen en personen die niet belastingplichtig zijn'. In tegenstelling tot deze bepaling betreft de resolutie thans ook organisaties van onder de landbouwregeling vallende landbouwers in de vrijstelling. Zowel de vrijgestelde belastingplichtige als de niet-belastingplichtige heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. De onder de landbouwregeling vallende landbouwer heeft zelf weliswaar ook geen recht op aftrek

---

<sup>116</sup> Nr. 088-262, V-N 1988/528.

<sup>117</sup> Vreemd is dat de onder de landbouwregeling vallende ondernemers voor die prestaties waarvoor zij in elk geval niet aftrekgerechtigd zijn en waarvoor ook geen (forfaitaire) aftrek bestaat bij hun afnemers - de verkoop van gebruikte bedrijfsmiddelen - kennelijk niet voor deze prestaties een vrijgesteld samenwerkingsverband kunnen vormen als bedoeld onder artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Juist ter zake van die prestaties komen zij meer in aanmerking voor toepassing van de vrijstelling dan voor de prestaties waarvoor wel forfaitaire aftrek van voorbelasting bestaat. Overigens is het gezien alle beperkingen nog maar de vraag het voor landbouwers nog wel nuttig is om een samenwerkingsverband te vormen. Door de uitsluiting van de werking van de vrijstelling van een aantal prestaties zoals vermeld in artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit en artikel 9 van de Uitvoeringsbeschikking en daarboven nog eens deze uitsluiting in de resolutie blijven denk ik niet veel prestaties over waarop de vrijstelling wel nog van toepassing zou kunnen zijn.

van voorbelasting doch zijn voorbelastingdruk wordt weggenomen door middel van een forfaitaire aftrek bij zijn afnemer. Hij kan als belastingplichtige dus niet worden gelijkgesteld met een 'vrijgestelde' en komt volgens de Zesde richtlijn dus niet voor deze vrijstelling in aanmerking.<sup>118</sup> Bij deze mening van de redactie Vakstudie Nieuws sluit ik mij geheel aan.

### **6.5 De vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, letter l, van de Zesde richtlijn; contributies**

Deze bepaling bevat een vrijstelling voor zowel bepaalde leveringen van goederen als voor diensten. Deze prestaties dienen te zijn verricht door instellingen zonder winstoogmerk 'met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard welke in het collectief belang tegen een statutair vastgestelde contributie worden verricht.'<sup>119</sup>

In het Eerste verslag wordt ten aanzien van deze vrijstelling opgemerkt dat in sommige talen het begrip 'syndicaal' wordt gebruikt terwijl in andere talen de 'duidelijk afgebakende term 'trade union' wordt gebezigd.'<sup>120</sup> Ten aanzien van dit verschil merkt de commissie in het Eerste verslag het volgende op;

'De Commissie is van mening dat deze verschillen geen praktische gevolgen zouden mogen hebben voor wat betreft de organisaties zonder winstoogmerk (ongeacht of het gaat om beroeps-, werknemers-, of werkgeversorganisaties) wier activiteiten beperkt blijven tot het behartigen van de gemeenschappelijke belangen van hun leden. In dat geval brengen deze instellingen immers de collectiviteit van hun leden tot uiting en dan concreteriseren de door de leden betaalde bijdragen het lidmaatschap van een collectief orgaan zonder dat deze bijdragen de tegenprestatie voor verleende diensten vormen. Deze organisaties zouden dus buiten de werkingssfeer van de BTW moeten vallen.

Organisaties zoals hierboven bedoeld wier activiteiten niet beperkt blijven tot de gemeenschappelijke belangenbehartiging van hun leden dienen wel

---

<sup>118</sup> Het is nog maar de vraag of deze resolutie niet inmiddels is ingetrokken. Zij komt namelijk niet meer voor in de bijlage van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 april 1995, nr. VB95/1368, opgenomen in V-N 1995/1678.

<sup>119</sup> Voorts mag toepassing van deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing leiden. Deze richtlijnbeepaling is in de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen in artikel 11, lid 1, onderdeel t.

J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod merken ten aanzien van deze vrijstelling op dat met name gedacht moet worden aan werkgevers- en werknemersorganisaties, politieke partijen en kerkgenootschappen. Zie Wegwijs in de BTW, zevende druk, Deventer 1999, blz. 342.

<sup>120</sup> Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, Com (83) 426 def., blz. 45.

binnen de werkingssfeer van de belasting te vallen wanneer de geïnde contributies in feite de tegenprestatie vormen voor aan ieder van de leden verleende diensten... .

Gezien ... is de Commissie van mening dat het effect van dergelijke verschillen miniem zou moeten zijn omdat het eventueel slechts betrekking zou hebben op de diensten die aan de leden worden verleend door beroeps- of werkgeversorganisaties die:

- 1) onder de werkingssfeer van de belasting vallen;
- 2) statutair vastgestelde contributies innen die als tegenprestatie voor dergelijke diensten kunnen worden beschouwd.<sup>121</sup>

Blijkbaar zal volgens de Commissie slechts zelden van dergelijke organisaties sprake zijn nu het effect van dergelijke verschillen miniem 'zou moeten zijn'.

Afgezien van het feit dat duidelijk blijkt uit deze tekst dat in bepaalde gevallen ook contributies als tegenprestaties voor verleende diensten kunnen worden beschouwd, blinkt deze tekst niet bepaald uit door helderheid. Volgens Reugebrink is deze vrijstelling typisch een bepaling die bedoeld is om het uitgebreide begrip 'ondernemer' wat 'in te dammen'.<sup>122</sup> Hij wijst er voorts op dat indien de organisatie leden heeft die zelf belaste ondernemers zijn (werkgeversorganisaties), de vrijstelling een nadelig effect zal hebben.<sup>123</sup>

Redelijkerwijs mag er van worden uitgegaan dat werkgeversorganisaties veelvuldig gebruik hebben gemaakt van de in de resoluties van 16 januari 1979 en 19 februari 1982 geboden keuzemogelijkheid voor belastingheffing voor dergelijke organisaties.<sup>124</sup> Dit keuzerecht is ingevolge de resolutie van 16 oktober 1986

---

<sup>121</sup> Eerste verslag, blz. 46.

Overigens maakt Amand van het gestelde in het Eerste verslag het volgende; 'A contrario, according to the VAT Committee, organizations which do not limit their activities to the collective representation of their members may become liable to VAT if the subscriptions they receive actually represent a consideration for individually identifiable services provided by their members.' VAT Monitor, 1996, nr. 1, blz. 6.

<sup>122</sup> J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997, blz. 345.

<sup>123</sup> De leden zullen dan niet zo snel geneigd zijn werkzaamheden uit te besteden aan een dergelijke vereniging. Veel 'activiteiten' zullen zij uit kostenoopt punt liever in eigen hand houden.

Overigens zullen dergelijke verenigingen proberen niet aan die voorwaarden te voldoen. Zie in deze zin J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Deventer 1999, blz. 342.

<sup>124</sup> Nr. 078-2523 respectievelijk nr. 082-129. Dit keuzerecht was mogelijk op grond van bijlage G, punt 2, van de Zesde richtlijn en gold tot 1 januari 1982. Het keuzerecht is echter nadien gecontinueerd 'vanwege de onduidelijkheid over de reikwijdte van de vrijstelling als gevolg van de omstandigheid, dat de verschillende taalversies van de richtlijn op dit punt niet met elkaar in overeenstemming zijn. Hierdoor loopt de praktijk ten aanzien van deze organisaties in de verschillende Lid-Statens uiteen' aldus de staatssecretaris van Financiën in de resolutie van 16 oktober 1986, nr. 086-2856, V-N 1986/2373. Volgens de redactie van het Vakstudie Nieuws in de aantekening bij deze resolutie werd de keuzemogelijkheid verlengd 'onder verwijzing naar discussie in Europees verband.'

uiterlijk per 1 januari beëindigd nadat de Commissie van de EG had aangegeven dat continuering daarvan in strijd is met de Zesde richtlijn en dat de vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, onderdeel 1, van de Zesde richtlijn moet worden toegepast.<sup>125</sup>

Opheffing van het keuzerecht brengt mee dat werkgeversorganisaties voortaan voor hun leden vrijgestelde prestaties verrichten 'voor zover deze prestaties bestaan in diensten en daarmee nauw samenhangende leveringen tegen een statutair vastgestelde contributie, met die prestaties geen winst wordt beoogd, en deze prestaties worden verricht in het collectief belang van de leden.'<sup>126</sup> Prestaties welke in beginsel onder de vrijstelling vallen, kunnen desalniettemin in de heffing worden betrokken indien niet wordt voldaan aan een van de twee in de resolutie gestelde voorwaarden.<sup>127</sup>

De eerste voorwaarde is dat beheer en bestuur van de organisatie in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding dienen te geschieden 'door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de organisaties.' De tweede voorwaarde houdt in dat de vrijstelling niet tot concurrentievervalsing ten nadele van ondernemingen die wel aan de heffing zijn onderworpen mag leiden. Beide voorwaarden zijn terug te vinden in artikel 13 A, lid 2, onderdeel a, van de Zesde richtlijn en mogen op grond van die bepaling als extra voorwaarden worden gesteld voor de toepassing van de vrijstelling.<sup>128</sup>

In deze resolutie wordt tevens aangegeven dat het aanwenden van contributies ter bekostiging van prestaties niet betekent dat daarbij sprake is van collectieve belangenbehartiging en dus dat de vrijstelling toepassing kan vinden. 'Zo zullen

---

Deze discussie betrof de vraag of de vrijstelling van artikel 13 A, lid 1, onder 1, van de Zesde richtlijn alleen gold voor werknemersorganisaties of ook voor werkgeversorganisaties en vond haar oorzaak in niet eensluidende taalversies van de Zesde richtlijn. Uit het Eerste verslag (zie citaat in de hoofdtekst) blijkt dat de vrijstelling zowel van toepassing is op werknemers- als op werkgeversorganisaties.

<sup>125</sup> Nr. 086-2856, V-N 1986/2373.

<sup>126</sup> Resolutie 16 oktober 1986, nr. 086-2856, V-N 1986/2373.  
Gebruik van de woorden 'voor zover' geeft aan dat de werkgeversorganisaties voor prestaties welke niet aan de gestelde voorwaarden voldoen op normale wijze in de heffing zullen worden betrokken.

<sup>127</sup> Op grond van de in de resolutie gestelde voorwaarden (en het beëindigen van het keuzerecht) is voor een aantal werkgeversorganisaties de vrijstelling komen te vervallen. Het vervallen van de vrijstelling had nadelige gevolgen voor die werkgeversorganisaties met leden die ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten als leden hadden. Deze ondernemersorganisaties hebben verzocht om toepassing van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 hetgeen aanleiding gaf tot de resolutie van 4 februari 1988, nr. 088-262, V-N 1988/528.

<sup>128</sup> Zie respectievelijk artikel 13 A, lid 2, onderdeel a, tweede en vierde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn.



juridische adviezen, secretariaatswerkzaamheden en andere werkzaamheden voor zover deze geschieden ten behoeve van individuele leden altijd belast zijn, ook al wordt daarvoor geen afzonderlijke vergoeding in rekening gebracht' aldus de staatssecretaris in deze resolutie.

## 6.6 Samenvatting

Een belangrijke eis waaraan voldaan moet zijn wil sprake kunnen zijn van ondernemerschap is de zelfstandigheid. Zowel de natuurlijke als de niet-natuurlijke (rechts-)persoon dient zelfstandig activiteiten in het economisch verkeer te verrichten.

Hoewel artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn ruimte laat voor een andere interpretatie, ga ik er van uit dat voor wat betreft de niet-natuurlijke (rechts)persoon de Zesde richtlijn in de fiscale eenheid een (kennelijk) uitputtende uitzondering op de zelfstandigheid bevat. Afgezien van de fiscale eenheid kent met name de oudere Nederlandse jurisprudentie de figuur van de onzelfstandige niet-natuurlijke (rechts-)persoon wel.

Indien juridisch zelfstandige personen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, worden zij te zamen als één ondernemer aangemerkt. Hun onderlinge prestaties zijn niet langer relevant voor de omzetbelasting omdat zij niet in het economische verkeer worden verricht.

Voor wat betreft de coöperatie is niet voldaan aan de drie eisen voor een fiscale eenheid. Indien de fiscale eenheid inderdaad de enige uitzondering is op de zelfstandigheid van een niet-natuurlijke (rechts-)persoon, moet de coöperatie ten opzichte van haar leden voor de omzetbelasting als zelfstandig worden aangemerkt. Dit betekent dat de coöperatie haar activiteiten voor haar leden verricht in het economisch verkeer.

Prestaties in het economisch verkeer zijn volgens de Hoge Raad 'alle prestaties bij het verrichten waarvan de ondernemer, ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren.' Uit deze omschrijving blijkt niet dat er sprake moet zijn van een vergoeding. Ook een om niet verrichte prestatie kan een prestatie in het economisch verkeer zijn, mits zij wordt verricht ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen. Indien opbrengst wordt verkregen, is in elk geval sprake van een prestatie in het economisch verkeer.

Het kader van de onderneming, dat er toe dient de onderneming af te bakenen tegenover de privéfeer, wordt gevormd door de prestaties in het economisch verkeer. De rechtspraktijk bedient zich ter voorkoming van belastingheffing van een aantal figuren waarmee getracht wordt het effect van dit criterium te nuanceren.

Een van die figuren is de besloten kring welke met name onder de oude omzetbelastingen veelvuldig ten tonele werd gevoerd. Waarschijnlijk heeft deze figuur in ons huidige niet-cumulatieve stelsel geen bestaansrecht meer.

Een andere figuur, die eveneens onder de werking van de oude omzetbelastingen

gen tot ontwikkeling kwam, is de eigen kring. De eigen kring wordt regelmatig ten onrechte verward met de besloten kring. Terwijl in het geval van een besloten kring geen sprake is van ondernemerschap, is bij de eigen kring wel sprake van ondernemerschap maar is er geen sprake van een belastbare prestatie. De Tariefcommissie gebruikte telkens de term 'kostenbijdragen binnen de eigen kring'. In dat geval hebben de ontvangen bedragen niet het karakter van een vergoeding voor een prestatie. Waarschijnlijk was volgens de Tariefcommissie geen sprake van prestaties in het maatschappelijk/economisch verkeer. Geheel duidelijk is dit echter niet.

BNB 1960/73 is een voorbeeld van een geval waarin een contributie werd aangemerkt als een kostenbijdrage binnen de eigen kring. Het is echter niet zo dat een contributie per definitie als een dergelijke bijdrage wordt aangemerkt. Thans maakt de term 'eigen kring' een beperkend element uit van de omschrijving van prestaties in het economisch verkeer. De kosten voor gemene rekening (welke ik beschouw als de opvolger van de kostenbijdrage) worden in BNB 1989/213 als uitzondering geformuleerd op de prestaties in het economisch verkeer.

Volgens de Hoge Raad in BNB 1997/301 is sprake van kosten voor gemene rekening 'indien kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers die in eerste instantie door een van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de bedoelde ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.'

Volgens deze omschrijving is het niet nodig dat tussen de verschillende ondernemers enige vorm van gelieerdheid of een eigen kring bestaat. Slechts de werkelijke kosten mogen worden omgeslagen, het berekenen van een winstopslag is uit den boze. Zolang er geen winstopslag wordt berekend, en de omslag van kosten plaatsvindt aan de hand van een tevoren vastgestelde verdeelsleutel, welke niet daarin mag bestaan dat bijvoorbeeld het daadwerkelijk aantal gewerkte uren volgens een vast uurtarief wordt omgeslagen omdat dan enig risico ten aanzien van die kosten wordt uitgesloten, wordt de betaling door de verschillende ondernemers niet aangemerkt als een vergoeding voor een door de 'zaakwaarnemer' verrichte prestatie. Naar mijn mening ontbreekt in het geval van kostenverrekening een prestatie. Berekent de zaakwaarnemer wel een winstopslag, dan wordt dit waarschijnlijk aangemerkt als een indicatie dat de zaakwaarnemer een prestatie tegen vergoeding heeft verricht.

Voor wat betreft de prestaties binnen de eigen kring dient te worden opgemerkt dat daarvan thans waarschijnlijk alleen nog sprake is binnen een fiscale eenheid (en een entiteit welke op grond van artikel 7, lid 1, van de Wet als één ondernemer wordt aangemerkt). Buiten de eigen kring (ter wille van de daarmee gemoeide economische belangen) verrichte prestaties vormen te zamen het kader van de onderneming.

Mogelijk is ten aanzien van coöperaties de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet van toepassing. In dat geval moet sprake zijn van een zelfstandige groepering van personen of lichamen die vrijgestelde prestaties verrichten of die geen ondernemer zijn. Voor wat betreft de landbouwcoöperaties

zouden de onder de landbouwregeling vallende leden als zodanig moeten kwalificeren.

Ik meen echter dat dit niet het geval is. Weliswaar brengen de betreffende leden op grond van de landbouwwijstelling ter zake van hun prestaties geen omzetbelasting in rekening, maar de afnemers van die prestaties hebben desalniettemin recht op een forfaitaire aftrek. De landbouwregeling kan in dit opzicht dus niet worden gelijkgesteld met de overige in artikel 11 van de Wet vermelde vrijstellingen. Op grond hiervan concludeer ik dat de landbouwcoöperatie niet als een samenwerkingsverband in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet kan worden aangemerkt.

Voor wat betreft de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onderdeel l, van de Zesde richtlijn verdient opmerking dat het daarbij telkens gaat om instellingen zonder winstoogmerk die de gemeenschappelijke belangen van hun leden behartigen. Volgens de Commissie dienen de organisaties wier activiteiten niet beperkt blijven tot het behartigen van de gemeenschappelijke belangen van de leden wel binnen de werkingssfeer van de BTW te vallen indien de door de leden betaalde contributies de tegenprestatie vormt voor de verrichte prestaties.

## 6.7 Inleiding

De vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een aan een vereniging (of een andere dergelijke organisatie) betaalde contributie en de door die instantie verrichte prestaties, is met name onder de 'oude' omzetbelastingen (bijvoorbeeld de Wet op de Omzetbelasting 1954) regelmatig aan de orde is geweest. Deze oude jurisprudentie (van de Tariefcommissie) is daarom echter niet minder interessant nu de Wet op de omzetbelasting 1968 in elk geval qua terminologie en strekking weinig verschil vertoont met de huidige omzetbelasting.<sup>129</sup> In de volgende paragraaf zal dan ook een groot deel van de oude jurisprudentie op dit terrein aan de orde komen, gevolgd door een samenvatting en een uitvoerige bespreking van het arrest van de Hoge Raad van 23 december 1992, nr. 28 552, BNB 1993/79.

### 6.7.1 Het rechtstreeks verband in de jurisprudentie met betrekking tot de oude omzetbelastingwetgevingen.

Zoals hierboven reeds is aangegeven is de vraag of een contributie een vergoeding vormt voor door een vereniging ten opzichte van haar leden verrichte prestaties, in het verleden regelmatig aan de orde geweest.<sup>130</sup> De jurisprudentie bevat talloze voorbeelden van gevallen waarin (toen nog) de Tariefcommissie zich moest buigen over deze vraag. Helaas is de Tariefcommissie in zijn beantwoording van de gestelde vragen meestal dusdanig 'kortaf' dat het vaak gissen blijft naar de achterliggende redenering.

Desondanks zijn de genomen beslissingen herkenbaar; zij wijken qua resultaat niet dusdanig af van de weinige beslissingen die zijn genomen onder de werking van de Wet op de omzetbelasting 1968 dat zij bij voorbaat als afgeschreven kunnen worden aangemerkt. Zelfs al zouden deze beslissingen wat gedachtegang betreft als achterhaald kunnen worden aangemerkt, dan nog kunnen zij tot op zekere hoogte in elk geval dienen ter illustratie van dezelfde problematiek onder de hui-

---

<sup>129</sup> Wel komt een aantal keren in de recente jurisprudentie de vraag naar een rechtstreeks verband aan de orde bij de toepassing van artikel 29 van de Wet. Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 30 juni 1976, nr. 17 994, BNB 1976/200 en Hoge Raad 17 februari 1993, nr. 28 373, BNB 1993/125 (welk arrest overigens lijnrecht inging tegen het eerder vermelde arrest BNB 1976/200), Hof Arnhem 8 september 1981, nr 067/1979, BNB 1982/220.

<sup>130</sup> Zie voor een overzicht van jurisprudentie hierover de conclusie van Van Soest bij Hoge Raad 11 oktober 1989, nr. 25 253, in BNB 1990/34. In dit overzicht komt overigens ook jurisprudentie voor welke betrekking heeft op 'andere soorten' bestedingen zoals donaties, inschrijfgelden, bijdragen, omslagen etc.  
Ik beperk me tot de lijn van de jurisprudentie.

dige wetgeving. Jammer nogmaals dat de Tariefcommissie niet altijd even duidelijk is in zijn overwegingen bij de beoordeling.

Een voorbeeld van het feit dat de Tariefcommissie vaak bondig was in overwegingen ten aanzien van de vraag of een contributie de vergoeding vormde voor verrichte prestaties, is te vinden in BNB 1954/295.<sup>131</sup> Het ging in dat geval om een stichting die voor haar deelnemers prestaties verrichtte welke bestonden in verrichtingen bij abonnement en bijzondere verrichtingen. Voor de verrichtingen bij abonnement werd geen bijzondere vergoeding gevraagd omdat zij waren opgenomen in het abonnementstarief. Ter zake van deze verrichtingen werden volgens de Tariefcommissie bepaalde bedragen betaald en wel voor de verrichtingen bij abonnement een contributie van  $f$  ... per maand; dat de contributie dan ook het karakter draagt van een vergoeding voor bewezen diensten en derhalve evenals de vergoeding voor bijzondere verrichten aan omzetbelasting is onderworpen.<sup>132</sup>

Interessant is eveneens de uitspraak van de Tariefcommissie van 21 april 1953 waarin de vraag aan de orde was of een zogenaamd bestelhuis ter zake van de aan haar betaalde contributies omzetbelasting was verschuldigd.<sup>133</sup> Het bestelhuis was een centrum waar ten behoeve van de aangesloten vervoerders goederen werden aangenomen, opgeslagen en doorgegeven en waar bovendien opdrachten in ontvangst werden genomen en doorgegeven aan de leden-vervoerders. De inspecteur was in casu van oordeel dat ter zake van de door de leden aan het bestelhuis verschuldigde contributie omzetbelasting was verschuldigd.

In beroep voerde belanghebbende aan dat deze contributie dient als een algemene vergoeding ter bestrijding van de beheerskosten, vergaderingen enz. in 't algemeen voor de instandhouding van het bestelhuis, hetwelk zich ten doel stelt de gemeenschappelijke belangen van de aangesloten ondernemers te behartigen; dat deze contributie-bijdrage wekelijks moet worden afgedragen aan de administrateur van het bestelhuis ongeacht de prestaties welke voor een bepaalde deelnemer door het bestelhuis als regelend orgaan moeten worden verricht.' De hoogte van de

---

<sup>131</sup> Uitspraak van 22 juni 1954, nr. 7313 O, al eerder aan de orde geweest bij de 'besloten kring'.

<sup>132</sup> Ook in de eveneens al eerder aan de orde gekomen uitspraak van de Tariefcommissie van 22 juni 1954, nr. 7314 O, BNB 1954/296 ging de Tariefcommissie kort door de bocht; 'Overwegende dat op grond van het bovenoverwogene de appellante de hoedanigheid van ondernemer in de zin van het Besluit op de omzetbelasting 1940 moet worden toegekend; dat de leden aan haar een contributie betalen van  $f$  b per jaar, elk; dat deze contributie zoal niet geheel, dan toch in hoofdzaak de vergoeding vormt voor de bovenvermelde door haar aan de leden bewezen diensten, zodat zij over deze ter zake van haar prestaties ontvangen vergoedingen omzetbelasting is verschuldigd.'

<sup>133</sup> Nr. 7026 O, BNB 1953/234. Het geschil had overigens betrekking op artikel 19, lid 2, van het Besluit op de Omzetbelasting 1940. Overigens is er op dit punt veel meer jurisprudentie van de Tariefcommissie beschikbaar. Helaas is de Tariefcommissie echter vaak kort van stof waardoor weinig inzicht wordt verkregen in de feiten en redenering van de Tariefcommissie. Het heeft dan ook vrij weinig nut om uitgebreid op dergelijke jurisprudentie in te gaan.

contributie moet volgens belanghebbende op de een of andere manier worden bepaald, 'hetzij in aanmerking nemende de grootte (aantal wagens) van het aangesloten bedrijf - eventueel naar tonnages - hetzij naar de omvang van het aangesloten bedrijf bijvoorbeeld het aantal zendingen.'

Op deze wijze werd de stelling van de inspecteur dat 'het bedrag van de contributie afhankelijk is van het aantal bestellingen, waarvoor het bestelhuis als regelend orgaan wordt ingeschakeld door de aangesloten expediteurs', door de appellant niet betwist. Hiermee kwam voor de Tariefcommissie meteen vast te staan dat de contributie, wat hoogte betreft, gerelateerd was aan het aantal jegens de afzonderlijke leden verrichte prestaties.

Naast deze vaste wekelijkse bijdrage was 'per aangebrachte zending casu quo adres respectievelijk telefonische boodschap' een afzonderlijke vergoeding, het zogenaamde adressengeld verschuldigd. Dit adressengeld werd volgens appellant ontvangen als de 'vergoeding voor de te verrichten diensten, bestaande uit administratie en registratie der aangebrachte zendingen.'

De appellant trachtte hiermee aan te geven dat de contributie slechts diende ter instandhouding van het bestelhuis als zodanig terwijl het adressengeld verschuldigd was als vergoeding ter zake van verrichte diensten. De Tariefcommissie was echter van oordeel dat zowel de contributie als het adressengeld de vergoeding vormden voor de verrichte diensten. De Tariefcommissie oordeelde dat de appellant zijn exploitatiekosten omsloeg over de leden en dat deze omslagen bestonden uit vaste contributies welke wat hoogte betreft waren gebaseerd op de bedrijfs-grootte van iedere deelnemer en uit het per verrichte dienst verschuldigde adressengeld.

Het is mogelijk een parallel te trekken met het Apple and Pear Development Council-arrest, in dit geval echter was de contributie mede afhankelijk van het verschuldigde adressengeld. Dit was per aangebrachte zending verschuldigd en dus afhankelijk van de verrichte prestaties. Ook appellante was van mening dat het adressengeld werd ontvangen als vergoeding voor verrichte diensten. Mogelijk heeft dit onbetwist belaste adressengeld de verschuldigde contributie in de heffing meegesleurd.

De met het Apple and Pear Development Council-arrest getrokken parallel wil echter niet meteen zeggen dat de uitkomst op grond van dit arrest thans anders zou zijn geweest, aangezien de in het Apple and Pear Development Council-arrest verrichte prestaties moeilijk individueel toerekenbaar waren. In de bestelhuiscasus kunnen de prestaties bijvoorbeeld vrij eenvoudig worden geïndividualiseerd ter vaststelling van het rechtstreeks verband.

In de al eerder in dit hoofdstuk ter sprake gekomen uitspraak van de Tariefcommissie waarin het ging om een vereniging welke haar leden tegen betaling van een contributie gelegenheid gaf tot het beoefenen van het hazardspel, was de Tariefcommissie van oordeel dat de door de leden te betalen contributie tot de vergoeding voor door de vereniging verleende diensten moest worden gerekend.<sup>134</sup> De betreffende contributie droeg volgens de Tariefcommissie het karakter van een

---

<sup>134</sup> Tariefcommissie 9 december 1952, nr. 6434 O, BNB 1953/52.

toegangsprijs. Dit karakter trad volgens de Tariefcommissie nog verder naar voren 'doordat een lid dat gedurende een kwartaal de vereniging niet bezocht, over die periode geen contributie placht te voldoen.'

De Tariefcommissie leidde dus kennelijk het rechtstreeks verband in deze casus af uit het feit dat geen contributie was verschuldigd indien geen gebruik werd gemaakt van de diensten van de vereniging. De Tariefcommissie kijkt dus duidelijk door de benaming 'contributie' heen en bestempelt het betaalde bedrag als een toegangsprijs. Nu deze prijs alleen verschuldigd is indien van de diensten van de vereniging gebruik wordt gemaakt, staat deze in rechtstreeks verband met de geleverde diensten.

In tegenstelling tot vorenvermelde uitspraak, ging het in BNB 1957/147 om de belastbaarheid van de door leden van een ijsclub (vereniging) betaalde contributie.<sup>135</sup> De leden van de ijsclub betaalden deze contributie ongeacht of in een bepaald jaar geschaatst kon worden.<sup>136</sup> De lidmaatschapskaart van de vereniging diende door de leden op het terrein zichtbaar te worden gedragen en voor de leden golden dezelfde openingstijden als voor de niet-leden die tegen betaling een dagkaart konden verkrijgen. Voorts bestond het bestuur van de vereniging uit onbezoldigde leden die telkens voor een jaar door de leden werden gekozen uit voordrachten van telkens twee leden per functie.

De opvatting van appellant dat de contributies geen vergoedingen zijn in de zin van artikel 5, lid 4, van het Besluit, is volgens de Tariefcommissie juist indien 'zou komen vast te staan, dat de contributies niet zouden worden betaald "ter zake van" de prestaties der vereniging, welke dan niet geacht kunnen worden "tegen vergoeding" te worden verricht, derhalve de aard van belastbare diensten zouden missen'. Vervolgens verwijst de Tariefcommissie naar paragraaf 5, sub 6 van de Leidraad Omzetbelasting 1947, waarvan de tekst gelijk is aan die van paragraaf 5, sub 6 van de Leidraad Omzetbelasting 1940, waaruit blijkt dat 'slechts kan worden aangenomen dat zekere prestatie "tegen vergoeding" geschiedt indien de vergoeding "rechtstreeks" met de verrichte dienst verband houdt'. Bovendien vermeldt de Leidraad volgens de Tariefcommissie dat 'diensten die een vereniging aan haar leden uit hoofde van hun lidmaatschap bewijst, zonder dat, behalve de algemene contributie, ter zake van die diensten door de leden een bepaald bedrag is verschuldigd,' niet belastbaar zijn.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> 8 Januari 1957, nr. 8417 O, BNB 1957/147. Appellant, de vereniging, betwistte overigens niet dat zij ondernemer was in de zin van het Besluit op de Omzetbelasting 1940.

<sup>136</sup> Vergelijk deze uitspraak met de eerder genoemde Hazardspel-casus. (Tuk merkt in zijn noot bij BNB 1957/147 hieromtrent het volgende op; 'De TC heeft de contributie aangemerkt als vergoeding voor een dienst, waarbij de omstandigheid, dat in de kwartalen, waarin een lid niet kwam, door hem veelal ook geen contributie werd betaald, een belangrijke factor heeft gevormd.') In de onderhavige uitspraak echter, was de contributie ook verschuldigd indien (door weersomstandigheden) in enig jaar geen/nauwelijks gelegenheid was tot het beoefenen van de ijssport hetgeen (waarschijnlijk) mede aanleiding gaf tot een andersluidend oordeel dan in de hazardspel-casus.

