

Mr. dr. A.J. van Doesum

Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw



Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw

Fiscale monografieën

Redactie

Prof.dr. P.H.J. Essers

Prof.dr. M.W.C. Feteris

Mw.mr.dr. M.E. van Hilten

Prof.mr. C. van Raad

Prof.dr. L.G.M. Stevens

Monografie nr. 133

Adrianus Johannes van Doesum

Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw

Deventer – 2009

Grafische vormgeving: Bert Arts BNO
Omslagontwerp: Alfred Birnie

Het manuscript is afgesloten op 1 januari 2009, Regelgeving, jurisprudentie en literatuur, die na die datum is verschenen, is slechts bij uitzondering opgenomen.

Samensteller(s) en uitgever zijn zich volledig bewust van hun taak een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te verzorgen. Niettemin kunnen zij geen aansprakelijkheid aanvaarden voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

ISBN: 978 90 13066 72 2
NUR 826 - 609

© 2009, Kluwer, Deventer

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, in fotokopie of anderszins zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijke verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

No part of this book may be reproduced in any form, by print, photoprint, microfilm or any other means without permission from the publisher.

Het complete productaanbod vindt u in de online Kluwershop: www.kluwershop.nl

VOORWOORD

Dit boek werd op dinsdag 23 juni 2009 aan de Universiteit van Tilburg als proefschrift verdedigd. Promotores waren prof. dr. H.W.M. van Kesteren en prof. dr. M.J.G.C. Raaijmakers.

Het onderwerp, contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, mag een schergebied van het recht genoemd worden. Er bestaan fundamentele onduidelijkheden en onzekerheden met betrekking tot de heffing van btw in het geval ondernemers op contractuele basis samenwerken. Voor zover het nationale recht daarvoor oplossingen biedt, is het telkens maar de vraag of die oplossingen naar Europees recht houdbaar en wenselijk zijn. Naar de fiscale processen die zich in het schemergebied afspelen, is tot op heden nauwelijks onderzoek gedaan. Dit boek beoogt een gids door dit gebied te zijn en de schemer aldaar te verdringen.

In dit boekwerk wordt een breed spectrum van contractuele samenwerkingsverbanden, zoals personenvennootschappen, poolovereenkomsten, overeenkomsten ter verdeling van kosten voor gemene rekening en bijvoorbeeld partageovereenkomsten, aan een btw-technische analyse onderworpen. Die analyse vindt op twee niveaus plaats: vanuit het positieve recht en vanuit het wenselijke recht.

In de uitvoeringspraktijk zal met name behoefte bestaan aan de (uitkomsten van de) positiefrechtelijke analyse. Om aan die behoefte tegemoet te komen, is gekozen voor een modulaire opbouw. Zo heeft ook de lezer die niet het gehele boek leest, snel een ingang tot de voor hem of haar relevante passages, zonder dat de theoretische achtergronden en de analyses naar wenselijk recht hoeven te ontbreken. Met name deel IV, over de afzonderlijke verschijningsvormen van samenwerking, zal voor die lezer zijn nut bewijzen.

Het manuscript is afgesloten op 1 januari 2009. Regelgeving, jurisprudentie en literatuur, die na die datum is verschenen, is slechts bij uitzondering opgenomen.

Leiden, juni 2009

Ad van Doesum

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	V
Lijst van gebruikte afkortingen	XXIX
Deel I – Inleiding	
HOOFDSTUK 1 Inleiding	3
HOOFDSTUK 2 Probleemstelling	9
HOOFDSTUK 3 Belang van het onderzoek	13
HOOFDSTUK 4 Afbakening	15
HOOFDSTUK 5 Verantwoording van de onderzoeksmethode	19
HOOFDSTUK 6 Opbouw van het onderzoek	23
HOOFDSTUK 7 Toetsingskader	27
7.1 Inleiding	27
7.2 Opbouw van het toetsingskader	28
7.3 Het algemene, objectieve karakter van de btw	29
7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw	31
7.5 Het rechtskarakter van de btw	34
7.6 De samenhang tussen het algemene karakter, het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel	37
7.7 Het doelmatigheidsbeginsel	39
7.8 Conclusie	40
	VII

Deel II – Theoretisch kader

HOOFDSTUK 8

Samenwerking als een in de maatschappij waarneembaar verschijnsel: een model van samenwerking	43
8.1 Inleiding	43
8.2 De begrippen “samenwerking”, “samenwerkingsverband”, “coöperatie” en “alliantie”	44
8.3 De begrippen “participant”, “partner”, “compagnon”, “deelhebber”, “deelgenoot”, “lid”, “vennoot” en “aandeelhouder”	46
8.4 Waarom worden samenwerkingsverbanden gevormd?	47
8.5 Het verband tussen de intensiteit van samenwerking, de organisatievorm en de rechtsvorm	49
8.6 Een model van samenwerking	50
8.6.1 Thompson: interdependency	51
8.6.2 Gulati: coördinatie bij samenwerkingsverbanden	52
8.6.3 Samenwerking: naar het ontstaan van een entiteit	53
8.6.4 Het subjectniveau: verschillende niveaus van contractuele samenwerking	54
8.6.4.1 Niveau nul: “transactional” (geen samenwerking)	55
8.6.4.2 Het eerste niveau van samenwerking: “contractual”	55
8.6.4.3 Het tweede niveau van samenwerking: “relational”	56
8.6.4.4 Het derde niveau van samenwerking: “integrated”	56
8.6.5 Het objectniveau: drie archetypen van contractuele samenwerking	58
8.6.5.1 Archetype I: geen entiteit	59
8.6.5.2 Archetype II: de meervoudige entiteit (concentratie)	60
8.6.5.3 Archetype III: een derde enkelvoudige entiteit (combinatie)	61
8.7 Conclusie	62

HOOFDSTUK 9

Het ontstaan van rechtssubjecten en belastingsubjecten als gevolg van contractuele samenwerking	63
9.1 Inleiding	63
9.2 Onderscheid subject - object in het burgerlijk recht	64
9.3 Rechtssubjecten in het burgerlijk recht	65
9.4 Rechtspersonen in het burgerlijk recht	66
9.5 De verhouding tussen de begrippen rechtssubjectiviteit en rechtspersoonlijkheid	67
9.6 Essentialia van rechtssubjectiviteit in het burgerlijk recht	70
9.7 Inpassing rechtspersonen en andere rechtssubjecten in het model van samenwerking (civielrechtelijke laag)	71

9.7.1	Subjectniveau van het model	71
9.7.1.1	De drie niveaus van samenwerking	71
9.7.1.2	Te onderkennen rechtspersonen en andere rechtssubjecten op niveau één: “contractual”	71
9.7.1.3	Te onderkennen rechtspersonen en andere rechtssubjecten op niveau twee: “relational”	71
9.7.1.4	Te onderkennen rechtspersonen en andere rechtssubjecten op niveau drie: “integrated”	72
9.7.2	Objectniveau van het model	72
9.7.2.1	De bij de drie niveaus van samenwerking behorende archetypen	73
9.7.2.2	Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype I (geen entiteit)	73
9.7.2.3	Geen contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype II (meervoudige entiteit)	74
9.7.2.4	Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype III (enkelvoudige entiteit)	74
9.8	Onderscheid rechtssubject - belastingsubject	74
9.9	Onderscheid belastingsubject – belastingplichtige in de btw	76
9.10	Inpassing belastingsubjecten in het model van samenwerking (fiscaalrechtelijke laag)	79
9.10.1	Subjectniveau van het model	79
9.10.1.1	Te onderkennen belastingplichtigen op niveau één: “contractual”	80
9.10.1.2	Te onderkennen belastingplichtigen op niveau twee: “relational”	80
9.10.1.3	Te onderkennen belastingplichtigen op niveau drie: “integrated”	80
9.10.2	Objectniveau van het model	81
9.10.2.1	Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype I	81
9.10.2.2	Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype II	82
9.10.2.3	Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype III	82
9.11	Conclusie	83
HOOFDSTUK 10		
Contractuele samenwerkingsvormen en hun plaats in het model van samenwerking		85
10.1	Inleiding	85
10.2	Selectie van te onderscheiden rechtsvormen van contractuele samenwerkingsverbanden in het burgerlijk recht en in de btw	87

10.2.1	Categorie 1: Wel een specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht, maar niet in het bijzonder gesanctioneerd in de btw	87
10.2.2	Categorie 2: Wel een specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht en tevens in het bijzonder gesanctioneerd in de btw	88
10.2.3	Categorie 3: Geen specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht, maar wel in het bijzonder gesanctioneerd in de btw	88
10.2.4	Categorie 4: Geen specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht en ook niet in het bijzonder gesanctioneerd in de btw	89
10.2.5	Nadere verantwoording van de selectie van de te onderzoeken contractuele samenwerkingsvormen	90
10.3	Nadere criteria ter onderscheiding van contractuele samenwerkingsverbanden binnen de niveaus van samenwerking	91
10.4	Het eerste niveau van samenwerking: "contractual"	94
10.4.1	Inleiding	94
10.4.2	Kartelovereenkomsten	94
10.4.3	Koppeling niveau aan archetype I	95
10.5	Het tweede niveau van samenwerking: "relational"	96
10.5.1	Inleiding	96
10.5.2	Pot- en poolovereenkomsten	96
10.5.3	Transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten	97
10.5.4	Kosten voor gemene rekening	97
10.5.5	Partageovereenkomsten	98
10.5.6	Beleggingsfondsen	99
10.5.7	Koppeling niveau aan archetype I	99
10.6	Het derde niveau van samenwerking: "integrated"	100
10.6.1	Niveau drie, a: "concentratie, fiscale eenheid btw"	100
10.6.2	Koppeling niveau aan archetype II	101
10.6.3	Niveau drie, b: "combinatie, entiteit"	101
10.6.3.1	Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden	102
10.6.3.2	Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV)	103
10.6.4	Koppeling niveau aan archetype III	103
10.7	Integraal model van samenwerking	104
 HOOFDSTUK 11		
	Contractuele samenwerkingsvormen in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting	105
11.1	Inleiding	105
11.2	Onderscheiding van verschillende belastingsoorten	105
11.3	Contractuele samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelasting	107

11.4	Contractuele samenwerkingsverbanden in de vennootschapsbelasting	114
11.5	Contractuele samenwerkingsverbanden in de overdrachtsbelasting	118

Deel III – Btw-kernbegrippen met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden

HOOFDSTUK 12		
	Inleiding	127
HOOFDSTUK 13		
	Eilanden van onbelastbaarheid in een oceaan van belastbaarheid	131
13.1	Inleiding	131
13.2	Het verschil tussen onbelastbare en onbelaste handelingen	132
13.3	Eilanden van onbelastbaarheid: subjectniveau en objectniveau	133
HOOFDSTUK 14		
	Eilanden van onbelastbaarheid op subjectniveau	135
14.1	(Geen) entiteit (“eenieder”)	135
14.1.1	Relevantie van het bestaan van een entiteit voor de relatie tussen de participanten onderling	139
14.1.2	Relevantie van het bestaan van een entiteit voor de relatie tussen de participanten en het samenwerkingsverband	140
14.1.3	Relevantie van het bestaan van een entiteit voor de relatie tussen onderdelen van het samenwerkingsverband zelf	140
14.2	(Geen) zelfstandigheid	142
14.2.1	Het begrip “eenieder”: het contractuele samenwerkingsverband bezit geen “feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid”	142
14.2.2	Het begrip “zelfstandig”: het contractuele samenwerkingsverband of één van de participanten is niet “zelfstandig”	144
14.3	(Geen) economische activiteit	150
14.3.1	Het begrip “economische activiteit”	151
14.3.2	Gerichtheid op opbrengst	153
14.3.3	Regelmaat / duurzaamheid	155
14.3.4	Van het begrip “economische activiteit” uitgezonderde handelingen	156
14.3.5	“Organisaties”	157
14.3.6	Conclusie met betrekking tot het begrip economische activiteit	158
14.4	Fiscale eenheid	158
14.4.1	De fiscale eenheid in de Btw-richtlijn: het begrip “personen”	161
14.4.2	De fiscale eenheid in de Wet OB: het begrip “lichamen in de zin van de AWR”	163

14.4.3	Niet-belastingplichtige contractuele samenwerkingsverbanden in de fiscale eenheid	164
14.4.4	Méér dan twee contractuele samenwerkingsverbanden in een fiscale eenheid	166
14.4.5	De toepassing van de verwevenheidseisen in het geval van contractuele samenwerkingsverbanden	167
14.5	Handelingen in de besloten of eigen kring, (geen) handelingen in het maatschappelijk of economisch verkeer	168
14.5.1	Inleiding	168
14.5.2	Functies van de begrippen “maatschappelijk verkeer” en “economisch verkeer”, “besloten kring” en “eigen kring”	169
14.5.2.1	Handelingen van particulieren in de gezinssfeer en op gezinshuishoudingen gelijkende huishoudingen	170
14.5.2.2	Handelingen in de hobbysfeer	172
14.5.2.3	Incidentele handelingen	173
14.5.2.4	Interne bedrijfshandelingen	173
14.5.2.5	Handelingen om niet	176
14.5.3	Het belang van de begrippen maatschappelijk verkeer en economisch verkeer, besloten kring en eigen kring in het btw-stelsel	176
14.5.3.1	Het belang van het begrip “maatschappelijk verkeer” in het btw-stelsel	176
14.5.3.2	Het belang van het begrip “economisch verkeer” in het btw-stelsel	177
14.5.3.3	Het belang van het begrip “besloten kring” in het btw-stelsel	179
14.5.3.4	Het belang van het begrip “eigen kring” in het btw-stelsel	180
14.5.4	Conclusie met betrekking tot de begrippen maatschappelijk verkeer en economisch verkeer, besloten kring en eigen kring in het btw-stelsel	181
14.6	Conclusie ten aanzien van eilanden van onbelastbaarheid op subjectniveau	181
HOOFDSTUK 15		
Eilanden van onbelastbaarheid op objectniveau		183
15.1	(Geen) handelingen door een “als zodanig handelende belastingplichtige”	183
15.2	Handelingen in de kapitaalsfeer	186
15.3	(Geen) levering van een goed of een dienst	189
15.4	(Geen) bezwarende titel	193
15.4.1	Inleiding	193
15.4.2	Criteria voor het bestaan van een bezwarende titel	193
15.4.3	Rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld	197
15.4.4	Een subjectieve, op geld waardeerbare tegenwaarde	198
15.4.4.1	De moeilijk in geld uit te drukken tegenwaarde	202

15.4.4.2	De tegenwaarde die van een onzekere gebeurtenis afhankelijk is	203
15.4.5	Rechtstreeks verband	206
15.4.6	De tegenwaarde in natura	210
15.4.7	Een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde	211
15.4.7.1	Bezwarende titel in het geval van een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde	213
15.4.7.2	Maatstaf van heffing in het geval van een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde	215
15.4.7.3	Conclusie met betrekking tot een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde	216
15.4.8	Met leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde leveringen of diensten	217
15.4.8.1	“Interne leveringen van goederen en diensten”	217
15.4.8.2	Met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen in verband met privégebruik door belastingplichtigen	217
15.4.8.3	Conclusie ten aanzien van met leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde leveringen en diensten	221
15.4.9	Conclusie met betrekking tot de bezwarende titel	222
15.5	Bijzondere regelingen	222
15.6	Overgang van een geheel of gedeelte van een “algemeenheid”: het “niet-leveringsbeginsel”	223
15.7	Vrijstellingen voor handelingen in het kader van samenwerkingsverbanden	224
15.7.1	De ratio legis van de koepelvrijstelling	225
15.7.2	Het juridisch kader van de koepelvrijstelling	227
15.7.3	Toepassingsmodaliteiten van de koepelvrijstelling	228
15.7.3.1	Zelfstandige groepering (“Koepel”)	229
15.7.3.2	Vestigingsplaats van de koepel en de leden	230
15.7.3.3	Zelfstandige groepering is een belastingplichtige	230
15.7.3.4	De zelfstandige groepering verricht diensten aan de leden	231
15.7.3.5	Rechtsvorm van de leden is niet relevant	232
15.7.3.6	Leden verrichten hun activiteiten niet als belastingplichtigen of verrichten vrijgestelde prestaties	232
15.7.3.7	Prestaties van het samenwerkingsverband zijn direct nodig voor onbelastbare of vrijgestelde handelingen van de leden	233
15.7.3.8	Leden die gedeeltelijk belastingplichtig zijn en belaste prestaties verrichten	234
15.7.3.9	Het samenwerkingsverband vordert enkel terugbetaling van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven	235
15.7.3.10	Geen verstoring van de mededinging	237
15.7.4	De voorgestelde vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector	242
15.7.4.1	Het juridisch kader van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector	244
		XIII

15.7.4.2	Toepassingsmodaliteiten van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector	244
15.8	Conclusie ten aanzien van eilanden van onbelastbaarheid op objectniveau	246
HOOFDSTUK 16		
	Een oceaon van aftrek van voorbelasting in de productie- en distributiefase	247
16.1	De werking en functie van het recht op aftrek van voorbelasting	247
16.2	Het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot onbelastbare handelingen	249
16.3	Herziening van het recht op aftrek van voorbelasting	255
HOOFDSTUK 17		
	Conclusie	257
Deel IV – Evaluatie van contractuele samenwerkingsverbanden naar positief recht		
HOOFDSTUK 18		
	Kartelovereenkomsten	261
18.1	Inleiding	261
18.2	Algemene juridische aspecten	263
18.2.1	Kartelovereenkomsten en het mededingingsrecht	263
18.2.2	Horizontale en verticale overeenkomsten	264
18.2.3	Echte horizontale kartelovereenkomsten en andere horizontale regelingen	264
18.2.4	Verschijningsvormen van echte horizontale kartelovereenkomsten en andere horizontale regelingen	265
18.2.4.1	Verschijningsvormen van echte horizontale kartelovereenkomsten	265
18.2.4.2	Verschijningsvormen van andere horizontale regelingen	268
18.2.5	Verschijningsvormen van verticale regelingen	269
18.3	De kartelovereenkomst en de participanten als belastingplichtigen	270
18.3.1	De kartelovereenkomst als belastingplichtige	270
18.3.2	De kartelovereenkomst en de fiscale eenheid	271
18.3.3	De participanten als belastingplichtigen	271
18.3.4	De participanten van een kartelovereenkomst en de fiscale eenheid	271
18.3.5	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	272
18.4	Handelingen van de kartelovereenkomst en de participanten	272
18.4.1	Handelingen van derden jegens de participanten	273
18.4.2	Handelingen van de participanten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)	273
18.4.2.1	Horizontale kartelovereenkomsten	273

18.4.2.2	Verticale kartelovereenkomsten	274
18.4.3	Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband	274
18.4.3.1	Horizontale kartelovereenkomsten	275
18.4.3.2	Verticale kartelovereenkomsten	279
18.4.4	Handelingen van de participanten jegens derden	281
18.4.4.1	Horizontale kartelovereenkomsten	281
18.4.4.2	Verticale kartelovereenkomsten	281
18.5	Conclusie	282
HOOFDSTUK 19		
	Pot- en poolovereenkomsten	283
19.1	Inleiding	283
19.2	Algemene juridische aspecten	284
19.2.1	Zuivere en onzuivere pot- of poolovereenkomsten	284
19.2.2	Definities van pot- of poolovereenkomsten in de literatuur	284
19.2.3	Overeenkomende elementen van de definities van pot- of poolovereenkomsten in de literatuur	286
19.2.4	Tekortkomingen definities pot- of poolovereenkomsten in de literatuur	287
19.2.5	Eigen criteria voor (zuivere) poolovereenkomsten	288
19.2.5.1	Vorming van een pool door het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen	289
19.2.5.2	Verdeling van het ingebrachte	293
19.2.5.3	Niet voor gezamenlijke rekening en risico	296
19.2.5.4	Geen streven naar gezamenlijk voordeel	297
19.3	De poolovereenkomst en de participanten als belastingplichtigen	297
19.3.1	De poolovereenkomst als belastingplichtige	297
19.3.2	De poolovereenkomst en de fiscale eenheid	298
19.3.3	De participanten als belastingplichtigen	298
19.3.4	De participanten van een poolovereenkomst en de fiscale eenheid	298
19.3.5	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	299
19.4	Handelingen van de poolovereenkomst en de participanten	299
19.4.1	Handelingen van derden jegens de participanten	299
19.4.2	Handelingen van de participanten onderling als derden	302
19.4.3	Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband	302
19.4.3.1	De pool van contanten	303
19.4.3.2	De pool van goederen of de pool van het genot van goederen	305
19.4.3.3	De pool van arbeid, kennis, etc.	308
19.4.3.4	Betekenis van het aantal participanten bij een poolovereenkomst	309
19.4.3.5	Toetsing aan enige concrete situaties	316

19.4.3.6	Pool met contanten: physical cash pooling	316
19.4.3.7	Pool met contanten: notional cash pooling	324
19.4.3.8	Pool met contanten: poolovereenkomst commissarissen	330
19.4.3.9	Bedrijfsmiddelenpool	331
19.4.4	Handelingen van de participanten jegens derden	333
19.5	Conclusie	333
HOOFDSTUK 20		
	Transacties voor gemeenschappelijke rekening en andere participatieovereenkomsten	335
20.1	Inleiding	335
20.2	Algemene juridische aspecten	337
20.2.1	“Handelingen voor gemeene rekening”	337
20.2.2	Participatiecontracten	340
20.2.3	Kansovereenkomsten	341
20.2.4	Afbakening ten opzichte van overeenkomsten van vennootschap	341
20.2.5	Afbakening ten opzichte van partageovereenkomsten	342
20.2.6	Afbakening ten opzichte van overeenkomsten van borgtocht	343
20.3	De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de participanten als belastingplichtigen	344
20.3.1	De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening als belastingplichtige	344
20.3.2	De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de fiscale eenheid	344
20.3.3	De partijen bij een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening als belastingplichtigen	344
20.3.4	De partijen bij een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de fiscale eenheid	345
20.3.5	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	345
20.4	Handelingen van partijen bij een overeenkomst tot verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening	346
20.4.1	Handelingen van derden jegens de participanten	346
20.4.2	Handelingen van participanten onderling als derden	347
20.4.3	Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband	347
20.4.3.1	Transacties voor gemeenschappelijke rekening brengen belastbare diensten tussen de participanten met zich mee	348
20.4.3.2	Aard van de prestatie: vrijstelling en recht op aftrek van voorbelasting	349
20.4.4	Handelingen van de participanten jegens derden	352
20.5	Conclusie	352
XVI		

HOOFDSTUK 21	
Kosten voor gemene rekening	355
21.1	Inleiding 355
21.2	Algemene juridische aspecten van kosten voor gemene rekening 357
21.2.1	Het begrip “kosten voor gemene rekening” 357
21.2.2	Het belang van het leerstuk van kosten voor gemene rekening 357
21.2.3	Kosten voor gemene rekening ten opzichte van enige andere vormen van samenwerking 359
21.2.3.1	Kosten voor gemene rekening ten opzichte van kartelovereenkomsten 359
21.2.3.2	Kosten voor gemene rekening ten opzichte van pot- of poolovereenkomsten 359
21.2.3.3	Kosten voor gemene rekening ten opzichte van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociaal-culturele sfeer (“koepelvrijstelling”) 360
21.2.4	Werking van het leerstuk van kosten voor gemene rekening 361
21.2.5	De ontwikkeling van het leerstuk van kosten voor gemene rekening onder het cumulatieve cascadestelsel 363
21.2.6	De ontwikkeling van het leerstuk van kosten voor gemene rekening onder het btw-stelsel 364
21.2.7	Criteria voor toepassing van kosten voor gemene rekening 366
21.2.7.1	Kosten gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers 366
21.2.7.2	Kosten worden in eerste instantie door één van hen betaald 367
21.2.7.3	Kosten worden voor het werkelijke bedrag omgeslagen 368
21.2.7.4	Van tevoren vaststaande verdeelsleutel 369
21.2.7.5	Het risico gaat allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan 373
21.2.7.6	Gelieerdheid van partijen 376
21.2.8	Verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht 377
21.2.8.1	Verenigbaarheid van toepassing van het leerstuk op doorbelastingen van externe kosten met het Europese recht 379
21.2.8.1.1	Afnemer van de prestatie 379
21.2.8.1.2	Commissionairsfictie bij doorbelastingen van externe kosten 383
21.2.8.1.3	Derdenbetalingen 384
21.2.8.1.4	Conclusie toepassing leerstuk ten aanzien van externe kosten 385
21.2.8.2	Verenigbaarheid van toepassing van het leerstuk op doorbelastingen van interne kosten met het Europese recht 385
21.2.8.2.1	Derdenbetalingen 387
21.2.8.2.2	Geen bezwarende titel (geen rechtstreeks verband) 388
21.2.8.2.3	Tussenconclusie ten aanzien van interne kosten 396
21.2.8.2.4	Geen onderliggende dienst 396