<sup>137</sup> Tuk merkt in zijn noot bij dit arrest op 'dat de Leidraad 1940 met betrekking tot die

Op grond hiervan oordeelt de Tariefcommissie dat de leden niet geacht kunnen worden de contributies 'in het bijzonder te betalen ter zake van de toegang tot de ijsbaan, maar veeleer deze bedragen voldoen om hun vereniging in stand te houden.' Hieraan doet volgens de Tariefcommissie niet af dat de leden uit hoofde van hun lidmaatschap gebruik mogen maken van eventuele gelegenheden tot beoefening van de ijssport 'welke de vereniging ter bereiking van haar doel biedt.'<sup>138</sup>

Tuk merkt naar aanleiding van deze uitspraak op dat de door de Tariefcommissie aangehaalde Leidraadbepaling in de Leidraad 1954 is gewijzigd in die zin dat deze een toevoeging bevat ten aanzien van de algemene contributie. Deze is volgens de 'nieuwe' tekst slechts onbelastbaar 'indien en voor zoverre deze wordt betaald om het normale functioneren van een vereniging als zodanig mogelijk te maken.' Deze aanvulling is volgens Tuk onder invloed van jurisprudentie tot stand gekomen.<sup>139</sup>

Tuk maakt bij contributies een onderscheid naar de aard van de vereniging en naar de vraag of de leden als onderdeel van de vereniging fungeren dan wel als zelfstandig subject. Het laatste onderscheid is van belang omdat ingeval de leden fungeren als onderdeel van de vereniging, belastingheffing in het geheel niet aan de orde komt omdat prestaties tussen onderdelen van een onderneming niet relevant zijn voor de heffing van de omzetbelasting.<sup>140</sup> Hij stelt dat 'uitgangspunt is dat een belastbare dienst is een prestatie tegen vergoeding, waarbij een rechtstreeks verband tussen beide is gevorderd. Dat maakt het noodzakelijk, dat de vergoeding moet worden voldaan door een subject, hetwelk voor de ob-wetgeving een ander is dan dat, hetwelk de prestatie verricht.'<sup>141</sup>

Naar de aard van de vereniging onderscheidt Tuk een drietal categorieën; '1. Het doel van de vereniging is werkzaam zijn ten bate van derden, niet van de leden'. Als voorbeeld noemt Tuk charitatieve verenigingen. De prestaties van

---

onderwerpen in het Besluit OB'40, welke uit het Duitse recht zijn overgenomen, in het algemeen een korte samenvatting van de Duitse interpretatie ter zake geeft. Zo is het duidelijk, dat t.a.v. het nieuwe begrip dienst in de Leidraad een uiteenzetting wordt gegeven van het resultaat, waartoe Duitse literatuur en rechtspraak ter zake was gekomen.'

<sup>138</sup> Zie ook de uitspraak van de Tariefcommissie van 17 juni 1952, B 9403 waarin het ging om de door ondersteunende leden van een voetbalvereniging betaalde contributie. Deze leden konden volgens de Tariefcommissie niet geacht worden 'hun contributie in het bijzonder te betalen ter zake van de hun door de vereniging verschafte toegang tot de tribune ter gelegenheid van wedstrijden.' De ondersteunende leden hadden overigens slechts recht op een plaats bij wedstrijden indien er plaatsen vrij waren.

<sup>139</sup> Op welke jurisprudentie hij hierbij precies doelt is onduidelijk.

<sup>140</sup> Dit lijkt mij te liggen op het terrein van de prestaties (toen nog kostenverrekening) binnen de 'eigen kring'.

<sup>141</sup> Gesteld zou kunnen worden dat er anders geen sprake is van een sfeerovergang productieve sfeer - consumptieve sfeer. Zie voor dit citaat de noot van C.P. Tuk bij BNB 1957/147.



dergelijke verenigingen waarin geld wordt bijeengebracht, zijn gericht op derden. De rol van de leden blijft beperkt tot bijvoorbeeld het medespreken op algemene vergaderingen waarmee zij optreden als onderdeel van de vereniging. Heffing van omzetbelasting komt dan niet aan de orde.

'2. Het doel van de vereniging is om de leden in staat te stellen tezamen enige activiteiten te verrichten, die men niet of slechts zeer bezwaarlijk alleen kan doen' zoals gezamenlijke sportbeoefening.<sup>142</sup> Binnen deze categorie verenigingen onderscheidt Tuk vervolgens een tweetal soorten leden; de actief optredende leden welke functioneren als onderdeel van de vereniging, en de zogenaamde ondersteunende leden of donateurs.

Volgens Tuk dienen de contributies bij de eerste categorie leden om 'het met elkaar bezig zijn te financieren'. Heffing van omzetbelasting is volgens hem dan niet aan de orde. Dit is niet anders indien de leden uit hoofde van hun lidmaatschap bijvoorbeeld toegang tot wedstrijden verkrijgen omdat het 'recht van toegang' voor hen 'een volkomen ondergeschikt sequel van hun lidmaatschap' is.

De ondersteunende leden of donateurs, de tweede categorie dus, zijn niet als onderdelen van de vereniging te beschouwen en betalen uit sympathie voor het doel van de vereniging als zelfstandig subject een bijdrage. Indien tegenover deze bijdrage geen prestatie staat, komt belastingheffing ook hier niet aan de orde. Dit is volgens Tuk echter anders 'indien van de vorm van het ondersteunend lidmaatschap of donateurschap gebruik wordt gemaakt om in wezen een abonnement te verstrekken voor het recht van toegang tot wedstrijden en voorstellingen. Dan is er van de zijde van de vereniging wel sprake van een prestatie waartegenover de bijdrage als vergoeding staat. Ter beoordeling hiervan is volgens Tuk van belang de waarde van het recht van toegang - af te leiden uit de door de overige bezoekers te betalen toegangsprijzen - ten opzichte van de betaalde bijdrage en 'de reële betekenis van de andere rechten, welke de ondersteunende leden hebben boven de gewone entreebetalers. 'Is de waarde van het recht van toegang, af te leiden uit de betaling door de gewone bezoekers, in verhouding tot de betaalde donatie groot en de betekenis van de andere rechten gering, dan zou ik in de donatie de vergoeding voor een prestatie willen zien', aldus Tuk.<sup>143</sup>

Tot slot noemt Tuk als derde categorie verenigingen die waarbij 'het doel van de vereniging is om de individuele doch van dezelfde aard zijnde belangen van de leden te dienen, hetzij bij het optreden voor de leden tegenover derden hetzij bij het optreden tegenover de leden zelf, hetzij beide.' Als voorbeeld noemt Tuk onder

---

<sup>142</sup> In Wet op de omzetbelasting 1968, tweede druk, Deventer 1979, blz. 214 merkt Tuk ten aanzien hiervan op dat hij hiertoe niet de sportbeoefening zou willen rekenen 'welke men in het algemeen niet gezamenlijk doet, zoals schaatsenrijden op een ijsbaan - anders dan als training in clubverband om bij wedstrijden uit te komen zoals bij ijshockey - en veelal ook zeilen motor- en autosport, paardensport, wielrijderssport.' Deze gevallen deelt hij in bij de nog te noemen derde categorie.

<sup>143</sup> Hiermee wordt volgens Tuk recht gedaan aan het karakter van de belasting als verbruiksbelasting; er wordt geen onderscheid gemaakt tussen het verstrekken van het recht van toegang aan derden en aan donateurs.

andere de inkoop- en verkoopcombinaties. Meestal bestaat het bestuur van de vereniging dan uit een aantal leden die echter de werkzaamheden laten verrichten door daartoe aangetrokken personeel. Afgezien van de bestuursleden treden de leden dus niet actief bij de werkzaamheden van de vereniging op waardoor zij niet kunnen worden beschouwd als onderdeel van de vereniging. 'Zij staan als zelfstandige subjecten tegenover de vereniging' aldus Tuk. De betalingen welke zij verrichten aan de vereniging zijn dan ook de vergoeding voor door de vereniging jegens hen verrichte prestaties. Meestal zijn de prestaties van dien aard dat een andere persoon ze ook jegens de leden zou kunnen verrichten.<sup>144</sup>

Tuk brengt het onderhavige geval van de contributie van de ijsclub onder in categorie 3. Volgens hem zijn er geen leden 'die zelf als onderdeel van de vereniging optreden om gezamenlijk binnen verenigingsverband activiteiten te verrichten.' De leden staan tegenover de vereniging als derden. Ten aanzien van het feit dat de leden ook contributie moeten betalen indien in enig jaar niet geschaatst kan worden, is Tuk van mening dat daaruit niet voortvloeit dat de betaalde contributies 'als echte ondersteuning moeten worden gezien.'<sup>145</sup> Tuk gaat er van

---

<sup>144</sup> De eerder ter sprake gekomen uitspraken van de Tariefcommissie inzake het bestelhuis, BNB 1953/234 en de hazardspelen, BNB 1953/52, moeten volgens Tuk in de laatstgenoemde categorie worden ingedeeld.

In hoeverre speelt de BTW-status van de leden van de vereniging hierbij een rol? Naar mijn mening is het immers zo dat de leden van de onder de categorieën 1 en 2 vermelde verenigingen meestal zelf geen ondernemer zijn dan wel niet in die hoedanigheid lid zijn van de vereniging. Dit is anders voor wat betreft de derde categorie waarbij het voor mijn gevoel meestal gaat om ondernemers die door middel van de vereniging proberen kosten te besparen dan wel hun economische positie te verbeteren/versterken. Vormt dit niet al een indicatie van het optreden van commerciële aard van de vereniging en bijgevolg van de mogelijkheid dat de vereniging optreedt in het maatschappelijk verkeer en dus ook van het tegen vergoeding verrichten van prestaties? Zo werd door de Tariefcommissie in de uitspraak van 7 mei 1957, nr. 8110 O, BNB 1957/258 beslist dat de contributie die door de leden-winkeliers aan appellante, een Vereniging Winkelpromenade die onder meer voor haar leden reclameobjecten organiseerde, werd betaald de vergoeding vormde voor de aan de leden bewezen diensten. (Hiertoe werd allereerst door de Tariefcommissie vastgesteld dat de betreffende vereniging ondernemer was in de zin van het Besluit Omzetbelasting 1940 en dat appellante de prestaties niet verrichtte binnen een besloten kring.) Ook in de uitspraken van de Tariefcommissie van respectievelijk 22 juni 1954, nr. 7313 O, BNB 1954/295 en 22 juni 1954, nr. 7314 O, BNB 1954/296 was sprake van een stichting/coöperatieve vereniging waarvan het ledenbestand bestond uit ondernemers in de zin van het Besluit Omzetbelasting 1940 en werden de betaalde contributies door de Tariefcommissie aangemerkt als de vergoeding voor aan de leden verrichte prestaties.

Zie in gelijke zin onder andere de uitspraken van de Tariefcommissie van 16 september 1957, nr. 7793 O, BNB 1958/31, 8 juni 1959, nr. 8833 O, BNB 1959/321. In andere zin de uitspraak van de Tariefcommissie van 9 februari 1960, nr. 8850 O, BNB 1960/135.

<sup>145</sup> In het geval echter van de Elfstedentocht-vereniging oordeelde de Tariefcommissie dat de vereniging geen ondernemer was voor de omzetbelasting aangezien op grond van de weersomstandigheden slechts 7 maal een Elfstedentocht kon worden verreden in 34 jaar. Hiermee was volgens de Tariefcommissie niet voldaan aan het vereiste van duurzaam streven naar deelneming aan het maatschappelijk verkeer. (Besl. 2955 van 21 februari 1944, B. 8000. Zie hierover ook Tuk, Wet op de omzetbelasting 2968, tweede druk,

uit dat betaald wordt omdat elk jaar de kans bestaat dat er geschaatst kan worden en hij acht in dit geval dan ook een prestatie aanwezig waarvoor de betaalde contributie als vergoeding heeft te gelden. Hiermee verwerpt Tuk het standpunt van de Tariefcommissie in de onderhavige casus.

Terwijl de Tariefcommissie in het geval van de vereniging welke hazardspelen organiseerde, uit het feit dat de contributie niet verschuldigd was indien van de diensten van de vereniging geen gebruik werd gemaakt, afleidde dat de betaalde contributies de vergoeding vormden voor de door de vereniging verrichte diensten, lijkt het alsof de Tariefcommissie thans uit het feit dat de contributie ook verschuldigd is indien in enig jaar niet geschaatst kan worden, afleidt dat de contributie niet de vergoeding vormt voor de toegang tot de ijsbaan. De Tariefcommissie maakt echter geen enkele overweging in die zin. Zij 'verschuilt' zich als het ware achter hetgeen in de Leidraad Omzetbelasting 1947 ten aanzien van diensten van een vereniging aan haar leden wordt gesteld. Vreemd is dan dat de Tariefcommissie in BNB 1953/52 in het geheel niet ingaat op de vermelde Leidraad.

Het in vorenvermelde BNB 1957/147 gehanteerde argument dat de leden de contributies (aan de ijsclub) voldoen om hun vereniging in stand te houden, komt ook voor in BNB 1958/31 waarin het ging om een stichting welke de belangen behartigde van de bij haar aangesloten ondernemers.<sup>146</sup> Naast vergoedingen voor een aantal specifieke activiteiten ontving de stichting van elke aangeslotene een jaarlijkse bijdrage. Deze bijdrage werd elk jaar in drie tariefklassen vastgesteld 'naar gelang van de omvang van het bedrijf en het belang dat die aangeslotene bij haar activiteiten meent te hebben, de zogenaamde contributies.' De Tariefcommissie overwoog dat die bijdragen slechts voor een bijkomstig 'en voor een praktisch te verwaarlozen deel betrekking hebben op de kosten van het in stand houden van de stichting'. Deze bijdragen vormden aldus volgens de Tariefcommissie de vergoeding voor de ten behoeve van de aangeslotenen verrichte diensten. In een ander geval waarin een vereniging eveneens trachtte een deel van de aan haar betaalde contributies buiten de heffing van omzetbelasting te houden met het argument dat deze als een bijdrage in de kosten van haar instandhouding moesten worden beschouwd, ving de betreffende vereniging bot.<sup>147</sup> De Tariefcommissie was van oordeel dat het bestaan van de vereniging geen doel op zichzelf is, 'doch slechts een middel om de onderhavige maatschappelijke prestatie te bewijzen'.<sup>148</sup>

---

Deventer 1979, blz. 95-96) In het onderhavige geval echter stond het ondernemerschap van de vereniging niet ter discussie, de feiten van het geval waren niet zo extreem als in het geval van de Elfstedentocht-vereniging.

<sup>146</sup> Tariefcommissie 16 september 1957, nr. 7793 O.

<sup>147</sup> Tariefcommissie 13 mei 1963, nr. 9279 O, BNB 1963/257.

<sup>148</sup> Overigens ging het in het in dit geval om contributies welke berekend werden 'naar de hoeveelheid mengvoeders door de leden in een jaar verkocht'. In hoeverre deze factor een rol heeft gespeeld in de overwegingen van de Tariefcommissie is helaas onduidelijk. De Tariefcommissie gaat alleen in op de stellingen van de appellante op grond waarvan de contributies buiten de heffing zouden moeten blijven. Deze stellingen alle ongegrond

Ingeval de hoogte van de te betalen contributie mede afhankelijk is van het aantal malen dat een verenigingslid gebruik zal maken van de diensten van een etaleur, heeft de Tariefcommissie eveneens geen enkele moeite met het aanmerken van die contributie als een vergoeding voor aan de leden bewezen diensten; 'dat de laatstgenoemde contributies hoofdzakelijk dienen om de kosten van reclame en etaleurs te betalen; dat deze contributies dan ook moeten worden beschouwd als vergoedingen voor aan de leden bewezen diensten, zodat zij over die vergoedingen, ontvangen ter zake van voor de leden bewezen prestaties, o.b. is verschuldigd.<sup>149</sup>

Hetgeen opvalt aan deze uitspraak is dat de Tariefcommissie kennelijk van belang acht wat de vereniging met die contributies doet. De contributies dienen om de kosten van reclame en etaleurs te betalen en dus zijn zij de vergoeding voor aan de leden verrichte diensten. Uit de uitspraak blijkt niet dat de vereniging zelf de etaleurs in dienst had en evenmin dat de vereniging zelf reclame maakte. Ook blijkt niet dat de vereniging een winststopslag berekende bovenop de kosten van de etaleur. Integendeel, de contributies dienden hoofdzakelijk om de kosten van reclame en etaleurs te betalen. Onduidelijk is mij dan wat werd aangemerkt als prestatie van de vereniging. Wellicht dacht de Tariefcommissie aan een bemiddelingsdienst of iets dergelijks. In dat geval had voor de hand gelegen dat de vereniging een deel van de betaalde contributies voor haarzelf behield als provisie voor die dienst maar in dit geval werd het deel daarvan dat betrekking had op de kosten van de etaleur en de reclame volledig aangemerkt als de vergoeding voor de door de vereniging verrichte dienst. De feiten zijn in deze uitspraak echter dermate vaag weergegeven dat geen enkele conclusie met absolute zekerheid te geven is.

In de uitspraak van de Tariefcommissie van 9 februari 1960, ging het om een vereniging waarvan ondernemers in een bepaalde branche lid waren.<sup>150</sup> Volgens de statuten was het doel van deze vereniging 'het behartigen van de economische en sociale belangen der N-industrie een en ander in de meest uitgebreide zin.' Hiertoe stelde de vereniging zich blijkens haar statuten onder ander ten doel 'a. het instellen en in stand houden van een permanent bureau, hetwelk het bestuur van de vereniging zal ter zijde staan bij het uitvoeren van zijn taak, b. het instellen van een arbitrage-instituut, c. het samenwerken met, steunen van en deelnemen aan andere verenigingen en organisaties, ...'.

Appellante is van mening dat zij over de contributies geen omzetbelasting is verschuldigd omdat zij voor die contributies geen prestaties verricht 'die verder gaan dan die, welke verricht moeten worden om het normaal functioneren van de vereniging mogelijk te maken.' De Tariefcommissie is van mening 'dat dit zo

---

bevindende, concludeert de Tariefcommissie dat de betreffende contributie dus belast is. Kennelijk ging de Tariefcommissie er dus van uit dat de contributies belast waren tenzij een van de stellingen van appellante juist was.

<sup>149</sup> Tariefcommissie 8 juni 1959, nr. 8833 O, BNB 1959/321.

<sup>150</sup> Nr. 8850 O, BNB 1960/135.

gezien moet worden, dat appellantes leden, geformeerd in besturen, commissies en vergaderingen, zelf in hun vereniging hun gezamenlijke belangen behartigen overeenkomstig het doel van de vereniging, waarbij het secretariaat slechts een ondergeschikte en algemeen ondersteunende taak vervult; dat de inspecteur niet heeft vermogen aan te tonen, dat geoordeeld zou moeten worden, dat de appellante door de zelfstandige activiteiten van haar secretariaat voor haar leden een instituut zou zijn, waarvan de leden prestaties kunnen verwachten, die het karakter van diensten hebben, waarvoor zij een contributie betalen.'

De vereniging in deze uitspraak werd kennelijk als een zelfstandig ondernemer aangemerkt.<sup>151</sup> Het doel van de vereniging werd binnen het kader van die vereniging door de leden zelf nagestreefd. De vraag was of het secretariaat prestaties tegen vergoeding verrichtte ten opzichte van de leden. De taak van dit secretariaat was volgens de Tariefcommissie 'slechts' ondergeschikt en algemeen ondersteunend. De leden kunnen volgens de Tariefcommissie geen prestaties verwachten, die het karakter van diensten hebben, waarvoor zij contributie betalen.

Ik begrijp de uitspraak van de Tariefcommissie aldus dat aan prestaties van het secretariaat een gebrek kleeft. De contributies worden door de leden niet betaald als vergoeding voor de werkzaamheden van het secretariaat. Ik vermoed dat de Tariefcommissie geen rechtstreeks verband aanwezig achtte tussen de werkzaamheden van het secretariaat en de door de leden betaalde contributies. Daarnaast kan betoogd worden dat de werkzaamheden niet worden verricht ten behoeve van de bevrediging van maatschappelijke behoeften.<sup>152</sup> Het secretariaat verricht ondersteunende activiteiten ten behoeve van de onderdelen, commissies e.d., van de vereniging. De leden genieten hooguit indirect een prestatie.<sup>153</sup>

---

<sup>151</sup> Vergelijk hierbij de uitspraak van de Tariefcommissie van 17 augustus 1964, nr. 9548 O, BNB 1965/105 waarin sprake was van een coöperatieve vereniging welke volgens de Tariefcommissie 'niets anders is geweest dan het organisatorische kader waarbinnen de leden met elkaar overleg pleegden en hetwelk naar buiten het gezamenlijk optreden een eigen aanzien gaf, doch dat binnen dit kader de werkzaamheden werden voorbereid en uitgevoerd door bestuurders en werknemers van de samenwerkende ondernemingen op eigen naam en voor eigen rekening'. Onder de gegeven omstandigheden kon volgens de Tariefcommissie de coöperatieve vereniging niet zelfstandig maatschappelijke werkzaamheden verrichten.

<sup>152</sup> Zie ook C.P. Tuk, *Omzetbelasting*, eerste druk, Deventer 1970, blz. 185, die deze beslissing van de Tariefcommissie rubriceert bij de kostenbijdragen door de leden binnen de eigen kring waarbij volgens de auteur een tweetal verschillende juridische constructies kan worden onderkend. De eerste is dat het gedeelte van de organisatie dat zich tot de eigen leden richt, tot de onderneming van een organisatie behoort en dus met het gedeelte dat zich tot derden richt een ondernemingseenheid vormt. Omdat er geen diensten aan de leden worden bewezen, kan aan belastingheffing niet worden toegekomen. De beslissing BNB 1960/135 wordt door Tuk bij deze categorie ingedeeld. De tweede juridische constructie is dat het gedeelte van de organisatie dat zich tot de eigen leden richt, geen onderneming is omdat het niet optreedt in het maatschappelijk verkeer. Belastingheffing blijft in dat geval achterwege omdat de organisatie geen ondernemer is voor die prestaties.

<sup>153</sup> Dit zou op grond van het *Apple and Pear Development Council*-arrest een factor kunnen zijn op grond waarvan geen sprake is van een rechtstreeks verband. Op grond van het

In de uitspraak van de Tariefcommissie van 31 augustus 1964 beriep een vereniging van bezitters van motorrijtuigen zich op de Leidraad Omzetbelasting 1954.<sup>154</sup> Volgens appellante behartigden de leden van de vereniging zelf hun belangen en zijn alle door haar gedane uitgaven uitsluitend verricht om het normale functioneren als vereniging mogelijk te maken. Indien moet worden gesproken van prestaties welke de appellante aan haar leden uit hoofde van hun lidmaatschap heeft bewezen, zijn die prestaties volgens appellante niet belastbaar omdat ter zake van deze prestaties niets door de leden is verschuldigd 'boven de algemene contributie; dat in dit verband een beroep wordt gedaan op paragraaf 19, lid 16, van de LO '54.'

De Tariefcommissie stelt onder andere allereerst vast dat appellante bij het contact tussen haar leden en bepaalde bedrijven 'slechts bemiddelend optreedt' en dat 'zij geen leveringen van goederen verricht aan de leden en evenmin, een enkele uitzondering daargelaten, goederen inkoopt die zij verhandelt aan de leden; dat de leden tegen betaling van een matige contributie naar believen gebruik kunnen maken van de door appellante aangeboden faciliteiten.' De Tariefcommissie overweegt vervolgens dat tegenover de contributie 'in de gegeven omstandigheden niet een daarmee in rechtstreeks verband staande tegenprestatie van appellante valt aan te wijzen'. De Tariefcommissie kijkt in dit geval allereerst vanuit de contributie of er sprake is van een prestatie van de kant van de vereniging welke daarmee in rechtstreeks verband staat.

Vervolgens overweegt de Tariefcommissie 'dat de appellante slechts faciliteiten mogelijk maakt, welke ieder lid ten goede kunnen komen en dat van diensten, voor welke van de leden een afzonderlijke vergoeding is geheven, niet is gebleken'. De Tariefcommissie beoordeelt vervolgens vanuit de vereniging wat deze doet; zij maakt 'slechts' faciliteiten mogelijk. Diensten waarvoor een afzonderlijke vergoeding is geheven zijn niet aangetoond waarmee de Tariefcommissie toetst aan de Leidraad 'OB 1954'.<sup>155</sup> De contributies dragen volgens de Tariefcommissie dan ook niet het karakter van een vergoeding.

Zowel in deze uitspraak als in die met betrekking tot de ijsclub, BNB 1957/147, ging het om een vereniging waarvan de leden particulieren waren. In beide

---

Mohr-arrest daarentegen, zou zelfs kunnen worden betoogd dat er geen sprake is van verbruik bij de leden.

<sup>154</sup> Nr. 9721 O, BNB 1965/23.

<sup>155</sup> Ik moet bekennen dat ik mij afvraag wat in deze het nut is van deze overweging. De Tariefcommissie heeft immers al overwogen dat tegenover de contributie geen prestatie van appellante kan worden aangewezen. Daarmee is voor de contributie mijns inziens het pleit beslecht. Voor de fiscale behandeling van de contributie is toch zeker niet van belang of er misschien een prestatie aanwijsbaar is waarvoor wel een - van de contributie geheel losstaande - vergoeding valt aan te wijzen? Daarmee wordt die van de contributie losstaande vergoeding wel aangemerkt als een vergoeding voor een verrichte prestatie maar deze sleept de contributie dan toch niet mee? Zie voor een geval waarin de contributie mogelijke wel in de heffing werd meegesleurd Tariefcommissie 21 april 1953, nr. 7026 O, BNB 1953/234 welke uitspraak eerder in deze paragraaf al ter sprake is gekomen.

gevallen honoreerde de Tariefcommissie een beroep op de Leidraad Omzetbelasting.<sup>156</sup> Bovendien ging de Tariefcommissie in beide gevallen expliciet in op de vraag of sprake was van een prestatie in rechtstreeks verband waarmee de contributie werd betaald. Op grond van het in de Leidraad bepaalde kwam de Tariefcommissie vervolgens tot de conclusie dat geen sprake was van een rechtstreeks verband.

Met betrekking tot een vereniging van huis- en grondeigenaren was volgens de Tariefcommissie wel sprake van een aantal door de vereniging verrichte prestaties waarvoor een afzonderlijke vergoeding werd gegeven.<sup>157</sup> Hierbij ging het dan om prestaties als het incasseren van achterstallige huren, het opmaken van huurcontracten en het verkopen van huurboekjes en aanvraagformulieren huurverhoging. Dergelijke prestaties zijn individualiseerbaar en kunnen niet worden aangemerkt als prestaties welke voor de leden in het algemeen zijn verricht. Bovendien werd voor deze prestaties afzonderlijk een vergoeding in rekening gebracht.

In de Wet op de Omzetbelasting 1954 werd verhuur van onroerende zaken als een dienst aangemerkt, welke, op grond van artikel 12, lid 21, van de Wet in principe was vrijgesteld. Volgens paragraaf 9, a. 2 van de Leidraad Omzetbelasting 1954, kunnen de verhuurders van kamers in hotels en dergelijke worden aangemerkt als ondernemer voor de omzetbelasting. De verhuur van kamers en hotels en dergelijke is uitgezonderd van de vrijstelling van verhuur van onroerende zaken. In het geval er sprake was van belaste verhuur was er dus tevens sprake van ondernemerschap. Hoewel de uitspraak van de Tariefcommissie daaromtrent geen enkele indicatie geeft, ga ik er van uit dat de leden van de vereniging natuurlijke personen waren die zich bezighielden met de vrijgestelde verhuur van onroerende zaken.

Naast de hierboven vermelde prestaties waarvoor afzonderlijk een vergoeding werd gegeven, verrichtte de vereniging ook prestaties waarvoor geen afzonderlijke vergoeding werd gevraagd. Ter bekostiging van deze prestaties werden de door de leden van de vereniging betaalde contributies aangewend. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat 'teneinde verband te leggen tussen de verkregen rechten en de te betalen jaarlijkse contributie deze is vastgesteld op f 11,- plus f 0,50 voor iedere huurder'.<sup>158</sup>

De Tariefcommissie stelde vast dat de contributies in hoofdzaak dienden voor de instandhouding van het kantoor met de daaraan verbonden personeelskosten en de kosten van de uitgifte van het maandelijks orgaan der vereniging 'hetwelk in overeenstemming met de doelstellingen van de vereniging moet worden geacht.' Waarschijnlijk bevestigde de Tariefcommissie hiermee het standpunt van de appellante dat de contributies werden gebruikt voor het in stand houden en doen

---

<sup>156</sup> In BNB 1957/147 ging het om de Leidraad Omzetbelasting 1940 en in 1947, in BNB 1965/23 ging het om de Leidraad Omzetbelasting 1954.

<sup>157</sup> Tariefcommissie 29 maart 1965, nr. 9779 O, BNB 1965/167.

<sup>158</sup> De inspecteur bedoelde hiermee de 'uit het lidmaatschap voortvloeiende rechten'.

functioneren van de vereniging als zodanig, zodat de contributies niet konden worden belast met omzetbelasting.<sup>159</sup>

Zoals eerder vermeld werd voor het op een andere wijze gebruik maken van de diensten van de vereniging, zoals bijvoorbeeld incasso van huren en het opmaken van huurcontracten, een afzonderlijke vergoeding in rekening gebracht. Dit feit versterkt de opvatting van de Tariefcommissie dat de contributie niet in rechtstreeks verband staat met de door de vereniging verrichte prestaties.

Het feit dat de door de leden verschuldigde contributies in zekere mate afhankelijk zijn van het aantal door hen verhuurde woningen, doet daar niet aan af. In het geval de leden van deze vereniging inderdaad geen ondernemer waren, vormt deze uitspraak samen met BNB 1957/147 (ijsclub) en BNB 1965/23 (vereniging van bezitters van motorrijtuigen) een voorbeeld van een vereniging met particuliere leden waarbij geen rechtstreeks verband aanwezig werd geacht tussen de prestaties van de vereniging en de door de leden betaalde contributies. In de genoemde gevallen werd een beroep gedaan op de Leidraad Omzetbelasting. Een geval waarin sprake was van een vereniging waarvan de leden wel als ondernemer in de zin van de omzetbelasting werden aangemerkt en waarin de vereniging zich beriep op de Leidraad Omzetbelasting is de uitspraak van de Tariefcommissie van 9 februari 1960, nr. 8850, BNB 1960/135.

De vereniging in kwestie hield zich bezig met de behartiging van de belangen van haar leden welke allen ondernemers waren in een bepaalde branche. Appellante, de vereniging, beriep zich op de Leidraad Omzetbelasting 1954 en betoogde dat 'alleen de contributies van die verenigingen in de omzetbelasting worden betrokken, welke aan de leden individueel bijzondere diensten hebben bewezen, die ook door een derde bewezen hadden kunnen worden, waarbij het niet ter zake doet of de vergoeding afzonderlijk in rekening wordt gebracht voor elke prestatie dan wel dat deze is verdisconteerd in de contributie.' De Tariefcommissie vat het standpunt van appellante aldus samen dat zij van mening is, 'dat zij over de contributies van haar leden geen omzetbelasting is verschuldigd, omdat zij voor die contributies geen prestaties verricht, die verder gaan dan die, welke verricht moeten worden om het normaal functioneren van de vereniging mogelijk te maken.'

Het oordeel van de Tariefcommissie komt er op neer dat de leden zelf binnen de vereniging hun belangen behartigen en dat er geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de prestaties van het secretariaat en de betaalde contributies. Hiermee lijkt de Tariefcommissie het beroep van de vereniging op de Leidraad Omzet-

---

<sup>159</sup> De vereniging beriep zich hiermee impliciet op de Leidraad Omzetbelasting 1954 welke ten aanzien van contributies het volgende bepaalt; 'Prestaties, die een vereniging aan haar leden uit hoofde van hun lidmaatschap bewijst, zonder dat, behalve de algemene contributie - althans indien en voor zoverre deze wordt betaald om het normale functioneren van een vereniging als zodanig mogelijk te maken - ter zake van die prestaties door de leden een bepaald bedrag is verschuldigd, zijn niet belastbaar.'

Meestal werd een beroep gedaan op de betreffende paragraaf van de Leidraad Omzetbelasting door verenigingen wier leden niet als ondernemers in de zin van de Wet konden worden aangemerkt. Een uitzondering hierop is de uitspraak van de Tariefcommissie van 9 februari 1960, nr. 8850 O, BNB 1960/135.



belasting te hebben gehonoreerd.

### 6.7.2 Samenvatting

Binnen de oude jurisprudentie van de Tariefcommissie met betrekking tot contributies zijn een aantal aspecten te herkennen die ook thans van belang zijn bij de beoordeling van het rechtstreeks verband. Van belang werd geacht of de prestaties individualiseerbaar waren en of de hoogte daarvan gerelateerd was aan het aantal/hoeveelheid ten opzichte van de leden verrichte prestaties. In dit opzicht loopt deze jurisprudentie parallel aan bijvoorbeeld het Apple and Pear Development Council-arrest en de jurisprudentie op dit gebied met betrekking tot subsidies zoals besproken is in § 5.8.5. De beslissing waarin de Tariefcommissie belang hechtte aan het feit dat de hoogte van de verschuldigde contributies was gerelateerd aan de bedrijfsgrootte van de deelnemer, zou op grond van het genoemde arrest van het Hof van Justitie EG waarschijnlijk anders hebben uitgevallen.

In de Hazardspel-casus werd uit de omstandigheid dat geen contributie was verschuldigd indien geen gebruik werd gemaakt van de geboden mogelijkheid om dit spel te beoefenen afgeleid dat er sprake was van een rechtstreeks verband. In het tegenovergestelde geval van de ijsclub kwam de Tariefcommissie op grond van de vaststelling dat de contributie ook verschuldigd was indien in enig jaar geen gebruik kon worden gemaakt van de geboden faciliteiten tot de conclusie dat er geen sprake was van een rechtstreeks verband. In dat geval dienden de betaalde contributies om de vereniging in stand te houden. Anders dan in de Hazardspel-casus kon in dat geval geen individualiseerbare prestatie waartegenover de contributie als vergoeding stond, worden aangewezen.

Uit de aangehaalde jurisprudentie blijkt dat de Tariefcommissie voorzichtig was met het belasten van contributies. Met de vraag of sprake was van een rechtstreeks verband werd niet lichtvaardig omgesprongen. Mogelijk speelde hierbij de cumulatieve werking van de toenmalige omzetbelastingen een remmende factor. Tot slot wijs ik er nogmaals op dat in die gevallen waarin sprake was van kostenverrekening binnen de eigen kring (zie paragraaf 6.3.1.1.) de Tariefcommissie van oordeel was dat de contributie geen vergoeding vormde voor een prestatie. Lang niet elke contributie werd door de Tariefcommissie aangemerkt als vergoeding voor een prestatie.

### 6.7.3 Contributies en het rechtstreeks verband onder de Wet op de omzetbelasting 1968

Zoals reeds eerder is vermeld is de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een contributie en door een vereniging verrichte prestaties, onder de werking van de Wet op de omzetbelasting 1968 minder vaak aan de orde geweest dan onder de oude omzetbelastingen het geval was.

In het voorafgaande is in paragraaf 6.3.2. (met betrekking tot de 'eigen kring') reeds het geval aan de orde geweest van de coöperatieve vereniging die contribu-

ties ontving van haar leden. In die casus had het Hof Arnhem geconcludeerd dat 'de belanghebbende uitsluitend is opgericht om de belangen van haar leden te dienen en dat zij uitsluitend, direct of indirect, in het belang van haar leden werkzaam is.'<sup>160</sup>

Op grond van deze conclusie moesten volgens het Hof niet alleen de veilingprovisies maar ook de aan de coöperatieve vereniging betaalde contributies worden aangemerkt als vergoeding voor door de vereniging aan haar leden verleende diensten 'nu verder niet is komen vast te staan dat de contributies tot een ander doel werden betaald dan de bestrijding van kosten, die door hoger genoemde dienstverlening worden opgeroepen.' Noch in de statuten van de vereniging, noch in de hoogte van de contributie of in de verwerking van de contributie in de administratie van de vereniging is volgens het Hof enige aanwijzing te vinden dat bovenvermelde conclusies onjuist zouden zijn.

Het Hof gaat in zijn overwegingen nogal kort door de bocht. Aangezien de vereniging uitsluitend in het belang van haar leden werkzaam is, is de contributie aan te merken als een vergoeding voor de door de vereniging verrichte prestaties. Een eventuele onjuistheid van deze gedachtegang wordt volgens het Hof niet aangetoond omdat niet gebleken is dat de contributies voor andere prestaties werden aangewend dan die welke in het belang van de leden werden verricht, en noch de statuten, noch de hoogte van de contributie of de verwerking daarvan in de administratie van de vereniging het tegendeel 'bewijzen'.<sup>161</sup>

Van Soest merkt in zijn conclusie bij het arrest van de Hoge Raad in BNB 1990/34 terecht op dat het Hof de mogelijkheid heeft opengelaten 'dat tot de door de belanghebbende verrichte diensten worden gerekend activiteiten die aan haar leden als collectiviteit ten goede komen en niet, althans slechts indirect aan haar individuele leden'. Belanghebbende heeft deze opening ook gezien en voert in cassatie onder andere aan dat de uitleg van het Hof onbegrijpelijk is nu 'het Hof

---

<sup>160</sup> Uitspraak van het Hof Arnhem van 22 april 1987, nr. 129/84, opgenomen in BNB 1990/34. Overigens ging het oordeel van het Hof over de 'besloten kring' doordat het Hof aansloot bij het door belanghebbende aangevoerde. De Hoge Raad wijzigde dit in 'eigen kring'. Zie hierover in paragraaf 6.3.2. met name noot 69.

<sup>161</sup> Tot 1976 bedroeg de contributie een vast bedrag van f 25,- per jaar. In 1976 is de contributie verhoogd en bovendien afhankelijk gesteld van de hoogte van de door de leden aan de veiling gemaakte omzet in dat jaar. (Blijkens de verwijzingsuitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch was de te betalen contributie aan een maximum van f 500,- per jaar gebonden.) De naheffingsaanslag had betrekking op het tijdvak 1 mei 1978 tot en met 30 april 1982 zodat het ging om een contributie welke wat hoogte betreft afhankelijk is van de door het betreffende lid behaalde omzet op de veiling. De contributieopbrengst werd in de begroting opgenomen als 'baten van de veilingexploitatie'. Deze gegevens lijken eerder ten gunste van de beslissing van het Hof te wijzen dan ten nadele.

Wat wel ten nadele van de beslissing van het Hof lijkt te werken, is dat belanghebbende in cassatie aangeeft zich af te vragen welke prestaties van haar ten grondslag liggen aan de betaling van contributie door een 23-tal leden van de vereniging welke inmiddels niet langer het tuinbouwbedrijf uitoefenen.

niet aangeeft welke individueel toerekenbare contraprestatie tegenover de contributie staat.<sup>162</sup> De constatering van Van Soest dat het Hof daarnaast de mogelijkheid heeft opengelaten dat 'gelden die betaald worden door leden die geen, althans niet naar evenredigheid, baat hebben bij de activiteiten van de belanghebbende' tot de vergoeding worden gerekend, is eveneens door belanghebbende in haar cassatieberoep verrat. Van Soest is van mening dat de beslissing van het Hof in strijd is met de uitlegging van het begrip 'onder bezwarende titel' zoals deze door het Hof van Justitie EG is gegeven in het Apple and Pear Development Council-arrest.<sup>163</sup>

De Hoge Raad volgt het oordeel van Van Soest en vernietigt de uitspraak van het Hof omdat het Hof van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan.<sup>164</sup> De Hoge Raad verwijst hierbij allereerst naar artikel 4, lid 1 en artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en overweegt dat aangenomen moet worden dat met deze bepalingen beoogd is aansluiting te zoeken bij hetgeen is bepaald in artikel 2, aanhef en onder a, van de Tweede richtlijn en artikel 2, aanhef en onder a, van de Zesde richtlijn op grond waarvan diensten welke onder bezwarende titel worden verricht, aan omzetbelasting zijn onderworpen.

Dit brengt volgens de Hoge Raad met zich dat de genoemde wetsbepalingen moeten worden uitgelegd in het licht van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG en verwijst daarbij naar het Coöperatieve aardappelenbewaarsplaats-arrest en het Apple and Pear Development Council-arrest van het Hof van Justitie EG waaruit voortvloeit dat 'de aan belanghebbende door haar leden betaalde contributie slechts aan omzetbelasting is onderworpen, indien en voor zover er een rechtstreeks verband bestaat tussen de onderscheidene door belanghebbende jegens haar leden verrichte diensten en de door die leden betaalde contributie.'

Het Hof heeft volgens de Hoge Raad nagelaten vast te stellen dat een zodanig rechtstreeks verband aanwezig is maar blijkbaar voldoende 'geoordeeld dat de contributies worden betaald ter bestrijding van kosten welke zijn verbonden aan de werkzaamheden die belanghebbende, direct of indirect, in het belang van haar leden verricht.' Hiermee is het Hof van een onjuiste opvatting met betrekking tot het bepaalde in de artikelen 4, lid 1 en 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 uitgegaan. De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Hof en verwijst het geding naar het Hof 's-Hertogenbosch.

In het geding voor het Hof 's-Hertogenbosch stelde de inspecteur zich primair op het standpunt 'dat de relatie tussen de aan belanghebbende door haar leden

---

<sup>162</sup> Daarnaast voert belanghebbende aan dat zij haar prestaties binnen een besloten kring heeft verricht waardoor zij niet deelneemt aan het maatschappelijk verkeer. Het geschil spitst zich in eerste instantie in cassatie toe op dit aspect. Pas na verwijzing naar het Hof 's-Hertogenbosch wordt uitgebreid ingegaan op de vraag of de contributie een vergoeding is voor door de vereniging ten behoeve van haar leden verrichte diensten.

<sup>163</sup> Zie in gelijke zin R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 207.

<sup>164</sup> Hoge Raad 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34.

betaalde contributie en het volgens de inspecteur aan die leden toekomende recht op veilen in belanghebbendes statuten verankerd ligt, in dier voege dat de bij belanghebbende aangeslotenen tegenover hun uit de statuten voortvloeiende verplichting tot het aan belanghebbende betalen van contributie, aanspraak kunnen doen gelden op een aantal door haar rechtstreeks jegens een individueel lid te verrichten prestaties welke prestaties belanghebbende niet althans onder andere voorwaarden zou verrichten als de betrokken telers niet bij belanghebbende zijn aangesloten.<sup>165</sup>

Het Hof is van oordeel dat deze stelling van de inspecteur onjuist moet worden geacht omdat belanghebbende 'volgens artikel 3, lid 2, aanhef en letter a, van haar statuten' een dergelijke verplichting niet heeft.<sup>166</sup> Het wijst er verder op dat belanghebbende ook ten behoeve van niet-leden werkzaam kan zijn, dat ook personen die geen lid zijn van belanghebbende 'doch niettemin hun producten door haar willen doen verkopen als gastveiler kan toelaten' en vaststaat dat dit ook daadwerkelijk is gebeurd, en dat 'nimmer personen die van evenbedoelde mogelijkheid gebruik wensten te maken' door belanghebbende hiervan zijn uitgesloten. Op grond hiervan is volgens het Hof het door de inspecteur gestelde rechtstreeks verband niet aannemelijk.

Het Hof heeft hierbij mede belang gehecht aan het feit dat de aan de vereniging betaalde contributies niet toereikend waren om de kosten van de verenigingsactiviteiten - het veilen en de daarmee samenhangende activiteiten zoals sorteren en koelen daarvan uitgezonderd - te bestrijden. Bovendien is het volgens het Hof aannemelijk dat de contributies in de eerste plaats zijn bedoeld om 'die overige activiteiten' te bestrijden.

Daarnaast moet volgens het Hof de stelling van de inspecteur eveneens onjuist worden geacht aangezien 'omtrent de mate waarin en de voorwaarden waarop belanghebbendes leden gebruik maken van de door haar in het kader van haar veilingbedrijf ontplooiende activiteiten, is komen vast te staan

- dat een 23-tal leden van belanghebbende reeds voor de aanvang van het naheffingstijdvak hun onderneming hadden gestaakt, doch blijkens de geloofwaardige verklaring van belanghebbende ter zitting van het Hof hun lidmaatschap nog jaren nadien hebben voortgezet,<sup>167</sup>
- dat ingeval het lidmaatschap van een bij belanghebbende aangeslotene in de loop

---

<sup>165</sup> Hof 's-Hertogenbosch, 5 maart 1991, nr. 4312/1989 B, opgenomen in BNB 1993/79.

<sup>166</sup> Bedoeld artikel geeft aan op welke wijze belanghebbende bevoegd is haar doel te bereiken namelijk door 'a. het houden van veilingen, tenzij het bestuur het gewenst of noodzakelijk acht de producten op andere wijze tot waarde te brengen of te doen brengen; ....'.

<sup>167</sup> Ten aanzien van deze constatering overweegt het Hof nog apart in rechtsoverweging 9 'dat de omstandigheid dat, zoals hiervoor is overwogen, een niet te verwaarlozen deel van belanghebbendes leden over een bepaalde periode contributie betaalt zonder door belanghebbende producten te laten veilen, er veeleer op wijst dat de contributie niet uitsluitend of zelfs maar hoofdzakelijk de vergoeding is voor het door de Inspecteur gestelde aan de leden toekomende recht op veilen.'

van een boekjaar eindigt, dan wel een van de bij haar aangesloten telers om een andere reden, bijvoorbeeld ten gevolge van een misoogst of vorstschade, geen of nagenoeg geen producten ter veiling aanbiedt, dat lid niettemin de voor het betreffende boekjaar vastgestelde contributie geheel verschuldigd blijft, en - dat gedurende het onderhavige tijdvak de contributie van ieder veiland lid praktisch gesproken even groot was, dit ongeacht de hoeveelheid door ieder van hen ter veiling aangebrachte producten, en het Hof er derhalve van uitgaat dat er geen verband bestaat tussen het bedrag van de van de leden geheven contributie en de omvang van de voordelen welke voor de individuele leden voortvloeien uit de onder 5 bedoelde door belanghebbende in het kader van haar veilingbedrijf verrichte prestaties.' Het Hof is van oordeel dat de contributie eerder haar grondslag vindt in de lidmaatschapsrelatie dan in een aan de leden toekomend recht op veilen. Het primaire standpunt van de Inspecteur wordt dus door het Hof verworpen.

Het subsidiaire standpunt van de Inspecteur komt hierop neer dat belanghebbende zich ter bereiking van haar statutaire doelstelling in het bijzonder heeft bezig gehouden met de exploitatie van een veiling `en dat in de opzet van belanghebbendes statuten de aan belanghebbende door haar leden betaalde contributie behoort tot de bijdragen welke door die leden aan haar zijn verstrekt om de aan die exploitatie verbonden activiteiten te financieren.<sup>168</sup>

Ook dit (subsidiaire) standpunt van de inspecteur wordt door het Hof verworpen. De contributie is immers ook verschuldigd door leden welke om een of andere reden geen producten ter veiling aanbrengen en de contributie welke door de veilende leden werd betaald is voor ieder van hen praktisch gesproken even groot.<sup>169</sup> Hierdoor hadden de door deze leden behaalde omzetten geen relatie meer

---

<sup>168</sup> Dit standpunt van de Inspecteur komt er op neer dat de contributies samen met de veilingprovisies het veilingloon van belanghebbende vormen. Voor de beoordeling van dat standpunt moet volgens het Hof er van worden uitgegaan `dat de leden leveringen van producten verrichten aan belanghebbende en dat belanghebbende die producten levert aan de kopers ter veiling, en het subsidiaire standpunt van de Inspecteur er dan op neerkomt dat de contributie in mindering dient te worden gebracht op de vergoeding die ter zake van de levering van producten door de leden aan belanghebbende in rekening wordt gebracht, zodat de vraag of dat standpunt juist is dient te worden beantwoord.

<sup>169</sup> Dit kwam omdat de overgrote meerderheid van hen de maximale contributie van f 500,- betaalde. Een dergelijk maximum zou in de visie van het Hof 's-Hertogenbosch een aanwijzing kunnen zijn dat geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding. Zie hiervoor de uitspraak van genoemd Hof van 28 november 1995, nr. 95/0309, V-N 1996, blz. 1295 - 1298. Het Hof moest zich in die uitspraak uitlaten over de vraag of een subsidie welke door het Ministerie van Landbouw werd verleend aan een stichting welke door middel van keuring en onderzoek toeziet of ondernemers die een bepaald keurmerk voeren zich houden aan de voorwaarden welke aan het voeren van dat keurmerk zijn verbonden, een vergoeding was voor die door de stichting verrichte prestaties. De subsidie werd vastgesteld op een percentage van de door de stichting gemaakte kosten met een bepaald maximum. In de jaren waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft (1987 tot en met 1991), werd telkens het maximum aan subsidie uitgekeerd. Het Hof Arnhem oordeelde dat sprake was van een prijssubsidie welk oordeel door de

met de hoogte van de contributie. Bovendien herhaalt het Hof dat het aannemelijk is dat de contributie in de eerste plaats bedoeld is om de kosten voortvloeiend uit de niet-veilingactiviteiten van belanghebbende te bestrijden en dat het totaal van de in het naheffingstijdvak betaalde contributies niet eens voldoende was om deze kosten te bestrijden.

Aan dit oordeel doet volgens het Hof niet af dat de veilingprovisie welke van de leden wordt geheven 'niet onaanzienlijk' lager is dan de veilingprovisie welke niet-leden bij gebruikmaking van de diensten van belanghebbende verschuldigd zijn. Dit verschil wordt volgens het Hof gerechtvaardigd door de vaststelling dat het verhandelen over de veiling van belanghebbende van producten van niet-leden 'een aanzienlijke administratieve inspanning vergt welke ver uitgaat boven belanghebbendes verrichtingen op dit gebied jegens haar leden'. De betaalde contributies werden door het Hof dus niet aangemerkt als een vergoeding voor enige door belanghebbende verrichte prestatie.

In cassatie wordt door de Staatssecretaris aangevoerd dat het Hof in zijn beslissing niet of in onvoldoende mate heeft voldaan aan de verwijzingsopdracht en in zijn beslissing 'buiten de door het verwijzingsarrest getrokken grenzen' is getreden. Volgens de staatssecretaris stond alleen aan het Hof ter beoordeling of er andere omstandigheden waren aan te wijzen die de opvatting van het Hof Arnhem dat er sprake was van een rechtstreeks verband, konden ondersteunen. Daarnaast tast het Hof volgens de staatssecretaris de feitelijke grondslag, welke in cassatie is komen vast te staan, aan door er van uit te gaan dat geen sprake is van 'prestaties aan de leden indien de activiteiten van belanghebbende niet daadwerkelijk aan de individuele leden ten goede komen en evenmin indien enkel normale verenigingsactiviteiten aan de orde zijn'.<sup>170</sup> De staatssecretaris is van mening dat

---

Hoge Raad werd vernietigd omdat de uitspraak 'onvoldoende inzicht gaf in de door het Hof gebezigde gedachtegang.'

De Hoge Raad verwees het geding naar het Hof 's-Hertogenbosch welk Hof oordeelde als volgt; 'niet alleen bestaan deze bijdragen niet uit bepaalde vaste (basis)bedragen per licentiehouder van belanghebbende en/of uit een bepaald bedrag per hectare, onderscheidenlijk per dier, respectievelijk een bepaald percentage van de verkoopwaarde van de desbetreffende producten, maar ook anderszins kan niet worden gezegd dat deze bijdragen rechtstreeks verband houden met de prijs van belanghebbendes prestaties nu de omstandigheid dat deze bijdragen weliswaar tot het bereiken van dit maximum proportioneel waren aan de kosten van belanghebbendes prestaties, doch na het bereiken van dit maximum een steeds verder dalend percentage van deze kosten gingen uitmaken, hetgeen gelet op de omstandigheid dat belanghebbende in feite telkens het maximaal toegekende bedrag ontving, ... , in elk van de onderhavige jaren ook daadwerkelijk het geval was.' Het feit dat belanghebbende gehouden was de onderhavige bijdragen volledig aan te wenden voor een rechtstreekse verlaging van de door haar in rekening te brengen licentievergoedingen, deed daar niet aan af. Volgens het Hof 's-Hertogenbosch kan dus ingeval een vergoeding is gemaximaliseerd en daadwerkelijk de maximale vergoeding wordt uitgekeerd, geen sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen die vergoeding en een prestatie.

<sup>170</sup> Het Hof Arnhem had immers feitelijk vastgesteld dat belanghebbende uitsluitend is opgericht om de belangen van haar leden te dienen en dat zij uitsluitend, direct of indirect, in het belang van haar leden werkzaam is.

de activiteiten die de vereniging verricht moeten worden aangemerkt als prestaties welke jegens haar leden zijn verricht en dat het Hof het 'belangenbehartigende karakter' van een vereniging als belanghebbende en daarmee samenhangend doel en strekking van artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 miskent.

Tenslotte stelt de staatssecretaris dat het Apple and Pear Development Council-arrest van het Hof van Justitie EG er niet aan in de weg staat om activiteiten welke de leden als collectiviteit ten goede komen als diensten aan te merken. Volgens hem is een wezenlijk onderscheid tussen belanghebbende in deze zaak en de Apple and Pear Development Council volgens de staatssecretaris 'dat belanghebbende een privaatrechtelijke vereniging is met leden en uitsluitend is opgericht ter behartiging van de belangen van haar leden op de uitvoering waarvan de leden haar ook kunnen aanspreken, terwijl de Council geen vereniging is met leden maar een publiekrechtelijk lichaam dat de gemeenschappelijke belangen van alle appel- en perentelers behartigt, terwijl de uit zijn diensten voortvloeiende voordelen aan de gehele betrokken sector ten goede komt en de betaling van de bijdragen door de telers wettelijk verplicht is en niet, gelijk bij belanghebbende, contractueel is geregeld.'<sup>171</sup>

De Hoge Raad maakt korte metten met het cassatieberoep van de staatssecretaris. Allereerst heeft het Hof volgens de Hoge Raad de grenzen van de verwijzingsopdracht niet overschreden. Uit de vaststelling dat belanghebbende uitsluitend is opgericht om de belangen van de leden te dienen en dat zij uitsluitend, direct of indirect, in het belang van haar leden werkzaam is, volgt volgens de Hoge Raad nog niet 'dat hetgeen belanghebbende in het belang van haar leden verrichtte, diensten zijn als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968.'

Tot slot bevestigt de Hoge Raad het Hof in zijn oordeel dat 'niet sprake is van prestaties door belanghebbende aan haar leden, indien de activiteiten van belanghebbende niet daadwerkelijk aan de individuele leden ten goede komen en evenmin indien enkel normale verenigingsactiviteiten aan de orde zijn'. Dit uitgangspunt is volgens de Hoge Raad in overeenstemming met het bepaalde in artikel 4, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Bovendien vormt 'naar redelijkerwijs niet kan worden betwijfeld' de omstandigheid dat belanghebbende

---

<sup>171</sup> In hoeverre de door de staatssecretaris genoemde feiten van de Apple and Pear Development Council-casus een rol hebben gespeeld bij de door het Hof van Justitie EG genomen beslissing is onduidelijk. Hoewel ik niet meen dat deze genoemde feiten geheel zonder belang zijn geweest lijkt mij toch dat zij niet van doorslaggevend belang waren bij de beslissing. Doorslaggevend belang is naar ik meen in die casus toegekend aan het feit dat de (wettelijk verplichte) bijdrage ook verschuldigd was indien in enig jaar in het geheel geen voordeel voor een (groep van) teler(s) en dat de bijdrage bovendien in hoogte in het geheel niet was gerelateerd aan het door de telers te verwachten voordeel. Zie in gelijke zin R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 209; 'De overheidshoedanigheid van de Council is naar mijn mening niet de spil waaromheen het Hof van Justitie EG zijn uitspraak heeft gevlochten. De kern is dat niet-individualiseerbaar genoten voordelen onbelast zijn.'

een privaatrechtelijke organisatie is, geen grond om de door de leden betaalde contributie aan te merken als een vergoeding voor verrichte diensten aangezien de contributie geen tegenprestatie vormde welke in rechtstreeks verband stond met ten behoeve van de individuele leden verrichte diensten.<sup>172</sup>

Uit dit arrest kunnen een aantal factoren worden afgeleid welke van belang kunnen zijn voor de heffing van omzetbelasting. Zo moet er sprake zijn van activiteiten welke aan de individuele leden ten goede komen. Dit volgt ook uit het Apple and Pear Development Council-arrest. Hoewel de hoogte van de contributie was gerelateerd aan de hoogte van de door de leden aan de veiling gemaakte omzet, werd dit gegeven in dit geval niet doorslaggevend geacht voor de vaststelling van het rechtstreeks verband omdat de overige feiten in de casus juist in de tegenovergestelde richting wezen. Kennelijk werd geen doorslaggevende betekenis toegekend aan de relatering van de contributie aan de hoogte van de behaalde omzet.<sup>173</sup>

Deze argumenten zijn ook terug te vinden in het Duitse omzetbelastingrecht. Volgens Tipke en Lang zijn de statutair vastgestelde contributies welke in rekening worden gebracht worden ter vervulling van het verenigingsdoel, de in het

---

<sup>172</sup> Zie over deze jurisprudentie S.T.M. Beelen, Verenigingen en contributies, Btw-Brief nr. 3, 1993, blz. 18 en 19. Beelen werpt in dit artikel naar aanleiding van deze jurisprudentie een aantal vragen op. Zijn eerste vraag is of er nog een situatie denkbaar is waarin een vereniging niet als ondernemer kan worden aangemerkt omdat sprake is van een besloten kring. Hij is van oordeel dat 'alleen nog in uitzonderlijke gevallen, waarin het lidmaatschap van een vereniging slechts zeer moeilijk kan worden verworven en de vereniging een zeer besloten karakter heeft' (wat is het verschil? D.S.), nog sprake kan zijn van een besloten kring. Zoals in paragraaf 6.3.1.2. van dit hoofdstuk aan de orde is geweest, is volgens de jurisprudentie op dit punt de enkele mogelijkheid dat het lidmaatschap wordt verworven - hoe moeilijk dit ook moge zijn - voldoende om geen besloten kring aan te kunnen nemen.

Zijn tweede vraag heeft eveneens betrekking op het ondernemerschap: 'is een vereniging die uitsluitend niet belastbare contributies ontvangt ondernemer?'. Beelen is van mening dat een vereniging die uitsluitend prestaties om niet verricht, geen ondernemer is. Deze opvatting onderschrijf ik - met een verwijzing naar het Hong Kong-arrest van het Hof van Justitie EG - volledig.

Zijn derde en tevens laatste vraag heeft betrekking op de aftrek van voorbelasting; 'hoe zit het met de aftrek bij een vereniging die ondernemer is, maar ook onbelastbare contributies ontvangt?'. Een dergelijke vereniging kan volgens Beelen alle voorbelasting aftrekken; 'Het feit dat de contributie niet belastbaar is, betekent niet dat de vereniging niet als ondernemer zou optreden voor de activiteiten die zij bekostigt uit de niet belastbare contributies'. Met Beelen meen ik dat dit een onvermijdelijke consequentie is van de van de Zesde richtlijn afwijkende regeling van het recht op aftrek van voorbelasting in de Wet op de omzetbelasting 1968.

Zie daarnaast ook de aantekeningen van D.B. Bijl bij de genoemde arresten van de Hoge Raad, gepubliceerd in respectievelijk Fed 1990/90 en Fed 1993/431, en de aantekeningen van de redactie van het Vakstudie Nieuws in respectievelijk V-N 1989/3183 en V-N 1993/658.

<sup>173</sup> Bedacht dient wel te worden dat die 'relatering' in de praktijk er op neerkwam dat vrijwel alle leden een gelijk bedrag aan contributie betaalden.



algemeen belang van de leden liggende taken, geen tegenprestatie welke uit hoofde van een 'Leistungsaustausch' worden betaald.<sup>174</sup> Het gaat dan om zogenaamde 'echte (dus onbelaste: D.S.) Mitgliedsbeiträge'.<sup>175</sup> Hiervan is volgens Tipke en Lang sprake indien de hoogte van de contributie niet afhankelijk is van de mate waarin door het lid van de voorzieningen en diensten van de vereniging gebruik wordt gemaakt. Ook indien de hoogte van de contributie afhankelijk is van bijvoorbeeld de persoonlijke omstandigheden van het lid, kan sprake zijn van een 'echter Mitgliedsbeitrag'.<sup>176</sup> Het is dus niet zo dat elk lid eenzelfde bedrag aan contributie verschuldigd moet zijn, wil deze onbelast zijn.

Een voorbeeld hiervan is de uitspraak van het Finanzgericht Nürnberg van 23 april 1991.<sup>177</sup> Hierin ging het om een tennisvereniging die naast haar contributie een 'Spielgeld' in rekening bracht aan haar leden.<sup>178</sup> De hoogte van dat Spielgeld was niet afhankelijk van de mate waarin gebruik werd gemaakt van de tennisbanen. Indien een lid in enig jaar geen gebruik maakte van de tennisbanen, werd het

---

<sup>174</sup> Volgens Tipke en Lang 'soll eine "Leistungsvereinigung" zum Zwecke der Erfüllung des Vereinszwecks vorliegen.' Zie Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 645.

<sup>175</sup> Zie K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 645.

<sup>176</sup> F.J. Sahn, Mitgliedsbeitrag als steuerbarer Umsatz von Vereinen, Umsatzsteuer-Rundschau 6/95, blz. 211; 'Aus verschiedenen Motiven heraus setzen Vereine ihre Beiträge nicht für alle Mitglieder gleich fest. Wie bereits angedeutet, schadet dies auch nach Verwaltungsmeinung nicht unbedingt hinsichtlich der Einstufung als nichtsteuerbarer echter Beitrag: "Die Gleichheit ist auch dan gewährt, wenn die Beiträge nach einer für alle Mitglieder einheitlichen Staffel erhoben werden oder die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder, z.B. Lebensalter, Stand, Vermögen, Einkommen, Umsatz, abgestuft wird." Steuerschädlich ist jedoch eine Differenzierung des Beitrages nach dem Umfang der vom Verein beanspruchten Leistungen.' Sahn citeert hier overigens Abschn. 4 Abs. 2 Umsatzsteuer Richtlinie bij § 1 van het Umsatzsteuergesetz.

<sup>177</sup> II 21/87, Umsatzsteuer-Rundschau 12/1992, blz. 370.

Een ander voorbeeld in deze zin is de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 21 april 1993, XI R 84/90, Umsatzsteuer-Rundschau 9/94, blz. 351. Hierin ging het om een redingsvluchtvereniging die jaarlijks een vaste contributie hief van haar leden op grond waarvan zij in noodgevallen recht hadden op kosteloze hulp van die vereniging. Het Bundesfinanzhof oordeelde dat noodzakelijk was 'daß die Personenvereinigung ihrem Mitglied gegenüber eine konkrete Einzelleistung erbringt, deren Nutzen dem einzelnen Mitglied individuell zugute kommt; der Maßstab des Mitgliedbeitrags muß von dem möglichen "Eigennutzen" der Mitglieder abhängig sein. ... Nur wenn die Leistungen der Mitglieder nach dem Umfang der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme der Vereinsleistungen durch das einzelne Mitglied bemessen werden, liegen besondere, entgeltliche, umsatzsteuerpflichtige Vereinsleistungen vor.'

<sup>178</sup> Hierin ging het dus niet zozeer om de contributie maar om het afzonderlijk daarvan in rekening gebrachte Spielgeld. Ondanks deze benaming werd uiteindelijk toch tot de conclusie gekomen dat het om een 'echte Mitgliedsbeitrag' ging. De benaming deed er dus niet toe.