21.2.8.2.5	Met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen	397
21.2.8.2.6	Conclusie toepassing leerstuk ten aanzien van interne kosten	397
21.2.8.3	Conclusie ten aanzien van de verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht	398
21.3	De overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening en de participanten als belastingplichtigen	398
21.3.1	De overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening als belastingplichtige	398
21.3.2	De overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening en de fiscale eenheid	399
21.3.3	Participanten bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening als belastingplichtigen	399
21.3.4	Participanten bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening en de fiscale eenheid	399
21.3.5	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	400
21.4	Handelingen van partijen bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening	400
21.4.1	Handelingen van derden jegens de participanten	401
21.4.2	Handelingen van participanten als derden jegens elkaar	402
21.4.3	Handelingen van de participanten in het kader van de samenwerking jegens elkaar	402
21.4.4	Handelingen van de participanten jegens derden	403
21.5	Conclusie	403
HOOFDSTUK 22		
	Partage	405
22.1	Inleiding	405
22.2	Algemene juridische aspecten van partage	408
22.2.1	Duiding van partageovereenkomsten in het burgerlijk recht	408
22.2.2	Openbare en stille partage	409
22.2.3	Ratio legis en ontwikkeling van het partageleerstuk	410
22.2.4	Criteria voor toepassing van het partageleerstuk	413
22.2.4.1	Handelen voor gezamenlijke rekening en risico	414
22.2.4.2	Vruchten van de samenwerking delen	416
22.2.4.3	Samenwerkende partijen zijn belastingplichtigen	417
22.2.4.4	Niet als entiteit naar buiten toe optreden	418
22.2.4.5	De afnemer ontvangt één onsplitsbare prestatie	420
22.2.5	De (on)houdbaarheid van het partageleerstuk	422
22.2.5.1	Stille partage: een rechtsbetrekking met een onbekende?	423
22.2.5.2	Stille partage: bij wetsfictie vinden er diensten plaats tussen de participanten	424
22.2.5.3	Openbare partage: één onsplitsbare prestatie door twee presteerders	425

22.2.5.4	Europese jurisprudentie duidt niet op het bestaan van een Europeesrechtelijke basis voor het leerstuk	427
22.2.5.5	Toepassing van het partageleerstuk in internationaal verband kan tot verstoring van de mededinging leiden	430
22.2.5.6	Lidstaten mogen niet zelfstandig maatregelen nemen ter verbetering van het btw-stelsel	430
22.2.5.7	Tussenconclusie	431
22.3	De partageovereenkomst en de in partage handelende partijen als belastingplichtigen	432
22.3.1	De partageovereenkomst als belastingplichtige	432
22.3.2	Partageovereenkomsten en de fiscale eenheid	432
22.3.3	In partage handelende partijen als belastingplichtigen	433
22.3.4	In partage handelende partijen en de fiscale eenheid	433
22.3.5	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	433
22.4	Handelingen van in partage handelende partijen	434
22.4.1	Handelingen van derden jegens de participanten	435
22.4.2	Handelingen van de participanten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)	436
22.4.3	Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband	436
22.4.4	Handelingen van de participanten jegens derden	437
22.5	Conclusie	437
HOOFDSTUK 23		
Beleggingsfondsen		439
23.1	Inleiding	439
23.2	Algemene juridische aspecten	441
23.2.1	Beleggingsinstellingen	441
23.2.2	Het onderscheid tussen beleggingsmaatschappij en beleggingsfonds	442
23.2.3	Fonds voor gemene rekening	443
23.2.4	Rechtsvormen beleggingsfondsen	444
23.2.5	Open en gesloten beleggingsfondsen	447
23.2.6	Open-end en closed-end beleggingsfondsen	447
23.2.7	Beleggingsobjecten	447
23.2.8	Bij beleggingsfondsen betrokken partijen	447
23.3	Het beleggingsfonds en de participanten als belastingplichtigen	448
23.3.1	Het beleggingsfonds als belastingplichtige	448
23.3.1.1	Is een beleggingsfonds een entiteit?	448
23.3.1.2	Verricht een als een entiteit aan te merken beleggingsfonds een economische activiteit?	452
23.3.1.3	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht van beleggingsfondsen	458
23.3.2	Het beleggingsfonds en de fiscale eenheid	458
23.3.3	De participanten als belastingplichtigen	459

23.3.4	De participanten in een beleggingsfonds en de fiscale eenheid	460
23.3.5	Conclusie met betrekking tot de belastingplicht	460
23.4	Handelingen van het beleggingsfonds en de participanten	460
23.4.1	Handelingen van derden jegens de participanten	461
23.4.1.1	Het begrip “participanten” bij een beleggingsfonds: beleggers, bewaarder en beheerder als “participanten”	461
23.4.1.2	Handelingen van derden jegens de bewaarder, de beheerder en de beleggers	461
23.4.2	Handelingen van de participanten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)	462
23.4.3	Handelingen van de participanten onderling (in het kader van het samenwerkingsverband)	462
23.4.4	Handelingen van participanten jegens derden	463
23.4.5	Handelingen van derden jegens het beleggingsfonds	463
23.4.6	Handelingen van het beleggingsfonds jegens derden	464
23.4.7	Handelingen van de participanten als derden jegens het beleggingsfonds	464
23.4.7.1	Uitgangspunt: beleggingsfonds is minimaal een entiteit	464
23.4.7.2	Uitgangspunt: bewaarder en beheerder zijn belastingplichtigen	466
23.4.7.3	Handelingen van de bewaarder jegens het beleggingsfonds	466
23.4.7.4	Handelingen van de beheerder jegens het beleggingsfonds	467
23.4.8	Handelingen van participanten in het kader van het samenwerkingsverband jegens het beleggingsfonds	469
23.4.9	Handelingen van het beleggingsfonds als derde jegens de participanten	469
23.4.10	Handelingen van het beleggingsfonds in het kader van het samenwerkingsverband jegens de participanten	470
23.5	Conclusie	471
HOOFDSTUK 24		
Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden		473
24.1	Inleiding	473
24.2	Algemene juridische aspecten	475
24.2.1	Het begrip “vennootschap”	475
24.2.1.1	Overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening	476
24.2.1.2	Vermogensrechtelijk voordeel	478
24.2.1.3	Vermogensrechtelijk voordeel voor allen	478
24.2.1.4	Vermogensrechtelijk voordeel behaald met behulp van inbreng door allen	479
24.2.1.5	Inbreng in een OV of CV	480
24.2.1.6	Inbreng in een OVR of CVR	482
24.2.1.7	Inbrengmethoden	482

24.2.2	Feitelijke samenwerkingsverbanden	488
24.2.3	De begrippen openbare en stille vennootschap	489
24.2.3.1	Openbare vennootschap	489
24.2.3.2	Stille vennootschap	490
24.2.4	De (eventuele) rechtspersoonlijkheid van openbare vennootschappen	491
24.2.5	Kostenvennootschap (kostenmaatschap)	491
24.2.5.1	Samenwerking voor gemeenschappelijke rekening	492
24.2.5.2	Vermogensrechtelijk voordeel	493
24.2.5.3	Inbreng als middel om vermogensrechtelijk voordeel te behalen	493
24.2.6	Ondervenootschap (ondermaatschap)	494
24.2.7	Beleggings-CV's: scheepvaart-CV, film-CV, vastgoed-CV	495
24.2.8	CV op aandelen	498
24.2.9	Bestuur van de vennootschap en de onderlinge verhoudingen van de vennoten	498
24.3	De personenvennootschap en de vennoten als belastingplichtigen	499
24.3.1	De personenvennootschap en het informele samenwerkingsverband als belastingplichtige	499
24.3.1.1	Eenieder	499
24.3.1.2	Zelfstandig	501
24.3.1.3	Economische activiteit	501
24.3.2	De belastingplicht van enige bijzondere vennootschapsvormen	502
24.3.2.1	De stille vennootschap als belastingplichtige	502
24.3.2.2	De vastgoed-CV als belastingplichtige	504
24.3.2.3	De OV, OVR, CV of CVR met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk als belastingplichtige	505
24.3.2.4	De kostenvennootschap als belastingplichtige	507
24.3.3	Verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een OV of CV en de belastingplicht voor de btw	510
24.3.4	De personenvennootschap en het feitelijke samenwerkingsverband en de fiscale eenheid	513
24.3.4.1	Kan een personenvennootschap deel uitmaken van een fiscale eenheid?	513
24.3.4.2	Kan een feitelijk samenwerkingsverband deel uitmaken van een fiscale eenheid?	514
24.3.4.3	Invulling verwevenheideisen in het geval van een fiscale eenheid met een personenvennootschap	515
24.3.4.4	Invulling van de financiële verwevenheid bij een ondergeordende personenvennootschap	517
24.3.4.5	Invulling van de financiële verwevenheid in het geval van een ondergeordende, nevengeordende personenvennootschap	520
24.3.4.6	Conclusies ten aanzien van personenvennootschappen, feitelijke samenwerkingsverbanden en de fiscale eenheid	521

24.3.5	De vennoten / participanten als belastingplichtigen	522
24.3.6	De vennoten en de fiscale eenheid	522
24.3.7	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	523
24.4	Handelingen van de personenvennootschap en de vennoten	524
24.4.1	Handelingen van derden jegens de vennoten	525
24.4.2	Handelingen van de vennoten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)	528
24.4.3	Handelingen van de vennoten onderling in het kader van het samenwerkingsverband	531
24.4.3.1	Optreden als kapitaalverschaffer	531
24.4.3.2	Optreden als orgaan	531
24.4.4	Handelingen van de vennoten jegens derden	537
24.4.5	Handelingen van derden jegens de personenvennootschap	537
24.4.6	Handelingen van de personenvennootschap jegens derden	538
24.4.7	Handelingen van de vennoten als derden jegens de personenvennootschap	539
24.4.8	Handelingen van vennoten in het kader van het samenwerkingsverband jegens de personenvennootschap	540
24.4.8.1	Inbreng in een personenvennootschap	540
24.4.8.2	Inbreng of een prestatie jegens de vennootschap	540
24.4.8.3	Gangbare opvatting met betrekking tot de inbreng in natura in Nederland	543
24.4.8.4	Gangbare opvatting met betrekking tot de inbreng in enige andere lidstaten	545
24.4.8.5	De (on)belastbaarheid van inbreng vanuit het perspectief van de Btw-richtlijn	547
24.4.8.5.1	Handelt een vennoot bij inbreng "als belastingplichtige"?	547
24.4.8.5.2	Handelt een vennoot bij inbreng in de kapitaalsfeer?	547
24.4.8.5.3	Is de inbreng door een vennoot als een handeling onder bezwarende titel aan te merken?	549
24.4.8.5.4	Inbreng is een levering van een goed of een dienst	553
24.4.8.5.5	Inbreng is geen levering van een goed of dienst onder bezwarende titel	555
24.4.8.5.6	Creditering op de vennootschappelijke balans vormt geen bezwarende titel	557
24.4.8.5.7	Uitgekeerde winst vormt geen bezwarende titel	558
24.4.8.5.8	Recht op winst vormt geen bezwarende titel	559
24.4.8.5.9	Bij inbreng is er geen bezwarende titel omdat het rechtstreekse verband ontbreekt	560
24.4.8.5.10	Bij inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om is er een bezwarende titel	561
24.4.8.5.11	Bij inbreng met creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van de stille reserves is er geen bezwarende titel	563

24.4.8.5.12	Is de inbreng door een vennoot als een met een handeling onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie aan te merken?	564
24.4.8.5.13	Inbreng van lichamelijke zaken is mogelijk een verstrekking om niet	564
24.4.8.5.14	Inbreng van lichamelijke zaken is onder omstandigheden het onder zich hebben van goederen bij bedrijfsbeëindiging	566
24.4.8.5.15	Inbreng is niet het verrichten van diensten om niet voor privédoeleinden of andere dan bedrijfsdoeleinden	568
24.4.8.5.16	Tussenconclusie met betrekking tot de belastbaarheid van de inbreng in natura in een personenvennootschap	569
24.4.8.5.17	Het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van kosten gemaakt met betrekking tot de onbelastbare inbreng in natura	570
24.4.8.5.18	Conclusie ten aanzien van inbreng	579
24.4.8.6	Handelingen van de vennoten "als orgaan" jegens de vennootschap	580
24.4.8.6.1	Handelingen als uiting van inbreng van de vennoot jegens de vennootschap	581
24.4.8.6.2	Handelingen van de vennoot jegens de vennootschap, anders dan als uiting van inbreng	581
24.4.9	Handelingen van de personenvennootschap als derde jegens de vennoten	582
24.4.10	Handelingen van de personenvennootschap in het kader van het samenwerkingsverband jegens de vennoten	583
24.4.10.1	Het laten toetreden van een vennoot	583
24.4.10.2	(Zuivere) winstuitkering in natura	584
24.4.10.3	Verkapte winstuitkering (buitenvennootschappelijk winstrecht) als vergoeding	584
24.5	Conclusie	585
HOOFDSTUK 25		
Het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV)		589
25.1	Inleiding	589
25.2	Algemene juridische aspecten	591
25.2.1	Functie van het EESV	591
25.2.2	Plaats van het EESV in het burgerlijk recht en in het fiscale recht	591
25.2.3	Contractueel samenwerkingsverband met rechtspersoonlijkheid	592
25.2.4	Het lidmaatschap van een EESV	592
25.2.5	De activiteiten van het EESV	593
25.2.6	Financiering van het EESV	594
25.2.7	Beperkingen aan het EESV	595

25.2.8	Het EESV ten opzichte van enige andere samenwerkingsverbanden	596
25.2.8.1	Het EESV ten opzichte van de vereniging en de coöperatie	596
25.2.8.2	Het EESV ten opzichte van de OVR en CVR	597
25.3	Het EESV en de leden als belastingplichtigen	598
25.3.1	Het EESV als belastingplichtige	598
25.3.2	Omzetting van het EESV	599
25.3.3	Het EESV en de fiscale eenheid	599
25.3.4	De leden als belastingplichtigen	600
25.3.5	De leden van een EESV en de fiscale eenheid	601
25.3.6	Conclusie ten aanzien van de belastingplicht	601
25.4	Handelingen van het EESV en de leden	601
25.4.1	Handelingen van derden jegens de leden	602
25.4.2	Handelingen van de leden onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)	603
25.4.3	Handelingen van de leden onderling (in het kader van het samenwerkingsverband)	604
25.4.4	Handelingen van leden jegens derden	605
25.4.5	Handelingen van derden jegens het EESV	605
25.4.6	Handelingen van het EESV jegens derden	606
25.4.7	Handelingen van de leden als derden jegens het EESV	606
25.4.8	Handelingen van leden in het kader van het samenwerkingsverband jegens het EESV	607
25.4.8.1	Wijzen van het verstrekken van vermogen aan het EESV	607
25.4.8.2	Inbreng in een EESV	608
25.4.8.3	Contributiebetalingen	611
25.4.8.4	Leningen	611
25.4.9	Handelingen van het EESV als derde jegens de leden	612
25.4.10	Handelingen van het EESV in het kader van het samenwerkingsverband jegens de leden	615
25.5	Conclusie	615
HOOFDSTUK 26		
Combinaties, Allianties, Joint Ventures, Syndicaten en Consortia		617
26.1	Inleiding	617
26.2	Combinaties	618
26.3	Allianties	619
26.4	Joint ventures	620
26.5	Syndicaten	620
26.6	Consortia	621
26.7	Conclusie	623

Deel V – Evaluatie van contractuele samenwerkingsverbanden naar wenselijk recht

HOOFDSTUK 27	
Inleiding	627
HOOFDSTUK 28	
Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het eerste niveau naar wenselijk recht	629
28.1 Inleiding	629
28.2 De heffing van btw naar wenselijk recht	629
28.3 Conclusie	633
HOOFDSTUK 29	
Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau naar wenselijk recht	635
29.1 Inleiding	635
29.2 De heffing van btw naar wenselijk recht	637
29.2.1 Het doelmatigheidsbeginsel als uitgangspunt: is het wenselijk dat heffing van btw achterwege blijft, indien het rechtstreekse verband tussen handeling en vergoeding niet valt te construeren?	639
29.2.2 Het fiscale neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel als uitgangspunt: is het wenselijk, dat via nationale leerstukken heffing van btw achterwege blijft, indien een bezwarende titel nochtans aanwezig is?	640
29.2.3 Het fiscale neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel als uitgangspunt: is het wenselijk dat onderlinge handelingen in het kader van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau op dezelfde wijze als die in het kader van samenwerkingsverbanden van het derde niveau worden behandeld?	642
29.3 Conclusie	643
HOOFDSTUK 30	
Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het derde niveau naar wenselijk recht	647
30.1 Inleiding	647
30.2 Fiscale eenheid	647
30.3 Het samenwerkingsverband als van de participanten te onderscheiden entiteit	649
30.3.1 De heffing van btw ter zake van onderlinge handelingen in het kader van het samenwerkingsverband, getoetst aan het rechtskarakter van de btw en aan het evenredigheidsbeginsel	650
	XXV

30.3.2	De heffing van btw ter zake van inbreng in natura, getoetst aan het rechtskarakter van de btw en aan het evenredigheidsbeginsel	651
30.3.2.1	Hypothese 1: Inbreng is een belastbare handeling	652
30.3.2.2	Hypothese 2: Inbreng is een onbelastbare handeling	654
30.3.2.3	Hypothese 3: Inbreng is een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling	657
30.3.2.4	De heffing van btw ter zake van inbreng, getoetst aan het bijzondere gelijkheidsbeginsel	657
30.3.2.5	Toetsing aan het bijzondere gelijkheidsbeginsel op subjectniveau	658
30.3.2.6	Toetsing aan het bijzondere gelijkheidsbeginsel op objectniveau	659
30.4	Conclusie	661

Deel VI – Conclusies en samenvatting

HOOFDSTUK 31		
Conclusies		665

HOOFDSTUK 32		
Samenvatting		667

32.1	Inleiding	667
32.2	Het begrip (contractuele) samenwerking en het verband tussen het niveau van samenwerking en de rechtsvormkeuze	668
32.3	Model van samenwerkingsvormen	669
32.4	De heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden naar positief recht	671
32.4.1	Kartelovereenkomsten	671
32.4.2	Pot- en poolovereenkomsten	673
32.4.3	Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten	674
32.4.4	Overeenkomsten tot verdeling van kosten voor gemene rekening	674
32.4.5	Partageovereenkomsten	675
32.4.6	Beleggingsfondsen	676
32.4.7	Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden	677
32.4.8	Het EESV	679
32.5	De heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden naar wenselijk recht	680
32.5.1	Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het eerste niveau naar wenselijk recht	680

32.5.2	Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau naar wenselijk recht	681
32.5.3	Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het derde niveau naar wenselijk recht	682
Lijst van aangehaalde literatuur		685
Lijst van aangehaalde jurisprudentie		701
Trefwoordenregister		717

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AFM	Autoriteit Financiële Markten
A-G	Advocaat Generaal
art.	artikel
artt.	artikelen
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
B.	Beslissingen in Belastingzaken (tot 1953)
B.br.O.	Belastingberichten omzetbelasting
Bevek	Beleggingsvennootschap met veranderlijk kapitaal
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BStBl.	Bundessteuerblatt
btw	Belasting over de toevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb EU 2006 L 347/1
Btw-verordening	Verordening 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb EU 2005 L 288/1
BUA	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
bv	Besloten Vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CDW	Communautair douanewetboek; Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG 1992 L 302/1
COM	Commissiestuk
CV	Commanditaire vennootschap
CVR	Commanditaire vennootschap met rechtspersoonlijkheid
c.q.	casu quo
e.a.	en andere
Dertiende richtlijn	Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, PbEG 1986 L 326/40
Eerste richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, Pb EG 1967 nr. 71, blz. 1301–1303
EESV	Europees Economisch Samenwerkingsverband

Lijst van gebruikte afkortingen

EESV-verordening	Verordening van de Raad van 25 juli 1985, nr. 2137/85, tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (EESV), Pb EG 1985 L 199/1.
EESV-wet	Uitvoeringswet Verordening tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden, Wet van 28 juni 1989, Stb. 245.
EG	Europese Gemeenschap
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG-verdrag	Verdrag van Rome tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
EU-verdrag	Verdrag van Maastricht betreffende de Europese Unie
FED	FED Fiscaal weekblad
FGR	Fonds voor gemene rekening als bedoeld in art. 2 lid 2 Wet Vpb
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
i.c.	in casu
icbe	Instelling Voor Collectieve Beleggingen in Effecten
icbe-richtlijn	Richtlijn 85/611/EEG van de Raad van 20 december 1985 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's), Pb EG 1995 L 375/1, zoals laatstelijk gewijzigd door Richtlijn 2008/18/EG van 19 maart 2008, Pb EU L 76/1
i.h.k.v.	in het kader van
Invoeringswet 1990	Wet van 30 mei 1990, inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, Stb. 221
jo.	juncto
JOR	Jurisprudentie Onderneming & Recht
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
nv	Naamloze Vennootschap
nr.	nummer
OV	Openbare vennootschap
OVR	Openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid
OWM	Onderlinge waarborgmaatschappij
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
PG	Parlementaire geschiedenis
r.o.	rechtsoverweging
SCE	Societas Cooperativa Europaea (Europese coöperatieve vennootschap)
SE	Societas Europaea (Europese vennootschap)
Sicav	Société d'investissement à capital variable (zie: Bevek)
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
TC	Tariefcommissie
TCDW	Het toepassingswetboek van het Communautair douanewetboek; Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92

XXX

	van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, Pb EG 1993 L253/1
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
TVVS	Tijdschrift voor vennootschappen, verenigingen en stichtingen
Tweede richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb EG 1967 nr. 71, blz. 1303–1312
Uitv. Besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitv. Besl. OB	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
UR	Umsatzsteuer Rundschau (Dui)
vgl.	vergelijk
vof	Vennootschap onder firma
V-N	Vakstudie-Nieuws
Voorstel voor een Zesde richtlijn	Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753 e.v.
W.	Weekblad van het regt
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wetsvoorstel personen-vennootschappen	Wetsvoorstel 28 746, Vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek, Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 2 (Voorstel van Wet), en Kamerstukken I 2004/05, 28 746, A (Gewijzigd voorstel van Wet), na aanpassing daarvan door het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW (Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 2), de eerste, tweede en derde Nota van Wijziging daarop (Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 9. 11 en 13).
Wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW	Wetsvoorstel 31 065, Aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 BW), Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 2 (Voorstel van wet), Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 9 (Nota van wijziging), Kamerstukken II 2007/08, nr. 11 (Tweede nota van wijziging) en Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 13 (Derde nota van wijziging).
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wft	Wet op het financieel toezicht (Wet van 28 september 2006, houdende regels met betrekking tot de financiële markten en het toezicht daarop, Stb. 2006, 706)
WPNR	Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie
Wtb	Wet toezicht beleggingsinstellingen (Wet van 27 juni 1990, houdende bepalingen inzake het toezicht op beleggingsinstellingen, Stb. 1990, 380, ingetrokken per 1 januari 2007)
WvK	Wetboek van Koophandel
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG 1977 L 145/1

Deel I – Inleiding

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Eendracht maakt macht. Zowel in het dierenrijk als in onze samenleving is samenwerking een beproefde overlevingsstrategie.¹ Actoren die samenwerken kunnen doelen bereiken die voor hen anders onbereikbaar zouden zijn of slechts op een minder efficiëntere wijze bereikt zouden kunnen worden. Vele handen maken licht werk.

Samenwerking is dan ook te omschrijven als het afstemmen van gedrag op elkaar om zodoende voordelen te behalen die zonder de samenwerking niet, of op minder efficiënte wijze, behaald kunnen worden.²

Zoals in de gehele maatschappij het fenomeen samenwerking zich manifesteert, zo manifesteert het zich in het bijzonder tussen ondernemers. Ondernemers werken veelvuldig, in verschillende intensiteiten en op verschillende manieren samen.³ Samenwerking tussen ondernemers vindt plaats op alle niveaus van het bedrijfsleven, in iedere schakel van de productie- en distributieketen. Zowel tussen ondernemers in het midden- en kleinbedrijf als tussen multinationals komt samenwerking voor, zowel bij fabrikanten als groothandelaars als in de detailhandel zijn samenwerkingsvormen waarneembaar.⁴ In de laatste decennia is een sterke toename van het aantal samenwerkingsverbanden tussen ondernemers zichtbaar.⁵ Het belang van samenwerkingsverbanden tussen ondernemers neemt daardoor almaar toe.

1. P.A. Kropotkin, *Mutual Aid: A Factor of Evolution*, Extending Horizons Books, Boston, 1955. F.B.M. de Waal, *Joint Ventures Require Joint Payoffs: Fairness among Primates*, *Social Research*, 2006, vol. 73, nr. 2, blz. 349, F.B.M. de Waal, *How Animals Do Business*, *Scientific American*, April 2005, 291, blz. 72-79.
2. Onder het "behalen van voordelen" is mede te verstaan het voorkomen of het beperken van nadelen. Zie over het begrip samenwerking nader Deel II, hoofdstuk 1, paragraaf 1.2.
3. H.J.C. Bakker, *Alleen is maar alleen? Van fusie-, overname- en partnership management naar het integraal besturen van samenwerking in en tussen organisaties* (oratie), Universiteit Nyenrode, Breukelen, 2003, blz. 4, R. Gulati and H. Singh, *The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropriation Concerns in Strategic Alliances*, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, nr. 4, 1998, blz. 781, T.P. van Duuren, *De joint venture-vennootschap* (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2002, blz. 1.
4. P.E. Kamminga and J. Van der Meer-Kooistra, *Management control patterns in joint venture relationships: A model and an exploratory study*, *Accounting, Organizations and Society* 23 (2007), blz. 131.
5. S. Comino, P. Meriel and J. Sardonís, *Joint ventures versus contractual agreements: an empirical investigation*, *Spanish Economic Review*, 2007, Vol 9, nr. 3, blz. 160.