Spielgeld niet terugbetaald.<sup>179</sup>

Dit Spielgeld werd door het Finanzgericht aangemerkt als een 'echte Mitgliedsbeiträge': 'Im Streitfall erhob der Kläger von seinen Mitgliedern, die die Tennisplätze nach ihrer Fertigstellung im Juli 1984 nutzen wollten, sog. Spielgelder. Soweit diese Pauschal als Jahresabonnement gezahlt wurden, handelte es sich um echte Mitgliedsbeiträge. Es sind Leistungen, die den Kläger als Verein befähigen, seinen satzungsgemäßen Gemeinschaftszweck für die Gesamtbelange sämtlicher Vereinsmitglieder zu erfüllen. Sie dienen der Deckung der Sonderkosten, die durch den Bau und den Betrieb der Tennisanlage anfallen. Zwar kann ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch auch dann zu bejahen sein, wenn eine Personenvereinigung im Rahmen ihrer Satzung gegenüber den Mitgliedern tätig wird. ... Unbeschadet der vom BFH mit dieser Rechtsprechung "nicht weiter verfolgten" abgrenzung von Mitgliedsbeiträgen und Entgelt nach sog. Gesamtbelangen und Sonderbelangen setzt die Annahme eines Leistungsaustausches aber voraus, daß sich das Tätigwerden der Vereinigung und die Zahlung der Mitglieder im Verhältnis von Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen.' Daaraan ontbrak het nu enige relatie tussen de mate waarin gebruik werd gemaakt van de tennisbanen en de hoogte van het te betalen Spielgeld ontbrak.

Is echter wel sprake van een dergelijke relatie of worden daarnaast individualiseerbare prestaties verricht voor de leden waarvoor afzonderlijk een vergoeding wordt berekend, wordt een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding wel aanwezig geacht: 'Die Leistungen einer Personenvereinigung an ihre Mitglieder sind jedenfalls dann auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet, wenn sie gegen ein sogenanntes Sonderentgelt erbracht werden.'<sup>180</sup> Mogelijk gaat een dergelijke vergoeding ook schuil in de contributie. Als voorbeeld hiervan voeren zij de boeken- en platenclubs aan die naargelang de contributie boeken en platen leveren. In dat geval is sprake van een 'unechte Mitgliedsbeitrag'.

Een voorbeeld waarin sprake was van een 'Sonderentgelt' is de in noot 180 vermelde uitspraak van het Bundesfinanzhof waarin het ging om een huis- en grondbezittersvereniging wier inkomsten onder andere bestonden uit contributies en de

---

<sup>179</sup> Denk hierbij aan de uitspraak van de Tariefcommissie met betrekking tot de ijsclub in paragraaf 6.7.1.

<sup>180</sup> Zie K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 645 en voor het citaat de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 8 september 1994, V R 46/92 in Deutsches Steuerrecht 11/95, blz. 413.

Zie ook Finanzgericht Nürnberg 23 april 1991, II 21/87, Umsatzsteuer-Rundschau 12/1992, blz. 371; 'Nach stdg. Rspr. des BFH erbringen Vereine gegenüber ihren Mitgliedern keine Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 nr. 1 UStG, soweit sie satzungsgemäße Gemeinschaftszwecke für die Gesamtbelange ihrer Mitglieder erfüllen. Die hierfür erhobenen echten Mitgliedsbeiträge stehen außerhalb eines Leistungsaustausches und sind kein Entgelt. Erbringt der Verein dagegen auch oder nur Leistungen, die auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet sind bzw. den Sonderinteressen der einzelnen Mitglieder dienen, liegt insoweit ein Leistungsaustausch vor. Die hierfür vereinnahmten Beträge sind Leistungsentgelte.'

voor de door de rechtskundige afdeling van de vereniging verrichte diensten berekende vergoedingen. Omdat deze vergoedingen niet voldoende waren om de kosten van de betreffende afdeling te dekken, beschouwde de vereniging in haar 'Körperschaftsteuererklärung' een percentage van de ontvangen contributies als inkomsten van die afdeling.

Volgens de Duitse rechtspraak worden belastbare prestaties verricht 'wenn sich seine Leistung auf den Erhalt einer (möglichen) - in der Regel vereinbarten - Gegenleistung richtet.' Volgens het Bundesfinanzhof was hiervan sprake: 'Ein derartiges - neben den Mitgliedsbeiträgen zu zahlendes - Sonderentgelt war im Streitfall vereinbart worden. Die Rechtsberatungsleistungen ... sind deshalb ... gegen Entgelt ausgeführt worden.'

Voor wat betreft het deel van de contributies dat door belanghebbende werd toegerekend aan de rechtskundige afdeling, was geen sprake van een vergoeding voor verrichte prestaties: 'Die Mitgliedsbeiträge selbst stehen hingegen nicht in der erforderliche Wechselbeziehung zu diesen Leistungen. Nach der zwischen dem Kl. und seinen Mitgliedern getroffenen, für die Beurteilung des Leistungsaustausches maßgebenden Vereinbarung, sollten diese Leistungen durch das gesondert erhobene Entgelt abgegolten sein. Ein Anteil des Mitgliedsbeitrags als Entgelt war daneben weder ausdrücklich noch stillschweigend vereinbart, noch ergibt sich eine solche Vereinbarung aus den vom FG festgestellten Umständen. Allein die Tatsache, daß der Kl. tatsächlich einen Teil der Mitgliedsbeiträge dazu verwendet hat, seine Kosten in der Rechtsabteilung zu decken, reicht nicht aus, um die Mitgliedsbeiträge in dieser Höhe als Entgelt ansehen zu können.'

Tipke en Lang hebben vanuit de gedachte dat de omzetbelasting een belasting is op de besteding van inkomen kritiek op het bij contributies gemaakte onderscheid. In beide gevallen is volgens hun sprake van de besteding van inkomen niet zijnde schenkingen. Zowel de 'echte' als de 'onechte' contributie wordt betaald om te kunnen profiteren van voorzieningen of prestaties. Op grond hiervan moet volgens Tipke en Lang ook bijvoorbeeld de contributie aan een golf- of tennisvereniging belast worden met omzetbelasting, indien de leden gebruik kunnen maken van de voorzieningen. Dit is volgens hen alleen anders indien de werkzaamheden van de vereniging zich richten op een niet individualiseerbare afnemer zoals de 'openbaarheid'.<sup>181</sup>

## 6.8 Intreegelden

Zowel Jansen als Leep merkt het intreegeld aan als een '(toetredings)voorwaarde om van de diensten van de desbetreffende coöperatie gebruik te kunnen maken'.<sup>182</sup>

---

<sup>181</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, zestiende druk, Keulen 1998, blz. 645.

<sup>182</sup> J.J.M. Jansen, *Belastingheffing van coöperaties en haar leden*, Deventer 1996, blz. 168 en R. Leep, *De coöperatie; enkele bedrijfseconomische aspecten van afzet- en verwerkingscoöperaties*, Amsterdam 1985, blz. 154.

Zie in deze zin ook de Vakstudie Wet op de Omzetbelasting 1954, aantekening 1 bij

Van der Velden beschouwt het intreegeld als een contraprestatie voor de voordelen die het lidmaatschap biedt, of een bijdrage naar evenredigheid met het door de oude leden opgebouwde vermogen.<sup>183</sup> Of hieruit dan ook voortvloeit dat het intreegeld moet worden beschouwd als een vergoeding voor een prestatie, is dan nog maar de vraag.

Zowel Van Brederode als Jansen zijn van mening dat hiervoor vereist is dat sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen het intreegeld en een voordeel of dienst welke ten goede komt aan het lid. Beide auteurs concluderen dat het intreegeld een betaling is voor voordelen of diensten die de coöperatie aan haar leden in algemene zin biedt.<sup>184</sup> De voordelen of diensten worden door de leden als collectief genoten aldus Van Brederode. Aan heffing van omzetbelasting kan volgens beide auteurs dan niet worden toegekomen omdat geen sprake is van prestaties jegens de individuele leden. Van Brederode formuleert dit aldus; 'Ik stel vast, dat het hier voordelen/diensten in algemene zin betreft, dat wil zeggen niet geconcretiseerd ten aanzien van elk lid afzonderlijk maar door de leden gezamenlijk, als collectief genoten. Aan heffing van omzetbelasting komen

---

artikel 24, no. 13 welk artikel een vrijstelling bevatte voor 'de vestiging, de overdracht en de afstand van deelgerechtigheid in vennootschappen en verenigingen'. Over deze vrijstelling werd het volgende opgemerkt; 'De in artikel 24, no 13, van de Wet vermelde vrijstelling heeft het oog op gevallen, waarin de vestiging, de overdracht of de afstand van deelgerechtigheid in vennootschappen en verenigingen het karakter draagt van het verrichten van een door een ondernemer tegen vergoeding verrichte dienst. Een zodanige figuur kan zich voordoen bij het als lid toetreden tot een vereniging tegen betaling van entreegeld. De vereniging verleent aan het nieuwe lid de verschillende rechten, welke aan het lidmaatschap zijn verbonden, en ontvangt als tegenprestatie een zeker bedrag als entreegeld. Afstand van deelgerechtigheid heeft onder meer plaats bij het uitreden van een vennoot. De vennoot doet ten behoeve van de vennootschap afstand van de rechten, welke hij aan het vennootschapscontract ontleent en ontvangt als vergoeding daarvoor veelal een afkoopsom.'

De tekst van - en de toelichting op - artikel 24, no 13 van de Wet op de Omzetbelasting 1954 is overigens letterlijk terug te vinden in, respectievelijk bij, artikel 12, no 11 van het Besluit Omzetbelasting 1940.

Kennelijk werd het verkrijgen van het lidmaatschap van een vereniging met betaling van een entreegeld (of intreegeld) onder de oude Wet op de Omzetbelasting 1954 en het Besluit op de Omzetbelasting 1940 gezien als een dienst tegen vergoeding.

<sup>183</sup> P.A.L.M. Van der Velden, *De vereniging-rechtspersoon en haar leden; enige beschouwingen over het geldende en het komende Nederlandse recht*, Deventer 1969, blz. 130. Vergelijk Hoge Raad 12 oktober 1955, nr. 12 418, BNB 1955/357. De Raad van Beroep had in deze casus, welke betrekking had op de inkomstenbelasting, ten aanzien van intreegeld vastgesteld dat 'belanghebbende, door lid te worden van de onderhavige zaaizaad- en pootgoedvereniging, voor zich de mogelijkheid heeft geopend van een regelmatig afzet van zijn producten tegen een hogere winst met lagere kosten en voor dit voordeel de betaling van het intreegeld heeft overgehad.'

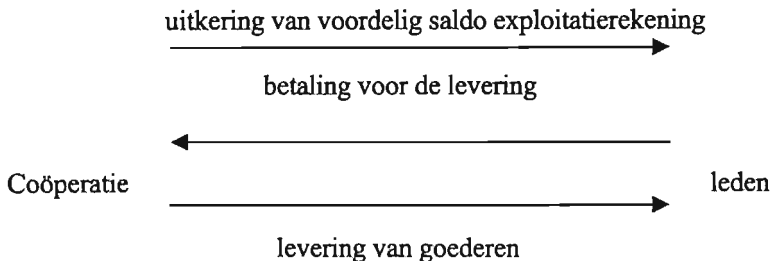
<sup>184</sup> R.F.W. Van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 197 en J.J.M. Jansen, *Belastingheffing van coöperaties en haar leden*, Deventer 1996, blz. 169.

we alsdan niet toe.<sup>185</sup> Deze conclusie is geheel in overeenstemming met het Apple and Pear Development Council-arrest.

## 6.9 (Jaarlijkse) slotuitkering

Van een (jaarlijkse) slotuitkering wordt gesproken in de situatie waarin het in enig jaar positieve saldo door de coöperatie aan de leden wordt uitgekeerd. Meestal wordt de hoogte van een dergelijke uitkering gerelateerd aan de hoeveelheid door hen afgenomen goederen. Mogelijk zou het dan om een vermindering kunnen gaan op de oorspronkelijke aan de leden in rekening gebrachte prijs.

De vraag of sprake is van een prijsvermindering als hierboven bedoeld, is in de jurisprudentie een aantal keren aan de orde geweest. In BNB 1976/200 ging het om een coöperatieve aan- en verkoopvereniging die in het jaar 1968/1969 het voordelig saldo van de exploitatierekening in contanten aan haar leden heeft uitgekeerd naar rato van de hoeveelheid door hen van de coöperatie afgenomen goederen.<sup>186</sup> Deze uitkering bestond uit een jaarlijks gelijkblijvende uitkering van 2% en een variabele uitkering die in het betreffende jaar 2 1/2% bedroeg. Schematisch kan de casus als volgt worden weergegeven;



Belanghebbende, de coöperatieve vereniging, stelde zich op het standpunt dat in casu sprake was van een vermindering van de vergoeding op grond waarvan zij recht zou hebben op teruggaaf van teveel afgedragen omzetbelasting op grond van artikel 29, lid 1, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968.<sup>187</sup> De inspec-

<sup>185</sup> R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 197.

<sup>186</sup> Hoge Raad 30 juni 1976, nr. 17 994.

<sup>187</sup> Deze stelling van belanghebbende was financieel gezien voor de coöperatie en haar leden alleen gunstig indien haar leden onder de landbouwregeling vielen. Artikel 29, lid 1, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 geeft recht op teruggaaf van de belasting indien de vergoeding wordt terugbetaald omdat een vermindering van de vergoeding is verleend of omdat de goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen. Een dergelijke teruggaaf zou bij de onder artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 vallende

teur daarentegen stelde zich op het standpunt dat sprake was van een winstuitkering, niet zijnde een prijsvermindering.

De Tariefcommissie besliste dat 'gelet op de artikelen 8 en 29 van de Wet op de omzetbelasting 1968 slechts sprake kan zijn van een terugbetaling van de vergoeding, ingeval deze terugbetaling het karakter heeft van een herziening van de vergoeding voor (een) bepaalde levering(en) en dat van een terugbetaling van de vergoeding slechts kan worden gesproken indien een rechtstreeks uit (een) bepaalde koopovereenkomst(en) voortvloeiende restitutie aan de orde is.' Hierbij speelde volgens de Tariefcommissie mede een rol dat het in enig jaar behaalde bedrijfsresultaat mede wordt bepaald door bestuursbeslissingen welke geen enkel verband met bepaalde leveringen houden. Hierdoor zijn volgens de Tariefcommissie andere factoren mede van invloed naast de door belanghebbende verrichte leveringen en diensten waardoor de 'onderwerpelijke uitkeringen dan ook slechts mogelijk zijn door en een gevolg zijn van de bij een coöperatie bestaande bijzondere verhoudingen.' De door de coöperatie gedane uitkeringen vloeien volgens de Tariefcommissie niet voort uit een koopovereenkomst waardoor niet kan worden gesproken van een vermindering van de vergoeding waarop artikel 29, lid 1, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing is.

Dit oordeel van de Tariefcommissie vond volgens de Hoge Raad echter geen steun in de woorden, geschiedenis of systeem van de Wet. Bovendien vormt het feit dat de bedoelde 'uitkeringen slechts mogelijk zijn door en een gevolg zijn van de bij een coöperatie bestaande bijzondere verhoudingen, geen beletsel' om deze te beschouwen als een vermindering van de vergoeding. De Hoge Raad verwijst naar de Memorie van Toelichting waarin wordt opgemerkt dat 'het begrip vergoeding voor leveringen een meer subjectief karakter draagt dan in de Wet op de Omzetbelasting 1954, hetgeen met name blijkt uit het vervallen van de regel dat alleen dan het in rekening gebrachte bedrag als maatstaf van heffing kan worden beschouwd, indien de levering onder normale omstandigheden plaatsvindt.' De bij een coöperatie bestaande bijzondere verhoudingen hebben tot gevolg dat de prijs die tot stand komt, moet worden aangemerkt als een vergoeding met een dergelijk subjectief karakter, aldus de Hoge Raad. Aangezien de uitkeringen aan de leden hebben plaatsgevonden naar rato van de door hen afgenomen hoeveelheden goederen, moeten zij worden aangemerkt als een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, lid 1, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968, 'ook al zouden zij worden bestreden uit het saldo van baten en lasten, welke geen verband met bepaalde leveringen houden.'<sup>188</sup>

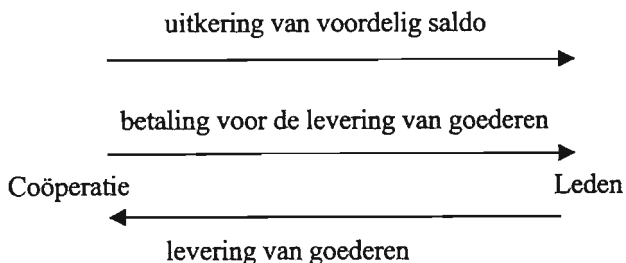
---

leden niet leiden tot een correctie (op grond van artikel 29, lid 2, van de Wet) omdat deze leden op grond van artikel 27, lid 2, van de Wet geen recht hebben op aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 van de Wet. In casu zal waarschijnlijk sprake zijn geweest van leden welke onder de landbouwregeling vielen. In gelijke zin C.P. Tuk in zijn noot bij dit arrest in BNB 1976/200.

<sup>188</sup> Als de uitkering aan de leden uit een positief saldo door de coöperatie in het geval dat de coöperatie prestaties heeft verricht ten opzichte van haar leden kan worden aangemerkt als een vermindering van de vergoeding, zou dan de storting door de leden in een negatief saldo in het geval de leden prestaties hebben verricht ten opzichte van de coöperatie in de

In het van dezelfde datum als het zojuist genoemde daterende arrest van de Hoge Raad in BNB 1976/201 ging het om een feitelijk iets andere situatie waarop echter dezelfde overwegingen werden toegepast. In tegenstelling tot BNB 1976/200 waren het in BNB 1976/201 de leden die goederen leverden aan de coöperatie. Hierdoor rees de vraag of de slotuitkering die de coöperatie aan haar leden deed (door middel van bijschrijving op de ledenrekening), moest worden aangemerkt als een deel van de vergoeding als bedoeld in artikel 8, lid 2 (en, aangezien de leden van belanghebbende onder de landbouwregeling vielen, artikel 27, lid 2 (thans lid 4)) van de Wet op de omzetbelasting 1968, voor de door de leden aan haar verrichte leveringen van goederen.

Schematisch is deze situatie als volgt weer te geven;



De Hoge Raad besliste dat de tegoedschrijvingen deel uitmaken van de vergoeding: 'dat, nu vaststaat dat de tegoedschrijvingen hebben plaatsgevonden naar de maatstaf van de door de leden geleverde hoeveelheid melk, die tegoedschrijvingen deel uitmaken van de vergoeding, als bedoeld in artikel 8, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968, ook al zouden zij worden bestreden uit het saldo van baten en lasten, die als zodanig met de melkleveranties geen enkel verband houden'.<sup>189</sup>

---

kas van de coöperatie dan niet eveneens als een vermindering van de vergoeding kunnen worden aangemerkt? Volgens de Hoge Raad in BNB 1993/125 in elk geval wel. Zie de volgende paragraaf waarin dit arrest uitgebreid aan de orde zal komen.

<sup>189</sup> Ook hier kan worden opgemerkt dat dezelfde redenering zou moeten opgaan in het geval van stortingen door de leden voor tekorten bij de coöperatie in het geval de coöperatie prestaties heeft verricht ten opzichte van haar leden. Deze stortingen zouden immers op grond van een soortgelijke redenering kunnen worden aangemerkt als een (deel van de) vergoeding voor door de coöperatie aan haar leden verrichte prestaties. Aangezien de Hoge Raad in BNB 1993/125 ten aanzien van stortingen aan leden een aan BNB 1990/200 analoge beslissing nam, staat er mijns inziens niets aan in de weg om ten aanzien van stortingen door leden eveneens een aan BNB 1976/201 analoge beslissing te nemen. Het Bundesfinanzhof kwam overigens in een soortgelijk geval tot eenzelfde oordeel. (Uitspraak van 10 mei 1990 - V R 47/86, Umsatzsteuer-Rundschau 1/1991, blz. 13 - 16. Hierin ging het om een 'Gesellschaft bürgerlichen Rechts' welke door haar leden geleverde aardappelen verwerkte tot aardappelzetmeel. De leden waren verplicht aardappelen te leveren waartegenover de Gesellschaft zich verplichtte na afloop van elk boekjaar de volledige winst aan haar leden uit te keren naar rato van de door deze geleverde hoeveelheid aardappelen. Het Bundesfinanzhof oordeelde op grond van de band tussen de hoe-

In BNB 1982/220 was de hoogte van de slotuitkering afhankelijk van de door de leden verschuldigd geworden veilingprovisie.<sup>190</sup> Deze veilingprovisie bracht belanghebbende in mindering op de bruto-opbrengsten van de goederen die zij voor haar leden had geveild. Het Hof Arnhem oordeelde dat de omvang van de uitkering weliswaar niet evenredig was 'aan de hoeveelheden of de opbrengsten van de door de leden in de zin van artikel 3, lid 4 der Wet aan belanghebbende geleverde goederen' maar dat deze via 'het bedrag van de in mindering gebrachte veilingprovisie wel middellijk op de opbrengst van die goederen' was afgestemd. De uitkering diende deswege als onderdeel van de door de leden aan belanghebbende in rekening gebrachte bedragen als bedoeld in artikel 8, lid 2 en artikel 27, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 te worden aangemerkt, aldus het Hof.

## 6.10 Omslaggeld

Omslaggeld dient ter financiering van een eventueel financieel tekort bij een coöperatie en kan derhalve worden aangemerkt als het tegenovergestelde van de uitkering uit het exploitatieoverschot. De leden van een coöperatie zijn meestal statutair aansprakelijk voor een tekort in de exploitatie.<sup>191</sup> De omvang van het omslaggeld is in principe voor gelijke delen doch in de statuten wordt in afwijking hiervan de aansprakelijkheid voor tekorten vaak forfaitair bepaald. Hierbij kan dan worden gedacht aan aansprakelijkheid naar gelang de hoeveelheid geleverde of

---

veelheid geleverde aardappelen en de hoogte van de winstuitkering dat sprake was van een vergoeding voor de geleverde aardappelen: 'Im Hinblick darauf, daß das Finanzgericht ohne Rechtsverstoß die Kartoffellieferungen der Gesellschafter als steuerbare, entgeltliche Leistungen an die Klägerin beurteilte, und weil gemäß § 7 nr. 2b des Gesellschaftsvertrags der gesamte Gewinn nach der Menge der jeweils gelieferten Kartoffeln zu verteilen war, ist für diese Leistungen die gesamte Ausschüttung je Gesellschafter als Entgelt anzusehen.' J.M. Forchhammer, Leistungsaustausch bei leistungsabhängiger Gewinnverteilung, Umsatzsteuer-Rundschau 9/1991, blz. 244 en 245 is het met het oordeel van het Bundesfinanzhof oneens. Volgens hem is alleen mogelijk sprake van een vergoeding indien deze niet afhankelijk is van de vraag of er winst is gemaakt. Het aandeel in de winst is volgens hem alleen een gevolg van het lidmaatschap: 'Die Gewinnbeteiligung ist nur die Folge der Mitgliedschaft, sie kann aber nicht als Entgelt für die Gesellschafterbeiträge angesehen werden, da es in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht als einer Entgeltsabrede zwischen Beitrag und Gewinnanteil fehlt.' Indien de vergoeding niet afhankelijk is van de vraag of in het betreffende jaar winst is gemaakt, is volgens Forchhammer ongetwijfeld wel sprake van een 'Leistungsaustausch.'

<sup>190</sup> Hof Arnhem, 8 september 1981, nr. 967/1979. De bedoelde provisie was variabel; van 1,67% tot 6% voor leden en 0 tot 8% voor niet-leden. De uitkeringen werden echter alleen gedaan aan de leden.

<sup>191</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 210. Deze statutaire aansprakelijkheid staat naast (en los van) de wettelijke aansprakelijkheid van de leden voor het liquidatierisico.



afgenomen goederen. Van Brederode is van mening dat het financieringskarakter van de omslaggelden aan belastingheffing in de weg staat.<sup>192</sup>

Kennelijk ziet de Hoge Raad, in tegenstelling tot Van Brederode, in het aan het omslaggeld klevende financieringsaspect geen grond om dit buiten de werking van de omzetbelasting te plaatsen. In BNB 1993/125 ging het om een coöperatieve vereniging, belanghebbende, aan wie door de leden vee werd geleverd.<sup>193</sup> In de jaren 1979 tot en met 1981 leed een dochteronderneming van belanghebbende aanzienlijke verliezen. In het kader van een reorganisatieplan werden de leden van belanghebbende `op grond van artikel 19 van haar statuten verplicht naar rato van hun leveringen in totaal f 18.000.000,- te storten.<sup>194</sup>

De inspecteur merkte deze stortingen door de leden aan als `terugbetalingen op de voor de leveringen van vee door die leden van belanghebbende ontvangen kooprijzen' en stelde zich op het standpunt dat belanghebbende op grond van artikel 29, lid 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968 de eerder door haar op grond van artikel 27, lid 3 (thans lid 4) van de Wet op de omzetbelasting 1968 in aftrek gebrachte omzetbelasting alsnog naar rato van die terugbetalingen verschuldigd is geworden.

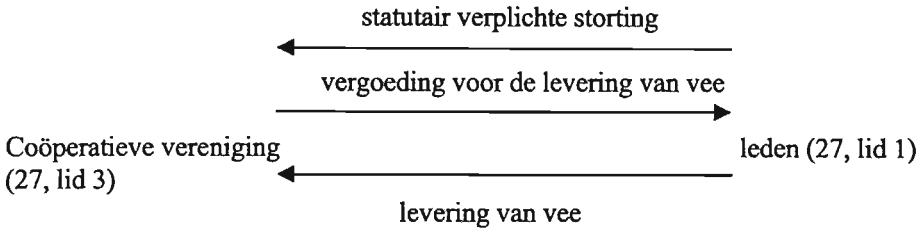
---

<sup>192</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 210. J.J.M. Jansen is van mening dat in geval van statutaire aansprakelijkheid van de leden voor tekorten, de coöperatie geen prestatie verricht jegens de leden waardoor belastingheffing niet aan de orde komt. Hij maakt hierop een uitzondering namelijk `als de hoogte van de (tussentijdse) aansprakelijkheid is gerelateerd aan de in het verleden verrichte leveringen van de leden aan de coöperatie'. In dat geval kan dat feit gevolgen hebben voor de heffing van omzetbelasting waarbij hij verwijst naar de paragraaf met betrekking tot de nabetaling. Een dergelijke nabetaling houdt volgens de auteur verband met de prijsbepaling achteraf. In genoemde paragraaf behandelt hij naast BNB 1993/125 ook BNB 1976/200 en 201; `De Hoge Raad heeft zich twee keer uitgesproken over de omzetbelastingaspecten van een nabetaling (HR 30 juni 1976, BNB 1976/200 en 201). In beide arresten besliste hij dat de nabetaling onderdeel uitmaakt van de vergoeding zodat met omzetbelasting rekening moet worden gehouden.' Deze opmerking verdient enige nuancering. Zoals ik eerder heb aangegeven was in BNB 1976/200 sprake van een uitkering welke werd aangemerkt als een vermindering van aan de leden door de coöperatie in rekening gebrachte prijs in de zin van artikel 29. In BNB 1976/201 was de uitkering wel aan te merken als een deel van de vergoeding voor door de leden aan de coöperatie verrichte leveringen.

<sup>193</sup> Hoge Raad 17 februari 1993, nr. 28 373.

<sup>194</sup> BNB 1993/125, waarin het ging om een storting in (vanwege) een tekort door de leden, behelst dus het tegenovergestelde geval van BNB 1976/200 waarin een uitkering uit een exploitatieoverschot aan de orde was.

Schematisch is een en ander als volgt weer te geven;



Het Hof Arnhem kwam met een verwijzing naar BNB 1976/200 in deze zaak tot de conclusie dat 'de onderhavige stortingen naar rato van de ledenomzet als terugontvangen vergoedingen bedoeld in artikel 29, tweede lid, der Wet' moeten worden beschouwd 'ook al dienen de stortingen tot dekking van een negatief saldo van baten en lasten als hiervoor vermeld.'<sup>195</sup>

De Hoge Raad stelt allereerst voorop dat overeenkomstig de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG 'voor de beantwoording van de vraag of een betaling tot de vergoeding ter zake van een prestatie behoort - en derhalve ook voor de beantwoording van de vraag of een terugbetaling in mindering op een zodanige vergoeding komt - dient te worden vastgesteld of een rechtstreeks verband bestaat tussen het verrichten van de prestatie en de (terug)betaling.' In het oordeel van het Hof dat de door de leden naar rato van de ledenomzet gedane stortingen moeten worden aangemerkt als terugontvangen vergoedingen als bedoeld in artikel 29, lid 2, van de Wet, ligt volgens de Hoge Raad besloten dat er een rechtstreeks verband was tussen de door de leden verrichte leveringen van vee en de door hen verrichte stortingen.<sup>196</sup> Het Hof heeft volgens de Hoge Raad derhalve terecht beslist dat de betaalde aflossingen zijn aan te merken als terugbetalingen op de voor de leveringen van vee ontvangen koopprijzen.

In tegenstelling tot Van Brederode acht de Hoge Raad in het hiervoor behandelde arrest het financieringskarakter van de stortingen van de leden kennelijk van geen belang voor de fiscale behandeling daarvan.<sup>197</sup> Volstaan wordt met de aan BNB's 1976/200 (en 1976/201) spiegelbeeldige redenering dat sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen de verrichte stortingen door de leden en de door die leden verrichte leveringen aan belanghebbende ook al is het doel van de stortingen gelegen in de dekking van een tekort bij belanghebbende. Dat rechtstreeks verband wordt gevonden in de relatering van de hoogte van de storting aan de door de leden geleverde hoeveelheid goederen.

<sup>195</sup> Hof Arnhem 23 juli 1991, nr. 2567/1990, deels opgenomen in BNB 1993/125. BNB 1976/200 is in paragraaf 6.9. behandeld.

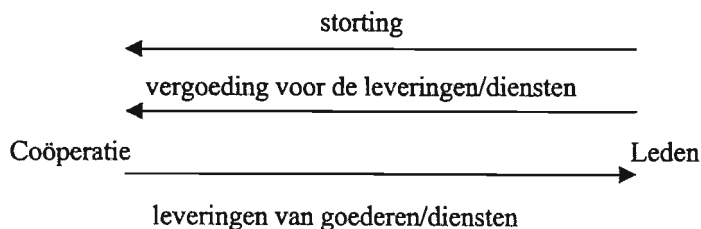
<sup>196</sup> Het Hof Arnhem gebruikte de bewoordingen van BNB 1976/200. De Hoge Raad paste deze bewoordingen aan aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG en zijn eigen jurisprudentie met betrekking tot het rechtstreeks verband.

<sup>197</sup> Of komt dit misschien door de wijze waarop de procedure werd gevoerd? Werd uitdrukkelijk op het financieringsaspect ingegaan?

Advocaat-Generaal Van Soest merkt ten aanzien van dit punt in zijn conclusie bij BNB 1993/125 op dat in de situatie waarin 'een ondernemer zowel lid als leverancier of afnemer van de coöperatie is', het 'rechtstreekse verband tussen de leveringen en de betalingen op formele wijze' wordt vastgesteld 'door de proportionaliteit met de geleverde hoeveelheden en wordt geabstraheerd van de beweegredenen voor de prijsvaststelling.' Naar mijn mening is niet uitgesloten dat ten aanzien van de storting door de leden in het geval zij goederen of diensten afnemen van de coöperatie, tot de conclusie moet worden gekomen dat deze storting in feite een nabetaling is voor de door de coöperatie verrichte prestaties.

Niet ondenkbaar is immers dat het exploitatietekort is ontstaan door het berekenen van een te lage vergoeding voor aan de leden verrichte prestaties door de coöperatie. Zou dan het omslaggeld niet gezien moeten worden als een aanvullende vergoeding voor de achteraf gezien door de coöperatie te goedkoop verrichte prestaties?<sup>198</sup>

Van Brederode haalt in dit kader de uitspraak van het Hof Amsterdam van 27 maart 1987 aan waarin de vraag aan de orde was of de omslag van het balanstekort over de leden van een coöperatie moet worden aangemerkt als een vergoeding voor de (in eerste instantie) voor een te lage vergoeding aan de leden verrichte prestaties.<sup>199</sup> Deze omslag werd bepaald op een bedrag van f 150,- per hectare.<sup>200</sup> Schematisch is de casus aldus weer te geven;



<sup>198</sup> Vergelijk BNB 1976/201.