Ondernemers die willen samenwerken met hun (handels)partners, kunnen deze samenwerking op diverse wijzen vormgeven. De omvang van deze keuzemogelijkheid wordt grotendeels, doch niet uitsluitend⁶, bepaald door het nationale (burgerlijk) recht. Vanwege de contractsvrijheid die eigen is aan ons rechtsbestel, is het echter ter vrije keuze aan partijen om de door hen meest geschikt geachte rechtsvorm voor hun samenwerking te selecteren. De samenwerkingsvorm die ondernemers uiteindelijk kiezen, wordt beïnvloed door diverse factoren. De mate waarin ondernemers zichzelf afhankelijk willen maken van de andere partij(en) speelt daarbij een belangrijke rol. Ook spelen civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke overwegingen een niet te miskennen rol bij de keuze voor een bepaalde samenwerkingsvorm.

Dat de keuze voor de samenwerkingsvorm die partijen maken, (ten dele) ingegeven wordt door fiscale motieven, is een gevolg van de omstandigheid dat het aangaan van een samenwerkingsverband onvermijdelijk gevolgen heeft voor de belastingheffing. Naar deze fiscale gevolgen in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de overdrachtsbelasting is in het verleden reeds onderzoek gedaan.⁷ In die onderzoeken is de heffing van btw echter stelselmatig buiten beschouwing gebleven. Aan de fiscale gevolgen van samenwerking in de btw is in de literatuur dan ook relatief weinig aandacht besteed. Mede daardoor bestaan er nog onduidelikheden over hoe naar huidig recht de heffing van btw dient te verlopen ter zake van transacties in het kader van een contractueel samenwerkingsverband. Voorts is nimmer onderzocht hoe de heffing van btw bij contractuele samenwerkingsverbanden *zou moeten* verlopen.

In de zevenentwintig lidstaten van de Europese Unie wordt btw op een uniforme grondslag geheven.⁸ De basis voor deze communautaire belasting vormt de zogenoemde “Btw-richtlijn”⁹ (tot 1 januari 2007: de Zesde richtlijn¹⁰). De Btw-richtlijn

6. Zie bijvoorbeeld de EESV-verordening.

7. Zie onder andere: J.C.K.W. Bartel, *Familievennootschappen*, Kluwer, Deventer, 1981, C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen* (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1990, J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, *De vennootschap onder firma*, Kluwer, Deventer, 1993, M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, A.J.A. Stevens, *Fiscale aspecten van de Commanditaire Vennootschap* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002 en Y.E. Gassler, *De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 2006.

8. Per 1 januari 2007 omvat de Europese Unie de volgende zevenentwintig lidstaten: België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Malta, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slovenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië, Verenigd Koninkrijk en Zweden.

9. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1.

10. Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG 1977 L 145/1. Per 1 januari 2007 is de Zesde richtlijn vervangen door de Btw-richtlijn. De Zesde richtlijn is op 17 mei 1977 aangenomen en op 1 januari 1978 in werking getreden. Sindsdien werden tal van ingrijpende wijzigingen aangebracht. Dit kwam de leesbaarheid en de duidelijkheid van de tekst niet ten goede. Om tot een heldere en →

vormt een blauwdruk voor de wetgevingen van de lidstaten op het gebied van de btw. Het HvJ EG legt op verzoek van nationale rechtelijke instanties de bepalingen van de Btw-richtlijn uit.¹¹ De lidstaten moeten de Btw-richtlijn omzetten in nationaal recht. Het resultaat van de richtlijn is verbindend, maar de wijze waarop dit resultaat wordt bereikt is aan de lidstaten zelf (zie hierover nader: hoofdstuk 5).¹² De Europese btw beoogt de particuliere consumptie te belasten. In theorie zou een belasting op consumptie op een directe wijze geheven kunnen worden. Dat zou evenwel tot een grote groep belastingplichtigen leiden. Om doelmatigheidsredenen wordt de btw op een indirecte wijze geheven. Een veel kleinere groep, de groep van ondernemers, moet de btw voldoen. De Europese wetgever heeft ervoor gekozen om als maatstaf voor de particuliere consumptie de bestedingen van particulieren bij ondernemers (belastingplichtigen) te hanteren. Voorts heeft hij een verdere abstractie aangebracht door als belastbare feiten leveringen van goederen en diensten tegen vergoeding (onder bezwarende titel) door belastingplichtigen aan te merken (zie hierover nader: hoofdstuk 7, paragraaf 7.5). Om de heffing van btw zo eenvoudig en zo neutraal mogelijk te laten verlopen, heeft de Europese wetgever er bovendien voor gekozen de belasting op een algemene en objectieve wijze te heffen in alle fasen van de productie en de distributie. Leveringen en diensten tegen vergoeding door als zodanig handelende belastingplichtigen aan andere belastingplichtigen zijn dus ook aan de heffing van btw onderworpen. Dat laat echter onverlet dat niet beoogd is productief verbruik van ondernemers te belasten. Om ervoor te zorgen dat de belasting niet drukt bij ondernemers, hebben zij in beginsel een recht op aftrek van voorbelasting ter zake van btw op ingekochte goederen en diensten die zij gebruiken om zelf belaste leveringen van goederen en diensten te verrichten.

De kern van de problematiek ter zake van de heffing van btw over transacties in het kader van een contractueel samenwerkingsverband wordt gevormd door het algemene, objectieve karakter van de btw. Inherent aan contractuele samenwerkingsverbanden is dat partijen rechtsbetrekkingen met elkaar aangaan, met het oog op het behalen van voordelen (het voorkomen of het beperken van nadelen daaronder begrepen), die zij zonder elkaar niet, of op een minder efficiënte wijze hadden kunnen bereiken (zie deel II, hoofdstuk 8, paragraaf 8.2). Uit de onderlinge rechtsbetrekkingen en uit de eventuele rechtsbetrekkingen met het contractuele samenwerkingsverband als zodanig vloeien handelingen voort. Zoals ik heb aangegeven, veronderstelt de heffing van btw leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, verricht door als zodanig handelende belastingplichtigen. Bedacht moet worden dat de handelingen die de partijen over en weer verrichten onder omstandigheden als elkaars tegenwaarde, elkaars bezwarende titel te beschouwen zijn. Wat

→ rationele presentatie van de regelgeving inzake de heffing van btw te komen is de structuur en de formulering van de Zesde richtlijn herschikt. Daarbij zijn evenwel geen principiële materiële wijzigingen beoogd. Considerans bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006 L 347/1, punt 1 en 3.

11. In sommige gevallen zijn nationale rechters verplicht zogenoemde “prejudiciële vragen” te stellen aan het HvJ EG (zie hoofdstuk 5).

12. HvJ EG 19 januari 1982, nr. 8/81 (Ursula Becker), Jur. 1982, blz. 00053, r.o. 17 en 18.

echter tussen twee belastingplichtigen begint als het over en weer verrichten van leveringen van goederen en diensten tegen vergoeding, kan als gevolg van de door hen aangegane samenwerking, omslaan in het verrichten van handelingen, waarvan het – bij het ontbreken van een ruilmotief – maar de vraag is, of zij – ondanks het algemene en objectieve karakter van de btw – zijn aan te merken als leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, verricht door als zodanig handelende belastingplichtigen. Een overeenkomst tot samenwerking, ziet op zichzelf niet primair op het verrichten van handelingen over en weer, doch juist op het coördineren van handelingen die partijen jegens derden verrichten. Contractuele samenwerking betekent weliswaar het aangaan van rechtsbetrekkingen, doch deze rechtsbetrekkingen hebben niet als kern het verrichten van leveringen van goederen en diensten tegen vergoeding (belastbare feiten voor de btw) jegens elkaar. Het algemene, objectieve karakter van de btw staat daardoor op gespannen voet met het verschijnsel van contractuele samenwerking. In het nationale recht zijn dan ook voorbeelden te vinden van samenwerkingsvormen waarbij heffing achterwege blijft, ondanks dat strikt genomen sprake is van het over en weer verrichten van handelingen.

Een bijzonderheid is in dat verband dat in de btw contractuele samenwerkingsverbanden, hoe besloten zij ook mogen zijn, onder omstandigheden afzonderlijke, van de participanten te onderscheiden, belastingplichtigen zijn.¹³ Het samenwerkingsverband is voor de heffing van btw dan als een “entiteit” te beschouwen. Het gevolg daarvan is dat de participanten die een dergelijk, als belastingplichtige aan te merken, samenwerkingsverband hebben gevormd, vanuit een btw-optiek, niet slechts leveringen en diensten jegens elkaar kunnen verrichten, maar ook jegens dat samenwerkingsverband. Het algemene, objectieve karakter van de btw zou in beginsel met zich mee moeten brengen dat dergelijke handelingen aan de heffing van btw zijn onderworpen. In een aantal gevallen is naar nationaal en Europees positief recht¹⁴ *onduidelijk* of handelingen jegens een contractueel samenwerkingsverband aan de heffing van btw zijn onderworpen (dit is bijvoorbeeld zo ten aanzien van de inbreng “in natura” in een personenvennootschap, zie deel IV, hoofdstuk 24).

Het eventueel niet belastbaar achten van onderlinge handelingen tussen de participanten en / of handelingen in de relatie tussen participanten en het samenwerkingsverband als entiteit heeft onmiddellijk gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting, aangezien een recht op aftrek in beginsel slechts bestaat wanneer ingekochte goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Ondanks het feit dat in Nederland al sinds 1934 omzetbelasting (sinds 1969 in de vorm van een btw) wordt geheven en ondanks het feit dat de nationale wetgeving in overeenstemming

13. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

14. Positief recht is het objectieve recht, dat op een bepaalde tijd op een bepaalde plaats geldt. Tegenover positief recht kan wenselijk recht (ook wel als “natuurrecht” aangeduid) worden geplaatst. Wenselijk recht is het “ideale recht”, het “recht zoals men dat zou wensen”. Zie: A. Pitlo, P.H.M. Gerver en T.R. Hidma, *Het systeem van het Nederlandse privaatrecht*, Kluwer, Deventer, 1995, blz. 6, P.J. Boon, J.M. Reijntjes, R.J.B. Bergamin, Van Apeldoorn’s *Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 105 en P.B. Cliteur en A. Ellian, *Encyclopedie van de rechtswetenschap*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 18.

is gebracht met de Europese regelgeving (de Btw-richtlijn), blijkt het fenomeen van contractuele samenwerking nauwelijks structureel te zijn ingepast in het thans geldende btw-stelsel. Het btw-stelsel is toegesneden op handelingen tussen partijen die tegenover elkaar, in plaats van naast elkaar staan.¹⁵

De Btw-richtlijn, de Wet OB noch de nationale en Europese jurisprudentie bieden zekerheid over hoe de heffing van btw ter zake van handelingen in het kader van contractuele samenwerking moet verlopen. Kan het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen worden beschouwd als een aan de btw onderworpen prestatie waartegenover het aandeel in de uit de samenwerking verkregen voordelen een vergoeding vormt? En als dat niet het geval is, heeft degene die het vermogensbestanddeel ter beschikking van de samenwerking stelt een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot dat vermogensbestanddeel? Eenzelfde onduidelijkheid is aanwezig ten aanzien van het delen van kosten. Onder welke omstandigheden is een betaalde kostenvergoeding een vergoeding voor een verrichte (weder)prestatie? Kan de btw, die op die kosten drukt, in aftrek worden gebracht? Wanneer onduidelijkheid bestaat omtrent de juiste wetstoepassing, ligt rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid op de loer. Een onderzoek naar de wijze waarop heffing van btw ter zake van handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden geschiedt, is reeds daarom geboden.

Aangezien de nationale wetgeving op het gebied van de btw in overeenstemming moet worden gebracht met de Btw-richtlijn, zoals die door het HvJ EG wordt uitgelegd, sluit het nationale recht niet naadloos aan op het Europese recht. In Nederland blijken in het nationale recht leerstukken, afkomstig uit jurisprudentie van vóór de introductie van het huidige btw-stelsel, gehandhaafd te zijn. Voorbeelden daarvan zijn het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het partageleerstuk (zie deel IV, hoofdstukken 21 en 22). In sommige gevallen bieden deze leerstukken oplossingen voor problemen die (contractuele) samenwerking veroorzaakt, waar de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ EG die niet bieden. De leerstukken dragen in voorkomende gevallen bij aan een betere werking van het btw-stelsel dan waarin het Europese recht voorziet. Aangezien echter het nationale recht op het gebied van de btw in overeenstemming moet zijn met het Europese recht op het gebied van de btw, levert de toepassing van deze nationale leerstukken frictie op met het thans geldende stelsel van rechtsregels dat op de Btw-richtlijn is gebaseerd.

Uit het voorgaande blijkt dat het is onduidelijk hoe de heffing van btw bij contractuele samenwerking naar huidig, nationaal positief recht plaatsvindt en naar huidig positief Europees recht plaats moet vinden. Zo mogelijk nog onduidelijker is het echter hoe de heffing van btw ten aanzien van contractuele samenwerkingsverbanden naar (Europees) wenselijk recht plaats zou moeten vinden. Er is nog geen fundamen-

15. Van Norden heeft in zijn dissertatie over het concern in de btw reeds vastgesteld dat het btw-stelsel niet geëigend is voor concernverhoudingen, omdat de normen die de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) formuleert niet zijn toegesneden op meervoudige verhoudingen. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 491.

teel onderzoek gedaan naar de vraag hoe heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden, gelet op de uitgangspunten van het Europese btw-stelsel, zou moeten verlopen.¹⁶

Er zijn aldus vragen naar positief recht en er zijn vragen naar wenselijk recht. Naar positief recht is het 1) de vraag hoe de heffing van btw ten aanzien van contractuele samenwerkingsverbanden naar nationaal recht verloopt, 2) de vraag hoe de heffing van btw ten aanzien van contractuele samenwerkingsverbanden naar Europees recht dient verlopen en 3) of de wijze waarop de heffing van btw ten aanzien van contractuele samenwerkingsverbanden naar nationaal recht in overeenstemming is met de wijze waarop die naar Europees (positief) recht dient te verlopen. Naar wenselijk recht is het de vraag, hoe, gelet op de uitgangspunten (beginselen) van het Europese btw-stelsel, de heffing van btw bij contractuele samenwerkingsverbanden zou moeten verlopen. Vervolgens ga ik na in hoeverre het huidige positieve, Europese recht in overeenstemming is met het wenselijke Europese recht.

Dit onderzoek spitst zich daarom toe op de vraag hoe de heffing van btw verloopt en hoe het zou moeten verlopen, bij transacties jegens en / of door bij contractuele samenwerkingsverbanden betrokken partijen en de gevolgen van die transacties voor het recht op aftrek.

16. Zie voor een verkennend onderzoek: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000.

HOOFDSTUK 2

Probleemstelling

De centrale vraag van dit onderzoek wordt ingegeven door een drietal constatering. Op de eerste plaats bestaan er de onduidelijkheden op het gebied van de btw met betrekking tot de heffing van btw ten aanzien van handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden. Noch het positieve Europese, noch het positieve Nederlandse, nationale recht op het gebied van de btw biedt onmiddellijk voldoende houvast om te bepalen op welke wijze de heffing van btw dient te verlopen. Zo is bijvoorbeeld onduidelijk of naar huidig, positief recht de inbreng in een personenvennootschap aan de heffing van btw is onderworpen en in hoeverre een recht op aftrek bestaat met betrekking tot de inbreng. Op de tweede plaats lijkt het nationale recht, met name vanwege het bestaan van bijzondere, uit oude, nationale jurisprudentie afkomstige leerstukken, niet altijd richtlijnconform te zijn, ook al lijkt het resultaat van toepassing van die Nederlandse, nationale leerstukken dichter tegen het wenselijke Europese recht aan te liggen dan het positieve Europese recht thans ligt. Op de derde plaats is onduidelijk hoe de heffing van btw met betrekking tot handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden zou moeten verlopen, indien enkel gelet wordt op de beginselen waarop het btw-stelsel berust.

De vragen die in dit onderzoek centraal staan zijn daarom de volgende:

In hoeverre worden naar Nederlands en naar Europees positief recht handelingen tussen de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband onderling en – indien het contractuele samenwerkingsverband een entiteit is voor de heffing van btw – tussen de participanten en het contractuele samenwerkingsverband aan de heffing van btw onderworpen en in hoeverre dienen genoemde handelingen naar wenselijk Europees recht aan de heffing van btw te worden onderworpen?

In hoeverre bestaat naar Nederlands en naar Europees positief recht een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot genoemde handelingen en in hoeverre dient naar wenselijk Europees recht met betrekking tot genoemde handelingen een recht op aftrek te bestaan?

Het startpunt in dit onderzoek is dus de tweeledige vraag naar de belastbaarheid van handelingen die worden verricht in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden. Enerzijds betreft het een vraag naar positief recht (worden de handelingen

aan de heffing van btw onderworpen), anderzijds betreft het een vraag naar wenselijk recht (dienen de handelingen aan de btw te worden onderworpen). De vraag naar positief recht valt uiteen in een vraag naar positief Nederlands (nationaal) recht en een vraag naar positief Europees recht. De vraag naar wenselijk recht, is uitsluitend een vraag naar Europees recht, doch is – wanneer bedacht wordt dat het Europese recht het fundament voor het nationale recht dient te vormen – in wezen ook een vraag naar nationaal recht.

Hoewel de uiteindelijke vraag naar de belastbaarheid van handelingen er een is op het niveau van het object van heffing (leveringen van goederen en diensten), kan deze vraag niet worden beantwoord zonder aandacht te besteden aan het niveau van het subject van heffing (de belastingplichtige). In een objectieve belasting als de btw staat immers het object van heffing weliswaar voorop, doch de aanwezigheid van een object van heffing vereist het bestaan van een subject van heffing (een belastingplichtige). Derhalve moet ter beantwoording van het positiefrechtelijke deel en van het normatieve deel van de vraagstelling aandacht worden geschonken aan zowel het subjectniveau als aan het objectniveau. Op subjectniveau is het dan allereerst de vraag in hoeverre de participanten als belastingplichtigen zijn aan te merken. De belangrijkste vraag op subjectniveau is veeleer in hoeverre een contractueel samenwerkingsverband is aan te merken, respectievelijk aangemerkt moet worden als een entiteit, of meer in het bijzonder als een belastingplichtige. De belangrijkste vraag op het objectniveau is of de handelingen van de participanten en / of het samenwerkingsverband als belastingplichtige aan de heffing van btw zijn onderworpen, respectievelijk moeten worden onderworpen.

Het belang van de belastbaarheid van handelingen ligt niet slechts aan de uitgaande kant. Van minstens even groot belang is de vraag of er een recht op aftrek bestaat ten aanzien van de handelingen die in het kader van het samenwerkingsverband worden verricht. Het aftrekrecht wordt niet voor niets de “hoeksteen” van het btw-stelsel genoemd.¹ Ook met betrekking tot het aftrekrecht valt een tweeledigheid in de vraagstelling te onderkennen. Enerzijds gaat het erom vast te stellen hoe op basis van het positieve recht omgegaan moet worden met het recht op aftrek van voorbelasting, en anderzijds om vast te stellen hoe met het recht op aftrek van voorbelasting om zou moeten worden gegaan.

Ter beantwoording van de vragen naar positief recht over de belastbaarheid van handelingen en het recht op aftrek van voorbelasting, analyseer ik de nationale en Europese regelgeving, jurisprudentie en literatuur. Voor wat betreft de analyse van de literatuur acht ik het voldoende mijn analyse primair (doch niet uitsluitend) te richten op nationale bronnen, aangezien in Nederland een omvangrijke doctrine op het gebied van de (Europese) btw bestaat. Ter beantwoording van het tweede, normatieve

1. Conclusie van A-G Darmon van 24 juni 1992, nr. C-131/91 ('K' Line Air Service), Jur. 1992, blz. I-04513, punt 35, conclusie van A-G Cosmas van 12 februari 1998, nr. C-361/96 (Société Générale), Jur. 1998, blz. I-03495, punt 21, conclusie van A-G Léger van 19 september 2002, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), Jur. 2003, blz. I-01317, punt 8.

Probleemstelling

deel van deze vraag hanteer ik het hierna, in hoofdstuk 7, beschreven toetsingskader. Dat toetsingskader ontwikkel ik aan de hand van (elementen van) Europese regelgeving, rechtspraak alsmede Europese en nationale literatuur.

HOOFDSTUK 3

Belang van het onderzoek

Btw wordt in alle zevenentwintig lidstaten van de Europese Unie geheven. In de afgelopen jaren is in de meeste landen van de Europese Unie een verschuiving opgetreden van directe belastingen (zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting) naar indirecte belastingen.¹ Aan de btw komt almaar een groter belang toe.²

Het is veilig te stellen dat het merendeel van de ondernemingen die in Nederland zijn gevestigd of hier activiteiten ontplooiën op de één of andere wijze samenwerkt met andere ondernemingen. De samenwerking kan daarbij beperkt zijn tot het maken van (vaste, voor meer dan één transactie van toepassing zijnde) afspraken over bijvoorbeeld productspecificaties tot het aangaan van zogenoemde “joint ventures”.

Zoals ik heb aangegeven in hoofdstuk 1, levert het verschijnsel van samenwerking in de btw vragen op. De btw is immers een transactiebeasting die uitgaat van de veronderstelling dat marktdeelnemers over en weer transacties jegens elkaar verrichten. Maar in het geval van samenwerking “kruipen” de partijen juist naar elkaar toe. In geval van zeer hechte samenwerking is het soms moeilijk een te belasten prestatie tussen beide te onderkennen. Bovendien is het mogelijk dat er ten gevolge van de samenwerking een entiteit ontstaat die slechts voor de heffing van btw wordt onderkend en die voor deze heffing als een afzonderlijk (belasting)subject wordt aangemerkt. Als gevolg daarvan kunnen zich handelingen voordoen tussen de samenwerkende partijen en het door de btw erkende samenwerkingsverband als entiteit. Bij het betreden van het terrein van samenwerkingsverbanden en btw wordt een schemergebied betreden. Er is tot op heden nauwelijks onderzoek gedaan naar de fiscale processen die zich in dat schemergebied afspelen. Er bestaan dan ook tal van onduidelijkheden over hoe de heffing van btw, beoordeeld naar huidig positief nationaal en Europees recht, dient te verlopen. Met regelmaat leiden die onduidelijkheden tot jurisprudentie, maar bij gebrek aan heldere concepten is de uitkomst van zaken die

1. European Commission, Taxation trends in the European Union, Office for Official Publications of the European Communities, 2008, blz. 11.
2. In 2007 bedroeg de opbrengst € 42,9 miljard en besloeg daarmee bijna 32 procent van de totale belastinginkomsten van het rijk. Webmagazine Centraal Bureau voor de Statistiek, maandag 2 juni 2008. Beschikbaar op: <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/themas/macro-economie/publicaties/artikelen/archief/2008/2008-2475-wm.htm> [geraadpleegd op 1 december 2008, 9:56 uur].

voor de rechter worden gebracht niet altijd even voorspelbaar. De onduidelijkheden dragen het gevaar van rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid in zich. Dat brengt vervolgens de doelstellingen van de btw, met name dat van een neutrale heffing (zie hierna, hoofdstuk 7) in gevaar. Afgezien daarvan is nimmer fundamenteel onderzocht hoe de heffing van btw ter zake van handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden, beoordeeld naar wenselijk recht, zou moeten verlopen.

Vanwege het (toenemende) belang van de btw, de grote hoeveelheid samenwerkingsverbanden in onze maatschappij, en de onduidelijkheden die bestaan ter zake van de heffing van btw bij samenwerkingsverbanden, acht ik een fundamenteel en systematisch onderzoek naar huidig recht en wenselijk recht geboden.

HOOFDSTUK 4

Afbakening

Het voorwerp van dit onderzoek is de heffing van btw ten aanzien van contractuele samenwerkingsverbanden. Omdat het in de btw ondernemers zijn die de belasting moeten voldoen onder aftrek van voorbelasting, richt dit onderzoek zich op samenwerking tussen ondernemers. Ik heb ervoor gekozen om het onderzoek toe te spitsen op de contractuele samenwerkingsverbanden, omdat juist bij vormen van samenwerking die door een overeenkomst worden geregeerd, zich het fenomeen voordoeft dat entiteiten kunnen ontstaan die voor de heffing van btw wel, doch voor de heffing van andere belastingsoorten en voor het burgerlijk recht niet noodzakelijk ontstaan. Bij vormen van samenwerking die door een akte of statuut worden geregeerd, en die veelal zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk als entiteiten worden aangemerkt, is de spanning tussen enerzijds de eenheid van het samenwerkingsverband en anderzijds de veelheid van (onderlinge) transacties minder goed voelbaar. Vanwege de rechtsvormneutraliteit op subjectniveau in de btw lenen de principes die voortvloeien uit een analyse van contractuele samenwerkingsverbanden zich bovendien in beginsel voor (analoge) toepassing op niet-contractuele samenwerkingsverbanden.¹

Omdat samenwerking een maatschappelijk verschijnsel is en contractuele samenwerkingsverbanden worden geregeerd door een privaatrechtelijke verbintenis tussen de samenwerkende partijen, kan een onderzoek naar (de heffing van btw ten aanzien van) contractuele samenwerkingsverbanden niet plaatsvinden zonder daarbij andere onderzoeksgebieden te betrekken. Ik heb daarom gekozen voor een multidisciplinaire onderzoeksopzet. Om te bepalen wat onder het begrip “samenwerkingsverband” moet worden verstaan, ga ik te rade bij de organisatiewetenschappen. Voor de invulling van het element “contractueel” betreed ik het vakgebied van het burgerlijk recht, in het bijzonder het ondernemingsrecht. De aan een nadere analyse te onderwerpen samenwerkingsovereenkomsten worden telkens vanuit zowel een

1. Zo heeft het HvJ EG de principes die gelden voor de “uitgifte van een aandeel in een personenvennootschap” analoog toegepast op de “uitgifte van een aandeel in een kapitaalvennootschap”. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313. Ook op andere fronten zijn analogieën zichtbaar. Zo is een maat als een van “zijn” maatschap te onderscheiden entiteit aan te merken, hetgeen ook het geval is ten aanzien van een lid ten opzichte van “zijn” vereniging. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297 en HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

civielrechtelijke als een fiscaalrechtelijke (btw-technische) invalshoek bezien. Het aantal denkbare vormen van contractuele samenwerking is echter schier oneindig. Noodzakelijkerwijs beperk ik mij in dit onderzoek dan ook tot wat ik aanduid als “zuivere samenwerkingsovereenkomsten” waaraan een maatschappelijk belang toekomt. Zuivere samenwerkingsovereenkomsten zijn die overeenkomsten die civielrechtelijk dan wel fiscaalrechtelijk benoembaar zijn en slechts de essentiële, specifieke kenmerken van één type overeenkomst hebben.² In deel II, hoofdstuk 10 van dit onderzoek heb ik deze afbakening en de verantwoording ervan nader uitgewerkt.

Omdat de btw, zoals die in de lidstaten van de Europese Unie wordt geheven, doordrenkt is van het Europese recht, en het Europese recht een belangrijk deel uitmaakt van dit onderzoek, acht ik het voldoende om daarnaast slechts het nationale *Nederlandse, nationale* recht op het gebied van de btw in het onderzoek te betrekken. Daarmee heb ik ook een beperking tot het nationale burgerlijk recht bewerkstelligd. Ik heb de aan een nader onderzoek te onderwerpen samenwerkingsvormen evenwel zodanig gekozen dat de fiscaaltechnische analyse van die basisvormen zonder al te veel moeite getransponeerd zou kunnen worden naar in andere jurisdicties voorkomende samenwerkingsvormen. Zodoende heb ik voorkomen dat ik genoodzaakt ben zowel een rechtsvergelijkend civielrechtelijk onderzoek als een rechtsvergelijkend fiscaalrechtelijk onderzoek naar samenwerkingsvormen te doen. Een dergelijke aanpak zou overigens ook afleiden van de kern van de voorliggende problematiek. Bovendien is vanwege de voor dit onderzoek beschikbare tijd en de omvang van de verslaglegging van het onderzoek een dergelijke aanpak ongewenst.

Aangezien dit onderzoek zich richt op heffing van btw, kunnen andere belastingsoorten in beginsel buiten beschouwing blijven. Zoals aangegeven in hoofdstuk 1, is aan de heffing van met name inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting in het verleden al ruime aandacht besteed. De heffing van andere belastingsoorten betrek ik daarom slechts in dit onderzoek waar zij als contrastvloeistof voor de btw-problematiek kunnen dienen.

De hier onderzochte relaties zijn contractuele relaties. Het gaat daarbij om min of meer duurzame relaties. Anders dan bij contractuele samenwerkingsverbanden, staat bij fusies en overnames niet een duurzame onderlinge verhouding tussen de samenwerkende partijen centraal. Het gaat bij fusies en overnames om de eenmalige handeling die twee of meer duurzaam partijen bijeen brengt. Met de voltooiing van de fusie is de inhoud van de overeenkomst tot samenwerking uitgeput. Het betreft een éénmalige gebeurtenis. Om die reden blijven fusies en overnames in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing.³

2. Een uitzondering maak ik voor “beleggingsfondsen”. Beleggingsfondsen zijn gedefinieerd in art. 1:1 Wft.

3. Zie over fusies en overnames (alsmede interne reorganisaties) in de btw onder andere: R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1997.

Naast de samenwerkingsverbanden die worden gevormd tussen privaatrechtelijke partijen, doet zich het verschijnsel voor dat publiekrechtelijke lichamen (overheidslichamen) vormen van samenwerking aangaan met privaatrechtelijke partijen. Vanwege de verschillende aard van bij dergelijke publiek-private samenwerkingsverbanden (veelal afgekort als “PPS”) betrokken partijen laat ik dit type samenwerkingsverbanden in dit onderzoek buiten beschouwing. De bijzondere voor deze samenwerkingsverbanden geldende regels zouden een blik op contractuele samenwerkingsverbanden eerder vertroebelen dan verhelderen.

Het voorwerp van onderzoek zijn de “handelingen” van de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband, alsmede – indien het samenwerkingsverband een entiteit voor de heffing van btw is – de “handelingen” van het contractuele samenwerkingsverband. De keuze voor de term “handelingen” is een bewuste. Het begrip is zo ruim dat het in beginsel alle activiteiten dekt tussen de participanten en (in voorkomende gevallen) tussen de participanten en het contractuele samenwerkingsverband. Van deze activiteiten wordt in dit onderzoek nagegaan of het op de eerste plaats *leveringen van goederen en diensten* in de zin van de btw zijn, en – indien dat het geval is – het op de tweede plaats *belastbare leveringen van goederen en diensten* (“prestaties”) zijn / dienen te zijn. Leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door als zodanig handelende belastingplichtigen binnen het grondgebied van een lidstaat vormen het hoofdbestanddeel van het totale object van heffing van de btw. Naast leveringen van goederen en diensten wijzen Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en Wet OB tevens de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen als belastbare feiten aan.⁴ Deze belastbare feiten hebben een aan de leveringen van goederen en diensten complementaire functie. Met deze belastbare feiten wordt beoogd de externe neutraliteit van de btw te waarborgen en te verzekeren dat de belasting drukt in het land van verbruik.⁵ In het kader van contractuele samenwerkingsverbanden is het niet zozeer de vraag of de participanten dan wel het samenwerkingsverband een invoer van goederen of een intracommunautaire verwerving van goederen verrichten / verricht, maar of zij / het (belastbare) leveringen van goederen of diensten verrichten / verricht. Om die reden blijven de invoer van goederen en de intracommunautaire verwervingen van goederen in dit onderzoek verder buiten beschouwing.

Aan de belastbaarheid van leveringen van goederen en diensten stelt de Btw-richtlijn de eis dat zij binnen het grondgebied van een lidstaat worden verricht.⁶ De Wet OB vereist in dat verband dat de handelingen zich in Nederland voordoen. De in de

4. Art. 2 lid 1 onderdelen b en d Btw-richtlijn (ex art. 2 lid 2 en art. 28bis lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 onderdelen b en d Wet OB).
5. Vgl. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 379 en 401.
6. Art. 2 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (ex art. 2 Zesde richtlijn). Ik merk op dat art. 2 Zesde richtlijn de eis stelde dat de prestaties “in het binnenland” moesten worden verricht, maar art. 2 Btw-richtlijn de eis stelt dat prestaties “binnen het grondgebied van een lidstaat” worden verricht. Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Art. 1 onderdeel a Wet OB vereist dat prestaties “in Nederland” worden verricht.

Btw-richtlijn opgenomen regels met betrekking tot de plaats van levering en de plaats van dienst zijn dus van belang voor de belastbaarheid van handelingen.⁷ Deze regels zijn in de Wet OB geïmplementeerd. Omdat het hier echter in wezen regels betreft die de heffingsbevoegdheid regelen, laat ik in dit onderzoek de regels met betrekking tot de plaats van de prestatie buiten beschouwing. Zij kunnen op zichzelf geen verklaring bieden voor de onbelastbaarheid van handelingen in het kader van contractuele samenwerking. Deze afbakening brengt met zich mee dat ik in dit onderzoek ook geen nadere aandacht zal besteden aan de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten. Het stelsel van intracommunautaire leveringen en verwervingen in intracommunautaire verhoudingen en de toepassing van de plaats van dienstregels in een ruimere internationale context behoeven derhalve ook geen nadere bespreking. In dit onderzoek ga ik uit van leveringen van goederen en diensten die moeten worden geacht plaats te vinden in één lidstaat.

7. Ten gevolge van Richtlijn 2008/8/EG, Pb EU 2008 L 44/11 zullen de plaats van dienstregels ingrijpend wijzigen. Zie hierover: A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008/6756, blz. 279-291, Ad van Doesum, Herman van Kesteren, Gert-Jan van Norden and Irene Reiniers, The new rules on the place of supply of services in European VAT, EC Tax Review, 2008/2, blz. 78-89, H. Hop en C. Cheung, Nieuwe spelregels voor de plaats van dienst, BtwBrief 2008, nr. 6-7, blz. 3-9, W.D. Kastelein en M.M.W.D. Merkx, Btw-pakket deel 1, Inleiding, BTW-Bulletin 2008, nr. 7-8, blz. 9-11, W.D. Kastelein en M.M.W.D. Merkx, Btw-pakket deel 2, Nieuwe hoofdregels en verleggingsregeling, BTW-Bulletin 2008, nr. 9, blz. 4-7, W.D. Kastelein en M.M.W.D. Merkx, Btw-pakket deel 3, Uitzonderingen, BTW-Bulletin 2008, nr. 10, blz. 1-5 en E.H. van den Elsen en M.M.W.D. Merkx, Btw-pakket deel 4, Administratieve eenvoud en administratieve verplichtingen, BTW-Bulletin 2008, nr. 11, blz. 6-11.

HOOFDSTUK 5

Verantwoording van de onderzoeksmethode

De lidstaten hebben een autonome rechtsorde gevestigd die rechten en verplichtingen creëert en ten behoeve waarvan zij hun soevereiniteit hebben begrensd.¹ Deze supranationale rechtsorde maakt een integraal en onvervreemdbaar deel uit van de nationale rechtsorde van de lidstaten. Het communautaire recht werkt door in het nationale recht. Dit geldt ook ten aanzien van de btw. Zoals ik in hoofdstuk 1 heb aangegeven, is de heffing van btw in de zevenentwintig lidstaten van de Europese Unie gebaseerd op de (Europese) Btw-richtlijn. In aanvulling op de Btw-richtlijn geldt de uitvoeringsverordening van 17 oktober 2005.² De lidstaten hebben de verplichting om de bepalingen van de Btw-richtlijn te implementeren in hun nationale recht.³ Het resultaat van de richtlijn is verbindend, maar de wijze waarop dit resultaat wordt bereikt is aan de lidstaten zelf.⁴ Ter zake van de implementatie van de richtlijnbevestigingen is hen weliswaar op onderdelen enige vrijheid gelaten, doch het begrippenkader van de Btw-richtlijn moet in alle lidstaten eenvormig worden toegepast. De Europese Commissie ziet toe op de juiste uitvoering van richtlijnen door de lidstaten.⁵ Het HvJ EG ziet daarop als rechtsprekende instantie toe. De Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB”) vormt de implementatie van de Btw-richtlijn in de Nederlandse regelgeving.⁶ De btw is aldus gefundeerd in het Europese recht.

Nationale wetgeving dient zoveel mogelijk te worden uitgelegd in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, ten einde het hiermee beoogde resultaat

1. HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos), Jur. 1984 blz. 3763. Zie ook: A. van Dongen, De harmonisatie van de btw (diss.), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007, blz. 51.
2. Verordening 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb EU 2005 L 288/1.
3. Art. 249 lid 1 EG-Verdrag (ex art. 189 EG-Verdrag).
4. HvJ EG 19 januari 1982, nr. 8/81 (Ursula Becker), Jur. 1982, blz. 00053, r.o. 17 en 18.
5. De commissie heeft, onder de voorwaarden van art. 226 EG-Verdrag (ex art. 169 EG-Verdrag) de bevoegdheid zogenoemde inbreukprocedures voor het HvJ EG te starten tegen lidstaten die hun verdragsverplichtingen niet nakomen.
6. De Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet van 28 juni 1968, Stb. 1968, 329) is bij Wet van 28 december 1978, Stb. 1978, 677 per 1 januari 1979 aangepast aan de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn).

te bereiken.⁷ Nationale bepalingen die op een richtlijn zijn gebaseerd, nemen dus de kleur aan van de onderliggende richtlijnbeplating. Dit wordt wel aangeduid als het “kameleon-effect”.⁸ Bestaat er twijfel over de uitlegging van een richtlijnbeplating, dan kan de nationale rechter prejudiciële vragen stellen aan het HvJ EG.⁹ De hoogste rechter, in Nederlandse fiscale zaken is dat de Hoge Raad, is – behoudens in het geval van een acte claire of acte éclairé¹⁰ – zelfs verplicht prejudiciële vragen aan het HvJ EG te stellen, indien zich een vraag van Europees recht voordoet.¹¹

Een richtlijn is gericht aan de lidstaten. In beginsel kunnen particulieren¹² zich dus niet op een richtlijn beroepen, wanneer een bepaling van nationaal recht niet richtlijnconform kan worden uitgelegd. Het HvJ EG heeft echter geoordeeld dat, onder bepaalde omstandigheden, een bepaling van nationaal recht die in strijd is met de (gunstiger) richtlijnbeplatingen buiten toepassing moet blijven en de richtlijnbeplating rechtstreeks toepassing moet vinden.¹³ Een richtlijnbeplating kan dus rechtstreekse werking hebben. Daartoe is vereist dat de betreffende richtlijnbeplating inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, de uitvoeringstermijn van de richtlijn is verstreken en de betrokken lidstaat verzuimd heeft de betreffende bepaling binnen de gestelde termijnen in het nationale recht ten uitvoer te leggen, of dit op een onjuiste wijze heeft gedaan.¹⁴ Is de richtlijnbeplating een facultatieve bepaling (een zogenoemde “kan-bepaling”), dan kan het uiteraard een lidstaat niet worden tegengeworpen dat hij geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden die de betreffende bepaling biedt. Pas wanneer een facultatieve bepaling is geïmplementeerd, kan aan een eventuele rechtstreekse werking ervan worden toegekomen. Geeft een richtlijnbeplating de nationale wetgever enige discretionaire bevoegdheden, dan zal de wetgever die bevoegdheden slechts binnen de begrenzing van de fiscale neutraliteit kunnen uitoefenen.¹⁵ Overigens kan een richtlijn geen omgekeerde rechtstreekse werking hebben. Een richtlijn kan niet tegen een particulier worden ingeroepen. Is een nationale bepaling dus gunstiger dan die van de daarmee corresponderende, doch onverenigbare richtlijnbeplating, dan geldt de nationale bepaling.¹⁶ Volledigheidshalve merk ik op dat wanneer een lidstaat onterecht afziet van heffing van btw (door bijvoorbeeld ten gunste van de belastingplichtigen een vrijstellingsbepaling te ruim uit te leggen), dit met zich mee kan brengen dat de be-

7. HvJ EG 13 november 1990, nr. C-106/89 (Marleasing), Jur. 1990, blz. I-04135, r.o. 8.

8. Zie L.F. Ploeger, noot onder HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

9. Art. 234 EG-Verdrag (ex art. 177 EG-Verdrag).

10. HvJ EG 6 oktober 1982, nr. 283/81 (Cilfit), Jur. 1982, blz. 03415, r.o. 13 en 14. Van een acte clair is sprake wanneer omtrent de uitleg van een richtlijnbeplating geen enkele twijfel kan bestaan. Van een acte éclairé is sprake wanneer het HvJ EG al een arrest over de betreffende problematiek heeft gewezen.

11. Art. 234 EG-Verdrag (ex art. 177 EG-Verdrag).

12. Het begrip “particulieren” wordt in deze context gebruikt als tegenhanger van “lidstaat”.

13. HvJ EG 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), BNB 1978/18 en HvJ EG 19 januari 1982, nr. 8/81 (Ursula Becker), Jur. 1982, blz. 00053.

14. HvJ EG 26 februari 1986, nr. 152/84 (Marshall), Jur. 1986, blz. 00723, r.o. 46– 49.

15. HvJ EG 17 februari 2005, nrs. C-453/02 en C-462/02 (Linneweber en Akritidis), V-N 2005/13.14, r.o. 24.

16. HvJ EG 8 oktober 1987, nr. 80/86 (Kolpinghuis), Jur. 1987, blz. 03969, r.o. 9 en 10.

treffende lidstaat verboden staatssteun in de zin van art. 87 EG-verdrag verleent aan haar burgers.¹⁷ Het voordeel kan dan de belastingplichtige, die van de regeling gebruik heeft gemaakt, worden ontnomen.

Uit het bovenstaande volgt dat de Btw-richtlijn, zoals die door het HvJ EG wordt uitgelegd, bij de toepassing van het recht inzake de heffing van btw de primaire rechtsbron is. Het Nederlandse recht op het gebied van de btw (in dit onderzoek refereer ik naar de regelgeving en de rechtspraak in Nederland op het gebied van de btw tezamen met “het nationale recht”, tenzij ik expliciet anders aangeef) neemt een ondergeschikte plaats in bij de heffing van btw. Daarom toets ik in dit onderzoek het nationale recht aan de Btw-richtlijn, de Btw-verordening en aan de rechtspraak van het HvJ EG (in dit onderzoek refereer ik met de term “Europees recht” naar deze bronnen tezamen, tenzij ik expliciet anders aangeef). Omdat de Btw-richtlijn sinds 1 januari 2007 de Zesde richtlijn vervangt, maar in de jurisprudentie veelal nog wordt verwezen naar de bepalingen uit de Zesde richtlijn, geef ik telkens wanneer ik een bepaling uit de Btw-richtlijn aanhaal, de corresponderende bepaling uit de Zesde richtlijn weer.

Vanwege het communautaire karakter van de btw, sluit ik zoveel mogelijk aan bij de begrippen die in de Btw-richtlijn en in de jurisprudentie van het HvJ EG worden gehanteerd. Zo gebruik ik het begrip “belastingplichtige” (art. 9 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) ik in plaats van het nationale equivalent daarvan: “ondernemer” (art. 7 Wet OB). Het begrip “economische activiteit” (art. 9 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) gebruik ik in plaats van het nationale begrip “beroep of bedrijf” (art. 7 Wet OB).¹⁸ Om dezelfde redenen, en omdat het het type belasting beter duidt, hanteer ik in dit onderzoek het begrip “btw” in plaats van het technisch ruimere begrip “omzetbelasting”.

Niettegenstaande het voorgaande, is in Nederland de Wet OB de formele rechtsgrond voor de heffing van btw.¹⁹ Een geschil met betrekking tot de btw ontstaat altijd eerst op nationaal niveau, de Wet OB als vertrekpunt hebbende. Reeds om die reden moet in dit onderzoek aandacht worden gegeven aan de nationale regelgeving, jurisprudentie en literatuur op het gebied van de btw. Bovendien vindt een aantal van de in dit onderzoek aan de orde komende samenwerkingsverbanden zijn oorsprong in jurisprudentie met betrekking tot regelgeving van vóór de introductie van het btw-stelsel, zodat ook om die reden nationale jurisprudentie en de doctrine in dit onderzoek moeten worden betrokken. Zoals aangegeven, zal ik telkens nagaan hoe het nationale recht zich verhoudt met de in de Btw-richtlijn geformuleerde normen, zoals deze door het HvJ EG worden uitgelegd.

17. HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-172/03 (Wolfgang Heiser), BNB 2005/183. Zie ook: J.J.P. Swinkels, Belastingregels kunnen verboden staatssteun vormen, WFR 2005/6636, blz. 1145-1150.

18. Zie met betrekking tot nationale begrippen die niet onmiddellijk een equivalent in de Btw-richtlijn lijken te hebben deel III.

19. Een rijksbelasting slechts geheven kan worden uit kracht van een wet (art. 104 Grondwet).

HOOFDSTUK 6

Opbouw van het onderzoek

Dit onderzoek is opgebouwd uit zes stappen. Iedere stap vertegenwoordigt een deel van dit onderzoek. Voor deze opbouw in modules heb ik gekozen om de lezer enerzijds in een vroegtijdig stadium inzicht te geven in de belangrijkste stappen van dit onderzoek en om te voorkomen dat antwoorden op vragen naar wenselijk recht gehouden zouden worden voor antwoorden op vragen naar positief recht. Anderzijds beoog ik met deze modulaire opbouw de lezer voldoende ingangen te bieden zodat hij – ook wanneer hij niet het gehele boek zou lezen – toch snel zijn weg kan vinden. De interne verwijzingen tussen de delen, hoofdstukken en paragrafen zijn in dat opzicht, net zoals het systeem van volledige, niet verkort weergegeven, voetnoten, een daaraan complementaire dienstverlening jegens de lezer,

De eerste twee van de zes stappen zijn voorbereidende stappen. Deel I en deel II van dit onderzoek beogen de lezer van voldoende informatie te voorzien om de kern van het voorliggende probleem te bevatten. Deel I van dit onderzoek bevat daartoe een korte inleiding op de centrale problematiek in dit onderzoek, de probleemstelling en de afbakening van dit onderzoek, alsmede een beschrijving van de maatschappelijke relevantie van dit onderzoek. Omdat het onderzoek niet slechts een beschrijvend onderzoek, maar juist ook een evaluerend onderzoek is, is in deel I het toetsingskader ondergebracht aan de hand waarvan het normatieve deel van de vraagstelling wordt beantwoord. De tweede stap (zie deel II van dit onderzoek) is het bepalen van de inhoud en de reikwijdte van de begrippen “samenwerking” en “samenwerkingsverband” zodat het mogelijk is de diverse verschijningsvormen van contractuele samenwerking te identificeren en te catalogiseren. Hiertoe ontwikkel ik een model van samenwerking. Om geen samenwerkingsvormen over het hoofd te zien, bestudeer ik het fenomeen van contractuele samenwerking allereerst als een zich in de maatschappij voordoend fenomeen. Ik beschouw de te onderkennen actoren en hun handelingen afzonderlijk, door een “subjectniveau” (het niveau van de actoren; welke actoren zijn er te onderkennen?) en een “objectniveau” (welke handelingen verrichten de actoren over en weer?) te onderscheiden. Vervolgens breng ik over deze laag met “feiten” een civielrechtelijke laag en een fiscaalrechtelijke laag aan. Daartoe definieer ik de begrippen subject en object in het burgerlijk recht en in het fiscale recht en pas deze in het model van samenwerking in. Ten slotte geef ik de in de fiscale uitvoeringspraktijk onderkende contractuele samenwerkingsvormen een plaats in het model op zowel het subjectniveau als op het objectniveau.

Het algemene, objectieve karakter van de btw doet vermoeden dat in beginsel alle handelingen waar iets tegenover gesteld wordt, ook die in het kader van een contractueel samenwerkingsverband, aan de heffing van btw zijn onderworpen. Er bestaat een “ocean van belastbaarheid”. Toch liggen er in die ocean “eilanden van onbelastbaarheid”. Verwacht zou mogen worden dat de eilanden van onbelastbaarheid Europees bepaald zouden zijn. Het nationale recht moet immers aan de in de Btw-richtlijn geformuleerde normen voldoen. Toch lijken er in het nationale recht eilanden van onbelastbaarheid voor te komen, die in het Europese recht niet bestaan. Alvorens de geselecteerde en gecategoriseerde samenwerkingsverbanden aan een positiefrechtelijke analyse vanuit zowel een nationaal als Europees perspectief te kunnen onderwerpen, en deze analyses met elkaar te kunnen vergelijken, is het dan ook noodzakelijk na te gaan van welke eilanden van onbelastbaarheid het bestaan wordt vermoed, en in hoeverre de nationale eilanden van onbelastbaarheid samen vallen met de Europese eilanden van onbelastbaarheid. Aldus bespreek ik in deel III de btw-kernbegrippen met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden. Ik prepareer een fiscaal instrumentarium aan de hand waarvan ik in deel IV kan bepalen of het nationale recht met betrekking tot handelingen in het kader van de aldaar besproken contractuele samenwerkingsverbanden in overeenstemming is met het Europese recht.

De vierde stap (zie deel IV van dit onderzoek) voorziet in de beantwoording van de centrale vragen naar de belastbaarheid van handelingen en het recht op aftrek van voorbelasting naar positief nationaal en Europees recht. Met gebruikmaking van het in deel III geprepareerde instrumentarium ontleed ik de diverse, in deel II voor dit onderzoek geselecteerde, samenwerkingsvormen. Ik kies in dat verband voor een benadering vanuit het burgerlijk recht. Telkens beschrijf ik de desbetreffende samenwerkingsvorm vanuit een civielrechtelijk perspectief.¹ Vervolgens voeg ik een fiscaalrechtelijke laag toe. Ik onderzoek eerst of het samenwerkingsverband als zodanig als een belastingplichtige (of althans een “btw-entiteit”) is te beschouwen. Vervolgens ga ik na in hoeverre de handelingen die in het kader van het betreffende samenwerkingsverband worden verricht, zich eventueel op één van de in deel III beschreven eilanden van onbelastbaarheid bevinden en in hoeverre een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot deze handelingen bestaat. Om het verschil met de handelingen, die buiten het kader van het samenwerkingsverband om worden verricht, inzichtelijk te maken, onderzoek ik tevens van die handelingen of zij belastbaar zijn en in hoeverre een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot die handelingen bestaat. Aangezien ik in deel III het nationale begrippenkader heb vergeleken met het Europese begrippenkader, kan ik vervolgens eventuele overeen-

1. Met betrekking tot de personenvennootschappen stonden op het moment van het afsluiten van dit manuscript ingrijpende veranderingen in het Burgerlijk Wetboek op stapel. Lange tijd heeft het erop geleken dat het betreffende wetsvoorstel (het wetsvoorstel personenvennootschappen) op 1 januari 2009 tot wet zou worden verheven. Gebleken is dat die datum niet haalbaar was. Om de bruikbaarheid van dit document zoveel mogelijk te garanderen voor de toekomst, heb ik ervoor gekozen uit te gaan van komend recht. Ik heb mij gebaseerd op de teksten die op de afsluitdatum van dit manuscript beschikbaar waren. Waar relevant, zijn verwijzingen opgenomen naar de situatie onder het recht dat op de afsluitdatum gold.

komsten of verschillen tussen de wijze waarop de heffing van btw naar nationaal recht en waarop die naar Europees recht verloopt identificeren.