<sup>199</sup> Nr. 2239/86. Zie hierover R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 211 en 212. De activiteiten van de coöperatie bestonden uit het verhuren en verkopen van landbouwwerktuigen, machines en onderdelen aan zowel leden als niet-leden. Zo te zien ging het in de betreffende uitspraak dus om de spiegelbeeldcasus van BNB 1976/201.

<sup>200</sup> De vraag zou kunnen worden gesteld of deze forfaitaire vaststelling van de omslag niet een te ver verwijderd verband oplevert met de door de coöperatie verrichte prestaties. Het aantal verhuurde of geleverde goederen per lid hoeft immers geen verband te houden met het aantal hectare grond per lid. Op grond van het Apple and Pear Development Council-arrest zou gesteld kunnen worden dat hier geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de stortingen en de verrichte prestaties. In BNB's 1976/200, 1976/201 en 1993/125 was de uitkering/storting telkens gerelateerd aan het aantal door of ten aanzien van de leden verrichte prestaties.

De inspecteur betoogde in casu dat uit de statuten bleek dat de door de leden betaalde vergoedingen een voorlopig karakter hadden. De definitieve vergoeding werd pas na het afsluiten en vaststellen van de jaarrekening vastgesteld. Het eventueel te weinig in rekening gebrachte kon indien de vergoeding te laag bleek te zijn geweest alsnog in rekening worden gebracht. De exploitatieverliezen bij de coöperatie gaven volgens de inspecteur aan dat de berekende vergoedingen in de betreffende jaren te laag waren vastgesteld. Hieruit volgde dat de storting door de leden moest worden aangemerkt als een nabetaling welke deel uitmaakte van de vergoeding voor de door de coöperatie verrichte prestaties.

Het Hof zoekt, om vast te stellen of sprake is van een te lage vergoeding, aansluiting bij de normale marktprijs. Hieraan relateert het Hof de berekende vergoeding. Vervolgens vraagt het Hof zich af of voor belanghebbende de mogelijkheid bestond om een prijs boven de normale marktprijs te berekenen. Het Hof acht het echter aannemelijk dat de coöperatie niet in staat is hogere vergoedingen te berekenen dan die welke op basis van de calculaties door de overkoepelende organisatie in de bedrijfstak geldend zijn, zulks in verband met de concurrentieverhoudingen in de desbetreffende bedrijfstak en de omstandigheid dat ongeveer een derde gedeelte van haar omzet wordt gegenereerd door prestaties jegens niet-leden. Bij een normale omvang van haar bedrijfsactiviteiten zouden de vergoedingen voldoende zijn geweest om de kosten te dekken en de nodige reserveringen te doen. Mitsdien wordt de stelling verworpen, dat het negatieve vermogen is ontstaan door het vaststellen van te lage tarieven.<sup>201</sup> Ik neem aan dat hieruit de conclusie moet worden getrokken dat het Hof van oordeel was dat de storting door de leden niet kon worden aangemerkt als een nabetaling op de vergoeding voor de verrichte prestaties.

Volgens Van Brederode is het subjectieve vergoedingsbegrip om 'pragmatische redenen ingewisseld voor een objectieve benadering van de vergoeding.'<sup>202</sup> Hierbij verdient opmerking dat het Hof alleen aansluiting zoekt bij de normale marktprijs om te bepalen of het tekort bij belanghebbende is ontstaan door het (mis-

---

<sup>201</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 212.

<sup>202</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 212. Volgens Van Brederode staat een dergelijk objectief vergoedingsbegrip haaks op het subjectieve vergoedingsbegrip dat in beginsel het uitgangspunt is in zowel de Zesde richtlijn als de Wet op de omzetbelasting 1968. Hierop bestaan in de Wet een aantal uitzonderingen waarmee het bestaan van precedenteren voor het afwijken van het subjectieve vergoedingsbegrip is aangetoond. Zie blz. 221. Van Brederode acht de verschillen tussen de gevallen waarin op grond van de Wet een objectief vergoedingsbegrip wordt gehanteerd en het onderhavige geval echter van dien aard dat hij de uitzonderingen in de Wet niet wil aanmerken als precedenteren voor het thans (eveneens) aannemen van een objectief vergoedingsbegrip.

De Hoge Raad vond het in BNB 1976/200 kennelijk niet nodig om de marktprijs te objectiveren om zo te bepalen of sprake was van een winstuitdeling of een nabetaling. Ook in de spiegelbeeldige situatie van BNB 1976/200, namelijk BNB 1993/125 werd een dergelijke objectivering achterwege gelaten.

schien opzettelijk) hanteren van een te lage prijs. De marktprijs wordt niet als maatstaf van heffing gehanteerd door het Hof en ik vind dan ook dat het Hof hiermee geen inbreuk heeft gemaakt op het subjectieve vergoedingsbegrip in de omzetbelasting.<sup>203</sup> De marktprijs wordt in dit alleen gehanteerd om te zien of belanghebbende beneden die prijs prestaties heeft verricht.

Dat niet het geval zijnde - het tekort is dus niet aan een objectief bezien te lage prijsstelling te wijten - vraagt het Hof zich af of belanghebbende een hogere prijs in rekening had kunnen brengen dan de marktprijs. Op grond van de omstandigheden acht het Hof echter aannemelijk dat belanghebbende geen hogere vergoedingen in rekening kon brengen. Hiermee wordt het nogal feitelijke betoog van de inspecteur onderuit gehaald. Het Hof oordeelt in dit geval niet analoog aan BNB 1976/201 hetgeen wellicht is te wijten aan de procesvoering. Een meer juridische aanpak had mogelijk een aan BNB 1976/201 analoge beslissing met zich gebracht.

Ondanks zijn kritiek op het gebruik van de marktprijs als een objectieve maatstaf is Van Brederode van mening dat het Hof `hier in beginsel een bruikbare weg' heeft aangelegd waarlangs deze problematiek kan worden opgelost en dat een versluiering van de werkelijkheid kan worden voorkomen. Desalniettemin staat volgens hem de onbelastbaarheid van omslaggelden voorop vanwege het financieringsaspect. Indien echter `onder de naam omslaggeld feitelijk wordt betaald voor een prestatie van de coöperatie jegens de leden' is volgens Van Brederode heffing van omzetbelasting in beginsel op zijn plaats.<sup>204</sup> Dit zal volgens Van Brederode moeilijk zijn vast te stellen omdat `de leden meestal al een zekere prijs voor de prestaties van de coöperatie jegens hen hebben betaald.' Het subjectieve vergoedingsbegrip sluit volgens hem dan de conclusie uit dat van een nabetaling sprake zou zijn. In die opvatting zou naar mijn mening het subjectieve vergoedingsbegrip dan ook een prijsvermindering moeten uitsluiten.

## 6.11 Uittrekgeld

De leden van een coöperatie of vereniging zijn vrij het lidmaatschap van de coöperatie op te zeggen. Hiermee is gevolg gegeven aan het beginsel van vrije (toe- en) uittreding dat als een wezenskenmerk wordt gezien van het verenigingsrecht.<sup>205</sup> Bij een vereniging mogen ter zake van de beëindiging van het lidmaat-

---

<sup>203</sup> Ik wijs er bij deze nogmaals op dat de Hoge Raad in BNB 1976/200 en 201 uitdrukkelijk opmerkt dat `een prijs die tot stand komt als gevolg van de bij een coöperatie bestaande bijzondere verhoudingen is aan te merken als een vergoeding met een meer subjectief karakter als vorenbedoeld;`.

<sup>204</sup> R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 212.

<sup>205</sup> Zie R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993, blz. 213.

schap, afgezien dan van een daarvoor gestelde termijn, geen nadere voorwaarden worden gesteld. Dat is anders voor de coöperatie welke op grond van artikel 2:60 BW nadere voorwaarden aan die opzegging mag stellen `voor zover die in overeenstemming zijn met doel en strekking van de coöperatie'.<sup>206</sup> Deze voorwaarden mogen echter geen inbreuk maken op het recht van vrije uittreding. Het (statutair) stellen van de voorwaarde dat het betreffende lid een bedrag betaalt aan de coöperatie, het zogenaamde uitreegeld, is dus in principe wel geoorloofd.<sup>207</sup>

Uitreegeld is meestal verschuldigd bij beëindiging van het lidmaatschap op grond van ontzetting (artikel 2:35 BW), door opzegging door het lid (artikel 2:36 BW) of door opzegging namens de coöperatie (artikel 2:36 BW). De reden waarom uitreegeld statutair verschuldigd wordt bij beëindiging van het lidmaatschap is gelegen in de voor de overblijvende leden verhoogde aansprakelijkheid voor eventuele tekorten. Deze zullen immers over minder leden kunnen worden omgeslagen.<sup>208</sup> Het uitreegeld is aan te merken als een financiële tegemoetkoming voor het nadeel dat de resterende leden ondervinden door de uit het uittreden van een lid voortvloeiende verhoging van hun aansprakelijkheid. Heffing van omzetbelasting ligt in deze optiek wegens het ontbreken van een prestatie niet voor de hand.

Desalniettemin wordt in de praktijk in geval van opzegging door het lid wel eens betoogd dat het uitreegeld de vergoeding vormt voor het toestemmen door de coöperatie in de beëindiging van het lidmaatschap.<sup>209</sup> Het geven van toestemming

---

<sup>206</sup> C.A. Boukema, A.F.M. Dorresteyn, *De juridische organisatie van de onderneming*, Deventer 1990, blz. 113 en R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 213.

<sup>207</sup> Kennelijk zijn ook hier grenzen aan (wat hoogte betreft) omdat Van Brederode op blz. 214 het volgende vermeldt; `De tweede zin van artikel 2:60 BW bepaalt, dat een voorwaarde welke verder gaat dan is geoorloofd in zoverre voor niet geschreven wordt gehouden. Alsdan is er sprake van gedeeltelijke nietigheid, hetgeen meebrengt dat de rechter vaststelt in welke omvang de uittrevoorwaarde gelding houdt. Meer in concreto: is naar het oordeel van de rechter bijvoorbeeld het uitreegeld te hoog, dan dient hij vervolgens te bepalen tot welk bedrag een uitreegeld is verschuldigd.'

<sup>208</sup> R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 216 - 217.

Op grond van artikel 2:55 BW is ieder lid (bij ontbinding van de coöperatie) voor gelijke delen aansprakelijk. Statutair kan hiervan worden afgeweken door deze aansprakelijkheid geheel uit te sluiten dan wel te beperken tot een bepaald maximum.

Voor wat de lopende tekorten betreft kan statutair een aansprakelijkheid van de leden worden vastgesteld. Ook deze aansprakelijkheid kan een hoofdelijke zijn op grond van artikel 2:55 BW, dan wel een forfaitaire - bijvoorbeeld aan de hand van de hoeveelheid geleverde/afgenomen goederen of het aantal hectares grond - hetgeen dan statutair moet zijn bepaald.

<sup>209</sup> R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting*, Deventer 1993, blz. 214. Van Brederode maakt daarnaast melding van een uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 8 november 1989, nr. 1817/1988 B waarin het Hof zich moest uitlaten over de vraag of een uitreegeld met omzetbelasting moest worden belast.

tot de beëindiging van het lidmaatschap wordt dan als de prestatie aangemerkt waarvoor het uitteegeld als vergoeding wordt gegeven. Voor deze visie wordt steun gezocht in het arrest van de Hoge Raad van 14 november 1979, BNB 1980/5 waarin het ging om het op verzoek toestemmen door belanghebbende in een voortijdige beëindiging van een overeenkomst op grond waarvan deze tot en met 31 december 1978 het beheer had over de kantine van Y.<sup>210</sup> Belanghebbende bedong voor deze bewilliging een vergoeding en bracht deze aan Y in rekening.

Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat het betreffende bedrag moest worden aangemerkt als een schadevergoeding waarover wegens het ontbreken van een prestatie geen belasting was verschuldigd. Het Hof 's-Gravenhage was het niet met belanghebbende eens en oordeelde dat deze 'door tegenover de overeengekomen vergoeding af te zien van haar recht om het beheer van de kantine onder de daarvoor overeengekomen condities tot het einde van de in het contract voorziene opzegtermijn voort te zetten, een prestatie heeft verricht welke als een dienst in de zin van artikel 4 OB'68 aan de heffing van die belasting is onderworpen; dat daaraan niet afdoet dat het door belanghebbende in rekening gebrachte bedrag strekt tot vergoeding van de bedrijfsschade welke belanghebbende wegens de voortijdige beëindiging van haar beheer meende te zullen lijden;'.<sup>211</sup> Dit oordeel is volgens de Hoge Raad in cassatie onaantastbaar omdat het van feitelijke aard is en niet onbegrijpelijk.

Zoals Van Brederode terecht opmerkt is het niet juist om deze jurisprudentie analoog toe te passen op het uitteegeld omdat op grond van het beginsel van vrije uittreding toestemming niet is vereist en zelfs niet als voorwaarde gesteld mag worden. Moeilijk is dan vol te houden dat toestemming van de coöperatie een prestatie inhoudt. Op grond van het Mohr-arrest zou gesteld kunnen worden dat het geven van toestemming geen dienst is in de zin van de Zesde richtlijn omdat deze geen aanleiding geeft tot enig verbruik. Anderzijds zou betoogd kunnen worden dat het feit dat het uitteegeld statutair verschuldigd wordt bij uittreding en toestemming voor uittreding niet vereist is, betekent dat geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de betaling van uitteegeld en het geven van toestemming voor die uittreding, zo dit laatste al kon worden aangemerkt als een prestatie in de zin van de Wet. Het uitteegeld kan dus niet worden aangemerkt als een vergoeding in de zin van de Wet omdat ofwel de prestatie ontbreekt, ofwel geen

---

Deze uitspraak is niet gepubliceerd. De weergave van de uitspraak door Van Brederode is echter dermate vaag dat ik mij hier onthoud van enig commentaar daarop.

<sup>210</sup> Nr. 19 546. Van Brederode noemt daarnaast op bladzijde 214 in dit verband ook de uitspraak van het Hof Arnhem van 15 april 1985, nr. O 94/1983, BNB 1986/362. In de laatstgenoemde uitspraak ging het om de ontbinding van een koopovereenkomst tegen een bij die overeenkomst vastgestelde boete van 10% van de koopsom. Het Hof beschouwde het betreffende bedrag 'als een reeds bij het aangaan van de koopovereenkomst vastgestelde vergoeding voor haar bereidheid in de gegeven omstandigheden de overeenkomst zonder rechterlijke tussenkomst voor ontbonden te verklaren.'

<sup>211</sup> Zie hiervoor BNB 1980/5.

sprake is van een rechtstreeks verband tussen prestatie en uittegeld.

## 6.12 Samenvatting

Uit BNB 1993/79 blijkt duidelijk dat het enkele feit dat een vereniging in het belang van haar leden werkzaam is, niet voldoende is om tot een rechtstreeks verband te concluderen tussen de prestaties van de vereniging en de aan haar betaalde contributies. Uit de omstandigheid dat de vereniging op grond van de statuten niet verplicht is veilingprestaties te verrichten jegens haar leden, en het feit dat de vereniging ook veilingprestaties verricht jegens niet-leden, vloeit volgens het verwijzingshof voort dat een rechtstreeks verband niet aannemelijk is.

Deze vaststelling wordt bevestigd door de omstandigheid dat deze contributie verschuldigd is alleen op grond van het lidmaatschap van de vereniging. Ook al worden wegens bijvoorbeeld staking van de onderneming of misoogst geen goederen ter veiling aangeboden, is de contributie toch verschuldigd. Bovendien was de betaalde contributie voor ieder lid vrijwel even groot, ongeacht de door ieder van hen ter veiling aangebrachte hoeveelheid producten. Op grond hiervan concludeerde het Hof dat de contributie eerder haar grondslag vond in de lidmaatschapsrelatie dan in een aan de leden toekomend recht op veilen. De betreffende uitspraak geeft een goede indruk van de factoren die bij de beoordeling van het rechtstreeks verband kunnen worden meegewogen.

In cassatie wordt door de Hoge Raad bevestigd dat geen sprake is van prestaties door de vereniging ten behoeve van haar leden indien de activiteiten niet daadwerkelijk aan de individuele leden ten goede komen en evenmin indien normale verenigingsactiviteiten aan de orde zijn.

Voor wat betreft intreegelden moet er van worden uitgegaan dat deze de vergoeding vormen voor de uit het lidmaatschap voortvloeiende voordelen/diensten in het algemeen. Deze voordelen/diensten zijn niet individualiseerbaar en kunnen dus niet worden aangemerkt als prestaties in de zin van de omzetbelasting.

In het geval een (jaarlijkse) slotuitkering werd berekend naar rato van de door de leden afgenomen c.q. geleverde hoeveelheid goederen, werd deze aangemerkt als vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29 van de Wet op de omzetbelasting 1968 respectievelijk als vergoeding in de zin van artikel 8 van de Wet. Dat het saldo van het uit te keren bedrag mogelijk door allerlei buiten de levering van goederen staande factoren werd beïnvloed, is daarbij niet van belang.

Hoewel bij omslaggelden het financieringsaspect geacht moet worden voorop te staan, worden deze desondanks aangemerkt als een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29 Wet op de omzetbelasting 1968 in het geval de leden prestaties hebben verricht ten opzichte van de coöperatie. In het geval echter dat de coöperatie prestaties verrichtte ten opzichte van haar leden, en de leden verplicht waren tot het betalen van een bedrag aan omslaggeld, vond het Hof Amsterdam dat het bedrag aan omslaggeld niet tot de vergoeding behoorde voor de geleverde prestaties. Het betoog dat het tekort bij de coöperatie zou zijn ontstaan door het berekenen van te lage vergoedingen aan de leden, werd door het



Hof verworpen. Het Hof achtte het aannemelijk dat de coöperatie, bijvoorbeeld op grond van de concurrentieverhoudingen, niet in staat was geweest hogere vergoedingen te berekenen. De tekorten waren te wijten aan een onvoldoende omvang van de bedrijfsactiviteiten. Op grond hiervan kon niet worden geconcludeerd dat de omslaggelden waren aan te merken als een vergoeding voor de geleverde prestaties.

Het uitteergeld kan worden aangemerkt als een statutair verschuldigde tegemoetkoming in de door de uittreding verhoogde aansprakelijkheid voor eventuele tekorten bij de leden. Er is betoogd dat het uitteergeld is aan te merken als een vergoeding voor het toestemmen in het uittreden. Hiertegen is aan te voeren dat toestemming hiervoor niet vereist is. Bovendien is moeilijk aan te geven waarin het voordeel bestaat voor het uittredende lid. Mede op grond van het Mohr-arrest betoog ik dat een prestatie van de zijde van de coöperatie/vereniging ontbreekt. Hierdoor kan aan belastingheffing ter zake van het uitteergeld niet worden toegekomen.

## HOOFDSTUK 7

### Samenvatting

#### 7.1 Inleiding

In de dagelijkse praktijk wordt geld besteed onder benamingen die niet altijd de lading dekken. Subsidies, schadeloosstellingen en contributies zijn voor de omzetbelasting soms misleidende benamingen waarachter betalingen schuil kunnen gaan voor verrichte prestaties. Het karakter van de omzetbelasting als zijnde een algemene verbruiksbelasting dan wel bestedingsbelasting, en het met name voor de omzetbelasting zo belangrijke beginsel van de concurrentieneutraliteit, verzetten zich er dan tegen dat heffing van omzetbelasting achterwege zou blijven. Bij de beoordeling van de vraag of omzetbelasting wordt geheven, kan zich een tweetal problemen voordoen.

Het eerste probleem is dat de prestatie waarvoor de betaling de vergoeding zou kunnen zijn, niet altijd voor de hand blijkt te liggen. Soms wordt door middel van gekunsteld aandoende redeneringen in de praktijk een prestatie 'verzonnen' bij de betreffende besteding. Het tweede probleem dat zich regelmatig voordoet, is dat tussen de geconstateerde prestatie en vergoeding een rechtstreeks verband moet bestaan dat 'sterk genoeg is om de belastingheffing te dragen'.

Daar komt voor wat de Nederlandse jurisprudentie betreft bij dat door de omschrijving van het belastbare feit dienst in artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 beide problemen met elkaar zijn vervlochten. Hierdoor blijkt in de jurisprudentie vaak geen duidelijk onderscheid te maken ten aanzien van de vragen waarop bepaalde overwegingen betrekking hebben. Volgens deze bepaling is een prestatie pas een dienst als deze tegen vergoeding is verricht.

In de systematiek van de Zesde richtlijn daarentegen zijn beide problemen strikt gescheiden. Artikel 6 van de Zesde richtlijn geeft aan wat als een dienst in de zin van de richtlijn moet worden beschouwd, terwijl artikel 2, lid 1, van die richtlijn voor belastingheffing bepaalt dat die dienst onder bezwarende titel moet zijn verricht.

Het moge duidelijk zijn dat de binnen de EU geldende nationale omzetbelastingwetgevingen thans sterk beïnvloed worden door de op basis van de Europese richtlijnen door het Hof van Justitie EG gewezen jurisprudentie. Het betekent bovendien dat voor de beoordeling van de belastbaarheid van de genoemde bestedingen de richtlijnen en de in de jurisprudentie daaraan gegeven uitleg van belang zijn. Bovendien is uit de jurisprudentie gebleken dat ook het rechtskarakter van de betreffende belasting een belangrijke rol is toebedeeld.

#### 7.2 Europese wordingsgeschiedenis van de BTW

De basis van de Europese BTW is te vinden in artikel 2 van het in 1957 gesloten

Verdrag van Rome, waarin in algemene termen het doel van de instelling van de Europese Economische Gemeenschap werd geformuleerd dat diende te worden bereikt door onder andere het instellen van een gemeenschappelijke markt. Ten aanzien van die gemeenschappelijke markt bepaalt artikel 99 van het Verdrag van Rome dat 'de Raad met eenparigheid van stemmen' bepalingen vaststelt die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen 'voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt' te waarborgen. De noodzaak van harmonisatie op het terrein van de indirecte heffingen werd onderstreept door de vele praktische problemen voor met name de internationale handel welke op dat moment veroorzaakt werden door de in de toenmalige Lid-Staten met uitzondering van Frankrijk geldende cumulatieve cascadesystemen. Nadat een drietal commissies de verschillende mogelijkheden had onderzocht en hierover rapport had uitgebracht, bleek uiteindelijk uit het Neumark-rapport dat volgens het Fiscaal en Financieel Comité het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de voorkeur verdiende.

Het A.B.C.-rapport en het Neumark-rapport vormden de basis waarop door de Europese Commissie een ontwerprichtlijn werd ingediend. De beoogde harmonisatie diende volgens deze ontwerprichtlijn in een aantal fasen te worden gerealiseerd.

Uiteindelijk heeft de Europese Commissie naar aanleiding van het Deringer-rapport op 11 april 1967 de Eerste richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting vastgesteld. Volgens deze Eerste richtlijn is de Europese BTW een algemene verbruiksbelasting.

### 7.3 Europese richtlijnen

De BTW is een algemene belasting. Dit betekent enerzijds dat zij dient te worden geheven in elke schakel van de productieketen en anderzijds dat aan de objectieve en subjectieve belastingplicht een ruime werking moet worden toegekend. Een beperking van die ruime strekking van de belastbare feiten wordt blijkens het Mohr-arrest gevormd door de definiëring als verbruiksbelasting. Er dient sprake te zijn van verbruik. Daarnaast geeft de Eerste richtlijn aan dat de belasting indirect wordt geheven door middel van een belastingplichtige die de belasting doorberekent aan zijn afnemer. Hieruit volgt dat, alvorens belasting kan worden geheven en doorberekend, er sprake dient te zijn van een zekere verhouding tussen de belastingplichtige en degene aan wie hij de belasting doorberekent. Deze verhouding wordt volgens het Hof van Justitie EG in het Aardappelbewaarplaats-arrest gevormd door het zogenaamde rechtstreeks verband tussen prestatie en ontvangen tegenwaarde.

Hoezeer ook de Eerste richtlijn spreekt van een verbruiksbelasting, ik zou op grond van de heffingssystematiek liever willen spreken van een consumptieve bestedingsbelasting. Beoogd wordt bestedingen te belasten. Deze bestedingen dienen dan wel consumptief te zijn, hetgeen wil zeggen dat er een prestatie tegen-

over dient te staan. Het gaat er niet om verbruik te belasten. Hetgeen de prestatiegenieter met de door hem genoten prestatie doet, is niet van belang. De term 'verbruiksbelasting' wekt ten onrechte de indruk dat dit wel zo is. Bovendien sluit de term 'bestedingsbelasting' beter aan bij de subjectieve maatstaf van heffing.

Op grond van artikel 3 van de Eerste richtlijn moet de Raad een tweede richtlijn vaststellen betreffende de structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. De Tweede richtlijn is eveneens op 11 april 1967 tot stand gekomen. Deze richtlijn werkt de structuur en toepassingswijze van de belasting over de toegevoegde waarde nader uit. Hiertoe bevat zij onder andere bepalingen met betrekking tot het voorwerp van belasting, de belastingplichtige, de heffingsmaatstaf, aftrek van voorbelasting en de vrijstellingen. Deze harmonisering wordt in de Tweede richtlijn maar tot zekere hoogte doorgevoerd aangezien de Lid-Staten op verschillende punten (al dan niet tijdelijk) een grote vrijheid wordt toegekend. De op basis van de Tweede richtlijn tot stand gekomen harmonisatie is dan ook beperkt.

De Lid-Staten dienden uiterlijk 1 januari 1970 hun omzetbelastingen te hebben aangepast aan het in de Eerste- en Tweede richtlijn bepaalde. In Nederland is op grond hiervan de Wet op de Omzetbelasting 1954 op 1 januari 1969 vervangen door de, thans geldende, Wet op de omzetbelasting 1968. Voor zover als toen mogelijk zijn enkele tekortkomingen van de Tweede richtlijn met betrekking tot de harmonisatie verholpen door de inwerkingtreding op 17 mei 1977 van de Zesde richtlijn. Deze richtlijn heeft, met uitzondering wellicht van de op subsidies betrekking hebbende toevoeging in artikel 11 van de Zesde richtlijn, geen wijziging gebracht in de voor dit onderzoek van belang zijnde essentialia van de belastingheffing. In verband met het 'eigen middelen besluit' op grond waarvan voortaan een percentage van de in de Lid-Staten geheven BTW aan de EG zou toevloeien, werd de beoogde harmonisatie van de belastinggrondslag door middel van deze richtlijn verder doorgezet om zo tot een rechtvaardige verdeling van draagkracht te komen. De Wet op de omzetbelasting 1968 is per 1 januari 1979 aan de Zesde richtlijn aangepast.

#### **7.4 De systematiek van de Europese BTW**

Op deze materie is in hoofdstuk 3 ingegaan. De bestaande cumulatieve omzetbelastingstelsels werden door de Lid-Staten vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belastingheffing over de toegevoegde waarde. Volgens dit stelsel is belasting verschuldigd bij elke transactie 'onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.' De aftrek van voorbelasting bewerkstelligt dat de verschuldigde belasting telkens evenredig is aan de prijs van de belastbare prestatie en onafhankelijk is van het aantal schakels in de productieketen.

Ofschoon het algemene karakter van de Europese BTW noopt tot ruime uitleg van de reikwijdte zoals neergelegd in artikel 2 van de Zesde richtlijn - leveringen van goederen en diensten ...door een belastingplichtige onder bezwarende titel

verricht - kent zelfs die ruime uitleg beperkende factoren. Behalve de beperkingen die samenhangen met de afbakening in territorialiteit en belastingplicht, gaat het om de beperking die wordt gevormd door het rechtskarakter van de BTW als verbruiksbelasting (of bestedingsbelasting). Dit rechtskarakter is in zoverre van belang dat het als het ware de filter vormt waardoor het landschap van de BTW moet worden gezien. Het kleurt de inhoud van de in de richtlijnen gebezigde termen.

Alle bedoelde beperkingen zijn cumulatief, het niet voldaan zijn aan een van hen heeft tot gevolg dat geen heffing kan plaatsvinden. Telkens zal aan alle onderdelen van artikel 2, aanhef en lid 1, van de Zesde richtlijn moeten worden getoetst. In dit onderzoek hebben met name het belastbare feit 'dienst' en de 'bezwarende titel' centraal gestaan. Ten aanzien van het belastbare feit 'dienst' zal blijken dat het rechtskarakter van de BTW als zijnde een algemene verbruiksbelasting een beperkende werking heeft op het algemene karakter van de omzetbelasting. Dit karakter vereist dat sprake is van verbruik alvorens er een dienst kan zijn in de zin van art. 6 van de Zesde richtlijn. Pas als er sprake is van een dienst, komt aan de orde de vraag of die dienst 'onder bezwarende titel' is verricht.

## 7.5 De bezwarende titel

### 7.5.1 Wederkerigheid

In hoofdstuk 4 ben ik op het civielrechtelijk aspect van de bezwarende titel ingegaan. Voorts is jurisprudentie van het Hof van Justitie EG met betrekking tot de bezwarende titel in de omzetbelasting behandeld.

Voor wat betreft het civiele recht ben ik ingegaan op artikel 1350 Oud B.W. dat handelt over de overeenkomst onder bezwarende titel dan wel om niet. Dit artikel vereist voor de overeenkomst onder bezwarende titel wederkerigheid. Daartegenover is er een overeenkomst om niet, indien de ene partij aan de andere 'zonder enige baat, een voordeel toekent'. Het ruilelement is civielrechtelijk gezien doorslaggevend, hetgeen niet anders is onder het huidige Burgerlijk Wetboek waarin een definitie van de wederkerige overeenkomst wordt gegeven.

Die wederkerigheid betekent overigens niet noodzakelijkerwijs dat de overeenkomst meezijdig moet zijn aangezien naar huidig recht ook bepaalde eenzijdige overeenkomsten, zoals de overeenkomst van verbruikleen tegen rente, onder bezwarende titel kunnen zijn. Dit zijn de zogenaamde reële overeenkomsten. Bedacht dient te worden dat voor de BTW de overeenkomst niet als belastbaar feit wordt aangemerkt maar het uitvoering geven daaraan door een ondernemer.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG blijkt, dat met artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn voor wat betreft de bezwarende titel is bedoeld dat er sprake is van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding. In de drie behandelde arresten van het Hof van Justitie EG waarin het rechtstreeks verband centraal stond, was daarvan volgens het Hof van Justitie EG geen sprake.

Het Tolsma-arrest (zaak C-16/93) heeft, gezien de hoeveelheid literatuur waar-

toe het heeft geïnspireerd, daarbij het meeste opzien gebaard. Het Hof van Justitie EG gaf daarin aan dat een rechtsbetrekking vereist is waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Hiervan was in casu geen sprake omdat er geen overeenkomst bestond tussen partijen en er geen noodzakelijk verband bestond tussen de prestatie en de betaling.

Zowel het civiele recht als het Hof van Justitie EG eisen voor de bezwarende titel het bestaan van wederkerigheid.

### 7.5.2 Prestaties in de zin van de Zesde richtlijn

Door de negatieve omschrijving van het belastbaar feit dienst (artikel 6 van de Zesde richtlijn ) ten opzichte van het belastbare feit levering (artikel 5 van die richtlijn) wordt uiting gegeven aan de algemene werking van de BTW. De ruime werking wordt benadrukt door de in lid 1, van artikel 6 van de Zesde richtlijn gegeven voorbeelden. Op grond daarvan kan zelfs het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet als een belastbaar feit worden aangemerkt. Deze niet op wilsovereenstemming gebaseerde activiteit wordt tot dienst gepromoveerd.