De vijfde stap (zie deel V van dit onderzoek) betreft de beantwoording van dat deel van de centrale vragen dat een normatieve lading heeft; in hoeverre dienen de handelingen aan de heffing van btw te worden onderworpen en in hoeverre dient een recht op aftrek van voorbelasting te worden verleend met betrekking tot deze handelingen? Het betreft vragen naar wenselijk recht. Niet de regelgeving en de jurisprudentie staan in dit verband op de voorgrond, maar de algemene beginselen waarop de btw is gegrondvest. Om een dergelijke beoordeling naar wenselijk recht te kunnen maken, hanteer ik het in het volgende hoofdstuk beschreven toetsingskader.

De zesde stap die ik in dit onderzoek zet, vloeit automatisch voort uit de voorgaande stappen. In deel VI van dit onderzoek vat ik de resultaten van dit onderzoek samen, integreer ik hen en beantwoord ik de centrale onderzoeksvraag integraal. Daarbij vergelijk ik de uitkomsten van het onderzoek in deel IV met die van deel V.

HOOFDSTUK 7

Toetsingskader

7.1 Inleiding

Dit onderzoek richt zich op de vraag in hoeverre handelingen in het kader van contractuele samenwerking belastbaar zijn / moeten zijn, en op de vraag in hoeverre een recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot handelingen die onbelastbaar blijven / moeten blijven. Zoals aangegeven in hoofdstuk 2, betreft de centrale vraag in dit onderzoek enerzijds een vraag naar positief recht en anderzijds een vraag naar wenselijk recht.

Voor wat betreft de vragen naar positief recht eisen de nationale en Europese regelgeving en jurisprudentie een belangrijke rol. Desalniettemin zal een rechter, wanneer hij een beslissing neemt in een fiscale zaak, zich bij zijn afwegingen gestuurd weten door algemene beginselen. Binnen de kaders die de regelgeving een rechter biedt, zal hij – al dan niet geïnspireerd vanuit de doctrine – met deze beginselen rekening houden. De in dit onderzoek aan de orde zijnde vragen naar positief recht kunnen dus niet volledig los gezien worden van de algemene beginselen die in de btw van toepassing zijn. De algemene beginselen maken onderdeel uit van het positieve recht.

Vragen naar wenselijk recht, zijn vragen naar “ideaal recht”. Wanneer vragen van louter wenselijk recht aan de orde zijn, komt dus aan bestaande (nationale en Europese) regelgeving en jurisprudentie (het positieve recht) in beginsel geen belang toe. Wat wenselijk of ideaal is, verschilt per persoon, per plaats en in tijd. Om uitspraken te kunnen doen over wenselijk recht, is het noodzakelijk toch algemene normen te formuleren. Het is nodig een toetsingskader te ontwikkelen. Het gevaar bestaat echter dat bij de selectie van in het toetsingskader op te nemen normen, reeds persoonlijke keuzes worden gemaakt. De keuze voor een bepaald toetsingskader kan dan de uitkomsten van een onderzoek naar wenselijk recht beïnvloeden. Om dit te voorkomen en om tot een zo objectief mogelijk toetsingskader te komen, baseer ik het in dit onderzoek te hanteren toetsingskader de uitgangspunten van het btw-stelsel. Ik accepteer daarmee de politieke keuzes die bij de keuze voor een btw-stelsel zijn gemaakt.

7.2 Opbouw van het toetsingskader

Om voornoemde redenen, is het toetsingskader gebaseerd op de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel. Wat de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel zijn, laat zich afleiden uit de (inmiddels vaste) rechtspraak van het HvJ EG. Ik accepteer dus bewust dat de wezenlijke kenmerken van het btw-stelsel die kenmerken zijn, die het HvJ EG heeft geïdentificeerd. Ik voel mij daarin gesterkt door de doctrine.¹ Het HvJ EG heeft aangegeven dat de btw vier wezenlijke kenmerken heeft²:

1. de btw is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten;
2. de belasting is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt;
3. de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- of distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat daaraan voorafging;
4. de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

Deze wezenlijke kenmerken van de btw maken duidelijk op welke uitgangspunten het btw-stelsel is gebaseerd. Deze uitgangspunten volgen overigens ook rechtstreeks uit art. 1 lid 2 Btw-richtlijn:

1. De btw is een algemene, objectieve belasting (beginsel van een algemene heffing);
2. De btw wordt op een neutrale wijze geheven (fiscale neutraliteitsbeginsel);
3. Het rechtskarakter van de btw is een indirecte verbruiksbelasting (beoogd is om consumptief verbruik te belasten).

In de volgende paragrafen ga ik eerst afzonderlijk in op het algemene, objectieve karakter van de btw, het rechtskarakter van de btw en op het neutraliteitsbeginsel en bepaal ik in hoeverre zij geschikt zijn om als in dit onderzoek als toetsingscriteria te

1. Zie bijvoorbeeld: R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie* (diss.), Kluwer, Deventer, 2000, blz. 59 en A. Schenk and O. Oldman, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, Cambridge University Press, New York, 2007, blz. 16-17 alsmede blz. 33 en 34.
2. Zie onder andere: HvJ EG 27 november 1985, nr. 295/84 (Wilmot), Jur. 1985, blz. 03759, r.o. 15, HvJ EG 3 maart 1988, nr. 252/86 (Bergandi), Jur. 1988, blz. 01343, r.o. 15, HvJ EG 13 juli 1989, nrs. 93/88 en 94/88 (Wisselink en Co), BNB 1989/289, r.o. 18, HvJ EG 19 maart 1991, nr. C-109/90 (NV Giant), Jur. 1991, blz. I-01385, r.o. 14, HvJ EG 31 maart 1992, nr. C-200/90 (Dansk Denavit), Jur. 1992, blz. I-02217, r.o. 11, HvJ EG 7 mei 1992, nr. C-347/90 (Bozzi), Jur. 1992, blz. I-02947, r.o. 12, HvJ EG 26 juni 1997, nr. C-370/95 (Careda), V-N 1997, blz. 3631, r.o. 14, HvJ EG 17 september 1997, nr. C-130/96 (Solisnor), V-N 1998/6.26, r.o. 14, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-308/01 (GIL Insurance Ltd.), V-N 2004/27.20, r.o. 33 en HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), V-N 2006/52.20. r.o. 28.

dienen. In paragraaf 7.6 ga ik vervolgens nader in op de samenhang tussen deze drie elementaire bouwstenen van het btw-stelsel.

Naast deze drie uitgangspunten van het btw-stelsel moet belang worden toegekend aan het doelmatigheidsbeginsel. Het vormt een correctiemechanisme op de drie fundamentele uitgangspunten van de btw, in gevallen waarin de rechtstoepassing op onuitvoerbaarheid zou stranden. In paragraaf 7.7 ga ik in op dit beginsel en de positie die het ten opzichte van de andere beginselen inneemt.

7.3 Het algemene, objectieve karakter van de btw

Het begrip “algemeen karakter” slaat op het beginsel dat de btw een (verbruiks)belasting is die ziet op *alle* leveringen van goederen en diensten (het object van heffing).³ Het onderscheidt de btw van bijzondere verbruiksbelastingen die slechts ten aanzien van *enige* leveringen van goederen en / of diensten worden geheven.⁴ Vanwege de indirecte wijze van heffen in de btw, heeft het begrip echter ook betekenis voor de reikwijdte van het belastingsubject. Om te bewerkstelligen dat daadwerkelijk een zo groot mogelijke groep van leveringen van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken, moet een zo algemeen mogelijke definitie van de belastingplichtige (het “geadresseerde belastingsubject”, zie deel II, hoofdstuk 2, paragraaf 2.9 worden gehanteerd. Het algemene karakter van de btw heeft dus zowel betekenis op objectniveau als op subjectniveau.

Het algemene karakter van de btw maakt de btw een aantrekkelijke belasting voor overheden, met name wanneer deze op indirecte wijze wordt geheven. Een algemene indirecte belasting is minder gevoelig voor conjunctuurschommelingen dan bijvoorbeeld een inkomstenbelasting.⁵ In vergelijking met een directe belasting is de heffing van een indirecte algemene verbruiksbelasting minder merkbaar. Een btw lijkt daarom op minder weerstand te stuiten dan een directe belasting. De regelgeving inzake omzetbelasting wordt bovendien over het algemeen als overzichtelijker beschouwd dan bijvoorbeeld regelgeving inzake inkomstenbelasting.⁶ Met een relatief laag tarief kan een omzetbelasting een relatief hoge belastingopbrengst genereren, zelfs indien de uitvoering van de belastingheffing niet feilloos verloopt.⁷ In het

3. Zie onder andere: HvJ EG 13 juli 1989, nrs. 93/88 en 94/88 (Wisselink en Co), BNB 1989/289, r.o. 20, HvJ EG 19 maart 1991, nr. C-109/90 (NV Giant), Jur. 1991, blz. I-01385, r.o. 14, HvJ EG 7 mei 1992, nr. C-347/90 (Bozzi), Jur. 1992, blz. I-02947, r.o. 14, HvJ EG 26 juni 1997, nr. C-370/95 (Careda), V-N 1997, blz. 3631, r.o. 14 en 25, HvJ EG 17 september 1997, nr. C-130/96 (Solisnor), V-N 1998/6.26, r.o. 17 en HvJ EG 16 december 1992, nr. C-208/91 (Beaulande), Jur. 1992, blz. I-06709 r.o. 16.
4. Zie bijvoorbeeld: Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten; Wet van 24 december 1992, Stb. 1992, 683.
5. Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3 (MvT), blz. 21. Zie ook: K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 40.
6. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 40.
7. Vgl. A. Schenk and O. Oldman, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, Cambridge University Press, New York 2007, blz. 17.

geval van een belasting op slechts *enkele* goederen en diensten is een ondraaglijk hoog tarief noodzakelijk en zijn zware controlemechanismen nodig om eenzelfde belastingopbrengst te genereren als in het geval van een belasting op *alle* goederen en diensten.⁸ Illustratief is in dit verband punt 4 van de considerans van de (verval-
len) Tweede Richtlijn:

“Overwegende dat het, om het stelsel op een eenvoudige en neutrale wijze te kunnen toepassen en om het normale tarief van de belasting binnen redelijke grenzen te kunnen houden, noodzakelijk is de bijzondere regelingen en uitzonderingsmaatregelen in te perken”.

Het algemene karakter is een belangrijk en redelijkerwijs niet voor betwisting vatbaar uitgangspunt van de btw. Niet alleen vloeit het algemene karakter expliciet voort uit het bepaalde in art. 1 lid 2 Btw-richtlijn (ex art. 2 Eerste Richtlijn) en uit de rechtspraak van het HvJ EG⁹, ook in de literatuur bestaat geen discussie over het algemene karakter van de heffing.¹⁰ Het HvJ EG noemt het algemene karakter van de btw zelfs als het eerste kenmerkende element van de btw. Een zo groot mogelijke groep van leveringen van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken ten einde het uiteindelijke doel, het belasten van consumptief verbruik (zie paragraaf 7.5), zo dicht mogelijk te benaderen en om een zo groot mogelijke neutraliteit (zie paragraaf 7.4) te bewerkstelligen (zie over de samenhang tussen de drie uitgangspunten nader paragraaf 7.6). Daarbij past de veronderstelling dat de btw een objectieve belasting is, waarin de objectieve aard van de handelingen voorop staat.¹¹ In beginsel spelen in de btw persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige geen rol.

Van belang is te onderkennen dat wanneer een handeling in het kader van een contractueel samenwerkingsverband niet aan de heffing van btw wordt onderworpen, dit niet noodzakelijkerwijs betekent dat het algemene, objectieve karakter geweld is

8. Zie: het ABC Rapport, januari 1962, in: The EEC Reports on Tax Harmonisation, IBFD, Amsterdam, 1969, blz. 26. Vgl. A.J. van Doesum, De geschiedenis van de omzetbelasting in Nederland 1933 – 1954 (deel 1), Fiskaal 1998, nr. 8, blz. 286. Zie ook: K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 40.
9. Zie onder andere: HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie / Nederland), FED 1987/341, r.o. 6, HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), FED 1989/559, r.o. 10, HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, r.o. 17, HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 31, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 31, HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606, r.o. 20, HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124, r.o. 24, HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-498/03 (Kingscrest), V-N 2006/29.19, r.o. 29, HvJ EG 1 december 2005, nrs. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23, r.o. 15, HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154, r.o. 13 en HvJ EG 13 juli 2006, nr. C-89/05 (United Utilities), V-N 2006/41.14, r.o. 21.
10. M.E. van Hiltten, The Legal Character of VAT, in: D. Albregtse and H. Kogels, Selected Issues In European Tax Law, The Legal Character of VAT and the Application of General Principles of Justice, Kluwer Law International, London, 1999, blz. 3.
11. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24.

aangedaan. De onbelastbaarheid van leveringen van goederen en diensten kan heel wel worden veroorzaakt door gebreken aan het subject of het object van heffing. Als de onbelastbaarheid van een handeling bijvoorbeeld wordt veroorzaakt doordat er geen sprake is van een bezwarende titel, dan is dit conform hetgeen op grond van het algemene, objectieve karakter van de btw mag worden verwacht. Het algemene, objectieve karakter van de btw gaat immers niet zo ver dat ook andere handelingen dan leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door als zodanig handelende belastingplichtigen aan de heffing moeten worden onderworpen. Wordt de onbelastbaarheid van een handeling evenwel veroorzaakt door andere factoren dan mankementen aan het subject of object van heffing, dan lijkt de vaststelling te moeten zijn dat geen recht wordt gedaan aan het algemene, objectieve karakter van de btw.

7.4 Het neutraliteitsbeginsel in de btw

Uit de considerans van de Btw-richtlijn volgt dat binnen het btw-stelsel gestreefd wordt naar de grootste mate van “neutraliteit”. Wat moet worden verstaan onder het begrip “neutraliteit” definieert noch de considerans, noch de richtlijn zelf. Naast het begrip “neutraliteit” wordt ook het begrip “mededingingsneutraliteit” gebruikt.¹² Ook dat begrip wordt niet gedefinieerd. Naar het oordeel van het HvJ EG is het neutraliteitsbeginsel een fundamenteel beginsel in de btw.¹³

Het neutraliteitsbeginsel heeft evenwel meerdere dimensies. Er is een economische dimensie te onderkennen, waarbij de neutraliteit met zich meebrengt dat de belasting strikt evenredig is aan de prijs en er is een juridische dimensie te onderkennen, waarbij de neutraliteit een bijzondere verschijningsvorm van het algemene gelijkheidsbeginsel is.¹⁴

Neutraliteit in de economische zin, houdt in dat de heffing van belasting de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk dient te verstoren. Aangenomen wordt echter dat een belastingheffing onontkoombaar een invloed uitoefent op het economisch handelen. Het begrip “neutraliteit” in deze economische betekenis is daarom een relatief begrip. Een volledige neutraliteit is een utopie. Economische neutraliteit kan slechts beoordeeld worden in bepaalde aangewezen verhoudingen.¹⁵ Het neutraliteitsbeginsel in de economische context heeft op de eerste plaats betrekking op het voorkomen van louter door de belastingheffing ingegeven concentraties binnen bedrijfskolommen. De hoogte van de belastingheffing moet onafhan-

12. Preambule, punt 9 Btw-richtlijn.

13. HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16, r.o. 59, HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

14. HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 36 en HvJ EG 18 december 2008, nr. C-488/07 (Royal Bank of Scotland), V-N 2008/62.26, r.o. 27. Zie ook: J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, in A.C. Rijkers en H. Vording (red.), Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 53

15. J. Reugebrink, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 1965, blz. 4

kelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom. Er mag geen cumulatie van btw optreden in de productie- en distributiefase. De belasting moet strikt evenredig aan de prijs zijn, moet kunnen worden afgewenteld en mag slechts drukken op de particuliere consumptie. Een aspect van het neutraliteitsbeginsel is dus het “evenredigheidsbeginsel”. Met de term “evenredigheidsbeginsel” wordt hier bedoeld op het beginsel dat de btw een algemene verbruiksbelasting is die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten.¹⁶ Het neutraliteitsbeginsel, opgevat als evenredigheidsbeginsel heeft mijns inziens normatieve betekenis en is in die betekenis met name geschikt om als toetsingscriterium te dienen in dit onderzoek. Enerzijds brengt het evenredigheidsbeginsel met zich mee dat dubbele heffing (al dan niet in de vorm van belastingcumulatie) niet geoorloofd is, anderzijds brengt het met zich mee dat dubbele niet-heffing niet is toegestaan. Het onbelastbaar blijven van handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden, kan – indien er geen volledig recht op aftrek ter zake van die handelingen wordt gegeven – onder omstandigheden leiden tot verborgen btw in de prijs, die in een latere, belaste, schakel van de productie- en distributieketen tot belastingcumulatie kan leiden.

Het begrip neutraliteit heeft niet slechts de hiervoor beschreven economische dimensie. Het neutraliteitsbeginsel is tevens een *bijzondere* verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel. Het is de uitdrukking van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw.¹⁷ Het bijzondere gelijkheidsbeginsel (in de verschijning van het neutraliteitsbeginsel) vindt toepassing in gevallen waarin sprake is van “concurrerende ondernemers die handelen in soortgelijke goederen en / of diensten die (dus) met elkaar concurreren”.¹⁸ De considerans van de Btw-richtlijn vermeldt:

*“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen”.*¹⁹

16. HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 38). Het begrip “evenredigheidsbeginsel” wordt ook wel gehanteerd om aan te geven of een maatregel geschikt en noodzakelijk is (Zie onder meer: HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (Futura Participations), FED 1998/365, r.o. 26, HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), BNB 2004/258, r.o. 49 en HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2006/72, r.o. 35). Om een onderscheid tussen beide te maken, duid ik in dit onderzoek het evenredigheidsbeginsel in laatstbedoelde zin aan als “proportionaliteitsbeginsel” (zie over deze term: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II), WFR 2006/6680, blz. 859–860).
17. HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 36.
18. HvJ EG 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), BNB 2006/256, r.o. 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak alsmede HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 36.
19. Punt 7 van de considerans van de Btw-richtlijn. De Eerste richtlijn bevatte een soortgelijke overweging (punt 8). Ook in de Tweede richtlijn (punt 3) en de Zesde richtlijn (punt 4) waren vergelijkbare overwegingen opgenomen.

Volgens het HvJ EG is in de btw het *algemene* gelijkheidsbeginsel slechts een vangnet. In beginsel vindt het neutraliteitsbeginsel toepassing, tenzij:

“(...) sprake is van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden”.²⁰

De toepassing van het neutraliteitsbeginsel als een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel heeft de functie de neutraliteit ten aanzien van de mededinging te bewerkstelligen. In de nationale context heeft het neutraliteitsbeginsel in die zin betrekking op het realiseren van een gelijke belastingdruk ten aanzien van vergelijkbare goederen en – in een wat ruimere formulering – ten aanzien van soortgelijke economische verrichtingen.²¹ Vergelijkbare economische verrichtingen dienen aan dezelfde normen onderworpen te worden. Daarnaast heeft het begrip betrekking op de gelijke toepassing van de omzetbelasting ten aanzien van bedrijven. Belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare positie bevinden, dienen op een gelijke wijze in de heffing van btw te worden betrokken. De rechtsvormneutraliteit op subjectniveau in de btw is hier een uitvloeisel van. Het is deze norm die onder andere bepaalt dat “eenieder” ongeacht de rechtsvorm, als belastingplichtige kan worden aangemerkt. Ook een combinatie van (personen, rechtspersonen en andere subjecten), die een feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit, kan dus een belastingplichtige zijn (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1). Een uitvloeisel van het neutraliteitsbeginsel is het (tevens met het doelmatigheidsbeginsel verband houdende) eenvoudbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel vereist een eenvoudige en gelijke toepassing van de omzetbelasting ten aanzien van bedrijven, omdat een ingewikkelde belastingheffing als concurrentieverstorend wordt ervaren. De complexiteit van belastingheffing weegt voor kleinere bedrijven relatief zwaarder dan voor grotere bedrijven (zie hierna, paragraaf 7.7 over het doelmatigheidsbeginsel) en verstoort de neutraliteit.²²

In de internationale context heeft het neutraliteitsbeginsel in het bijzonder betrekking op de internationale, grensoverschrijdende handel in goederen, en in ruimere zin op de (grensoverschrijdende) economische verrichtingen.²³ In het algemeen wordt dit wel aangeduid als de “externe neutraliteit”. De externe neutraliteit houdt in dat de btw niet als een bedrijfsbelasting mag werken doordat (definitief) niet af te wentelen btw zou drukken op goederen en diensten die in een ander land worden geconsumeerd. Voorts houdt het in dat de btw niet als een invoerrecht dient te fungeren. Zou bij het betrekken van goederen en diensten uit andere landen geen btw worden geheven, dan brengt dit met zich mee dat consumptie plaats kan vinden zonder dat daar btw op drukt, of terwijl daar minder btw op drukt dan dat de binnenlandse regelgeving voorschrijft. Zulks is niet verenigbaar met het algemene ka-

20. HvJ EG 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer III), V-N 2008/21.22, r.o. 49.

21. HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

22. ABC Rapport, januari 1962, in: The EEC Reports on Tax Harmonisation, IBFD, Amsterdam, 1969, blz. 25.

23. HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20, r.o. 25.

rakter van de btw. Bovendien – en daar ligt een verband met de juridische dimensie van de btw – zou een dergelijk gevolg leiden tot verstoring van de mededinging, doordat op soortgelijke goederen een verschillende belastingdruk zou gelden. Verstoring van concurrentieverhoudingen tussen binnenlandse leveranciers en buitenlandse leveranciers moet worden voorkomen, omdat anders de doelstelling van het realiseren van een gemeenschappelijke / interne markt²⁴ niet haalbaar is.²⁵ Niet alleen de (uiteindelijke) belastingdruk van uit het binnenland en buitenland betrokken prestaties moet gelijk zijn. De externe neutraliteit van de belasting brengt ook met zich mee dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast, ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt.²⁶ Slechts dan kan een verstoring van de mededinging worden voorkomen. In dit onderzoek laat ik de externe neutraliteit van de belasting in beginsel verder buiten beschouwing, omdat deze niet zozeer relevant is in het kader van het fenomeen contractuele samenwerking, als wel in het kader van het fenomeen van grensoverschrijdende handel. Ik hanteer het externe neutraliteitsbeginsel wel in die gevallen waarin het nationale recht met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden niet strookt met het Europese recht, omdat het fenomeen van samenwerking, in combinatie met verschillen in de fiscale behandeling tussen lidstaten juist tot verstoring van de externe neutraliteit leidt.

Nu aan het neutraliteitsbeginsel in de btw zo'n prominente plaats toekomt, acht ik het zinvol om in dit onderzoek het neutraliteitsbeginsel als toets te hanteren. Zowel de economische neutraliteit, opgevat als evenredigheidsbeginsel als de juridische neutraliteit, opgevat als bijzonder gelijkheidsbeginsel is normstellend bij de beantwoording van de vraag of handelingen in een productie- en distributieketen aan de heffing van btw moeten worden onderworpen alsook voor de vraag of er een recht of aftrek van voorbelasting moet bestaan ten aanzien van de betreffende handelingen.

7.5 Het rechtskarakter van de btw

Hoewel het rechtskarakter van de btw in de literatuur regelmatig is bediscussieerd en er zelfs is betoogd dat "het rechtskarakter" van de btw niet bestaat,²⁷ bestaat er nochtans weinig twijfel over het antwoord op de vraag wie en wat de btw beoogt te belasten. Wie en wat belast moet worden met btw valt bovendien op te maken uit de Btw-richtlijn en uit de jurisprudentie van het HvJ EG.

24. Uit de rechtspraak van het HvJ EG is af te leiden dat de begrippen "gemeenschappelijke markt" en "interne markt", hoewel gebaseerd op verschillende rechtsgronden (art. 94 en art. 95 van het EG Verdrag) aan elkaar zijn gelijk te schakelen (HvJ EG 11 juni 1991, nr. C-300/89 (Titaandioxyde), Jur. 1991 blz. I-02867, r.o. 14). In art. 2 lid 3 van het Verdrag van Lissabon wordt ook nog enkel de term "interne markt" gehanteerd. Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, Pb EU 2007, C-306/01. Zie: F. Amtenbrink en H.H.B. Vedder, *Recht van de Europese Unie*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2008, blz. 287 en 288.

25. Art. 2 EG Verdrag.

26. HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03 (Banca Popolare di Cremona), V-N 2006/52.20, r.o. 20 en 23, HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 28.

27. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 72.

Uit art. 1 lid 2 Btw-richtlijn volgt dat het btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een (algemene) verbruiksbelasting wordt geheven. De btw beoogt particuliere consumptie te belasten. Dat om eenvoud- en doelmatigheidsredenen²⁸ geen directe belasting op particuliere consumptie wordt geheven, doet mijns inziens aan dit uitgangspunt niet af. Dat geldt ook voor het gegeven dat in feite de bestedingen van particulieren in de heffing worden betrokken. Die vormen mijns inziens slechts de maatstaf op basis waarvan de particuliere consumptie kan worden bepaald.²⁹ Het wijzigt het karakter van de btw als verbruiksbelasting niet in dat van een bestedingsbelasting. De abstractie die plaatsvindt door niet de particuliere consument, maar de ondernemer als belastingplichtige aan te merken, en niet de particuliere consumptie maar leveringen en diensten van ondernemers in de heffing te betrekken, is naar mijn mening niet bepalend voor het antwoord op de vraag wie en wat belast zou moeten worden. Het rechtskarakter van de btw is mijns inziens dan ook te duiden als een belasting op het consumptieve verbruik. Het is een (indirecte) verbruiksbelasting.³⁰ Verbruik moet daarbij worden opgevat als het ter bevrediging van behoeften aanwenden van goederen en diensten.³¹

In het kader van de uitleg van richtlijnbepalingen en de daarop gebaseerde nationale bepalingen is het rechtskarakter normatief.³² Het HvJ EG gebruikt bij gelegenheid het rechtskarakter dan ook om de bepalingen van de Btw-richtlijn uit te leggen.³³ Het met een beroep op het rechtskarakter van de btw mitigeren of juist aanscherpen van het algemene karakter van de btw draagt mijns inziens bij aan een rechtvaardige

28. L.F. Ploeger, Het verbruik in de omzetbelasting (I), WFR 1972/5109, blz. 976, K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 49, G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 27.
29. In dezelfde zin: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 7.
30. Een verbruiksbelasting als de btw is te definiëren als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Ook al loopt consumptie vaak niet synchroon met de besteding, is de besteding wel een maatstaf die voldoet aan de eisen van eenvoud en doelmatigheid. Een verdere abstractie naar tegenover de bestedingen staande leveringen en diensten door ondernemers maakt niet dat de belasting daarmee het karakter van een belasting op consumptie verliest. Vgl. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 16, H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1994, blz. 73, G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 26 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 7.
31. In dezelfde zin: J.C.L. Huiskamp, De omzetbelasting in internationaal verband (diss.), Kluwer, Deventer, 1966, blz. 111.
32. In dezelfde zin: J. Reugebrink, Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 1965, blz. 6.
33. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996, blz. 4573, r.o. 19. Het HvJ EG overwoog: "Het basisbeginsel van het BTW-stelsel is dat enkel de eindverbruiker wordt belast. Derhalve kan de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen BTW niet hoger zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde BTW is berekend".

belastingheffing, omdat het recht doet aan het draagkrachtbeginsel.³⁴ Ook al is de btw geen heffing *naar* draagkracht, het is wel degelijk een heffing *van* draagkracht. Het draagkrachtbeginsel waarborgt uiteindelijk dat elk individu na heffing van belasting voldoende over heeft om te voorzien in het noodzakelijk levensonderhoud (het beginsel van het noodzakelijk levensonderhoud of het beginsel van “the ability to pay”).³⁵ Het zorgt voor een gelijkheid naar evenredigheid³⁶ en is een uitdrukking van de onderlinge solidariteit van burgers.³⁷ Dit betekent mijns inziens niet dat de btw, afzonderlijk bezien, in de kern een draagkrachtheffing is.³⁸ Afgezien van enige (wezensvreemde) elementen in de Btw-richtlijn (verlaagde tarieven, vrijstellingen, bijzondere regelingen) beoogt de heffing van btw geen herverdeling tot stand te brengen. In de btw heeft het draagkrachtbeginsel een economische betekenis. De btw houdt in zoverre rekening met het draagkrachtbeginsel dat het rekening houdt met de “spending power” of “the ability to pay” van burgers. Daarbij past het om ook (consumptief) verbruik te zien als maatstaf voor draagkracht.³⁹

Zoals ik in het voorgaande heb aangegeven, wordt de btw om doelmatigheidsredenen op een indirecte wijze geheven. De btw heeft dus een indirect karakter. Dit indirecte karakter, dat met zich meebrengt dat de belasting wordt afgewenteld op de consumerende particulier, zodat zij neerslaat bij een ander dan de belastingplichtige, vloeit voort uit de norm die het rechtskarakter oplegt: het particuliere verbruik moet worden belast. Het indirecte karakter is dus geen doel op zich, maar een middel om op doelmatige wijze zoveel mogelijk recht te doen aan het rechtskarakter van de btw. Dit neemt niet weg dat de keuze voor de indirecte vorm wel normen creëert die passen bij deze keuze.⁴⁰ De indirecte vorm van de belasting kan echter niet verklaren waarom er tussen twee of meer belastingplichtigen *heffing* van btw plaats moet vin-

34. Een belastingstelsel waarin aan het draagkrachtbeginsel betekenis wordt toegekend, wordt beschouwd als een rechtvaardig belastingstelsel. Zie: W.J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I, N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn, 1954, blz. 43., en G.L.J.J. Adriaansen-Keulers, Rechtvaardigheid bij belastingen, Kluwer (diss.), Deventer, 1996, blz. 35. Zie ook: J.L.M. Gribnau, Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007, blz. 43.

35. W.J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I, N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn, 1954, blz. 44, L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht (diss.), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 190. E.C.C.M. Kemmeren, Principle of Origin in Tax Conventions, A Rethinking of Models (diss.), Tilburg, KUB, 2001, blz. 23–26 en blz. 520. Zie ook: J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, FED, Deventer, 1997, blz. 21 (niet meer opgenomen in de elfde druk, 2007).

36. L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht (diss.), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 189.

37. L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht (diss.), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 189, en G.L.J.J. Adriaansen-Keulers, Rechtvaardigheid bij belastingen, Kluwer (diss.), Deventer, 1996, blz. 35.

38. In dezelfde zin: J.L.M. Gribnau, Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007, blz. 48.

39. L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht (diss.), Kluwer, Deventer, 1980, blz. 191.

40. A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 50. Denie geeft als voorbeeld van een norm die voortvloeit uit de indirecte vorm van de heffing dat men van (geadresseerde) belastingplichtigen niet meer kan verwachten dan dat zij hun eigen gedragingen kennen.

den. Ik hanteer de indirecte vorm in dit onderzoek daarom in beginsel niet als een afzonderlijk toetsingscriterium (zie evenwel deel V, hoofdstuk 30, paragraaf 30.3.2.2).

Bij de beantwoording van vragen naar de belastbaarheid van handelingen in de eindschakel van een productie- en distributieketen kan het rechtskarakter van de btw op zichzelf een nuttig toetsingselement zijn. Het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting verhindert bijvoorbeeld dat een belastingplichtige meer btw moet voldoen dan de btw over de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenwaarde.⁴¹ Zowel in gevallen waarin de uiteindelijke particuliere consumptie niet wordt belast, als in gevallen waarin zij meer dan eenmaal wordt belast, wordt geen recht gedaan aan het rechtskarakter van de btw. Wanneer zich echter onbelastbare handelingen voordoen in een aan de eindschakel voorafgaande schakel, bewerkstelligt het inhaaleffect dat uiteindelijk de particuliere consumptie tóch wordt belast. Een toetsing aan het rechtskarakter van schakels die voorafgaan aan de eindschakel van een productie- en distributieketen zal daarom niet snel tot heffing van btw dwingen.⁴² Het ligt in de lijn der verwachting dat wanneer de toets aan het rechtskarakter wordt aangelegd ter zake van onbelastbare handelingen in het kader van een samenwerkingsverband, het rechtskarakter op zichzelf niet zal dwingen tot de conclusie dat heffing van btw tóch plaats dient te hebben. Juist in dit onderzoek, dat zich toespitst op handelingen in aan de laatste schakel voorafgaande schakels, moet dus van deze toets niet teveel resultaat worden verwacht, temeer daar de handelingen in de laatste schakel normaliter aan de heffing van btw zijn onderworpen. Het inhaaleffect waarborgt dan het rechtskarakter van de btw. Omdat het rechtskarakter van de btw zo fundamenteel is (het bepaalt wie en wat belast moet worden), meen ik evenwel dat ik dit toetsingscriterium niet op voorhand kan verwerpen. Gezien het belang van het fiscale neutraliteitsbeginsel ten opzichte van het belang van het rechtskarakter van de btw in het kader van de te beantwoorden onderzoeksvraag, moet mijns inziens echter een groter gewicht worden toegekend aan de toetsing aan het fiscale neutraliteitsbeginsel dan aan de toetsing aan het rechtskarakter, voor zover tussen deze toetsingscriteria geen onlosmakelijke samenhang bestaat. In de volgende paragraaf geef ik aan op welk vlak van een dergelijke samenhang sprake is.

7.6 De samenhang tussen het algemene karakter, het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel

Een belasting als de btw, die beoogt alle particuliere consumptie te belasten, dwingt tot een algemene heffing. De indirecte vorm van de btw versterkt dit.⁴³ Het algemene karakter kan voorts niet los gezien worden van het neutraliteitsbeginsel. Dit blijkt

41. HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996, blz. 4573, r.o. 19.

42. Wanneer het onbelastbaar blijven van een handeling in een schakel tot gevolg heeft dat uiteindelijk (bijvoorbeeld doordat in opvolgende schakels de handelingen ook onbelastbaar blijven), aan het eind van de keten het resultaat is dat particuliere consumptie geheel onbelast is gebleven, wordt evenwel aan het rechtskarakter geen recht gedaan. Ik acht het mogelijk dat het rechtskarakter in dergelijke gevallen ertoe dwingt dat de handelingen aan de btw worden onderworpen, mits daarvoor een grondslag is te vinden in de Btw-richtlijn.

43. Vgl. A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 13.

ook uit hetgeen hierover in punt vijf van de considerans van de Btw-richtlijn is opgemerkt:

“Een BTW-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast”.⁴⁴

Het algemene karakter is, gelijk het HvJ EG heeft geoordeeld, een belangrijk uitgangspunt van de btw. Een zo groot mogelijke groep van leveringen van goederen en diensten wordt in de heffing betrokken ten einde het uiteindelijke doel, het belasten van consumptief verbruik, zo dicht mogelijk te benaderen en om een zo groot mogelijke neutraliteit te bewerkstelligen.

Het algemene karakter van de btw valt samen met de eis van *neutraliteit*, in die zin dat de belasting evenredig aan de prijs is die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt. Dit betekent dat de belasting afgewenteld moet kunnen worden op de eindconsument op wie de belasting volgens het *rechtskarakter* dient te drukken⁴⁵, dat geen cumulatie van btw op mag treden in het productie- en distributieproces en dat een belastingplichtige de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering kan brengen.⁴⁶ De belasting is volledig neutraal ten aanzien van belastingplichtigen die voor het stadium van de uiteindelijke belastingheffing optreden.⁴⁷

Zoals aangegeven in paragraaf 7.4 heeft de neutraliteit van de btw evenwel meer dimensies. Het neutraliteitsbeginsel in de btw is ook een verbijzondering van het algemene gelijkheidsbeginsel.⁴⁸ Ook dit hangt mijns inziens samen met het rechtskarakter van de btw. Een ongelijke behandeling van gelijke belastingplichtigen of van gelijke transacties kan ertoe leiden dat de belasting niet afgewenteld kan worden op de eindconsument op wie de belasting volgens het *rechtskarakter* dient te drukken.

Hoewel ik dus in dit toetsingskader een onderscheid aanbreng tussen het algemene karakter van de btw, de neutraliteit van de btw en het rechtskarakter van de btw, zal een uiteindelijke toets aan deze fundamentele beginselen uiteindelijk niet altijd per element plaats vinden, nu zij zo met elkaar zijn verweven.

44. Punt 5 van de preambule van de Btw-richtlijn. Eenzelfde overweging was opgenomen in de preambule van de Eerste richtlijn (punt 5).

45. HvJ EG 3 maart 1988, nr. 252/86 (Bergandi), Jur. 1988, blz. 01343, r.o. 8, HvJ EG 26 juni 1997, nr. C-370/95 (Careda), V-N 1997, blz. 3631, r.o. 14, HvJ EG 8 juni 1999, nr. C-338/97, C-344/97, C-390/97 (E. Pezl e.a.), V-N 1999/37.31, r.o. 24.

46. Vgl. HvJ EG 19 maart 1991, nr. C-109/90 (NV Giant), Jur. 1991 blz. I-01385, r.o. 14.

47. HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), V-N 2006/52.20, r.o. 32.

48. HvJ EG 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer III), V-N 2008/21.22, r.o. 49.

7.7 Het doelmatigheidsbeginsel

De in de vorige paragrafen besproken beginselen vormen de basis om tot een rechtvaardige heffing te komen. Wanneer strikt de hand wordt gehouden aan deze beginselen, kan echter tóch van een onrechtvaardige heffing sprake zijn. Zoals Hofstra en Niessen, in navolging van Slagter, betogen, is het goede recht niet meer dan een compromis tussen de eisen van de rechtvaardigheid en die van de doelmatigheid.⁴⁹ Ook in het belastingrecht is het doelmatigheidsbeginsel van toepassing. Op het gebied van de (Europese) btw heeft het HvJ EG de toepasbaarheid van het doelmatigheidsbeginsel dan ook expliciet erkend. Zo overwoog het HvJ EG in de zaak Ahold met betrekking tot het afronden van bedragen:

“Hoewel de eerbiediging van dit laatste beginsel (het evenredigheidsbeginsel, AvD) vereist dat wanneer afronding noodzakelijk is, deze op zodanige wijze wordt uitgevoerd, dat het afgeronde bedrag het btw-bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van het geldende tarief, zo dicht mogelijk benadert, neemt dit niet weg dat met een dergelijke handeling naar haar aard wordt beoogd de berekening te vergemakkelijken zodat zij het vereiste van een zo nauwkeurig mogelijke evenredigheid moet verenigen met de praktische behoeften van een daadwerkelijke toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat berust op het beginsel van aangifte door de belastingplichtige.”⁵⁰

In het kader van dit onderzoek, vormt met name de eis van doelmatigheid een belangrijk toetsingscriterium. Aan het doelmatigheidsbeginsel is mijns inziens inherent de norm dat de heffing van btw, bezien vanuit zowel de positie van de fiscus als vanuit de belastingplichtige, op een zo eenvoudig mogelijke wijze dient te verlopen. Dit houdt ook ten nauwste verband met het neutraliteitsbeginsel (zie paragraaf 7.4). Het doelmatigheidsbeginsel kan ertoe dwingen dat in bepaalde situaties aan andere beginselen minder of geen gewicht wordt toegekend. De (Europese) rechter kan het hanteren om de onverkorte werking van wet- en regelgeving en de in het voorgaande besproken beginselen te mitigeren.⁵¹ Het rechtskarakter, de fiscale neutraliteit of andere beginselen kunnen onder omstandigheden wellicht tot heffing van btw dwingen, doch wanneer een belastingplichtige daarmee onevenredig wordt bezwaard, gebiedt het doelmatigheidsbeginsel dat heffing toch achterwege blijft. Anderzijds moet het doelmatigheidsbeginsel niet tot uitgangspunt worden verheven.

49. W.J. Slagter, *Rechtvaardigheid en doelmatigheid* (oratie), Rotterdam, 1961 en H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 71-72.

50. HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 39.

51. *Lidstaten* daarentegen, mogen naar het oordeel van het HvJ EG, het doelmatigheidsbeginsel niet zo hanteren dat zij daarmee een inbreuk maken op het fiscale neutraliteitsbeginsel. Zie: HvJ EG 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), BNB 2006/256, r.o. 35: “Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat het vereiste van een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen de lidstaten niet toestaat om inbreuk te maken op de doelstellingen van de Zesde richtlijn of op de gemeenschapsrechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de BTW tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit”.

De toepassing ervan moet proportioneel zijn. Zonder dus het doelmatigheidsbeginsel tot een uitgangspunt te verheffen, komt het mij voor dat dit beginsel een corrigerende werking kan hebben ten aanzien van de toepassing van de hiervoor besproken beginselen, mits het proportioneel wordt toegepast. Ik hanteer het doelmatigheidsbeginsel daarom als ultimum remedium in dit onderzoek.

7.8 Conclusie

In de btw wordt gekenmerkt door het algemene, objectieve karakter ervan, door het neutraliteitsbeginsel en door het rechtskarakter. Deze kenmerken zijn normstellend. Het neutraliteitsbeginsel heeft meerdere gedaanten. Ik heb vastgesteld dat voor dit onderzoek het neutraliteitsbeginsel in de gedaante van “evenredigheidsbeginsel” (het beginsel dat de belasting strikt evenredig aan de prijs moet zijn) en in de gedaante van “bijzondere gelijkheidsbeginsel” naast het algemene karakter en het rechtskarakter van de btw als toetsingscriterium kan dienen. Toepassing van deze beginselen kan in voorkomende gevallen gecorrigeerd door het doelmatigheidsbeginsel, mits dat proportioneel wordt toegepast. Aldus bestaat het in dit onderzoek te hanteren toetsingskader uit 1) het algemene karakter van de btw, 2) het neutraliteitsbeginsel opgevat als evenredigheidsbeginsel, 3) het neutraliteitsbeginsel opgevat als gelijkheidsbeginsel, 4) het rechtskarakter van de btw en 5) het doelmatigheidsbeginsel. In gevallen waarin het nationale recht afwijkt van het Europese recht, hanteer ik – waar nodig – tevens het beginsel van externe neutraliteit. Dit toetsingskader gebruik ik op de eerste plaats bij de beantwoording van de vragen naar positief recht als aanvulling op de beschikbare nationale en Europese regelgeving en jurisprudentie. Bij de beantwoording van de vragen naar wenselijk recht, vormt het toetsingskader de basis waarop uitspraken over wenselijk recht gedaan kunnen worden.

Deel II – Theoretisch kader

HOOFDSTUK 8

Samenwerking als een in de maatschappij waarneembaar verschijnsel: een model van samenwerking

8.1 Inleiding

Dit rechtswetenschappelijke onderzoek gaat over de heffing van btw ten aanzien van contractuele samenwerkingsverbanden. Zouden de contractuele samenwerkingsverbanden echter enkel vanuit een zuiver rechtswetenschappelijke invalshoek worden benaderd, dan bestaat het gevaar dat bij het waarnemen van de diverse vormen van contractuele samenwerking vanuit de op de achtergrond aanwezige rechtsregels al een selectie van de waargenomen feiten wordt gemaakt. Het recht ordent immers de maatschappij. Het biedt een kader om verschijnselen die zich in onze maatschappij voordoen, te benoemen en van een structuur te voorzien. Het recht is aldus een manier om selectief naar “feiten” te kijken. Slechts aan bepaalde feiten, de zogenoemde “rechtsfeiten”, verbindt het recht gevolgen. De rechtsfeiten zijn slechts die feiten die vanuit de rechtsregel relevant zijn.¹ Aan de vaststelling van wat rechtsfeiten zijn, gaat een beoordeling van de feitelijke omstandigheden vooraf. Welke gevolgen vervolgens aan welke rechtsfeiten worden verbonden, wordt bepaald door de (rechts)regel. Hoewel in theorie een duidelijk onderscheid valt te maken tussen feiten en regels, is dit in de praktijk minder eenvoudig. Met kennis van een rechtsregel ligt het immers voor de hand slechts die feiten te selecteren die vanuit de rechtsregel van belang zijn.² De rechtsregel is dan een feitenfilter. Een intern gezichtspunt vanuit het recht belemmert aldus een objectieve waarneming van feiten.³ Bovendien is de maatschappij doordrenkt van juridische concepten, waardoor een zuivere objectieve waarneming van feiten wordt bemoeilijkt. In het bijzonder geldt dit ten aanzien van

1. H. Franken en P.W. Brouwer, *Encyclopedie van de rechtswetenschap*, Kluwer, Deventer, 2003, blz. 257 en H.W.M. van Kesteren, *Misbruik van recht in de omzetbelasting (oratie)*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 7.
2. H.W.M. van Kesteren, *Misbruik van recht in de omzetbelasting (oratie)*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 7.
3. Vgl. R. Schwitters, *Recht en samenleving in verandering*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 13 - 15.

contractuele samenwerkingsverbanden, waarbij bedacht moet worden dat de (fiscale) rechtsregels de keuze voor een bepaalde rechtsvorm van het samenwerkingsverband kunnen beïnvloeden.

Gezien de moeilijkheden die bestaan bij een waarneming vanuit een intern gezichtspunt, zal ik het fenomeen eerst benaderen vanuit een andere dan de (fiscaal-) juridische invalshoek. Omdat in de organisatiewetenschappen al veel onderzoek is gedaan naar het fenomeen samenwerking tussen ondernemingen, kies ik voor die invalshoek.

Ik beschrijf het fenomeen van samenwerking aldus zoveel mogelijk vanuit een extern gezichtspunt, al besef ik dat het voor een jurist met kennis van de relevante rechtsregels welhaast onmogelijk is een zuiver extern gezichtspunt te kiezen. Doordat in de maatschappij nu eenmaal in het recht gecreëerde samenwerkingsvormen worden geaccepteerd, zal bij een omschrijving van de feitelijke grondslag van samenwerking altijd enige mate van selectie vanuit de rechtsregel plaatsvinden. Toch zal ik trachten om op een zo objectief mogelijke wijze, onafhankelijk van hetgeen het (privaat)recht normeert, te komen tot een model dat de modaliteiten van samenwerking zo goed mogelijk beschrijft. Dit model gebruik ik om inzichtelijk te maken hoe de begrippen op elkaar inhaken die in het burgerlijk recht en in het fiscale recht worden gebruikt om samenwerking te normeren. Voorts maak ik aan de hand van dit model duidelijk wat de betekenis van de “intensiteit van samenwerking” is voor de te onderkennen handelingen die de samenwerkende partijen in het kader van hun samenwerking verrichten. Het model bepaalt de volgorde waarin ik de diverse samenwerkingsvormen aan een analyse onderwerp. Door te beginnen bij de samenwerkingsverbanden die gebruikt worden door partijen die een geringe mate van intensiteit van samenwerking wensen, en op te bouwen naar samenwerkingsverbanden voor partijen die intensiever wensen samen te werken, laat ik zien dat er spanning bestaat tussen het algemene, objectieve karakter van de btw (inclusief het bijbehorende aftrekrecht) en de idee van samenwerking. Dit deel van het onderzoek vormt dus de leidraad voor de volgende delen.

8.2 De begrippen “samenwerking”, “samenwerkingsverband”, “coöperatie” en “alliantie”

De begrippen “samenwerking” en “samenwerkingsverband” veronderstellen in ieder geval het bestaan van minstens twee zelfstandige actoren. Voorts wordt verondersteld dat die actoren een relatie met elkaar onderhouden.

Het begrip “samenwerking” is een afgeleide van het werkwoord “samenwerken”. Volgens Van Dale⁴ betekent “samenwerken”:

“met elkaar, met verenigde krachten werken, gemeenschappelijk aan eenzelfde taak werken”.

4. Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005.

Een “samenwerkingsverband” is volgens Van Dale een:

“overeenkomst tussen twee personen of instanties betreffende de onderlinge samenwerking.”

In de Van Dale wordt met het begrip “coöperatie” – afgezien van een specifieke in het burgerlijk recht onderkende samenwerkingsvorm⁵ of de daardoor gedreven winkel – “het samenwerken” bedoeld en is het begrip “alliantie” synoniem aan het begrip “samenwerkingsverband”. Zie over andere, aanverwante begrippen nader: deel IV, hoofdstuk 26.

Vanuit een organisatiewetenschappelijke benadering is samenwerking te beschouwen als gecoördineerd gedrag van twee of meer zelfstandige actoren met het oog op het genereren van meerwaarde. Die meerwaarde kan bijvoorbeeld (doch niet uitsluitend) bestaan in het bereiken van een groter marktaandeel, het in stand houden van concurrentiekracht, het gezamenlijk ontwikkelen van technische innovaties, het efficiënter benutten van overcapaciteit, het delen van risico en / of het bereiken van kostenbesparingen.⁶ In deze organisatiewetenschappelijke definitie van samenwerking komt de overkoepelende verklaring voor het fenomeen van samenwerking tot uitdrukking; door met verenigde krachten te werken aan eenzelfde taak kunnen voordelen (het beperken of voorkomen van nadelen daaronder begrepen) behaald worden die anders onbereikbaar blijven. Er bestaat een *gemeenschappelijk doel* dat zonder de samenwerking niet of op een minder efficiënte wijze bereikt kan worden.