De algemene werking van de BTW wordt echter beperkt door de op basis van de Eerste richtlijn in de jurisprudentie gestelde eis dat sprake moet zijn van verbruik, dan wel voordeel waardoor de genietter daarvan als gebruiker kan worden aangemerkt.

Dit verbruik moet plaatsvinden bij een identificeerbare afnemer zoals door het Hof van Justitie EG in het Landboden-arrest (zaak C-384/95) is aangegeven. Bovendien is volgt zowel uit het Mohr-arrest (C-215/94) als het Landboden-arrest dat het dienen van het met de subsidie nagestreefde algemene belang niet leidt tot verbruik bij de subsidiënt. Wat de 'verbruiker' doet met de te zijnen gunste verrichte prestatie nadat deze hem is toegekomen, is op grond van het Landboden-arrest niet van belang.

Hoewel zowel in het Mohr-arrest als in het Landboden-arrest sprake was van een wederkerige overeenkomst tussen partijen, werd niet toegekomen aan het rechtstreeks verband omdat volgens het Hof in beide gevallen geen sprake was van een prestatie door belanghebbende. Hetgeen waartoe deze zich verbonden had, de stopzetting of vermindering van de productie, kon niet worden aangemerkt als een prestatie in de zin van de Zesde richtlijn omdat dit noch de bevoegde nationale autoriteiten, noch identificeerbare andere personen een voordeel opleverde waardoor zij konden worden aangemerkt als gebruikers van een dienst. Hierdoor ontbrak een helft van de wederkerigheid en kon niet worden beoordeeld of deze prestaties over en weer waren verricht. Had het Hof daarentegen bij de belanghebbende wel een prestatie gezien in de zin van de Richtlijn, had op grond van de wederkerige overeenkomst het rechtstreeks verband, en daarmee de bezwarende titel, vastgelegen. Vaak zal thans belastingheffing op grond van deze jurisprudentie achterwege moeten blijven omdat geen sprake is van enig verbruik. Immers het enkel dienen van het door middel van de subsidieverlening nagestreefde algemene belang levert geen verbruik op bij de subsidiënt. Omgekeerd

is het op grond van het Landboden-arrest echter niet zo dat, indien een subsidie wordt verleend in het algemeen belang, nimmer sprake zal kunnen zijn van een betaling voor een prestatie. Hoewel het Hof van Justitie EG de in het algemeen belang subsidiërende overheid in principe buitenspel heeft gezet, heeft het Hof daarbij een slag om de arm gehouden.

## 7.6 Subsidies en prestaties in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968

De Wet op de omzetbelasting 1968 maakt gebruik van dezelfde negatieve omschrijving van het belastbare feit 'diensten' als in de Zesde richtlijn wordt gebruikt. Afgezien hiervan wijkt de Wet op een aantal punten af van de Zesde richtlijn. De belangrijkste hiervan is dat de Wet in artikel 3, lid 1, onderdeel d alleen de rechtsovergang van goederen ingevolge een vordering door of namens de overheid tot een levering bestempelt. Vrij algemeen wordt aangenomen dat de wetgever door het niet opnemen van de betreffende relevante passages uit de Zesde richtlijn in de Wet op de omzetbelasting 1968 opzettelijk daarmee heeft willen afwijken van die Zesde richtlijn.

Artikel 2 van de Zesde richtlijn stelt de voorwaarde dat leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel moeten zijn verricht. Voor wat betreft de Wet op de omzetbelasting 1968 is alleen ten aanzien van het belastbare feit dienst de voorwaarde gesteld dat deze tegen vergoeding moet zijn verricht. Deze vergoedingseis wordt in artikel 4 van de Wet gesteld. Het gevolg is dat volgens de richtlijn wel sprake kan zijn van een dienst, maar deze behoeft niet onder bezwarende titel te zijn verricht om in de zin van de richtlijn als dienst te kwalificeren. Volgens de Wet echter, kan een prestatie - niet zijnde de levering van een goed - alleen een dienst zijn indien deze tegen vergoeding wordt verricht. De bezwarende titel is voor wat betreft de Wet dus een voorwaarde voor de aanwezigheid van een dienst. Is er geen bezwarende titel, dan is er ook geen dienst in de zin van art. 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit heeft tot gevolg dat in de Nederlandse jurisprudentie vaak moeilijk te onderscheiden is tussen de overwegingen met betrekking tot de prestatie en die met betrekking tot de bezwarende titel. Hieruit volgt in vele gevallen onduidelijkheid ten aanzien van de door de rechter gevolgde gedachtegang.

De subsidies heb ik in hoofdstuk 5 onderverdeeld in de echte subsidies, zijnde de subsidies voor aan anderen dan de subsidieverlener verrichte prestaties, en de onechte subsidies, de subsidies voor aan de subsidieverlener verrichte prestaties. Jurisprudentieonderzoek leidde tot de conclusie dat in de gevallen van onechte subsidies waarin uiteindelijk niet tot belastingheffing werd overgegaan, meestal geconcludeerd werd dat er geen prestatie was in de zin der Wet. Bij de niet belaste echte subsidies daarentegen, werd meestal geen rechtstreeks verband aanwezig geacht tussen de subsidie en de verrichte prestatie.

### 7.6.1. Onechte subsidies, de prestatie

In deel I van hoofdstuk 5 ben ik nader ingegaan op de bij onechte subsidies centraal staande problematiek namelijk of sprake is van een prestatie. Uit de jurisprudentie kon een aantal criteria worden gedistilleerd aan de hand waarvan werd vastgesteld of sprake was van een prestatie.

Een van die criteria is het baatcriterium. Dit criterium is in de jurisprudentie een aantal malen aan de orde gekomen bij de beoordeling of door middel van het voldoen aan bij de subsidieverlening gestelde voorwaarden een prestatie is verricht aan de subsidieverlener. Hierbij heb ik aan de hand van de jurisprudentie op dit terrein een onderscheid gemaakt tussen de voorwaarden welke dienen ter financiële verantwoording en de voorwaarden welke de essentie van de subsidie-overeenkomst behelzen.

Ten aanzien van eerstbedoelde voorwaarden wordt in de jurisprudentie ervan uit gegaan dat het voldoen daaraan geen prestatie inhoudt aan de subsidieverlener (mits deze laatste niet gebaat is door de handeling van de gesubsidieerde). Als voorbeeld noem ik de subsidie voor het experimentele visserijproject (BNB 1991/311). Het voldoen aan laatstbedoelde voorwaarden wordt in de jurisprudentie daarentegen (terecht) wel aangemerkt als het verrichten van een prestatie. Denk bij deze categorie bijvoorbeeld aan het geval van de gesubsidieerde renovatie van een woon/winkelcomplex (BNB 1994/49) en de watersportvereniging (V-N 1992/2869). Bij de beoordeling van dergelijke voorwaarden is mede van belang of de betreffende voorwaarden een beperking inhouden van belanghebbendes rechten of het opofferen daarvan.

Indien de afnemer van de prestatie gebaat is bij het door de belastingplichtige verrichte, is sprake van een prestatie. Met dit 'gebaat zijn' wordt niet de baat in de zin van het gediende algemeen belang bedoeld. Dit criterium vertoont veel gelijkennis met het door het Hof van Justitie EG geformuleerde verbruikcriterium.

Een ander criterium dat in de jurisprudentie is gebruikt om te beoordelen of in geval van subsidieverlening door de gesubsidieerde een prestatie is verricht, ligt in de vraag of belanghebbende de prestaties mede in het eigen belang heeft verricht. Als voorbeeld noem ik de bedrijfsverplaatsing in het eigen belang. Hieruit blijkt echter geen verschil met het criterium van het verplicht dan wel onverplicht handelen. Zoals ik in paragraaf 5.4.5. heb aangegeven, heeft het Hof Amsterdam (BNB 1989/93) beslist dat ook het feitelijk verplicht zijn (in tegenstelling tot het juridisch tot een bepaald handelen verplicht zijn) het aanmerken als een dienst verhindert. Duidelijk is dit echter niet.

Ten aanzien van schadeloosstellingen ben ik van mening dat deze, nu zijn hun oorzaak vinden in een schadeveroorzakende gedraging van de betalende partij, zij moeilijk kunnen worden aangemerkt als een vergoeding voor een prestatie van de schadelijdende partij. Dit is anders indien de schadeloosstelling afhankelijk is van een door de schadeveroorzaker gewenste prestatie van de schadelijdende partij, zoals bijvoorbeeld het tegen betaling willen meewerken aan ontbinding van de overeenkomst.



## 7.6.2 Echte subsidies, het rechtstreeks verband

In deel II van hoofdstuk 5 ben ik vervolgens ingegaan op de op grond van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn vereiste bezwarende titel. Volgens het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats-arrest (zaak 154/80) houdt de bezwarende titel in dat sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen prestatie en besteding. In de jurisprudentie (b)lijkt bij de echte subsidies omzetbelastingheffing achterwege te blijven ten gevolge van de afwezigheid van het rechtstreeks verband waardoor juist deze jurisprudentie voor dit onderdeel interessant is. Het rechtstreeks verband is onder meer uitgewerkt in het Apple and Pear Development Council-arrest (zaak 102/86) maar het is met name het Tolsma-arrest (zaak C-16/93) dat in deze problematiek de toon zet.

Op grond van dit arrest blijkt dat niet te lichtvaardig mag worden omgesprongen met het rechtstreeks verband. Het Hof van Justitie EG heeft hierin aangegeven dat er sprake moet zijn van een rechtsbetrekking op grond waarvan over en weer wordt gepresteerd. Zoals eerder in hoofdstuk 4 is geconcludeerd eist het Hof van Justitie EG een wederkerige overeenkomst op grond waarvan wordt gepresteerd.

Ter vaststelling van die wederkerigheid is een aantal criteria gehanteerd. Op grond van de vereiste wederkerige overeenkomst is ongetwijfeld het oogmerk van de prestatieverrichter en van de prestatieontvanger van belang. Niet goed denkbaar is dat bij het sterkst denkbare (rechtstreeks) verband, dat van de wederkerige overeenkomst, het oogmerk van de prestatieverrichter niet van belang zou zijn. Het finale verband alleen is echter onvoldoende, daarnaast moet over en weer sprake zijn van een causaal verband. Alleen dan is sprake van wederkerigheid. Deze wederkerigheid wordt afgeleid aan de hand van feiten en omstandigheden (die vaak tevens een rol hebben gespeeld bij de constatering van de dienst).

Voor de beoordeling van het rechtstreeks verband is in de jurisprudentie een rol toebedeeld aan het algemeen belang en het al of niet gebaat zijn door een bepaalde prestatie. Deze aspecten speelden ook al een rol bij de vraag of sprake was van een dienst in de zin van de Richtlijn en komen dus nog eens terug bij de beoordeling van het rechtstreeks verband. Het criterium of de hoogte van de subsidie gerelateerd is aan de hoeveelheid verrichte prestaties speelt echter alleen bij het vaststellen van het rechtstreeks verband een rol.

Ten aanzien van subsidies verdient opmerking dat artikel 11 A, lid 1, onderdeel a, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk aangeeft dat 'subsidies welke rechtstreeks verband houden met de prijs van de prestatie' tot de maatstaf van heffing kunnen behoren. Het is dan de vraag of de zinsnede 'rechtstreeks verband houden met de prijs van de prestatie' een andere betekenis heeft dan ten aanzien van de andere bestedingen (welke rechtstreeks verband dienen te houden met de prestatie.) Op basis van deze bepaling wordt wel gesproken over 'prijzsubsidies' in tegenstelling tot 'exploitatiesubsidies'. In het Eerste verslag merkt de Commissie hierover op dat een op grond van deze bepaling belaste subsidie eenvoudig kan worden omgezet in een niet belaste subsidie door het verband met de prijs van de prestatie te verbreken. In het Tweede verslag merkt de Commissie op dat de richtlijn-

bepaling strikt en letterlijk dient te worden geïnterpreteerd; de subsidie dient de tegenprestatie dan wel een deel daarvan de vormen, afkomstig te zijn van een derde en te worden uitgekeerd aan de prestatieverrichter. Op grond van deze uitleg meen ik dat ten aanzien van echte subsidies geen andere voorwaarden voor belastbaarheid worden gesteld dan voor eender welke andere besteding.

Ik ga er voorsnog van uit dat de zinsnede 'rechtstreeks verband houden met de prijs van de prestatie' niet noodzakelijkerwijs inhoudt dat de aan de derde, de afnemer van de prestatie, berekende prijs beïnvloed moet zijn door de verleende subsidie. Dit neemt echter niet weg dat indien dit wel het geval zou zijn, dit een sterke indicatie is van een rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie.

## **7.7 Contributies en prestaties in de zin van de omzetbelasting**

### **7.7.1 Prestaties in het economisch verkeer**

In hoofdstuk 6 zijn de contributies en de heffing van omzetbelasting behandeld. Deze bestedingsvorm is apart van de overige behandeld omdat met betrekking tot deze bestedingen een lidmaatschapsrelatie en een prestatierelatie een rol kunnen spelen. Het dualistische karakter van zowel de coöperatie als de vereniging kan hierbij een vertroebelende rol spelen. Enerzijds is de coöperatie een zelfstandige onderneming terwijl zij anderzijds in haar relatie met haar leden onzelfstandig is. De vraag is dan bij het verrichten van prestaties hoe zij ten opzichte van haar leden moet worden aangemerkt. Indien zij onzelfstandig is, komt belastingheffing niet aan de orde aangezien zowel artikel 4 van de Zesde richtlijn als artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 voor belastingplicht zelfstandigheid vereisen. Dit betekent dat naast de vraag of er sprake is van een prestatie en de vraag van het rechtstreeks verband bij contributies vaak de vraag van de subjectieve belastingplicht, het ondernemerschap, een belangrijke rol speelt.

Hiermee hangt samen de vraag of de coöperatie prestaties verricht in het economisch verkeer. Uit de jurisprudentie blijkt dat alléén indien sprake is van een fiscale eenheid, de zelfstandigheid van de daarvan deel uitmakende ondernemers ontbreekt. Zij gaan als onzelfstandige onderdelen op in de zelfstandige fiscale eenheid. In alle andere gevallen moet ervan worden uitgegaan dat sprake is van zelfstandigheid. Dit betekent dat ook de coöperatie ten opzichte van haar leden als zelfstandig ondernemer moet worden aangemerkt, nu van een fiscale eenheid tussen hen geen sprake kan zijn. In dat geval zouden de prestaties tussen een coöperatie en haar leden op gelijke wijze moeten worden beoordeeld als eender welke prestatie en besteding ook.

In de jurisprudentie komen echter gevallen voor waarin al dan niet succesvol wordt teruggegrepen naar onder de oude cumulatieve omzetbelastingen tot ontwikkeling gekomen figuren op grond waarvan belastingheffing desalniettemin achterwege zou moeten blijven. Tot deze figuren behoren de 'besloten kring' en de 'eigen kring' en de figuur van de kostenverrekening. Voor een goed begrip van beide eerstgenoemde figuren, welke naar mijn mening niet synoniem zijn, is het

noodzakelijk de oude jurisprudentie van de Tariefcommissie waarin deze figuren tot ontwikkeling zijn gebracht, nader te bestuderen.

Uit de jurisprudentie blijkt dat de Tariefcommissie bij de figuur van de besloten kring gedacht heeft aan een 'tegen de vrije samenleving afgesloten, aan een huishouding herinnerende kring', een 'buiten het maatschappelijk verkeer staande huishouding' waardoor volgens de Tariefcommissie 'wellicht' het ondernemerschap zou kunnen ontbreken. Hierbij moet worden gedacht aan een gezins-huishouding. Een besloten kring werd in 1943 (B 7701) in het mij enig bekende geval aanwezig geacht bij een seminarie.

Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een besloten kring, is van belang in hoeverre toetreding van nieuwe leden tot die kring mogelijk is. Hierbij spelen de statuten een belangrijke (doorslaggevende) rol. Het (in de statuten) stellen van voorwaarden aan de toetreding van nieuwe leden is onvoldoende om een besloten kring aan te nemen. Dit sluit immers niet uit dat toetreding van nieuwe leden mogelijk is. Waarschijnlijk heeft de besloten kring in de huidige, op Europese leest geschoeide omzetbelasting, geen bestaansrecht meer. Het feit dat de enige uitspraak waarin een besloten kring werd aangenomen uit de eerste helft van de vorige eeuw dateert lijkt dit te bevestigen. Beslissend is de vraag of sprake is van economische activiteiten. De (on)mogelijkheid van het toetreden van nieuwe leden doet niet ter zake.

Voor wat betreft de eigen kring moet worden opgemerkt dat deze term in de oude jurisprudentie telkens met de term 'kostenbijdragen' werd gecombineerd: kostenbijdragen binnen de eigen kring. In dat geval was geen sprake van een vergoeding voor een verrichte dienst. Het komt mij voor dat in zo'n geval geen sprake is van een prestatie in het economische verkeer. Hierbij moet worden gedacht aan de situatie waarin een derde aan een afnemer presteert en deze laatstte vervolgens de kosten van die prestatie omslaat over een aantal andere 'afnemers'. In deze situatie is wel sprake van een prestatie van die derde aan zijn afnemer(s), maar kan moeilijk worden gezegd dat de afnemer presteert aan zijn mede-afnemers.

De kostenverrekening binnen de eigen kring is in BNB 1989/213 twee delen uiteen gevallen. Enerzijds heeft de Hoge Raad de figuur van de kostenverrekening onder bepaalde voorwaarden erkend, anderzijds maakt de 'eigen kring' thans deel uit van de door de Hoge Raad in BNB 1989/213 gegeven omschrijving van economische activiteiten. Volgens die omschrijving moet worden opgetreden tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren. Uit BNB 1990/34 blijkt dat de Hoge Raad van mening is dat de coöperatieve vereniging geen eigen kring vormt met haar leden. De activiteiten die de vereniging verricht aan haar leden worden dus in het economisch verkeer verricht.

Afgezien van de hiervoor vermelde figuren van de besloten kring, de eigen kring en de kostenverrekening, rijst de vraag of de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 tussen de coöperaties van toepassing zou kunnen zijn. Vooralnog meen ik dat dat niet het geval is. De staatssecretaris heeft in de resolutie van 4 februari 1988 goedgekeurd dat deze vrijstelling ook wordt toegepast op ondernemersorganisaties 'waarin ondernemers

samenwerken op wie de landbouwregeling van artikel 27 van de Wet' van toepassing is. De werktuigencoöperaties worden hiervan echter uitdrukkelijk uitgezonderd.

### 7.7.2 Contributies en het rechtstreeks verband

Omdat contributies met name onder de oude omzetbelastingen veelvuldig ter sprake zijn gekomen en die belastingen wat terminologie en heffingsbereik betreft niet veel verschillen van de huidige omzetbelasting, is die oude jurisprudentie voor dit onderwerp nog altijd interessant. Helaas is die jurisprudentie niet altijd even duidelijk door de vaak beknopte overwegingen dienaangaande.

Volgens de Tariefcommissie is voor de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband, onder andere van belang de omstandigheid of een contributie verschuldigd is indien geen gebruik wordt gemaakt van de door de coöperatie/vereniging ter beschikking gestelde faciliteiten. Denk hierbij aan de Hazardspel-casus (BNB 1953/52). Eveneens was geen sprake van een rechtstreeks verband indien de contributies dienden 'voor de instandhouding van de vereniging' zoals in het geval van de ijsclub (BNB 1957/147). Indien de hoogte van de contributie was gerelateerd aan het aantal malen dat door een verenigingslid gebruik werd gemaakt van de door de vereniging geboden faciliteiten, was volgens de Tariefcommissie wel sprake van een rechtstreeks verband. Wanneer een beroep werd gedaan op de Leidraad Omzetbelasting 1954 werd daaraan getoetst. Volgens die Leidraad moet voor belastingheffing sprake zijn van diensten waarvoor afzonderlijk (naast de contributie) een vergoeding is gegeven. Indien dit niet het geval is, dragen de contributies niet het karakter van een vergoeding.

Het overgrote deel van de op dit punt gewezen jurisprudentie van de Tariefcommissie draagt echter een dermate geschakeerd beeld, dat duidelijke criteria niet of nauwelijks zijn te ontdekken. Ten aanzien van de huidige Wet kan voor wat betreft het rechtstreeks verband tussen contributies en de door een vereniging verrichte prestaties worden gewezen op Hoge Raad BNB 1990/34 en het 'verwijzings-arrest' daarvan Hoge Raad BNB 1993/79. Hierin werd voor de ontkenning van het rechtstreeks verband onder andere belang gehecht aan het feit dat de vereniging niet verplicht was bepaalde prestaties te verrichten. Bovendien was komen vast te staan dat de contributie ook werd betaald door een aantal leden die hun bedrijf reeds enkele jaren hadden gestaakt en voor wie de veilingvereniging sindsdien geen veilingprestaties meer verricht had. Daarnaast was de contributie ook verschuldigd indien een lid om welke reden dan ook geen goederen ter veiling aanbracht en bleek uiteindelijk de contributie voor ieder lid praktisch even groot te zijn.

Tot slot ben ik in hoofdstuk 6 nog ingegaan op de heffing van omzetbelasting van bij coöperaties voorkomende intreegelden, omslaggelden, slotuitkeringen en uitreegelden. Zowel bij intreegelden als bij uitreegelden is er mijns inziens geen sprake van een prestatie waardoor heffing niet aan de orde is. In het geval van een (slot)uitkering welke door een coöperatieve vereniging aan haar leden werd verstrekt en deze leden leveringen van goederen hadden verricht aan de coöpe-

ratieve vereniging, werd de slotuitkering, indien deze werd uitgekeerd naar rato van de hoeveelheid of het aantal door hen geleverde goederen, aangemerkt als een (extra) vergoeding daarvoor. In het tegenovergestelde geval, namelijk dat het de coöperatieve vereniging was die de leveringen verrichtte werd, in het geval de hoogte van de uitkering afhankelijk was van de hoeveelheid of aantal door de leden afgenomen goederen, de uitkering aangemerkt als een vermindering van de vergoeding.

Ten aanzien van het omslaggeld werd in het geval de coöperatie prestaties had verricht voor haar leden door het Hof Amsterdam geoordeeld dat het omslaggeld geen vergoeding vormde voor de verrichte prestaties waarvoor de in eerste instantie aan de leden berekende prijs achteraf bezien te laag was geweest. Het Hof achtte de berekende prijs gezien de concurrentieverhoudingen niet te laag. De noodzaak tot het betalen van het omslaggeld was niet ontstaan door de te lage aan de leden in rekening gebrachte vergoedingen, maar door andere omstandigheden. Indien het echter de leden zijn die de prestaties hebben verricht, en de omslag werd berekend naar rato van de ledenomzet, werd het omslaggeld door de Hoge Raad aangemerkt als een vermindering van de vergoeding voor de verrichte prestaties, nu het omslaggeld in rechtstreeks verband stond met de verrichte prestatie.

Hoewel het civiele recht in fiscalibus in principe niet doorslaggevend is, is de rol daarvan door het Tolsma-arrest (zaak C-16/93) van het Hof van Justitie EG in elk geval voor wat het omzetbelastingrecht betreft aanzienlijk toegenomen. Voor de vraag of sprake is van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een besteding is op grond van dit arrest de wederkerigheid van beide handelingen doorslaggevend. De tekst van de Zesde richtlijn sluit weliswaar aan bij artikel 1350 Oud B.W. waarin eveneens sprake was van een 'overeenkomst onder bezwarende titel', maar de strekking van die bepaling komt overeen met en is vervangen door het huidige artikel 6:261 B.W. waarin de wederkerige overeenkomst is gedefinieerd. Nadat het civiele recht een tijd lang is verwaarloosd binnen het omzetbelastingrecht, is thans sprake van een eerherstel.

## CONCLUSION

The basis of the European Value Added Tax is to be found in the Treaty of Rome. Its aim was to facilitate the free movement of goods between Member States. It was acknowledged that in order to realise a single European market a harmonisation of the national systems of indirect taxation was required.

The framework of this 'common' Value Added Tax is set out in a number of Directives, the first of which instructed the Member States to implement 'a general tax on consumption' which is exactly proportional to the price of the goods and services irrespective of the number of transactions that have taken place in the production and distribution process, thus replacing their respective existing turnover taxes. The Second Directive provided the system of the Value Added Tax and a number of definitions. This directive was eventually superseded by the Sixth Directive, which provided a more detailed framework of the Value Added Tax. Nevertheless, as a directive has to be enacted in national legislation and because a directive is binding as to the result to be achieved but leaves the choice of form and method to the national authorities, there remains a certain margin of divergence between the Member States. Further divergences are possible because the Sixth Directive permits a number of derogations of the provisions of the directive.

There is however, one aspect they all have in common. The Value Added Tax is a general tax on consumption. It is charged on the supply of goods and services for consideration. The chargeable event supply of goods is rather well defined in contrast to the supply of services: anything which is not a supply of goods but is done for a consideration, is a supply of services. This definition, in combination with the fact that the Value Added Tax is a general tax, results in a wide variety of supplies falling within the scope of the tax. This research explores the elements 'supply of services' and 'for consideration'.

Chapter 3 explores the parameters of the Value Added Tax as set out by the respective directives in general. The general scope of the Value Added Tax implies that both the chargeable event 'supply of services' and the taxable person is to be interpreted extensively. There is, however, a limit to this extensive interpretation. This limit lies in the character of the Value Added Tax as being, as mentioned before, a tax on consumption. For Value Added Tax, if a transaction does not give rise to consumption, there is no supply of services according to the European Court of Justice. On the other hand, the Court finds that any person who supplies services or goods exclusively free of charge, is excluded from the scope of the tax. He is not a taxable person.

Chapter 4 researches the meaning of the phrase 'for consideration' in Dutch civil law and in the Value Added Tax jurisprudence of the European Court of Justice. As for civil law, the term 'for consideration' ('onder bezwarende titel') was used in article 1350 of the old Dutch civil law code and has been replaced with a definition of a reciprocal transaction ('wederkerige overeenkomst') in the

present civil law code. Its meaning however, has not changed, reciprocity was and still is the distinguishing character of this transaction. In the 'coöperatieve aardappelbewaarploaats' case the European Court of Justice decided that a supply of services for consideration presupposes the existence of a direct link between the services rendered and the consideration paid. In the Apple and Pear Development Council case the Court concluded that the absence of a direct link between the benefits received and the amount paid, indicates that the mandatory charges levied by the Council in order to fund its activities, cannot be regarded as a consideration for Value Added Tax purposes. The Council's activities therefore did not constitute a supply of services for consideration within the scope of the Value Added Tax. In the Tolsma case the Court held that a busker, who plays in a public place and solicits and receives donations from the public, does not supply services for consideration.

According to the Court a supply is only within the scope of Value Added Tax 'if there is a legal relationship between the provider of the service and the recipient pursuant to which there is reciprocal performance, the remuneration received by the provider of the service constituting the value actually given in return for the service supplied to the recipient.'

Chapter 5, which looks at subsidies, is divided into two parts. This division is based on the two types of subsidies. The first type is the so-called 'unreal' subsidy (onechte subsidie). This type of subsidy is paid to a recipient who, in return, undertakes to supply goods or services to the supplier of the subsidy or, more controversially, simply conforms to certain conditions specified by the supplier of the subsidy. In this type of subsidy, the issue to be decided upon, is usually the question whether or not the recipient of the subsidy has supplied a service.

The second type of subsidy, the 'real' subsidy (echte subsidie) is a subsidy that is supplied by a third party to either the supplier or the recipient of goods and services. So, in this type of subsidy the supplier of the subsidy is not the recipient of a service rendered. The main issue in this type of subsidy is usually the question whether or not the subsidy is a consideration for the service rendered to another person. The division in chapter 5 is based on this distinction between the two types of subsidies. Consequently, the first part of chapter 5 mainly concerns the issue whether or not a certain 'action' constitutes a supply of services and the second part of chapter 5 looks at the direct link between a subsidy and services rendered. Unfortunately, as for the Dutch Value Added Tax legislation, the 'Wet op de omzetbelasting 1968', there is a complicating factor in that it combines the issue of 'services rendered' and 'for consideration' into one single issue. Thus it is often hard to distinguish between the two issues in Dutch jurisprudence.

The Sixth Directive provides a number of examples of 'actions' that can constitute a supply of services. These can vary from complying with a condition by refraining from a certain action, tolerating a specified situation to even a compulsive action.

Analysis of the jurisprudence reveals a number of factors to determine whether or not there is a provision of a service. Crucial is that that which is done must give rise to consumption. This, according to the European Court of Justice in the Mohr case, follows from the character of the Value Added Tax as a tax on consumption. Furthermore, these services, as specified by the Court in the Landboden-Agrardienste case, must either be provided to an identifiable consumer or constitute the provision of a benefit capable of forming a cost component of another person's activity in the commercial chain. According to the court, merely promoting the common interest is insufficient to give rise to consumption. On the other hand, the Court explicitly states that the fact that a subsidy is granted merely in the common interest, does not mean that such a subsidy cannot constitute the consideration for a supply.

However, in both the Mohr case and the Landboden-Agrardienste case the court decided the services supplied did not give rise to consumption and therefore did not constitute a supply of services as specified in the Sixth Directive. Consequently, the question whether or not there is a direct link between the services supplied and the compensation paid is irrelevant.

The 'Wet op de omzetbelasting 1968' contains, just like the Sixth Directive, a negative definition of the taxable event 'supply of services'. Supply of services are all the supplies, with the exception of the supply of goods, that are made for consideration, thus combining, as mentioned before, the issue of the supply of a service and the issue of for consideration into one single issue to be decided upon. Nevertheless, in some cases in which it was decided that there was no supply of services for consideration, it is possible to distinguish whether the supply or the direct link was deficient.

A number of criteria can be distilled from the cases in which the supply was not regarded as a supply of services as mentioned in the Wet op de omzetbelasting 1968. For example, if a subsidy is granted conditionally, it is often unclear whether conforming to these conditions constitutes a supply of a service. To decide this issue, the essence of these conditions is of importance as is the factor whether or not the person granting the subsidy has benefited from the compliance. A clear example of this is a case in which it was decided that keeping account of the way in which a subsidy was spent, did not constitute a supply of services since this did not benefit the government body spending the subsidy. On the other hand, in a case in which a subsidy was given on condition that a shopping complex would be renovated, it was decided that complying with this condition constituted a supply of a service. The 'benefit' criterion as adopted by the Dutch courts strongly resembles the consumption criterion as introduced by the European Court of Justice in the Mohr case but is of an older date.

Other relevant factors in determining if there is a supply of services are whether or not the person acted on his own behalf and, as opposed to the Sixth Directive, whether or not the person was under an obligation to act. In the instances in which the courts have ruled that a taxable person did not supply a service if the person was under a legal obligation to act in a certain way or to



refrain from a certain act, the Dutch courts have not adhered to the general character of the European Value Added Tax as exemplified by examples in article 6 of the Sixth Directive.

Part 2 of chapter 5 examines the direct link between the service supplied and a subsidy. As mentioned earlier, in the organ grinder case it was decided by the European Court of Justice that there is a direct link if there is a legal relationship between the provider of the service and the recipient pursuant to which there is reciprocal performance, a *quid pro quo*. This means that there has to be a final link and a causal link from both sides of the relationship. Unquestionably it is of importance whether the person supplied the service in order to acquire the subsidy as is the final link (*finale verband*) from the viewpoint of the person supplying the subsidy, although there is very little jurisprudence to sustain this. Furthermore, there has to be a causal link between the service supplied and the subsidy paid. The service is supplied because the other party pays the subsidy, the subsidy is paid because the service is supplied.

In determining this the courts sometimes consider whether the service would have been supplied irrespective of the subsidy. If so, according to jurisprudence, there is no direct link. Also, the benefit criterion sometimes plays a role in determining whether there is a direct link. More importantly however in determining the direct link is the link between the amount of benefits received and the amounts paid. This link provides an important clue as to the existence of a direct link and was 'introduced' by the European Court of Justice in the Apple and Pear Development Council case. Absence of such a link was in this case considered to be a strong indication that there was no direct link.

The Sixth Directive seems to indicate that in order to be a taxable subsidy, there has to be a direct link between the subsidy and the price of the transaction. The European Commission referred to this aspect in its first report. This means that whether or not a subsidy is taxable, is dependent on the way it is granted. However, in the second report the commission that the Sixth Directive has is interpreted 'strictly and literally'. No further reference is made by the commission to the link between the subsidy and the price of the transaction. It would seem that such a link is not necessary. It does however, provide a strong indication of a direct link.

Chapter six looks at contributions paid by members of a co-operative society to this society and a number of other compensations paid by the (prospective) members or the society and Value Added Tax. Chapter 6 is also divided in two parts. The first part of this chapter looks at the co-operative society as a taxable person and at a number of concepts that are sometimes called upon in order to avoid value added taxation. The second part of chapter 6 deals with the direct link between contributions and the services rendered by a (co-operative) society.

With regard to the society it has to be remembered that on the one hand, the society is independent of its members whereas on the other hand, it consists of its members and is therefore dependent on them. As the Sixth Directive as well as the *Wet op de omzetbelasting 1968* requires the person to be an independent person in order to be a taxable person, it has first of all to be decided whether or

not the organisation is to be regarded as an independent person for Value Added Tax purposes. Legal entities are to be considered as independent entities except in the case of a Value Added Tax Group (fiscale eenheid). This means that the co-operative society too is to be regarded as an independent person.

Nevertheless, there is Dutch jurisprudence in which it is tried to avoid taxation by referring to a number of concepts which were developed under the respective cumulative regimes of value added taxation in force before the introduction of the European Value Added Tax. The concepts referred to are the private circle (de besloten kring), the own circle (de gesloten kring) and cost sharing (kostenverrekening) whereby one person pays for a certain transaction which benefits a number of other persons and where the person paying for the supplies is reimbursed by the others.

A study of the old jurisprudence of the Tariefcommissie reveals that the terms 'private circle' and 'own circle' are at present sometimes erroneously used as a synonym. The Tariefcommissie regarded the private circle as a circle resembling a household separated from society. According to the Tariefcommissie, such a private circle cannot be regarded as a taxable person. The only example in jurisprudence in which the Tariefcommissie found that there was such a private circle is a case dating from 1943 concerning a seminary. In determining whether or not there is a private circle it is essential whether or not new members can be admitted to the circle. The articles of association form an important factor in this determination. Attaching a condition to joining the association or cooperative society does not preclude the admittance of a new member. Therefore, the cooperative society has never been regarded by the Courts as a private circle.

With regard to the term 'own circle' it has to be mentioned that this was always used in combination with the term cost sharing: cost sharing within the own circle. In this case, the actions of the person that initially pays for the services of a third party do not constitute a taxable transaction because there is no supply of a service. Since BNB 1989/213 however, cost sharing and own circle are two separate though related issues. In BNB 1989/213 the Hoge Raad defined economic activities. According to this definition, in order to be regarded as an economic activity, the activity has to be performed for someone outside one's own circle. With regard to cost sharing the Hoge Raad has formulated a number of conditions that have to be met if there is to be no taxable transaction.

Part two of chapter 6 deals with the direct link between contributions and services performed by the (cooperative) society. This issue has been frequently decided upon by the Tariefcommissie, and the resulting jurisprudence is certainly as interesting as the recent jurisprudence. However, the Tariefcommissie jurisprudence is rarely clear, which often makes it impossible to deduce the relevant factor. In deciding whether there is a direct link, the Tariefcommissie found that the fact whether or not the contribution had to be paid irrespective of use being made of the available facilities an important factor. According to the Tariefcommissie if the height of the contribution depends on the number of times that a person makes use of the societies

facilities, this indicates the existence of a direct link between the contribution and the services rendered by the society. The fact that a society is not obliged to perform certain services indicates that there is no direct link according to the Hoge Raad.

With regard to entrance fees and exit fees charged by a (cooperative) society I believe there is no taxable transaction because there is no supply of a service. As for apportionment money and final payments it has been decided by the Hoge Raad that these can constitute a part of the compensation or a reduction thereof if these are calculated on the basis of the supplies made to or by the members.

Although tax law is in itself independent of its civil law counterpart, it is undoubtedly so that the importance of civil law has increased considerably in Value Added Taxation since the Tolsma case. Reciprocity is the key element, it provides the direct link between a payment and the services rendered. Although the text of the Sixth Directive bears a resemblance to the text of art. 1350 of the old Civil code, its meaning as indicated by the Tolsma case is better encapsulated in art. 6:261 of the present Civil code.

## BIJLAGE

### Echte subsidie

- Hof 's-Hertogenbosch, 28 november 1995,  
nr. 95/0309, VN 1996, blz. 1295  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband
  
- Hof 's-Gravenhage 28 februari 1994,  
nr. 922586-M-1, VN 1994/1501  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband
  
- Hof Arnhem, 28 december 1993, nr. 93/0477  
(notitie)  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband
  
- Hoge Raad 22 december 1993, nr. 29288,  
BNB 1994/70  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband
  
- Hoge Raad 25 augustus 1993,  
nr. 28994, Fed 1993, blz. 784  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband  
(alleen in hoger beroep aan de orde)
  
- Hoge Raad 25 augustus 1993, nr. 28893  
BNB 1993/339  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

### Onechte subsidie

- 
  
- 
  
- Idem
  
- Geen prestatie
  
- Idem
  
- Geen prestatie
  
- Idem
  
- Geen prestatie
  
- Idem
  
- Geen prestatie
  
  
- Hof Arnhem 20 augustus 1993,  
nr. 92/0993, VN 1993/4095;  
Subsidie van WVC: Geen  
prestatie  
Bijdrage van Stichting B:  
prestatie en rechtstreeks  
verband en dus belast
  
  
- Hof Amsterdam 26 mei 1993,  
nr. 1430/91, BNB1994/172  
Wel prestatie, geen rechtstreeks  
verband
  
  
- Hof Amsterdam 31 maart 1992,  
nr. 5550/89, Fed 1992/398  
en 1992/845  
Geen rechtstreeks verband

- Hoge Raad 23 oktober 1991, nr. 27211,  
BNB 1991/356  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

-

- Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25931,  
BNB 1990/314  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

-

- Hof Leeuwarden 2 mei 1991, nr. 520/89  
(notitie)  
wel prestatie, geen rechtstreeks verband

- Hof Amsterdam 26 februari 1991,  
nr. 1603/89, VN 1991/1931  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

-

- Hof Arnhem, 15 juni 1990, nr. 1173/1990  
VN 1990/3201  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

-

-

-

Idem

Geen prestatie (Hof)

Hof Arnhem 9 juli 1991,  
nr. 457/1991 (notitie)  
Geen rechtstreeks verband

-

Hof Amsterdam 4 juni 1991,  
nr. 6010/89, VN 1992/3822  
Geen rechtstreeks verband/geen  
prestatie?

Idem

Geen prestatie

Idem

Geen prestatie

Hoge Raad 4 juli 1990,  
nr. 26511  
BNB 1991/311  
Geen prestatie

-

Hof Amsterdam 19 april 1990,  
nr. 1973/89 (notitie)  
Geen prestatie/geen  
rechtstreeks verband?

Hof 's-Gravenhage 12 dec.1988,  
nr. 4726/87 (notitie)  
Geen prestatie/geen  
rechtstreeks verband?

Hof Amsterdam 1 maart 1988,  
nr. 981/87 (vakstudie OB art 8/48  
Geen prestatie/geen rechtstreeks  
verband?

- Hof Amsterdam 23 juni 1987,  
nr. 2419/86 (notitie)  
Geen prestatie/geen rechtstreeks  
verband?

Hof Amsterdam 23 juni 1987,  
nr. 2419/86 (notitie)  
Geen prestatie/geen rechtstreeks  
verband?
- Hof Amsterdam 7 december 1984,  
nr. 4715/83 (notitie)  
Wel prestatie, geen rechtstreeks  
verband

Hof Amsterdam 7 december 1984,  
nr. 4715/83 (notitie)  
Wel prestatie, geen rechtstreeks  
verband
- Hof Amsterdam 16 oktober 1985,  
nr. 1648/84, Fiscaal up to Date  
85/598  
Wel prestatie, geen rechtstreeks  
verband

Hof Amsterdam 16 oktober 1985,  
nr. 1648/84, Fiscaal up to Date  
85/598  
Wel prestatie, geen rechtstreeks  
verband
- Hof Amsterdam 29 mei 1984, nr. 1068/82  
Infobulletin 85/85  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

-
- Hof Arnhem 3 februari 1982, nr. O 73/1979  
BNB 1983/79  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

Idem  
Geen prestatie
- Hof 's-Hertogenbosch 12 december 1980,  
nr. 17/1978 (notitie)  
Wel prestatie, geen rechtstreeks verband

-



## JURISPRUDENTIEREGISTER

### Jurisprudentie Nederland

TC 20 april 1942, nr. 2564 O, B. 7551	5.8.1.
TC 26 juli 1943, nr. 2793 O, B. 7701	6.3.1.2.
TC 21 februari 1944, nr. 2955 O, B. 8000	6.7.1.
TC 16 december 1946, nr. 3405 O, B. 8280	4.1.
	5.8.1.
TC 19 september 1950, nr. 5375 O, B. 9109	6.3.1.2.
TC 18 december 1950, nr. 5477 O, B. 8961	5.3.2.4.
TC 22 mei 1951, nr. 5470 O, B. 9150,	5.5.
TC 17 juni 1952, nr. 6504 O, B. 9403	6.6.1.
TC 9 december 1952, nr. 6434 O, BNB 1953/52	6.3.1.2.
	6.7.1.
TC 16 februari 1953, nr. 5836 O, BNB 1953/151	5.5.
TC 21 april 1953, nr. 7026 O, BNB 1953/234	6.7.1.
TC 8 juni 1953, nr. 7173 O, BNB 1953/244	6.3.1.2.
TC 22 juni 1954, nr. 7313 O, BNB 1954/295	6.3.1.2.
	6.7.1.
TC 22 juni 1954, nr. 7314 O, BNB 1954/296	6.3.1.2.
	6.7.1.
TC 30 november 1954, nr. 7608 O, BNB 1955/115	6.3.1.2.
HR 12 oktober 1955, nr. 12 418, BNB 1955/357	6.8.
TC 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87	3.2.2.
	6.3.1.1.
	6.3.1.2.
TC 7 januari 1957, nr. 8417 O, BNB 1957/147	6.7.1.
TC 7 mei 1957, nr. 8110 O, BNB 1957/258	6.3.1.2.
	6.7.1.
TC 16 september 1957, nr. 7793 O, BNB 1958/31	6.3.1.2.
	6.7.1.
TC 28 januari 1958, nr. 8427 O, BNB 1958/144	6.3.1.2.
TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245	6.3.1.3.
	6.3.3.
TC 1 juni 1959, nr. 8551 O, BNB 1959/349	6.3.1.2.
TC 8 juni 1959, nr. 8833 O, BNB 1959/321	6.3.1.2.
	6.7.1.
TC 24 november 1959, nr. 8897 O, BNB 1960/73	6.3.1.3.
	6.3.3.
TC 9 februari 1960, nr. 8850 O, BNB 1960/135	6.7.1.
TC 21 maart 1960, nr. 8952 O, BNB 1960/189	5.5.
TC 15 november 1960, nr. 9063 O, BNB 1961/54	5.5.
TC 30 oktober 1961, nr. 9332 O, BNB 1962/168	6.3.1.2.
	6.3.1.3.
TC 3 juli 1962, nr. 9323 O, BNB 1962/316	5.5.



TC 17 september 1962, nr. 9523 O, BNB 1963/17	6.3.1.2.
TC 12 februari 1963, nr. 9581 O, BNB 1963/155	6.3.1.2
TC 13 mei 1963, nr. 9279 O, BNB 1963/257	6.7.1.
TC 27 augustus 1963, nr. 9604 O, BNB 1964/11	6.3.1.2.
TC 17 december 1963, nr. 9498 O, BNB 1964/102	6.3.1.2.
TC 13 januari 1964, nr. 9694 O, BNB 1964/128	6.3.1.2.
TC 17 februari 1964, nr. 9654 O, BNB 1964/200	6.3.1.2.
HR 11 maart 1964, nr. 722, BNB 1965/2 en NJ 1965, 380	4.1.1.
TC 28 april 1964, nr. 9735 O, BNB 1964/260	6.3.1.2.
TC 17 augustus 1964, nr. 9548 O, BNB 1965/105	6.2.1.
	6.7.1.
TC 31 augustus 1964, nr. 9721 O, BNB 1965/23	6.7.1.
TC 31 augustus 1964, nr. 9769 O, BNB 1965/38	5.5.
TC 2 november 1964, nr. 9789 O, BNB 1965/73	6.3.1.
	6.3.1.2.
	6.3.1.3.
TC 29 maart 1965, nr. 9779 O, BNB 1965/167	6.7.1.
TC 12 april 1965, nr. 9722 O, BNB 1965/229	6.2.1.
TC 23 oktober 1967, nr. 10 079 O, BNB 1968/53	5.5.
TC 28 april 1969, nr. 10 263 O, BNB 1970/40	6.3.1.2.
TC 3 maart 1970, nr. 10 364 O, BNB 1970/137	5.5.
	6.3.1.2.
HR 9 oktober 1974, NJ 1975, 152	4.1.
TC 8 december 1975, nr. 10 592, Infobulletin 1975 27-60947	5.5.
HR 30 juni 1976, nr. 17 994, BNB 1976/200	6.7.
	6.9.
	6.10
HR 30 juni 1976, nr. 17 997, BNB 1976/201	6.9.
	6.10
TC 30 november 1976, nr. 11 177, BNB 1978/89	6.3.2.
HR 22 november 1978, nr. 19 082, BNB 1979/70	5.7.2.
HR 14 november 1979, nr. 19 546, BNB 1980/5	5.5.
	6.11
HR 8 april 1981, nr. 22 260, BNB 1981/130	3.3.2.2.
Hof Arnhem 24 juli 1981, opgenomen in BNB 1983/104	5.4.5.
Hof Arnhem 8 september 1981, nr. 067/1979, BNB 1982/220	6.7.
	6.9.
Hof's-Gravenhage 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101	6.3.2.
	6.3.3.
HR 5 januari 1983, nr. 20 941, BNB 1983/104	3.2.2.
	5.3.3.
	5.4.5.
	5.5.
Hof Arnhem 2 juni 1983, nr. O 157/1981, BNB 1984/332	5.8.3.
HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295	3.2.2.
	3.3.1.
	3.3.2.2.
	6.2.1.

Hof Amsterdam 29 mei 1984, nr. 1068/82,	6.3.
Hof Amsterdam 11 september 1984, nr. 5003/82, BNB 1986/93	5.8.2.
Hof Arnhem 18 maart 1985, nr. O 18/1984, BNB 1986/360	5.5.
Hof Arnhem 15 april 1985, nr. O 94/1983, BNB 1986/362	5.8.5.
	5.5.
	6.11
Hof Amsterdam 30 mei 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85	6.3.3.
Hof's-Gravenhage 17 juni 1985, nr. 121/84, V-N 1986/62	5.8.1.
HR 27 augustus 1985, nr. 21 608, BNB 1985/316	3.2.2.
Hof Amsterdam 16 oktober 1985, nr. 1648/84, Infobulletin 85/598	5.8.2.
HR 6 november 1985, nr. 23 026, BNB 1986/45	6.3.2.
Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85	6.3.3.
Hof Amsterdam 7 oktober 1986, nr. 3229/83, BNB 1988/84	5.5.
Hof Amsterdam 27 maart 1987, nr. 2239/87,	6.9.
HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189	3.5.2.
	6.3.
	6.3.2.1.
Hof Arnhem 22 april 1987, nr. 129/84, opgenomen in BNB 1990/34	6.3.1.2.
	6.3.2.
	6.7.3.
Hof Amsterdam 16 juni 1987, nr. 4565/86, BNB 1989/93	5.4.5.
HR 27 augustus 1985, nr. 21 608, 1985/316	3.2.2.
Hof Arnhem 9 september 1987, nr. O 245/1986, BNB 1989/27	5.8.5.
	5.8.6.
HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147	3.2.2.
	3.5.2.
	6.3.
	6.3.2.1.
	6.3.3.
HR 24 februari 1988, nr. 23 970, BNB 1988/134	6.3.1.2.
HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213	3.2.2.
	6.2.1.
	6.3.
	6.3.1.
	6.3.1.3.
	6.3.2.
	6.3.3
Hof Arnhem 10 oktober 1988, nr. O 24/1986, Fed 1989/127	5.8.3.
HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245	6.3.2.1.
Hof Leeuwarden 22 september 1989, nr. 147/88, Fed 1990/52	5.4.7.
	5.8.2.
HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34	6.1.
	6.3.1.1.
	6.3.2.
	6.7.1.
	6.7.3.
Hof's-Hertogenbosch 8 november 1989, nr. 1817 /1988 B	6.11
Hof Leeuwarden 15 december 1989, nr. 134/87,	5.4.
opgenomen in BNB 1991/356	5.8.1.

Hof Arnhem 20 maart 1990, nr. 430/1989,	5.3.2.3.
opgenomen in V-N 1992/150	5.4.6.
HR 28 maart 1990, nr. 25 517, BNB 1990/180	5.5.1.
	5.8.5.
	5.8.6.
HR 28 maart 1990, nr. 25 931, BNB 1990/314	5.8.5.
HR 4 juli 1990, nr. 26 511, BNB 1991/311	5.4.2.
Hof Arnhem 17 juli 1990, nr. 2334/1988,	5.5.
opgenomen in BNB 1992/37	
Hof Leeuwarden 10 augustus 1990, nr. 19/87,	5.8.5.
opgenomen in BNB 1992/34	
HR 5 september 1990, nr. 26 721, Fed 1990/765	5.4.5.
	5.4.6.
Hof Amsterdam 11 september 1990,	6.3.3.
opgenomen in notitie BTW-heffing	
Hof Amsterdam 9 oktober 1990, nr. 70/89,	5.4.6.
opgenomen in V-N 1992/3064	
HR 31 oktober 1990, nr. 26 018, BNB 1990/345	6.2.1.
Hof 's-Gravenhage 23 november 1990, nr. 5322/89, V-N 1991/2203	5.4.5.
	5.5.
HR 19 december 1990, nr. 26 764, BNB 1991/41	5.4.5.
	5.5.
Hof Amsterdam 26 februari 1991, nr. 1603/89, V-N 1991/1931	5.4.
	5.4.2.
	5.8.1.
	5.8.5.
	5.8.6.
Hof 's-Hertogenbosch 5 maart 1991, nr. 4312/1989,	6.7.3.
opgenomen in BNB 1993/79	
Hof Amsterdam 12 maart 1991, nr. 4468/89,	6.3.2.
opgenomen in BNB 1992/301	
Hof Amsterdam 4 juni 1991, nr. 6010/89, V-N 1992/3822	5.4.2.
	5.8.1.
HR 5 juni 1991, nr. 26 953, V-N 1991/2034	5.4.5.
HR 5 juni 1991, nr. 27 179, V-N 1991/1936	6.2.1.
	6.3.2.
Hof 's-Gravenhage 26 juni 1991, nr. 3244/90,	5.4.3.
opgenomen in V-N 1992/2869	5.8.1.
Hof Arnhem 23 juli 1991, nr. 2567/1990,	6.10.
opgenomen in BNB 1993/125	
HR 23 oktober 1991, nr. 27 211, BNB 1991/35	5.3.2.4.
	5.4.4.
	5.8.4.
HR 6 november 1991, nr. 27 334, V-N 1992/150	5.4.1.
	5.4.5.
	5.4.6.
HR 13 november 1991, nr. 27 282, V-N 1992/153	5.4.1.
	5.4.5.
	5.4.6.

Hof's-Gravenhage 14 november 1991, nr. 3751/90, opgenomen in BNB 1993/260	5.8.1. 5.8.1.
Hof's-Gravenhage 23 november 1991, nr. 3751/90, opgenomen in BNB 1993/260	5.8.1.
HR 27 november 1991, nr. 27 621, BNB 1992/34	5.8.5.
HR 27 november 1991, nr. 26 156, BNB 1992/60	6.2.1.
HR 4 december 1991, nr. 27 561, BNB 1992/37	5.5.
HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173	6.3.2.1.
Hof Amsterdam 31 maart 1992, nr. 5550/89, Fed 1992/398	5.4.4. 5.4.6. 5.8.8.
Hof Arnhem 16 april 1992, nr. 910427, opgenomen in BNB 1993/339	5.4. 5.4.4. 5.8.6. 5.8.7.
HR 13 mei 1992, nr. 28 071, BNB 1992/301	6.3.2.
Hof Amsterdam 14 mei 1992, nr. 90/4473, Fed 1992/519	5.5.
Hof Amsterdam 14 mei 1992, nr. 91/2549, V-N 1993/1668	5.5.
Hof Arnhem 10 juni 1992, nr. 911851 (niet gepubliceerd)	5.4.4.
HR 9 september 1992, nr. 28 414, V-N 1992/2869	5.4.3. 5.8.1.
HR 16 september 1992, nr. 27 791, V-N 1992/3064	5.3.2.3. 5.4.1. 5.4.6.
HR 16 september 1992, nr. 28 237, BNB 1992/371	6.3.3.
Hof Amsterdam 23 september 1992, nr. 2525/91, opgenomen in BNB 1994/49	5.4.3.
Hof Arnhem 17 november 1992, nr. 91/1107, opgenomen in BNB 1994/70	5.4. 5.4.2. 5.8.5. 5.8.6.
HR 23 december 1992, nr. 28 552, BNB 1993/79	6.1 6.3.2. 6.6.
Hof Leeuwarden 8 januari 1993, nr. 283/92, Fed 1993/871	4.4.2.
HR 17 februari 1993, nr. 28 373, BNB 1993/125	6.7. 6.9. 6.10
Hof Amsterdam 2 juni 1993, nr. 1508/92, opgenomen in BNB 1994/221	5.8.2.
HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256	3.5.2. 6.3. 6.3.2.1.
HR 23 juni 1993, nr. 28 613, BNB 1993/260	5.8.1.
Hof Arnhem 20 augustus 1993, nr. 92/0993, V-N 1993/4095	5.4. 5.4.2. 5.4.3. 5.4.4.

	5.7.1.
	5.8.5.
	5.8.6.
HR 25 augustus 1993, nr. 28 893, BNB 1993/339	5.4.1.
	5.4.3.
	5.4.4.
HR 25 augustus 1993, nr. 28 994, BNB 1993/340	5.4.1.
	5.4.3.
	5.7.2.
HR 8 december 1993, nr. 29 198, BNB 1994/49	5.1.
	5.3.3.
	5.4.3.
HR 22 december 1993, nr. 29 288, BNB 1994/70	5.4.4.
	5.8.5.
	5.8.6.
Hof Arnhem 31 december 1993, nr. 921929, opgenomen in BNB 1995/47	5.5.
Hof Amsterdam 7 april 1994, nr. 93/1785, opgenomen in BNB 1995/181	5.7.
Hof Leeuwarden 3 mei 1994, nr. 92/1031, opgenomen in BNB 1996/66	5.5.
Hof Amsterdam 1 juni 1994, nr. 29 777, Fed 1994/497	5.8.4.
Hof Amsterdam 2 juni 1994, nr. 92/3178, Fed 1994/608	5.8.6.
HR 22 juni 1994, nr. 29 870, BNB 1994/307	5.4.4.
Hof 's-Gravenhage 29 juni 1994, nr. 923348-M-1, opgenomen in BNB 1995/277	5.4.5.
HR 29 juni 1994, nr. 19 095, Fed 1994/533	6.3.1.
Hof Leeuwarden 2 september 1994, nr. 538/92, V-N 1994/3807	6.3.2.
HR 23 november 1994, nr. 30 070, BNB 1995/47	5.8.6.
HR 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995/87	5.5.
Hof 's-Gravenhage 15 februari 1995, nr. 95/3517, V-N 1995/2926	5.5.
HR 12 april 1995, nr. 30 265, BNB 1995/181	3.2.4.2.
Hof Leeuwarden 12 mei 1995, nr. 93/1240, V-N 1995/3027	5.4.7.
HR 17 mei 1995, nr. 30 292, BNB 1995/227	5.5.
HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277	5.8.6.
Hof Arnhem 26 juni 1995, nr. 950215, niet gepubliceerd	3.2.2.
Hof 's-Gravenhage 17 oktober 1995, nr. 94/1915, V-N 1996/561	6.3.1.2.
HR 15 november 1995, nr. 30 301, BNB 1996/66	5.4.3.
	5.4.5.
	5.1.
	5.8.4.
	5.8.6.
Hof 's-Hertogenbosch 28 november 1995, nr. 95/0309, V-N 1996/1295	5.8.5.
HR 29 november 1995, nr. 30 788, BNB 1996/67	6.7.3.
	5.5.3.
	5.7.3.
HR 6 december 1995, nr. 30 217, BNB 1996/68	5.5.3.
	5.7.3.
HR 26 februari 1997, nr. 31 943, V-N 1999/20.16	3.2.4.3.
	5.8.1.
HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301	6.2.1.

Hof 's-Gravenhage 3 september 1997, nr. 95/2491, V-N 1998/458	6.3.3. 5.4.4. 5.8.1.
Hof Leeuwarden 12 september 1997, nr. 94/0331, V-N 1998/462	5.8.1.
HR 12 november 1997, nr. 32 749, Fed 1998/188a	6.2.1.
Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15	6.3.3.
HR 26 augustus 1998, nr. 33 625, BNB 1999/50	5.3.2.2. 5.3.2.3. 5.4.2. 5.4.4. 5.4.5.
HR 26 augustus 1998, nr. 33 690, BNB 1999/194	5.5.
Hof Leeuwarden 4 december 1998, nr. 97/0798, V-N 1999/12.17	5.5.
Hof 's-Gravenhage 24 februari 1999, nr. 97/1882, V-N 1999/39.14	3.2.2.
Hof Leeuwarden 12 maart 1999, nr. 96/0264, V-N 1999/18.3	5.8.1. 5.8.5.
Hof 's-Gravenhage 17 maart 1999, nr. 98/2023, V-N 1999/38.14	5.5.
HR 28 april 1999, nr. 33 562, V-N 1999/25.19	3.3.2.2.
HR 28 april 1999, nr. 34 448, V-N 1999/23.23	4.1.
HR 23 juni 1999, nr. 34 536, V-N 1999/33.16	3.2.4.3.
Hof Arnhem 4 augustus 1999, nr. 97/22013, V-N 1999/52.18	5.8.6.
HR 24 augustus 1999, nr. 34 514, BNB 1999/439	6.2.1.
HR 26 januari 2000, nr. 35 199, V-N 2000/10.25	6.3.2.1.

## Jurisprudentie Hof van Justitie EG

- HvJ EG 1 februari 1977, zaak 51/76, (VNO),  
Jur. 1977, blz. 113; 3.2.1.
- HvJ EG 5 februari 1981, zaak 154/80, (Coöperatieve  
Aardappelenbewaarplaats), Jur. 1981, blz. 445; 1.  
2.2.3.  
3.2.1.  
3.3.2.2.  
3.4.  
4.1.  
4.3.1.  
4.4.2.  
5.3.2.1.  
5.8.1.  
5.8.2.  
6.7.3.
- HvJ EG 1 april 1982, zaak 89/81, (Hong Kong  
Trade Development Council), Jur. 1982, blz. 1277; 3.2.2.  
3.3.2.1.  
3.3.2.2.  
3.5.2.  
4.4.2.
- HvJ EG 1 juli 1982, zaak 222/81, (BAZ Bau-  
system), Jur. 1982, blz. 2527; 4.4.1.
- HvJ EG 6 oktober 1982, zaak 283/82, (Cilfit),  
Jur. 1982, blz. 3415; 4.1.
- HvJ EG 14 februari 1985, zaak 268/83, (Rompelman),  
Fed 1985/251; 3.2.2.  
3.3.2.2.
- HvJ EG 8 juli 1986, zaak 73/85, (Kerrut),  
Jur. 1986, blz. 2219; 4.1.1.
- HvJ EG 26 maart 1987, zaak 235/85, (Commis-  
sie t. Koninkrijk der Nederlanden), Jur. 1987, blz. 1471; 3.3.2.1.
- HvJ EG 8 maart 1988, zaak 102/86, (Apple  
and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 1443; 1.  
3.2.1.  
4.1.  
4.2.  
4.4.1.  
4.4.2.  
5.3.2.3.  
5.8.1.

	5.8.2.
	5.8.5.
	6.7.1.
	6.7.3.
	6.8.
	6.10
HvJ EG 21 september 1988, zaak 50/87, (Commissie t. Franse Republiek), Jur. 1988, blz. 4797;	3.5.1.
HvJ EG 23 november 1988, zaak 230/87, (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365;	4.1. 4.4.2.
HvJ EG 4 december 1990, zaak C-186/89, (Van Tiem), Jur. 1990, blz. 4363;	2.2.1.
HvJ EG 20 juni 1991, zaak C-60/90, (Polysar), Jur. 1991, blz. 3111;	3.3.2.2.
HvJ EG 25 mei 1993, zaak C-18/91, (Bally), Fed 1995, blz. 1885;	4.1.
HvJ EG 15 december 1993, zaak C-63/92 (Lubbock Fine), Jur. 1993, blz. 6665;	5.4.5.
HvJ EG 3 maart 1994, zaak C-16/93, (Tolsma), BNB 1994/271;	1 3.2.1. 3.2.2. 4.4.2. 5.3.2.1. 5.8.2.
HvJ EG 4 juni 1994, zaak C-93/33, (Empire Stores), V-N 1995/3109;	5.4.3.
HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-110/94 (Intercommunale zeeewaterontzilting), V-N 1996, 1396;	3.2.2. 3.3.2.1. 3.3.2.2.
HvJ EG 29 februari 1996, zaak C-215/94, (Mohr), BNB 1997/31;	1. 2.2.2.1. 3.2.3. 5.2. 5.3.2. 5.3.2.1. 5.4.4. 5.8.2.



HvJ EG 18 december 1997, zaak C-384/95, (Landbodem-Agrardienste), V-N 1998/5.17;	1 3.2.3. 5.2. 5.3.2. 5.8.4.
HvJ EG 14 juli 1998, zaak C-172/96, (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18;	4.4.2.
HvJ EG 27 januari 2000, zaak C-23/98 (Heerma), internetsite Hof van Justitie EG <a href="http://www.curia.eu.int">http://www.curia.eu.int</a>	6.2.1.
HvJ EG 14 november 2000, zaak C-142/99 (Floredienne SA en Berginvest SA t. Belgische Staat), internetsite HvJ EG <a href="http://www.curia.eu.int">http://www.curia.eu.int</a>	3.3.2.2.