Het begrip “samenwerking” omvat aldus een breed scala aan wijzen waarop zelfstandige actoren (en binnen het kader van dit onderzoek binnen dit scala de categorie actoren die als ondernemer optreedt) gedrag op elkaar afstemmen teneinde een gemeenschappelijke taak uit te voeren of een gezamenlijk doel te bereiken. Het omvat zowel min of meer duurzame vormen van samenwerking die zien op het zich niet in elkaars vaarwater begeven (“collusion”)⁷, zoals bijvoorbeeld het geval is bij afspraken over verdeling van afzetgebieden, als min of meer duurzame vormen van samenwerking die zien op het tot stand doen komen van een nieuwe entiteit, zoals bijvoorbeeld het geval is bij de oprichting van een contractuele joint venture. Om het in de vorige paragraaf gesignaleerde gevaar van tunnelvisie te ondervangen, hanteer ik voor dit onderzoek deze ruime invulling van het begrip “samenwerkingsverband”.

5. Art. 2:3 BW en titel 3 van boek 2 BW.

6. Zie ook: P.J. Jurg, *Het belang van partnerships en allianties*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 10 en 13, T.P. van Duuren, *De joint venture-vennootschap* (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2002, blz. 1 en S. Wahyuni, *Strategic Alliance Development, A Study on Alliances between Competing Firms* (diss.), Labyrint Publication, Capelle a/d IJssel, 2003, blz. 10-13.

7. Aangezien een groot deel van de vakliteratuur op het vlak van de organisatiewetenschappen Engelstalig is, verwijs ik in dit hoofdstuk naar de Engelse begrippen die in die literatuur gebruikt plegen te worden. Zie over het begrip “collusion”: J.J. Laffont and J.C. Rochet, *Collusion in Organizations*, *The Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 99, No. 4, Incentives and Organization. (Dec., 1997), blz. 485-495.

Daarbij merk ik op dat, zoals ik heb aangegeven in deel I, hoofdstuk 5, het onderzoek zich richt op samenwerkingsverbanden van ondernemers.

8.3 De begrippen “participant”, “partner”, “compagnon”, “deelhebber”, “deelgenoot”, “lid”, “vennoot” en “aandeelhouder”

Taal is een communicatiemiddel. Taal ontwikkelt zichzelf en verandert met de maatschappij waarin zij wordt gebezigd. Het hoeft dan ook geen verwondering te wekken dat onze taal verschillende aanduidingen bevat voor de actoren die een samenwerkingsverband vormen. In Van Dale komen als gangbare benamingen onder andere “participant”, “partner”, “compagnon”, “deelhebber”, “deelgenoot”, “lid”, “vennoot” en “aandeelhouder” voor.⁸ De wijze waarop een actor, die aan een samenwerkingsverband deelneemt, wordt aangeduid is niet alleen afhankelijk van de context waarin het betreffende begrip wordt gehanteerd, maar is veelal ook afhankelijk van de rechtsvorm van het samenwerkingsverband. Zo worden de deelnemende actoren aan een kapitaalvennootschap aangeduid als “aandeelhouders”, die aan een personenvennootschap als “vennoot”⁹ en die aan een vereniging, coöperatie en EESV als “leden”. Een jurist zal aan de wijze waarop de samenwerkende actor wordt aangeduid, als vanzelf een aanname maken ten aanzien van het type samenwerkingsverband waarmee hij te maken heeft. Behoedzaamheid is echter geboden. De taal die door juristen wordt gebezigd is niet altijd dezelfde als die in het maatschappelijk verkeer gangbaar is.¹⁰ Voor iemand die niet juridisch geschoold is, doet het er weinig toe dat de bij een personenvennootschap betrokken actoren juridisch niet als aandeelhouder, maar als vennoot plegen te worden aangeduid. Spraakverwarring ligt dan ook op de loer.

Dit onderzoek gaat over de wijze waarop actoren bij een samenwerkingsverband ten opzichte van elkaar handelen en – indien het samenwerkingsverband op zichzelf een entiteit is – hoe zij in de relatie met het samenwerkingsverband handelen. Omdat het onderzoek zich niet beperkt tot één enkele vorm van contractuele samenwerking, acht ik het nuttig een neutrale, juridisch niet geladen, rechtsvormneutrale aanduiding te gebruiken voor de actoren. Hoewel gezien het contractuele karakter van de samenwerkingsverbanden in dit onderzoek op zichzelf zou kunnen worden volstaan met de begrippen “partijen” of “contractanten” meen ik dat die begrippen niet goed het centrale thema van samenwerking tot uitdrukking brengen. Geschikter acht ik de term “participant”. Deze term brengt tot uitdrukking dat de actor ergens aan deelneemt, zonder dat de term iets zegt over de rechtsvorm van de actor zelf of van die

8. Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005.
9. Dit manuscript is gebaseerd op de op 1 januari 2009 (de datum van afsluiting van dit manuscript) beschikbare teksten van het wetsvoorstel personenvennootschappen. Totdat Titel 7.13 BW in werking treedt, worden de bij een personenvennootschap betrokken actoren als “maat” of “vennoot” aangeduid, afhankelijk van het antwoord op de vraag of het een maatschap dan wel een vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap betreft. Zie hierover nader: Deel IV, hoofdstuk 24.
10. Niet voor niets kent de Nederlandse taal een afzonderlijk woord voor de taal die juristen bezigen: “juristentaal”.

van het samenwerkingsverband. In dit onderzoek hanteer ik daarom het begrip “participant” om de partijen bij een contractueel samenwerkingsverband aan te duiden.

8.4 Waarom worden samenwerkingsverbanden gevormd?

Op detailniveau kunnen uiteenlopende verklaringen worden gevonden voor het verschijnsel van samenwerking. Zo vormen bijvoorbeeld beperking van de concurrentie en / of vergroting van het marktaandeel, risicospreiding en productdiversificatie dan wel specialisatie redenen voor samenwerking. Ook het behalen van kostenbesparingen en / of het realiseren van schaalvoordelen, alsmede bundeling van technische kennis of het gezamenlijk ontwikkelen daarvan (“research en development”, vaak kortweg aangeduid als: “R&D”) zijn motieven voor samenwerking. Voorts kan het motief voor samenwerking gelegen zijn in het verbeteren van productie of de distributie. Samenwerking kan een middel zijn om zich te beschermen tegen vijandelijke overnames, of een aanloop vormen naar een volledige fusie.¹¹ Uiteindelijk zijn alle bovengenoemde verklaringen terug te voeren op één overkoepelende verklaring. Deze overkoepelende verklaring is dat door samen te werken partijen (ondernemers) voordelen kunnen behalen die voor hen ieder afzonderlijk buiten bereik liggen. Het in samenwerking verrichten van activiteiten creëert meerwaarde. In de (sociaal-)economische literatuur zijn diverse theorieën ontwikkeld die verklaren hoe deze gemeenschappelijke doelen kunnen worden bereikt door samenwerking. Een belangrijk ijkpunt is de zogenoemde “transactiekostentheorie”.¹²

De door Coase ontwikkelde transactiekostentheorie heeft in de oorsprong betrekking op de positie van één enkele ondernemer ten opzichte van de markt als geheel.¹³ Deze theorie poogt te verklaren dat ondernemingen sommige activiteiten inkopen, terwijl zij andere activiteiten juist intern verrichten. Als verklaring biedt de transactiekostentheorie dat de markt niet altijd efficiënt werkt, en dat het verrichten van transacties kosten met zich meebrengt. Op de eerste plaats worden deze kosten veroorzaakt doordat de ondernemer zich dient te informeren over de producten en deelnemers op de markt (informatiekosten). Op de tweede plaats zijn er kosten verbonden aan het onderhandelen over contractspecificaties en prijzen, wanneer deze niet van tevoren vaststaan. Op de derde plaats brengt het opstellen van contracten

11. T.P. van Duuren, De joint venture-vennootschap (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2002, blz. 1.
12. S. Comino, P. Mariel and J. Sardonís, Joint ventures versus contractual agreements: an empirical investigation, Spanish Economic Review, 2007, Vol 9; Nr. 3, blz. 160. De transactiekostentheorie bouwt voort op onder andere de agentschaptheorie. R.N.F. Zuidgeest, Verbondenheid in het bestaansrecht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 22. Zie over de agentschaptheorie: S. Douma en H. Schreuder, Economic approaches to organizations, Prentice Hall, Upper Saddle River (N.Y.), 2008, blz. 131-160 en J.L. Bouma en G.J. van Helden, Management accounting en economische organisatie-theorie, Academic Service, Schoonhoven, 1994, blz. 41-48.
13. R.H. Coase, The Nature of the Firm, Economica, 1937, nr. 4, blz. 386-405, en herdrukt in R.H. Coase, The Firm, the Market, and the Law, University of Chicago Press, Chicago London, 1988, blz. 33-55. Zie ook: R. Schwedberg, Principles of economic sociology, Princeton University Press, Princeton, 2003, blz. 79-80.

kosten met zich mee. Op de vierde plaats kunnen toezichtkosten noodzakelijk zijn, om te onderzoeken of de wederpartij zich aan de gemaakte afspraken houdt. Op de vijfde plaats zijn er kosten verbonden aan het afdwingen van het nakomen van gesloten contracten en het bedingen van schadevergoedingen indien het contract niet wordt nageleefd. Op de zesde en laatste plaats kunnen er kosten verbonden zijn aan het beschermen van rechten (zoals rechten van intellectuele eigendom) waarop anderen dan de contractspartners inbreuk maken. Tezamen genomen vormen deze kostencategorieën de belangrijkste componenten van de zogenoemde “transactiekosten”.¹⁴

Williamson “transponeerde” de transactiekostentheorie van de positie van één ondernemer ten opzichte van de markt, naar de positie van twee of meer ondernemers ten opzichte van elkaar.¹⁵ Williamson zocht naar het antwoord op de vraag waarom ondernemers sommige activiteiten in samenwerking met anderen verrichten, terwijl zij andere activiteiten juist zelf, intern, verrichten. De verklaring die de transactiekostentheorie biedt, is dat samenwerking transactiekosten reduceert. Doordat partijen samenwerken, kunnen zij bijvoorbeeld de kosten van het telkens sluiten van contracten mitigeren. Samenwerkingsverbanden bestaan in die visie bij de gratie van een imperfecte markt.¹⁶

In de theorie van Williamson is één van de uitgangspunten dat, hoewel actoren in de markt rationeel handelend streven naar maximalisatie van economische voordelen, dit rationeel handelen begrensd is (“bounded rationality”). Actoren beschikken in deze theorie niet over alle benodigde informatie, en / of kunnen niet alle beschikbare informatie bevatten, waarden of verwerken. Dit informatietekort veroorzaakt bij beslissende actoren onzekerheid, die zij juist wensen te reduceren. Het vergaren van de benodigde informatie brengt vervolgens (transactie)kosten met zich mee.¹⁷ Belangrijk in de theorie van Williamson is ook dat individuen in organisaties, en daarmee ook organisaties zelf, “opportunistisch gedrag” vertonen, waarbij list en bedrog niet worden geschuwd (“opportunism”).¹⁸ Er bestaat een aanhoudend risico dat een organisatie haar individuele doelen laat prevaleren boven de doelen van het samenwerkingsverband of zich zelfs opportunistisch gedraagt (“seeking self-interest with guile”).¹⁹ Om dit opportunistisch gedrag te ondervangen, proberen organisaties contracten te sluiten. Het sluiten van contracten leidt echter tot transactiekosten.

14. H. Kerkmeester en R.W. Holzhauser, Een inleiding in de economische theorie van de onderneming, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 10.

15. O. Williamson, *The economic institutions of capitalism*, Free Press, New York, 1985. Zie ook: R. Schwedberg, *Principles of economic sociology*, Princeton University Press, Princeton, 2003, blz. 80-81.

16. O. Williamson, *The economic institutions of capitalism*, Free Press, New York, 1985. Zie ook: S. Comino, P. Mariel and J. Sandoñs, *Joint ventures versus contractual agreements: an empirical investigation*, *Spanish Economic Review*, 2007, Vol 9; Nr. 3, blz. 160.

17. H. Kerkmeester en R.W. Holzhauser, Een inleiding in de economische theorie van de onderneming, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 14.

18. Williamson duidt dit aan als “seeking self-interest with guile”. O. Williamson, *The economic institutions of capitalism*, Free Press, New York, 1985, blz. 46.

Deze uitgangspunten hebben relevantie voor (beoogde) verhoudingen van samenwerking tussen ondernemers. Terwijl in de transactiekostentheorie het aangaan van een samenwerkingsverband in beginsel leidt tot een reductie van de transactiekosten, brengt samenwerking op zichzelf onzekerheden (risico's) en kosten met zich mee. Het gevaar bestaat dat de andere partijen die bij de samenwerking betrokken zijn opportunistisch gedrag zullen vertonen. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat kennis die in het kader van de samenwerking is verstrekt, door de ander voor eigen doeleinden wordt gebruikt. Bij het aangaan van een samenwerkingsverband doet zich de zogenoemde "samenwerkingsparadox" voor.²⁰ Hoewel de samenwerkende partijen elkaar enerzijds nodig hebben om een meerwaarde te realiseren, blijven zij anderzijds zelfstandige actoren die zelf beter willen worden van de samenwerking, en in ieder geval willen voorkomen dat alleen de ander een voordeel uit de samenwerking heeft.²¹

8.5 Het verband tussen de intensiteit van samenwerking, de organisatievorm en de rechtsvorm

Wanneer tussen ondernemers complexe ruilrelaties bestaan, is een intensieve coördinatie van de activiteiten nodig. Hoe complex de ruilrelaties zijn, en daarmee wat de omvang van de coördinatiekosten is, wordt bepaald door de mate waarin partijen afhankelijk van elkaar zijn ("interdependency"). De interdependency ("taakafhankelijkheid") van organisaties wordt bepaald door onder andere de (verdeling van de) hoeveelheid taken alsmede de aard van de taken die worden verricht.²² Wanneer een grote mate van interdependency bestaat, is intensievere coördinatie van de onderlinge activiteiten nodig dan wanneer een geringe mate van interdependency bestaat. Hierdoor komt het dat hoe groter de interdependency is, hoe hoger de coördinatiekosten zijn.²³

Om enerzijds coördinatiekosten te beperken, maar anderzijds te voorkomen dat één van de samenwerkende partijen (al dan niet door opportunistisch gedrag) onevenredige voordelen haalt uit de samenwerking, zullen de partijen – voor zover zij elkaar niet (kunnen) vertrouwen²⁴ – controle op elkaar willen uitoefenen ("hierarchical

19. L.A.G. Oerlemans en P.N. Kenis, Netwerken en innovatieve prestaties, *Management & Organisatie*, 2007, nr. 3/4 blz. 47.

20. H.W. de Jong, Joint Ventures, *Economisch-statistische berichten*, 1987, nr. 3604, blz. 419.

21. Zie ook: F.W.M. Boekema en D.J.F. Kamann, *Sociaal-economische netwerken*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1989, blz. 59.

22. R. Gulati and H. Singh, The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropriation Concerns in Strategic Alliances, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, nr. 4, 1998, blz. 785.

23. Coördinatiekosten zijn te beschouwen als een verschijningsvorm van transactiekosten. Zie ook: R. Gulati and H. Singh, The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropriation Concerns in Strategic Alliances, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, nr. 4, 1998, blz. 784-785.

24. De vrees voor opportunistisch gedrag neemt af, naarmate tussen partijen meer vertrouwen bestaat. Zie bijvoorbeeld de "positive theory of agency" die onderdeel uitmaakt van de agency theorie. S. Douma en H. Schreuder, *Economic approaches to organizations*, Prentice Hall, Upper Saddle River (N.Y.), 2008, blz. 131-160

control"). Het is voorstelbaar dat indien partijen kennis met elkaar delen, zij een grotere mate van controle zullen wensen, dan wanneer zij slechts afzetgebieden verdeelen. Verondersteld mag worden dat wanneer een grote mate van coördinatie en hierarchische control noodzakelijk worden geacht, de partijen eerder voor een organisatievorm kiezen die voorziet in de totstandkoming van een nieuwe entiteit, dan bij een geringere mate van coördinatie en hierarchische control. In gevallen waarin minder coördinatie en hierarchische control noodzakelijk worden geacht, ligt een organisatievorm waarbij geen entiteit tot stand komt eerder voor de hand.²⁵

De onderlinge (mate van) interdependency van partijen en de daarbij behorende (mate van) afstemming van het gedrag van partijen op elkaar vinden zo hun weer- slag in een organisatiestructuur. De keuze voor een organisatievorm wordt enerzijds bepaald door de omvang van (de te verwachten) coördinatiekosten en anderzijds door de omvang van de (te verwachten) controle die nodig wordt geacht. Dit speelt vervolgens ook een rol bij de keuze voor een rechtsvorm. Het recht biedt ondernemers die een samenwerkingsverband willen initiëren een keuze uit diverse rechtsvormen. Iedere rechtsvorm brengt een specifieke mate van coördinatie en controle met zich mee. Partijen zullen in beginsel die rechtsvorm kiezen, die het beste bij de door hen gewenste verhouding tussen coördinatie en controle past.²⁶ Het ene uiterste is een contractuele relatie waarbij partijen nagenoeg volledig als derden met elkaar blijven handelen, het andere is een contractuele relatie waarbij een nieuwe entiteit tot stand wordt gebracht.²⁷ Aan de hand van de mate waarin partijen van elkaar taakafhankelijk zijn en gedrag op elkaar afstemmen, kan een model van samenwerkingsvormen worden ontwikkeld. Aan dit model kunnen vervolgens de voor samenwerkingsverbanden gebruikte rechtsvormen worden gekoppeld.

8.6 Een model van samenwerking

Bij het ontwikkelen van een model van samenwerking start ik bij de onderverdeling die Thompson maakt bij het vaststellen van de mate waarin partijen van elkaar taak-

25. R. Gulati and H. Singh, *The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropriation Concerns in Strategic Alliances*, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, nr. 4, 1998, blz. 784.
26. Bij de keuze voor een rechtsvorm kunnen naast coördinatie- en controleaspecten ook andere factoren een rol spelen. Zo zijn overwegingen ten aanzien van de aansprakelijkheid alsmede fiscale overwegingen niet zelden doorslaggevende factoren bij de rechtsvormkeuze. Deze aspecten bieden echter geen bruikbare ingang voor een systematische analyse van samenwerkingsvormen die zich in de maatschappij voordoen.
27. Het is zelfs denkbaar dat de contractuele relatie tussen de samenwerkende partijen naar de achtergrond wordt gedrongen en de samenwerking in een rechtspersoon "geïstitutionaliseerd" wordt. Aangezien dit onderzoek zich concentreert op de contractuele vormen van samenwerking, laat ik geïstitutionaliseerde samenwerkingsvormen waarbij de contractuele samenwerking tussen partijen niet op de voorgrond staat (zoals het geval is bij kapitaalvennootschappen) buiten beschouwing. Zie hierover nader: M.J.G.C. Raaijmakers, *Rechtspersonen tussen contract en instituut* (oratie), Kluwer, Deventer, 1987.

afhankelijk (interdependent) zijn.²⁸ Deze onderverdeling laat zich evenwel niet onmiddellijk gebruiken voor het categoriseren van de diverse contractuele samenwerkingsverbanden. De ideeën van Gulati lenen zich daar echter wel voor. De ideeën van Gulati liggen in het verlengde van die van Thompson. Met de onderverdeling die Gulati hanteert, kunnen de diverse contractuele samenwerkingsverbanden worden gecategoriseerd.

8.6.1 *Thompson: interdependency*

Thompson onderscheidt drie (cumulatieve) niveaus van interdependency (taakafhankelijkheid): pooled interdependency, sequential interdependency en reciprocal interdependency.²⁹ Pooled interdependency is het niveau aan het ene uiterste van het spectrum. Het ziet op een interdependency van partijen waarbij de minste coördinatie van activiteiten nodig is. Sequential interdependency ligt tussen pooled en reciprocal interdependency in. Er bestaat een verdergaande mate van coördinatie van activiteiten. Reciprocal interdependency is het andere uiterste van het spectrum. Bij dit niveau van interdependency is zoveel coördinatie nodig, dat de betrokken partijen niet of nauwelijks meer van elkaar te onderscheiden zijn.

In het geval van pooled interdependency functioneren de betrokken partijen onafhankelijk van elkaar. Toch hebben partijen een gezamenlijk doel voor ogen. Dit kan tot uitdrukking komen doordat zij afspraken maken over hoe zij (ieder voor zichzelf) de markt zullen benaderen (afspraken over afzetgebieden, te hanteren prijzen, etc.), of doordat zij afspreken opbrengsten/winsten en kosten/verliezen te delen, dan wel (het gebruik van) productiemiddelen met elkaar te delen. De partijen zijn en blijven evenwel onafhankelijke entiteiten, die ieder voor zich activiteiten ontplooiën. Wanneer één van de partijen niet goed functioneert, heeft dit een weerslag op de ander.

Sequential interdependency houdt in dat de betrokken partijen naast het gegeven dat zij van dezelfde gemeenschappelijke middelen gebruik maken, in serie rechtstreeks jegens elkaar (zij het unilateraal) activiteiten verrichten. Er bestaat dan een band tussen partijen waarbij de één een activiteit jegens de ander verricht. De output van de één (leverancier, dienstverrichter), vormt de input van de ander (afnemer). Het omgekeerde is echter niet het geval. De afnemer wordt voor zijn productie afhankelijk van de leverancier. Het productieproces kan op die manier worden geoptimaliseerd, doordat partijen hun gedrag nauwkeurig afstemmen op elkaars productie. Door duurcontracten af te sluiten kunnen transactiekosten (waaronder contractkosten) worden gemitigeerd.

28. J.D. Thompson, *Organizations in Action, Social Science Base of Administrative Theory*, McGraw-Hill, New York, 1967, blz. 54.

29. J.D. Thompson, *Organizations in Action, Social Science Base of Administrative Theory*, McGraw-Hill, New York, 1967, blz. 55: "all organizations have pooled interdependence; more complicated organizations have sequential as well as pooled; and the most complex have reciprocal, sequential, and pooled".

Reciprocal interdependency doet zich voor wanneer de één presteert aan de ander en de ander tevens presteert aan de één. Partijen verrichten bilateraal activiteiten jegens elkaar. Beide partijen treden in hun onderlinge verhouding op als leverancier / dienstverrichter én als afnemer op. De output van de één is dus de input van de ander, en *tegelijkertijd* is de output van de ander, de input van de één. Partijen zijn daardoor in hoge mate afhankelijk van elkaar. Wanneer één van de partijen niet goed functioneert, hapert de productie van de ander.

8.6.2 *Gulati: coördinatie bij samenwerkingsverbanden*

Hoewel de onderverdeling van Thompson inzichtelijk maakt dat er verschillende niveaus van interdependency en daarmee gemoeide coördinatie van activiteiten te onderkennen zijn, biedt de onderverdeling geen goede aanknopingspunten om aan de diverse niveaus de verschillende vormen van contractuele samenwerkingsverbanden te koppelen. De onderverdeling die Gulati maakt, is hiervoor beter bruikbaar.³⁰ Die verloopt langs dezelfde lijnen als de onderverdeling van Thompson, doch de verschillende niveaus van samenwerking worden op een andere wijze van elkaar onderscheiden. Gulati gaat uit van de gedachte dat ondernemingen relaties onderhouden met toeleveranciers, afnemers en andere ondernemers. Naarmate deze relaties zich verder ontwikkelen, ontstaat een grotere mate van gedragsafstemming op elkaar. Wat begint als een relatie die slechts een minimale coördinatie en / of coöperatie vraagt, kan uitgroeien tot een relatie die een synchrone coördinatie en actieve coöperatie vereist.³¹ Gulati onderscheidt vier niveaus: 1) het transactieniveau ("transactional"), 2) het contractsniveau ("contractual"), 3) het relationele niveau ("relational") en 4) het geïntegreerde niveau ("integrated").

Het transactieniveau is het nulpunt. Er vindt – anders dan op ad hoc transactiebasis – geen coördinatie van activiteiten plaats. Van samenwerking is geen sprake. Op dit niveau verrichten de partijen over en weer activiteiten jegens elkaar. Aan deze telkens opnieuw aangegane relaties ligt geen duurzame relatie ten grondslag. Er worden geen activiteiten geïntegreerd (ieder blijft onafhankelijk van de ander functioneren) en er worden geen productiemiddelen met elkaar gedeeld. Op het contractuele niveau vindt een eerste mate van coördinatie plaats. Partijen komen overeen dat zij bepaalde, niet bedrijfskritische activiteiten op elkaar afstemmen. Partijen die zich op het relationele niveau bevinden, werken actief samen. Voor meer bedrijfskritische activiteiten vertrouwen zij op elkaar (raken zij van elkaar afhankelijk). In het hoogste, geïntegreerde niveau is sprake van een samenwerking waarbij gezamenlijk gebruik wordt gemaakt van productiefactoren om een doel te bereiken dat geen van de partijen afzonderlijk zou kunnen bereiken.

30. R. Gulati, *Managing Network Resources: Alliances, Affiliations, and Other Relational Assets*, Oxford University Press, Oxford, 2008, blz. 178-208.

31. R. Gulati, *Managing Network Resources: Alliances, Affiliations, and Other Relational Assets*, Oxford University Press, Oxford, 2008, blz. 181.