## Jurisprudentie Duitsland

Bundesfinanzhof 7 mei 1981 V R 47/76, Bundessteuerblatt 1981 II, blz. 495	4.4.2. 5.8.2.
Bundesfinanzhof 20 april 1988 X R 3/82, UR 1988, 324	5.3.2.3.
Bundesfinanzhof 10 mei 1990 VR 46/86, UR 1/1991, blz. 13	6.9.
Finanzgericht Nürnberg 23 april 1991, II 21/87, UR 12/1992, blz. 370	6.7.3.
Bundesfinanzhof 25 maart 1993, V R 84/89, UR 10/93, blz. 357 - 358	5.3.2.1.
Bundesfinanzhof 21 april 1993, XI R 84/90, UR 9/94, blz. 351	6.7.3.
Finanzgericht Düsseldorf 26 mei 1993, 5 K 371/90, UR 11/94, blz. 420	5.1.
Bundesfinanzhof 21 april 1994 V R 122/91, UR 10/94, blz. 402	5.3.2.1. 5.8.2.
Bundesfinanzhof 28 juli 1994 V R 19/92, UR 3/95, blz. 93	5.8.2.
Finanzgericht Münster 6 september 1994, 15 K 4659/92 U, Der Betrieb 1995, blz. 706	6.3.3.
Finanzgericht Köln 2 maart 1995 2 K 3459/92, UR 3/96, blz. 95	5.8.2.
Finanzgericht Rheinland-Pfalz 17 juli 1995 1 K 1728/94, UR 8/96, blz. 264	5.8.2.
Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern 7 november 1995, 2 V 25/94, UR 1/97, blz. 31	5.8.2.
Finanzgericht des Landes Brandenburg 8 november 1995, 1 K 1264/94 U, UR 3/96, blz. 92-94	5.3.2.4.
Hessisches Finanzgericht 5 februari 1997 6 K 200/94, UR 3/98, blz. 107-108	5.1.

Bundesfinanzhof 13 november 1997 V R 11/97,  
UR 3/98

5.3.2.3.  
5.4.4.

Customs and Excise Commissioners v. Pippa-Dee Parties Ltd. [1981] Simon's Tax Cases 495	4.1.
National Coal Board v. Customs and Excise Commissioners [1982] Simon's Tax Cases 863	5.4.6.
Lord Advocate v. Largs Golf Club [1985] Simon's Tax Cases 226	5.7.1. 5.7.2.
Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council [1985] Simon's Tax Cases 383	4.4.1.
Customs and Excise Commissioners v. Apple and Pear Development Council [1986] Simon's Tax Cases 192	4.4.1.
Institute of Leisure and Amenity Management v. Customs and Excise Commissioners [1988] Simon's Tax Cases 602	4.4.1.
Customs and Excise Commissioners v. Diners Club Ltd. [1989] Simon's Tax Cases 407	4.1.
Trafalgar Tours Ltd. v. Customs and Excise Commissioners [1990] Simon's Tax Cases 127	4.2.
Leigh v. Customs and Excise Commissioners De Voil's Indirect Taxation Service V12 blz. 3303	5.5.
Hillingdon Legal Resources Centre v. Customs and Excise Commissioners [1991] VATTR 39	5.4.2.
Battersea Leisure Ltd. v. Customs and Excise Commissioners [1992] 3 C.M.L.R 610	4.2. 5.8.1.
Customs and Excise Commissioners v. Telemed Ltd. [1992] Simon's Tax Cases 89	5.7.1. 5.7.2.
Philip Drakard Trading Ltd. v. Customs and Excise Commissioners [1992] Simon's Tax Cases 568	5.7.2.
Customs and Excise Commissioners v. Professional Footballers' Association (Enterprises) Ltd. [1993] Simon's Tax Cases 86	5.7.1. 5.8.1.

Holiday Inns (UK) Ltd. v. Customs and Excise Commissioners De Voil's Indirect Taxation Service V12, blz. 3605-3606	5.5.
Customs and Excise Commissioners v. Tron Theatre Ltd. [1994] Simon's Tax Cases 177	3.4.
Iliffe & D.C. Holloway v. Customs and Excise Commissioners [1994] 2 C.M.L.R., 450	3.2.3.
Ridgeons Bulk Ltd. v. Customs and Excise Commissioners [1994] Simon's Tax Cases 427	3.2.3.
The Arts Council of Great Britain v. Customs and Excise Commissioners [1994] VATTR 313	5.3.2.1. 5.4.2. 5.8.1.
Feehan v. Commissioners of Customs and Excise [1995] 1 C.M.L.R. 193	2.2.2.3.
Trustees of the Bowthorpe Community Trust v. Customs and Excise Commissioners De Voil's Indirect Taxation Service V 12, blz. 3763-3764	5.3.2.2.
Institute of Chartered Accountants in England and Wales v. Customs and Excise Commissioners [1998] 2 ALL ER, 115	2.2.2.3.
Customs and Excise Commissioners v. British Field Sports Society [1998] 2 ALL ER 929	6.1.

## LITERATUURLIJST

- \* C. Amand, When is a link direct?, VAT monitor 1996, nr. 1, blz. 3 - 11.
- \* K.V. Antal de Felsoegeller, Omzetbelastingharmonisatie in de EEG in: Fiscale harmonisatie in de EEG, Deventer 1966.
- \* C. Asser's Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Verbintenissenrecht, deel I, de verbintenis in het algemeen, tiende druk, Zwolle 1996, bewerkt door A.S. Hartkamp.
- \* C. Asser's Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Verbintenissenrecht, deel II, algemene leer der overeenkomsten, tiende druk, Deventer 1997, bewerkt door A.S. Hartkamp.
- \* C. Barkmeijer, J.M.A. de Leeuw, Het economisch belang als eis voor ondernemerschap in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1989/5982, blz. 1461 - 1466.
- \* E. Beaucamp, Uneinbringlichkeit durch Novation?, Umsatzsteuer-Rundschau 6/95, blz. 205 - 209.
- \* S.T.M. Beelen, J.T. Sanders, Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen, Deventer 1988.
- \* S.T.M. Beelen, Subsidies en BTW, Btw Brief 1990 nr. 4, blz. 1 - 3.
- \* S.T.M. Beelen, Nogmaals: BTW over subsidie, Btw Brief 1990 nr. 1, blz. 5 - 6.
- \* S.T.M. Beelen, Verenigingen en contributies, Btw Brief 1993 nr. 3, blz. 18 - 19.
- \* S.T.M. Beelen, Subsidies: een "continuing story", Btw Brief 1993 nr. 6, blz. 7 - 8.
- \* W. Birkenfeld, Verwaltungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht und Gemeinschaftsrecht, Umsatzsteuer-Rundschau 9/1993, blz. 271 - 278.
- \* J.R. Borst, Subsidies en omzetbelasting, Accountant - Adviseur, nr. 6, juni 1991, blz. 15 - 16.
- \* O.K. Brahn, Zwaartepunten van het vermogensrecht, zesde herziene druk, Arnhem 1999, bewerkt door W.H.M. Reehuis.
- \* R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting, Deventer 1993.
- \* R.F.W. van Brederode, De scheidslijn tussen consumptie en productie in de BTW, Weekblad fiscaal recht 1998/6314, blz. 1577 - 1588.
- \* G.C. Bulk, Afkoopsom als prijsvermindering, Btw-Brief 1998 nr. 6/7, blz. 14 - 17.
- \* D.B. Bijl, J.B. van der Zanden, Zesde Richtlijn en Nederlandse Omzetbelasting, Deventer 1978.
- \* D.B. Bijl, Het ontwerp zesde richtlijn inzake omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1974/5174, blz. 305 - 318.
- \* D.B. Bijl, Prestaties om niet: geen ondernemerschap (zaak Hong Kong), Weekblad voor fiscaal recht 1983/5589, blz. 510 - 515.
- \* D.B. Bijl, Winststreven en subsidies, Weekblad voor fiscaal recht 1987/5802, 17 december 1987, blz. 1544 - 1548.
- \* D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer 1988.
- \* D.B. Bijl, D.G. van Vliet, J.B. van der Zanden, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, 2e herziene druk, Deventer 1994.

- \* D.B. Bijl, Is er toekomst voor de BTW in een Europa zonder grenzen?, Deventer 1991.
- \* D.B. Bijl, Omzetbelasting en prijssubsidies, Weekblad voor fiscaal recht 1990/5937, 8 november 1990, blz. 1641 - 1645.
- \* D.B. Bijl, Verband tussen vergoeding en huurbeëindiging c.q. ontruiming in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1991/5948, blz. 199 - 204.
- \* G.J. van Bruggen, Prijzen- en startgelden, Btw Brief 1997 nr. 1, blz. 5 en 6.
- \* Butterworths UK Tax Guide 1995-96, onder redactie van J. Tiley, veertiende druk, Londen 1995.
- \* Eerste Verslag van de Commissie van de EG over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Com (83) 426 def., 22 september 1983.
- \* Tweede Verslag van de Commissie van de EG over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Com (88) 799 def., 20 december 1988.
- \* A.C.R. Davis, Notes of cases; Customs and Excise v. Apple and Pear Development Council, British Tax Review 1986 nr. 4, blz. 228 - 233.
- \* A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting, Deventer 1987.
- \* A.H.R.M. Denie, Appels en Peren, Btw Brief 1991 nr. 3, blz. 5 - 6.
- \* A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 27 - 34.
- \* A.H.R.M. Denie, Tussen toen en toekomst, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6170, blz. 1569 - 1578.
- \* A.H.R.M. Denie, Het intra-verkeer: definitief met problemen, Euregiobundel, Belastingen in België, Duitsland en Nederland, Arnhem 1995, blz. 193 - 216.
- \* A.H.R.M. Denie, BTW-binnengrenzen en de grenzen van de BTW, Arnhem 1995.
- \* J.R.M. Derksen, Prestaties en/of diensten: dat is de vraag, Maandblad Belastingbeschouwingen 1994 nr. 7/8, blz. 232 - 234.
- \* V.C.E. Dielwart, Verplaatsingskostensubsidie niet belast, Btw Brief 1992 nr. 4, blz. 8.
- \* V.C.E. Dielwart, Subsidie en het algemeen belang, Btw Brief 1992 nr. 5, blz. 19 - 20.
- \* V.C.E. Dielwart, Compensatie: de buitenspelval in de BTW, Btw Brief 1993 nr. 5, blz. 8.
- \* A. van Dongen, Troebel water?, Btw Brief 1999, nr. 8/9, blz. 7 - 11.
- \* A. van Dongen, Het ene orgel is het andere niet, Btw Brief 1999 nr. 12, blz. 3 - 5.
- \* A.F.M. Dorresteijn, R.H. van het Kaar, De juridische organisatie van de onderneming, zesde druk, Deventer 1997.
- \* J.M. van Dunné, Verbintenissenrecht deel 1, Contractenrecht, derde herziene druk, Deventer 1997.
- \* K. Dijkstra, BTW-heffing ten aanzien van donaties en contributies, Btw Brief 1995 nr. 11, 1995, blz. 19.
- \* K. Dijkstra, Grenzen BTW-ondernemerschap en het recht op aftrek van voorbelasting, Btw Brief 1996 nr. 11, blz. 3 - 5.

- \* D. Dziadkowski, M. Robisch, G. Sabitzer, Funktion des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuersystem und seine Bedeutung bei "gespaltenen Erzeugern, Händlern oder Dienstleistenden" sowie bei "erfolgslosen Unternehmern", Umsatzsteuer-Rundschau 11/95, blz. 429 - 435.
- \* A.J. Easson, Taxation in the European Community, Londen 1993.
- \* E.H. van den Elsen, R.N.G. van der Paardt, S.J. Berkhuisen, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer 1990.
- \* J.M.F. Finkensieper, De onbelaste vergoeding, in: De ware koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan Prof. mr J. Reugebrink, Deventer 1990, blz. 151 - 160.
- \* J.M. Forchhammer, Leistungsaustausch bei Leistungsabhängiger Gewinnverteilung?, Umsatzsteuer-Rundschau 9/1991, blz. 241 - 246.
- \* J.F.M. Giele, De BTW op Europees palet, Afscheidscollege Leiden, Arnhem 1990.
- \* P. Guieu, The sixth Council Directive on Value Added Tax, Deventer, 1977.
- \* Halsbury's Laws of England, Fourth edition reissue, 49 (I), onderdeel Value Added Tax.
- \* M. Henket, Statutes in common law and civil law, Utrecht 1991.
- \* M. van der Heyden, Omzetbelasting in Land- en Tuinbouw, 5e druk, Deventer 1991.
- \* M.E. van Hilten, Het wel en wee van leasing, in: De ware koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan Prof. mr J. Reugebrink, Deventer 1990, blz. 79 - 87.
- \* M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer 1992.
- \* M.E. van Hilten, Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 15 - 26.
- \* M.E. van Hilten, Het bakje van de orgelman, Btw Brief 1994 nr. 3, blz. 2 - 4.
- \* M.E. van Hilten, Belaste Zaaizaden?, Btw Brief 1994 nr. 6, blz. 14 - 15.
- \* M.E. van Hilten, De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6134, blz. 76 - 81.
- \* M.E. van Hilten, Neutraliteit anno nu, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6170, blz. 1579 - 1584.
- \* H. Hop, F.L. Idsinga, BTW en subsidies: het verbruikscriterium wint verder terrein, BTW bulletin 1998 nr. 4, blz. 4 - 7.
- \* J.C.L. Huiskamp, De omzetbelasting in internationaal verband, Deventer 1966.
- \* M.J. Jacobs, Subsidiëring en BTW, de Gemeenstem 1994 nr. 6992, blz. 380 - 383.
- \* J.J.M. Jansen, Belastingheffing van coöperaties en haar leden, Deventer 1996.
- \* J.C. Jansen, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1966/4785, blz. 53 - 58.
- \* C. Kaeser, Gewinner, Verlierer und andere Verbraucher, Umsatzsteuer-Rundschau, 5/98, blz. 175 - 181.
- \* H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil, Arnhem 1994.
- \* R.R.M.J. Keijsers, Schadevergoeding voor de BTW een dubbeltje op zijn kant, Btw Brief 1993 nr. 5, blz. 6.
- \* R.R.M.J. Keijsers, Subsidies en verhuurconstructies, Btw Brief 1993 nr. 6, blz. 5 - 6.



- \* R.R.M.J. Keijsers, Start onderneming mislukt: toch recht op aftrek van BTW, Btw Brief 1996 nr. 10, blz. 16 - 18
- \* R.G. van Kleef, Omzetbelasting in de EEG en de BTW, Weekblad voor fiscaal recht 1967/4838, blz. 125 - 130.
- \* D. Kurz, Umsatzsteuer-Änderungsrichtlinien 1992, Umsatzsteuer-Rundschau 4/1992, blz. 108 - 116.
- \* J. Lang, R. Seer, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, Steuer und Wirtschaft 1/1993, blz. 47 - 66.
- \* H-F Lange, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt, Umsatzsteuer-Rundschau 11/94, blz. 413 - 422.
- \* R.H. Lauwaars, Geen prejudiciële beslissing in een geschil betreffende omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1983/5607, blz. 1236 - 1238.
- \* N. Lawrence, A. Homer, R. Burrows, Tolley's VATwise 1998-99, Croydon 1998.
- \* R. Leep, De coöperatie; enkel bedrijfseconomische aspecten van afzet- en verwerkingscoöperaties, Amsterdam 1985.
- \* L.J. Lengkeek, J.T. Sanders, Subsidies en BTW, tweede druk, Deventer 1998.
- \* A.P. Lier, D.G. van Vliet, A.D.G. Heering, G.H. Zevenboom, Fiscale en juridische aspecten Europa 1992, Deventer 1992.
- \* C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen, Arnhem 1990.
- \* C.L. van Lindonk, Belastingrecht InLeiden, Arnhem 1992.
- \* F. Lyall, An Introduction to British Law, Baden-Baden 1994.
- \* Ministerie van Financiën, Directie verbruiksbelastingen afdeling omzetbelasting, Notitie inzake BTW-heffing en subsidieverstreking, Den Haag 1994.
- \* O.L. Mobach, Ondernemerschap van stichting en vereniging voor de omzetbelasting, Stichting en Vereniging 1989 nr. 2, blz. 42 - 46.
- \* O.L. Mobach, Subsidies in het algemeen belang en de heffing van omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1992/6006, blz. 592 - 598.
- \* A.E. de Moor, Het vergoedingsvereiste in de omzetbelasting, Van Dijk-bundel, Deventer, 1988, blz. 263 - 276.
- \* H. Nieskens, H-J Tehler, Die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie: Überrecht, Widerrecht oder Interpretationshilfe?, Betriebs-Berater, nr. 42, 16 oktober 1997, blz. 2134 - 2144.
- \* R.E.C.M. Niessen, Cassatie in belastingzaken, derde druk, Deventer 1998.
- \* W.A.P. Nieuwenhuizen, Subsidies en omzetbelasting: een kwestie van appelen met peren vergelijken, Maandblad Belastingbeschouwingen 1992 nr. 1, blz. 1 - 10.
- \* W.A.P. Nieuwenhuizen, Ondernemer in de omzetbelasting: een beetje zwanger is mogelijk!, Weekblad voor fiscaal recht 1993/6080, blz. 1772 - 1779.
- \* W.A.P. Nieuwenhuizen, Lubbock Fine: fijnzinnigheid in de BTW, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6105, blz. 788 - 794.
- \* W.A.P. Nieuwenhuizen, Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6138, blz. 252 - 259.
- \* W.A.P. Nieuwenhuizen, R. Van Slijter, Subsidies? No Mohr BTW!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6199, blz. 717 - 726.
- \* B. Notredame, BTW en overheidssubsidies, Algemeen Fiscaal Tijdschrift januari 1995, blz. 7 - 16.

- \* P.C.J. Oerlemans, Met de omzetbelasting dwalen door het subsidiebos, Stichting en Vereniging 1995, blz. 105 - 110.
- \* F.J. Oomen, Wanneer moet omzetbelasting worden afgedragen over een subsidie?, Stichting en Vereniging 1990, blz. 127 - 131.
- \* W.P. Otto, De niet-ondernemers sfeer van een rechtspersoon, Btw Brief 1996, nr. 11, blz. 5 - 8.
- \* W.P. Otto, Repareren, terugwerken en Europa dienen?, Btw Brief 1999 nr. 11, blz. 3 - 7.
- \* R. Pincher, Is There a Link?, British Tax Review 1995, nr. 3, blz. 306 - 316.
- \* A. Pitlo, Het Nederlands Burgerlijk Wetboek deel 3: Algemeen deel van het verbintenissenrecht, achtste druk bewerkt door M.F.H.J. Bolweg, Arnhem 1979.
- \* L.F. Ploeger, Het verbruik in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht, 1972/5109, blz. 969 - 976.
- \* D. Pohmer, B. Pflugmann-Hohlstein, 25 Jahre Netto-umsatzsteuer in Deutschland, Umsatzsteuer-Rundschau 2/1993, blz. 37 - 48.
- \* A.J. Pol, Omzetbelasting rondom diensten, Weekblad voor fiscaal recht 1966/4807, blz. 549 - 553.
- \* H. Prast, "Maatschappelijk verkeer" in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1956/4291, blz. 224 - 226.
- \* B.S.M. van Putten, E.M. Vrouwenfelder, Verhuur door een maat aan de maatschap: een zelfstandig verrichte prestatie in het economische verkeer?, Btw Brief 2000 nr. 4, blz. 10 - 12.
- \* J. Reugebrink, Omzetbelasting en EEG, Deventer 1963.
- \* J. Reugebrink, Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, Weekblad voor fiscaal recht 1973/5141, blz. 654 - 659.
- \* J. Reugebrink, De ontwerp zesde richtlijn nader beschouwd (I), Weekblad voor fiscaal recht 1974/5180, blz. 465-475.
- \* J. Reugebrink, Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?, Cijns en Dijns, Opstellen aangeboden aan Prof. mr H.J. Hofstra, Deventer 1975, blz. 131 - 150.
- \* J. Reugebrink, De maatstaf van heffing bij interne prestaties in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1979/5432, blz. 1341 - 1352.
- \* J. Reugebrink, Enkele aspecten van sfeerovergangen in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1980/5457, blz. 617 - 625.
- \* J. Reugebrink, Het rechtskarakter van de omzetbelasting, Leids Fiscaal Jaarboek 1984, blz. 85 - 95.
- \* J. Reugebrink, Organisaties die uitsluitend om niet presteren, Weekblad voor fiscaal recht 1985/5683, 23 mei 1985, blz. 613 - 621.
- \* J. Reugebrink, Omzetbelasting, vierde herziene druk, Deventer 1988.
- \* J. Reugebrink, Omzetbelasting, zevende druk, Deventer 1993.
- \* J. Reugebrink, Omzetbelasting, negende druk, Deventer 1997.
- \* J. Reugebrink, Der Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den Niederlanden, Umsatzsteuer-Rundschau 11/1991, blz. 305 - 309.
- \* J. Reugebrink, Een dubbel jubileum van de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 3 - 4.
- \* J. Reugebrink, De aanloop en het begin van de BTW, bijdrage symposium-bundel 25 jaar incl. BTW, Amstelveen 10 maart 1994.
- \* J. Reugebrink, De zomer was groots, afscheidscollege Leiden, Leiden 1995.
- \* H-D Rondorf, Schwerpunkte der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996, Deutsches

Steuerrecht 3/96, blz. 81 - 88.

- \* F. J. Sahn, Mitgliedsbeitrag als steuerbarer Umsatz von Vereinen, Umsatzsteuer-Rundschau 6/95, blz. 210 - 212.
- \* J.T. Sanders, Bedrijfsbeëindiging en bedrijfsverplaatsing ... de bakens verzetten?, Btw Brief 1991 nr. 1, blz. 1 - 4.
- \* J.T. Sanders, Creditcards en BTW, Btw Brief 1993 nr. 5, blz. 18 - 19.
- \* J.T. Sanders, BTW en schadevergoeding wegens rechtmatige wetgeving, Btw Brief 1993 nr. 3, blz. 6 - 7.
- \* J.T. Sanders, Prestaties in het economisch verkeer, Btw Brief 1993 nr. 6, blz. 2 - 5.
- \* J.T. Sanders, Niet elke subsidie is prijs!, Btw Brief 1994 nr. 3, blz. 14.
- \* J.T. Sanders, Bedrijfsbeëindiging, bedrijfsverplaatsing en BTW, een vervolg, Btw Brief 1995 nr. 1, blz. 14 - 16.
- \* J.T. Sanders, BTW en gemene kosten, van lust en last, Btw Brief 1997 nr. 10, blz. 3 - 6.
- \* J.T. Sanders, Nieuwe binnengrenzen voor het ondernemerschap in de BTW?, Btw Brief 1998 nr. 2, blz. 6 - 10.
- \* H. Sauerland, A. Schmidt, O-G Lippross, Umsatzsteuer, zeventiende druk, Achim 1991.
- \* A. Schoemaker, J. Verburg, M.V.M. van Leeuwe, J. Reugebrink, J.S. Buiting, B.M. Veenhof, Fiscale harmonisatie in de Europese Gemeenschappen, Deventer 1975.
- \* W. Schön, Die unentgeltliche Unternehmensübertragung - ein Eigenverbrauchsstatbestand?, Umsatzsteuer-Rundschau 9/1993, blz. 291 - 295.
- \* G.H.A. Schut, Rechtshandeling, overeenkomst en verbintenis, derde druk, Zwolle 1987.
- \* V. Shruballs, Value Added Tax - The 'Taxable Amount' and 'Value of Supply', British Tax Review 1992, blz. 55 - 61.
- \* A.L.C. Simons, Terug naar de basis van de BTW: het maatschappelijk verkeer!, Weekblad voor fiscaal recht 1994/6086, blz. 5 - 15.
- \* A.L.C. Simons, Open brief aan prof. mr J. Reugebrink, Weekblad voor fiscaal recht 1995/6170, blz. 1587 - 1592.
- \* A.L.C. Simons, EC Court of Justice recognizes the legal character of VAT, EC Tax Review 1996/2, blz. 87 - 90.
- \* A.L.C. Simons, Foute rechtsontwikkeling van de prestatie in de omzetbelasting, Weekblad fiscaal recht 1999/6349, blz. 743 - 753.
- \* P.A.J.M. Snels, R.J.B. Bloemenkamp, Het subsidiebeleid van de overheid: misbruik en oneigenlijk gebruik voorkomen, Account 1992 nr. 7, blz. 97 - 102.
- \* H. Söhn, Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht, in; Festschrift für H. von Wallis, Bonn 1985, blz. 439 - 452.
- \* H. Söhn, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996, blz. 165 - 168.
- \* H. Stadie, boekbespreking van Achatz, Umsatzsteuer und Schadenersatz, Umsatzsteuer-Rundschau 5/1993, blz. 178 - 180.
- \* H.M.J.J. Steenbergen, De ondernemer in de omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1965/4741, blz. 145 - 152.
- \* H.M.J.J. Steenbergen, De ondernemer in de omzetbelasting (slot), Weekblad voor fiscaal recht 1965/4742, blz. 169 - 174.
- \* H-J Tehler, Der Begriff "Leistungsaustausch" im Umsatzsteuerrecht, Deutsches

- Steuerrecht 1983, blz. 215 - 218.
- \* H-J Tehler, Die Umsatzbesteuerung staatlicher Subventionen, Deutsches Steuerrecht 12/95, blz. 433 - 437.
  - \* B.J.M. Terra, Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer, een onderzoek naar de theoretische aspecten en de praktijk van de heffing van omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer in Nederland, Deventer 1984.
  - \* B.J.M. Terra, Sales Taxation, The case of Value Added Tax in the European Community, Deventer, 1988.
  - \* B.J.M. Terra, J. Kajus, Introduction to Value Added Tax in the EC after 1992, Deventer 1992.
  - \* B.J.M. Terra, P.J. Wattel, European Tax Law, Deventer 1993.
  - \* B.J.M. Terra, Supplies for consideration, or must (the) consideration be stipulated?, the case of organ grinders and other street musicians, VAT Monitor, juni 1993, blz. 9 - 12.
  - \* C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, Steuer und Wirtschaft 2/1996, blz. 154 - 164.
  - \* M.P. Tielemans, BTW op studentenjolijt: een exclusieve groep, Btw Brief 1995 nr. 11, blz. 10 en 15.
  - \* M.P. Tielemans, Bij 'belaste' subsidie behoort 'verbruik', Btw Brief 1998, nr. 12, blz. 15 - 16.
  - \* K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, zestiende druk, Keulen 1998.
  - \* K. Tipke, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, Steuer und Wirtschaft 1992, 103, 107.
  - \* U.E. Tromp, Fooien niet belast, Btw Brief 1995 nr. 1, blz. 8 en 13 - 14.
  - \* C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting, eerste druk, Deventer 1970.
  - \* C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting, tweede druk, Deventer 1979.
  - \* C.P. Tuk, Omzetbelasting en organisaties, Weekblad voor fiscaal recht 1969/4946, blz. 417 - 421.
  - \* U.E. Tromp, Bijkomende kosten niet altijd belast, Btw Brief 1992 nr. 2, blz. 13 - 14.
  - \* U.E. Tromp, Meer nieuws over BTW op fooien, Btw Brief 1994 nr. 5, blz. 6.
  - \* U.E. Tromp, Fooien niet belast, Btw Brief 1995 nr. 1, blz. 8 en 13 - 14.
  - \* P.A.L.M. van der Velden, De vereniging-rechtspersoon en haar leden; enige beschouwingen over het geldende en het komende Nederlandse recht, Deventer 1969.
  - \* P. VerLoren van Themaat, W. Riphagen, K. V. Antal, J.H. Christiaanse, A. Stevers, Fiscale harmonisatie in de EEG, Deventer 1966.
  - \* J.W. Verstraate, Subsidies, Maandblad Belastingbeschouwingen, juli/augustus 1994, blz. 235 - 238.
  - \* F.L.J. Vervaet, Over de maat en de maatschap, Btw Brief 1995 nr. 5, blz. 13 - 15.
  - \* J.L.M.J. Vervloed, W.B. Bod, Wegwijs in de BTW, zevende druk, Lelystad 1999.
  - \* J.L.M.J. Vervloed, Schadevergoedingen en omzetbelasting, Weekblad voor fiscaal recht 1981/5500, blz. 601 - 605.
  - \* J.L.M.J. Vervloed, Omzetbelasting, betaling door en aan een derde, Weekblad voor fiscaal recht 1986/5756, blz. 1724 - 1728.
  - \* J.L.M.J. Vervloed, Afstand van huurrecht, Btw Brief 1994 nr. 3, blz. 4 - 5.
  - \* J.L.M.J. Vervloed, Door schade en schande, Btw Brief 1995 nr. 6/7, blz. 10 en

15 - 16.

- \* J.L.M.J. Vervloed, Kosten voor gemeenschappelijke rekening, Btw Brief 1995 nr. 2, blz. 3 - 4.
- \* J.L.M.J. Vervloed, Vrij parkeren, Btw Brief 1998 nr. 4, blz. 15 - 17.
- \* D.G. van Vliet, Geen vergoeding, geen ondernemer?, Weekblad voor fiscaal recht 1983/5589, blz. 517 - 521.
- \* D.G. van Vliet, BTW en ondernemer, Deventer 1987.
- \* D.G. van Vliet, Prestaties om niet en toch ondernemer, Weekblad voor fiscaal recht 1987/5774, blz. 619 - 624.
- \* D.G. van Vliet, Fondsenwerving en omzetbelasting, Stichting en Vereniging 1988, blz. 187-191.
- \* D.G. van Vliet, De heffing van BTW bij de invoer van goederen, in: De ware koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan Prof. mr J. Reugebrink, Deventer 1990, blz. 191 - 203.
- \* D.G. van Vliet, Een zuivere kleinhandelsbelasting op het verbruik, Maandblad Belastingbeschouwingen nr. 7/8, 1994, blz. 224 - 228.
- \* D.G. van Vliet, Wie is consument: de non-profitorganisatie, in 'Het verloren paradijs van de eenvoud', opstellen aangeboden aan Prof. mr A.E. de Moor, Deventer 1996.
- \* E.M. Vrouwenfelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk!, Weekblad voor fiscaal recht 1996/6208, blz. 1144 - 1151.
- \* E.M. Vrouwenfelder, Het ontbinden van overeenkomsten, Btw Brief 1999 nr. 6/7, blz. 8 - 10.
- \* E.M. Vrouwenfelder, De afnemer van de prestatie, Btw Brief 1999 nr. 10, blz. 6 - 9.
- \* R. Wareham, A. Dolton ed., Tolley's VAT Planning 1998-99, Croydon 1998
- \* B.G. van Zadelhoff, Het BUA beperkt; Renaissance van de "normale prijs"?, Weekblad voor fiscaal recht 1987/5797, blz. 1369-1378.
- \* B.G. van Zadelhoff, De samengestelde prestatie tegen één vergoeding, in: De ware koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan Prof. mr J. Reugebrink, Deventer 1990.
- \* B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde, Deventer 1992.
- \* B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, eerste druk, Deventer 1999.
- \* J.B. van der Zanden, Daar wordt waarde toegevoegd, in: De ware koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan Prof. mr J. Reugebrink, Deventer 1990, blz. 95 - 106.
- \* H. Zuidersma, Gewijzigde BTW-regels voor zwembaden, Btw Brief 1999 nr. 1, blz. 8 - 10.
- \* P.F. Zijlstra, (Grenzen aan) het ondernemerschap voor de BTW en het recht op aftrek van voorbelasting, Maandblad Belastingbeschouwingen no. 11, november 1993, blz. 305-309.
- \* P.F. Zijlstra, Subsidies en BTW: mag het een ietsje 'Mohr' zijn?, Btw Brief nr.1996 nr. 6/7, blz. 8 - 10 en blz. 14.

## CURRICULUM VITAE

Daniëlle Stevens werd op 14 juni 1966 te Geleen geboren. Na het behalen van het Vwo-diploma aan het Albert Schweitzer Atheneum te Geleen studeerde zij vanaf 1984 Nederlands recht aan de Universiteit Maastricht. Na het behalen van het doctoraalexamen zette zij haar studie voort aan de Katholieke Universiteit Brabant alwaar zij de postdoctorale opleiding Belastingkunde voltooid heeft.

Vanaf eind 1992 is zij werkzaam bij de capaciteitsgroep Belastingrecht van de Universiteit Maastricht. Nadat zij bij deze capaciteitsgroep eerst de functie van aio en docent heeft bekleed, is zij thans als universitair docent in de kostprijsverhogende belastingen aan deze capaciteitsgroep verbonden.