8.6.3 **Samenwerking: naar het ontstaan van een entiteit**

Zoals aangegeven in paragraaf 8.5, zullen partijen, naarmate de samenwerking hechter wordt (de interdependency groter wordt), controle op elkaar willen uitoefenen ("hierarchical control"). In het geval van de minst vergaande mate van samenwerking, kunnen partijen nog volstaan met het sluiten van contracten die uitdrukking geven aan de gedachte dat zij onafhankelijke partijen met ieder zelfstandige activiteiten zijn. In het geval van de meest vergaande mate van samenwerking zal evenwel eerder worden gekozen voor een organisatievorm die leidt tot het ontstaan van een nieuwe entiteit waarin de activiteiten worden verricht.³²

Aldus kan een model worden gevormd, waarin diverse niveaus van de organisatie van samenwerking worden onderscheiden. Het blijft een modelmatige benadering, omdat in de praktijk niet alle niveaus doorlopen worden, en – voor zover zij wel worden doorlopen – niet noodzakelijkerwijs in de in dit model beschreven volgorde worden doorlopen.³³ Zoals ik heb aangegeven, is het doel van dit model het vormen van een achtergrond waartegen de diverse verschijningsvormen van samenwerkingsverbanden (zie paragraaf 8.1) kunnen worden geplaatst. Aan de hand van dit model kunnen de diverse contractuele samenwerkingsverbanden die in de maatschappij voorkomen, worden gecategoriseerd en kan het verband in kaart worden gebracht tussen de intensiteit van samenwerking en het zich voordoen van onderlinge transacties (leveringen van goederen en diensten) tussen de samenwerkende actoren alsmede van eventuele transacties jegens of door het samenwerkingsverband als zelfstandige actor.

Het door mij gehanteerde model kent daartoe een subjectniveau en een objectniveau. Een subject is een zelfstandige actor. De subjecten in dit onderzoek zijn ondernemers, zie deel I, hoofdstuk 4). Een object is een handeling van een subject jegens een ander subject. In de btw gaat het in het bijzonder om die categorie handelingen die als leveringen van goederen of diensten kunnen worden aangemerkt. Op het subjectniveau van het model gaat het om de bepaling van de plaats van de subjecten (de actoren, in dit onderzoek zijn dat ondernemers) ten opzichte van elkaar. Slechts van elkaar te onderscheiden actoren (entiteiten) kunnen immers waarneembare handelingen jegens elkaar verrichten. Hetgeen op subjectniveau wordt vastgesteld, is dan ook bepalend voor het objectniveau. Op het niveau van het object gaat het om de handelingen die te onderkennen vallen tussen de samenwerkende subjecten.

32. R. Gulati and H. Singh, *The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropriation Concerns in Strategic Alliances*, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, nr. 4, 1998, blz. 784.

33. R. Gulati, *Managing Network Resources: Alliances, Affiliations, and Other Relational Assets*, Oxford University Press, Oxford, 2008, blz. 198.

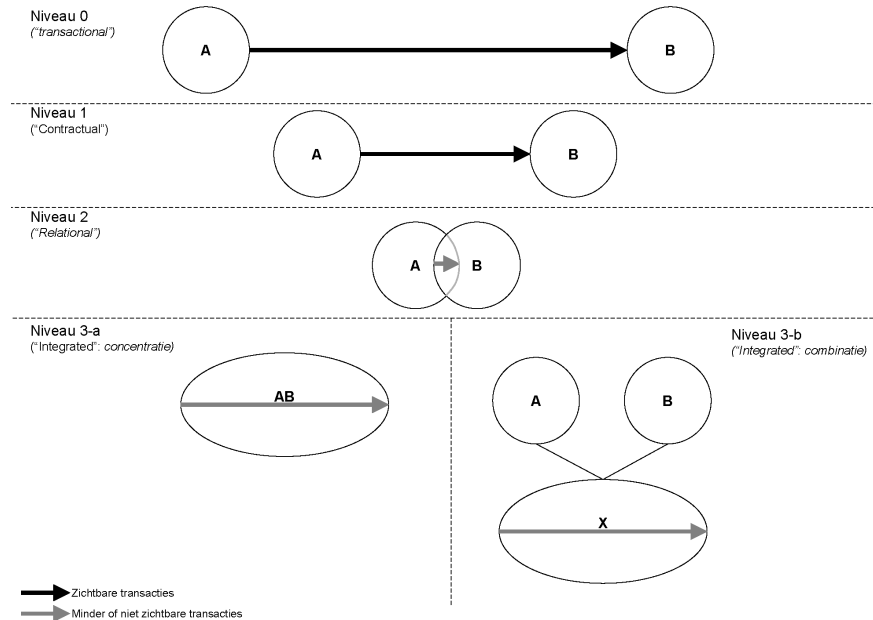
8.6.4 *Het subjectniveau: verschillende niveaus van contractuele samenwerking*

In dit model duid ik de kleinste denkbare eenheid (het kleinste denkbare subject) die (dat) zich in een (theoretische) maatschappij voor kan doen aan als “enkelvoudig subject”. Een enkelvoudig subject is een mogelijke bouwsteen voor een samenwerkingsverband. Het is een cel met één kern. Om begripsverwarring te voorkomen heeft het hier gebruikte begrip subject geen juridische en geen fiscale connotatie; het zou zowel een natuurlijk persoon, rechtspersoon of enig ander rechtssubject kunnen zijn. Een enkelvoudig subject kan ontstaan, wanneer twee of meer subjecten met elkaar samenwerken. Uit de samenwerking kan een nieuw, enkelvoudig subject geboren worden dat te onderscheiden is van de subjecten die met elkaar de samenwerking zijn aangegaan. Er ontstaat naast de (twee of meer) bestaande cellen een nieuwe cel met één kern. Een meervoudig subject daarentegen, ontstaat wanneer twee enkelvoudige subjecten met elkaar “versmelten”. Versmelting leidt ertoe dat ten minste één van de samenwerkende subjecten als zodanig ophoudt te bestaan. Er ontstaat één cel met twee kernen, die in de plaats komt van de (twee of meer) bestaande cellen. Het spreekt voor zich dat een natuurlijk persoon geen meervoudig subject kan zijn. Natuurlijke personen versmelten niet. Organisaties, zoals rechtspersonen en andere rechtssubjecten daarentegen kunnen door bijvoorbeeld een juridische fusie wel met elkaar versmelten. Organisaties kunnen derhalve onder omstandigheden meervoudige subjecten zijn (uit meerdere subjecten bestaan die samen een nieuw, daarvoor in de plaats tredend subject vormen).

Het hier beschreven model is gebaseerd op de verschillende niveaus van coördinatie. Hoewel samenwerking niet noodzakelijkerwijs beperkt is tot die tussen twee subjecten, ga ik in dit model uit van een samenwerking tussen twee enkelvoudige subjecten. De hier beschreven mechanismen doen zich evenwel ook voor bij samenwerkingsverbanden tussen meer dan twee partijen en / of tussen meervoudige subjecten.

Het vertrekpunt van dit model is het enkelvoudige subject dat (nog) geen samenwerking is aangegaan met een ander subject maar wel tot ruil met het andere subject is overgegaan (niveau nul, “transactional”). De transacties die zij over en weer verrichten, vinden plaats buiten het kader van enige samenwerking. In het eerste niveau van samenwerking (niveau 1, “contractual”) vindt een basale afstemming van gedrag op elkaar plaats. Er ontstaat een duurzame relatie tussen beide subjecten. De transacties die zij over en weer verrichten, zijn op zichzelf echter niet anders van aard dan in het niveau nul. Het tweede niveau (“relational”) bevat de samenwerkingsverbanden waarbij de samenwerking zich uitstrekt tot bedrijfskritische activiteiten. Kenmerkend voor het derde niveau (“integrated”) is dat partijen zo naar elkaar toegegroeid zijn dat de handelingen die zij over en weer verrichten niet meer waarneembaar zijn (niveau 3a, concentratie) of zelfs als interne handelingen van het samenwerkingsverband moeten worden aangemerkt (niveau 3b, combinatie). In de volgende paragrafen ga ik nader op de verschillende niveaus van samenwerking in.

Figuur 1. Verschillende niveaus van contractuele samenwerking



8.6.4.1 Niveau nul: "transactional" (geen samenwerking)

In de nulfase is van samenwerking van een enkelvoudig subject met een ander subject geen sprake. Het enkelvoudige subject staat als een derde tegenover andere subjecten. Er bestaat geen contractuele duurzame band. Transacties worden telkens op ad hoc basis verricht en de bijbehorende contracten worden telkens op ad hoc basis gesloten. Partijen staan tegenover elkaar.

8.6.4.2 Het eerste niveau van samenwerking: "contractual"

Op het eerste niveau staan partijen niet langer diametraal tegenover elkaar, maar – afhankelijk van de mate van coördinatie die zij verkiezen – in meer of mindere mate naast elkaar, of gaan elkaar minimaal uit de weg. Er vindt een zogenoemde "wilsafstemming"³⁴, dus coördinatie plaats die enige duurzaamheid (regelmaat) vertoont. Het eerste afstemmen van de wil van partijen op elkaar, is te beschouwen als het begin van samenwerking tussen partijen (niveau 1). De subjecten blijven naast elkaar bestaan, en er ontstaat geen nieuw, derde subject.

34. Het gaat daarbij niet zozeer om het bereiken van een "wilsovereenstemming", maar veeleer om afstemming van de wil van de ene partij op de andere partij ("wilsafstemming"). Zie over het begrip "wilsovereenstemming" voorts: H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1994, blz. 95.

8.6.4.3 *Het tweede niveau van samenwerking: “relational”*

Naarmate het afstemmen van de wil van partijen op elkaar in grotere mate geschiedt, ontstaat er een sterkere onderlinge band (relatie). Binnen dit tweede niveau zijn verschillende gradaties van samenwerking denkbaar. Om het gezamenlijke doel te bereiken, bij een samenwerking op bedrijfskritische onderdelen van beide ondernemingen, is doorgaans een grotere inspanning van partijen noodzakelijk. Een interne regeling wordt onontbeerlijk om opportunistisch gedrag en het weglekken van kennis te voorkomen. De samenwerking vergt een complexere regeling en wordt hechter. Partijen groeien zo naar elkaar toe (niveau 2) dat er een moment kan ontstaan waarop zij op onderdelen nauwelijks meer van elkaar te onderscheiden zijn.

8.6.4.4 *Het derde niveau van samenwerking: “integrated”*

Zolang de hechte band tussen samenwerkende partijen voor de buitenwereld niet zichtbaar is, is niveau twee een relatief stabiel niveau van samenwerking. Wanneer echter het samenwerkingsverband als zodanig voor de buitenwereld zichtbaar wordt, moet er rekening mee worden gehouden dat niveau twee omslaat in niveau drie. Niveau twee kan automatisch omslaan in niveau drie. Het is evenwel ook mogelijk dat partijen niveau drie van samenwerking bewust in gaan. Op niveau drie zijn de betrokken subjecten zo nauw met elkaar verweven dat zij geheel of op onderdelen niet meer van elkaar te onderscheiden zijn (ze zijn “geïntegreerd”).

Er kunnen zich dan twee situaties voordoen. Ofwel de partijen vergroeien (versmelten) met elkaar (niveau 3a), ofwel partijen doen een nieuw subject ontstaan (niveau 3b). Het versmelten van partijen in een nieuw subject, en / of het opgaan van het ene subject in het andere, duid ik aan als “concentratie”. Het ontstaan van een nieuw, derde subject duid ik aan als “combinatie”.

De constatering dat er een nieuw (meervoudig of enkelvoudig) subject ontstaat, kan niet volledig onafhankelijk van het recht worden gedaan. Het is in zoverre niet mogelijk een zuiver extern standpunt te blijven innemen en het recht los te koppelen van hetgeen zich in de maatschappij voordoet. Het recht ordent immers de maatschappij en heeft derhalve ook een invloed daarop. Het privaatrecht heeft daarbij de functie de verhouding tussen individuen in de maatschappij te regelen.³⁵ In het privaatrecht bestaan er normen op basis waarvan andere subjecten dan natuurlijke personen juridisch worden erkend. Het privaatrecht biedt aldus een kader om andere rechtssubjecten dan natuurlijke personen te vormen. Hierdoor is het mogelijk dat er samenwerkingsverbanden bestaan die in het burgerlijk recht worden erkend als zelfstandige entiteiten. Aan een contractueel samenwerkingsverband wordt in het privaatrecht dus onder omstandigheden een zelfstandige plaats toegekend. Het sa-

35. Asser/Van der Grinten/Maeijer 2-II (thans 2-I), 1997, nr. 11. Zie ook: J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht, in P.H.J. Essers e.a., Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 10.

menwerkingsverband als zodanig wordt dan als een “entiteit” beschouwd die zelfstandig kan optreden in het juridisch verkeer. Het samenwerkingsverband komt civielrechtelijk “los” van de participanten en “personifieert”. Hoewel ik dus in dit hoofdstuk zoveel mogelijk een extern standpunt inneem, is het van belang vast te stellen dat het ontstaan van een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband wordt beïnvloed door het recht. Erkent het recht het samenwerkingsverband als een entiteit, dan zal het samenwerkingsverband *in beginsel* (zie hierna, hoofdstuk 9) ook in het maatschappelijk verkeer als een entiteit worden aangemerkt. Partijen die zoeken naar een samenwerkingsvorm die voldoende mogelijkheden biedt voor coördinatie van gedrag en voor controle op elkaar, zullen kiezen voor een rechtsvorm die in het recht als een entiteit wordt erkend.

Zowel een concentratie / versmelting als een combinatie kan het gevolg zijn van een fusie of overname. Door een fusie of overname gaan de betrokken ondernemingen samen om daarna onder een centrale leiding als een eenheid te functioneren.³⁶ Betreft het een juridische fusie in het kader van een overname, dan houdt één van de samenwerkende partijen op te bestaan.³⁷ Zowel in het geval van een concentratie als in het geval van een combinatie kan gezegd worden dat de betrokken ondernemingen (geheel of ten dele) samengaan om daarna onder een centrale leiding als eenheid te functioneren. Een fusie of overname houdt evenwel een verticale rechtshandeling in, terwijl contractuele samenwerking horizontale rechtshandelingen inhoudt.

In dit onderzoek staan de contractuele samenwerkingsverbanden centraal. Ik versta daaronder de samenwerkingsverbanden die gebaseerd zijn op een duurovereenkomst. Een bedrijfsfusie, een aandelenfusie of een juridische fusie is te beschouwen als een éénmalige handeling waarbij de betrokken ondernemingen zodanig veranderen dat zij tezamen in economisch opzicht één nieuwe onderneming vormen.³⁸ Deze wijzen om tot samenwerking te komen, laat ik in dit onderzoek derhalve buiten beschouwing (zie deel I, hoofdstuk 4). Anders dan aan een bedrijfsfusie, aandelenfusie of juridische fusie, ligt aan een contractuele fusie een duurovereenkomst ten grondslag. Van een contractuele fusie is sprake indien de zeggenschap in verschillende ondernemingen door middel van overeenkomsten wordt samengevoegd.³⁹ Zo komt het voor dat ondernemingen afspreken dat zij over en weer dezelfde personen in de leidinggevende organen benoemen, zodat er personele unies ontstaan. Een contractuele fusie leidt niet tot een (volledige) versmelting van de samenwerkende

36. R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 6. Zie ook: D.F.M.M. Zaman, L.H. Donkers en P.H.M. Simonis, *Juridische fusie en splitsing van NV's en BV's*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2003, blz. 20.

37. R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 7.

38. Vgl. M.V.M. van Leeuwe en W.C.L. van der Grinten, *Fusies van ondernemingen* (losbl.), Kluwer, Deventer, Hoofdstuk I.1.

39. S.M. Bartman en A.F.M. Dorresteyn, *Van het concern*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 69-70. Zie ook: Pitlo / Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 452-453 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 408.

partijen, of tot het ontstaan van een nieuwe entiteit. Een contractuele fusie ziet slechts op het centraliseren van de zeggenschap in ondernemingen. Het is daarom eerder te plaatsen in het eerste, en afhankelijk van de mate van coördinatie die tot stand wordt gebracht, in het tweede niveau van samenwerking.

Concentratie is in beginsel een éénmalige gebeurtenis. Het zou daarom voor de hand liggen aan deze fase van samenwerking geen aandacht te besteden in dit onderzoek. Bedacht moet echter worden dat, in het bijzonder in fiscale zin, versmelting niet definitief hoeft te zijn. Te denken valt aan de figuur van de fiscale eenheid. Verschillende subjecten, die in het maatschappelijk verkeer en in juridische zin te onderscheiden vallen, versmelten dan in (uitsluitend) fiscale zin. Zij worden tezamen als één belastingsubject aangemerkt (versmelten, gaan in elkaar op), zolang aan de daarvoor geldende voorwaarden in de Wet OB / Btw-richtlijn is voldaan. In fiscaal opzicht wordt dus een ander niveau van samenwerking bereikt dan in maatschappelijk en / of civielrechtelijk opzicht. Ik meen daarom dat niveau 3a om die reden niet onbesproken kan blijven.

Doet zich een combinatie voor, dan blijven de betrokken subjecten bestaan, en behouden zij in beginsel hun autonomie. Er ontstaat een min of meer duurzame relatie tussen de partijen, waarbij de partijen de gemaakte afspraken uitvoeren. Het samenwerkingsverband wordt echter gepersonifieerd en krijgt een eigen, van de betrokken subjecten te onderscheiden identiteit.

8.6.5 *Het objectniveau: drie archetypen van contractuele samenwerking*

Het objectniveau van het model dient ertoe het verband duidelijk te maken tussen de intensiteit van samenwerking, de te onderscheiden actoren die daarbij horen en de mogelijke handelingen (en gezien het thema van dit onderzoek in het bijzonder de transacties) die zich tussen deze actoren voor kunnen doen.

Uit het voorgaande volgt dat de samenwerking tussen partijen een zodanige hechtheid kan hebben dat het samenwerkingsverband, ook al betreft het een contract, als een entiteit wordt beschouwd dat zich zelfstandig kan bewegen in het maatschappelijk verkeer. Het ontstaan van een nieuwe entiteit⁴⁰ heeft gevolgen voor de objecten (handelingen, transacties) die te onderkennen vallen. Er ontstaat immers een extra subject waarmee relaties kunnen worden aangegaan. Op de niveaus 1 en 2 zijn nog enkel transacties tussen de partijen denkbaar. Op niveau 3a zijn er in het geheel geen transacties tussen de samenwerkende partijen meer mogelijk, omdat de partijen met elkaar zijn versmolten. Hun “transacties” zijn daardoor interne bedrijfshandelingen geworden. Op niveau 3b zijn juist transacties tussen de participanten onder-

40. Met het begrip “entiteit” wordt hier bedoeld: de combinatie van de samenwerkende partijen die feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit. Het gaat erom of er in het maatschappelijk verkeer “iets” zichtbaar is wat voldoende verzelfstandigd is ten opzichte van de subjecten die het tot stand hebben gebracht en waarmee relaties aangegaan kunnen worden.

ling alsmede tussen de participanten met het samenwerkingsverband (het nieuwe enkelvoudige subject) mogelijk.

Wanneer de zich op de drie niveaus voordoende entiteiten in relatie met de eventuele transacties waarbij zij betrokken kunnen zijn worden beschouwd, kunnen drie grondvormen (archetypen) worden onderscheiden. De eerste grondvorm, *archetype I* komt voor op de niveaus van samenwerking 1 en 2. Het betreft die samenwerkingsverbanden die niet leiden tot een versmelting van de participanten of tot het ontstaan van een nieuwe entiteit. Dientengevolge zijn er slechts transacties tussen derden en de participanten en tussen de participanten denkbaar. De tweede grondvorm, *archetype II* doet zich slechts voor op samenwerkingsniveau 3a. Het betreft die gevallen waarin partijen met elkaar versmelten. Als gevolg daarvan zijn tussen de participanten geen transacties meer mogelijk. Slechts transacties tussen derden en de nieuwe, meervoudige entiteit laten zich indenken. De derde grondvorm *archetype III* doet zich slechts voor op samenwerkingsniveau 3b. Het is de samenwerking die leidt tot het ontstaan van een nieuwe enkelvoudige entiteit, naast de participanten. Er zijn transacties denkbaar tussen derden en de participanten, tussen derden en het samenwerkingsverband, tussen de participanten onderling en tussen de participanten en het samenwerkingsverband. Onderstaande tabel laat zien welke archetypen zich voordoen op welke niveaus van samenwerking.

Tabel 1. De koppeling van de niveaus van samenwerking aan de archetypen van contractuele samenwerkingsvormen

	Niveau 0 Transactional	Niveau 1 Contractual	Niveau 2 Relational	Niveau 3a Integrated (concentratie)	Niveau 3b Integrated (combinatie)
Archetype I Geen entiteit	✓	✓	✓		
Archetype II Meervoudige entiteit	✗	✗	✗	✓	
Archetype III Enkelvoudige entiteit	✗	✗	✗	✗	✓

✓ Archetype komt voor op het betreffende niveau van samenwerking

✗ Archetype komt niet voor op het betreffende niveau van samenwerking

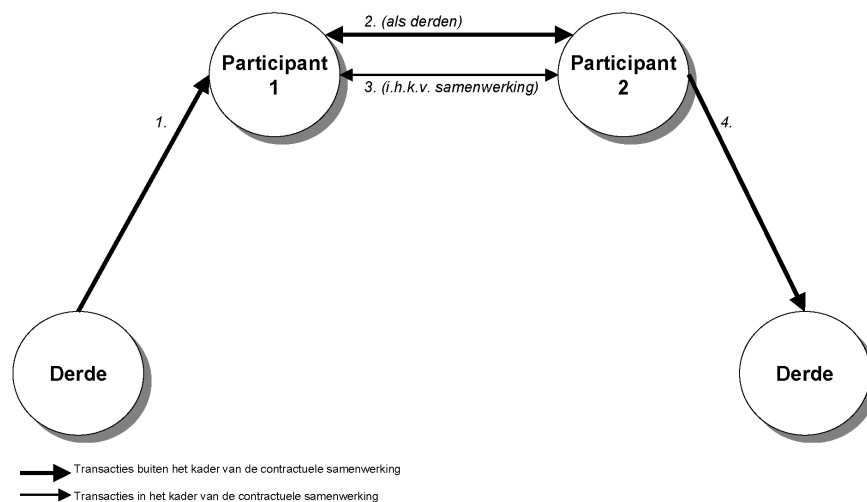
8.6.5.1 Archetype I: geen entiteit

Wanneer er als gevolg van de samenwerking geen entiteit ontstaat, dan zijn de participanten te beschouwen als afzonderlijke actoren in het maatschappelijk verkeer. Zij kunnen zelfstandig handelingen verrichten jegens derden, maar ook jegens elkaar. Derden kunnen handelingen jegens ieder van de participanten afzonderlijk verrichten. Omdat het samenwerkingsverband niet het ontstaan tot gevolg heeft van “iets zichtbaars” in het maatschappelijk verkeer (een “entiteit”, een combinatie die maatschappelijke zelfstandigheid bezit), kunnen zich geen handelingen jegens of door het samenwerkingsverband als zodanig voordoen. Vertaald naar de categorie handelingen die als “transacties” (leveringen van goederen en diensten) zijn aan te

merken, betekent het bovenstaande dat zich vier soorten transacties kunnen voordoen. Omwille van de overzichtelijkheid, is van iedere transactie met een derde en iedere onderlinge transactie slechts één voorbeeld opgenomen. De transacties met eenzelfde karakter, maar met een andere derde of een andere participant (bijvoorbeeld een transactie van een derde jegens participant twee) zijn niet opgenomen in het schema.

Derden kunnen leveringen van goederen en diensten verrichten jegens de participanten. Deze transactiesoort is in onderstaand schematisch overzicht aangeduid met het cijfer 1. Het spreekt voor zich dat een derde zowel jegens participant 1 als participant 2 transacties kan verrichten. Voorts kunnen zich leveringen van goederen en diensten voordoen tussen de participanten onderling. Daarbij kunnen de participanten de onderlinge transacties verrichten buiten het kader van hun samenwerking om. Zij handelen dan als derden jegens elkaar. Deze transactiesoort is weergegeven met het cijfer 2. De transacties tussen de participanten onderling, in het kader van hun samenwerking, zijn in onderstaand schema weergegeven met het cijfer 3. De vierde transactiesoort wordt gevormd door de leveringen van goederen en diensten jegens derden. In onderstaand schema is deze transactiesoort weergegeven met het cijfer 4.

Figuur 2. Samenwerkingsverband tussen twee participanten waarbij geen entiteit ontstaat (eerste archetype)



8.6.5.2 Archetype II: de meervoudige entiteit (concentratie)

Indien de partijen bij de samenwerking met elkaar versmelten, dan zijn tussen hen geen handelingen, en daarmee ook geen transacties meer waar te nemen. Aan de versmolten partijen komt geen zelfstandige betekenis meer toe. Zij zijn samengegaan in één enkel subject. Het nieuwe, meervoudige subject is te vergelijken met een cel die twee celkernen heeft (zie paragraaf 8.6.4). Er kunnen dus geen handelingen,

en dus ook geen transacties, tussen de samenwerkende partijen meer plaatsvinden. Er kunnen zich slechts transacties voordoen door derden jegens het samenwerkingsverband (en transacties van het samenwerkingsverband jegens derden). De transacties door derden jegens het samenwerkingsverband zijn in onderstaand schema weergegeven met het cijfer 1. De transacties door het samenwerkingsverband jegens derden zijn aangegeven met het cijfer 2.

Figuur 3. Samenwerkingsverband tussen twee participanten waarbij een meervoudige entiteit ontstaat (tweede archetype)



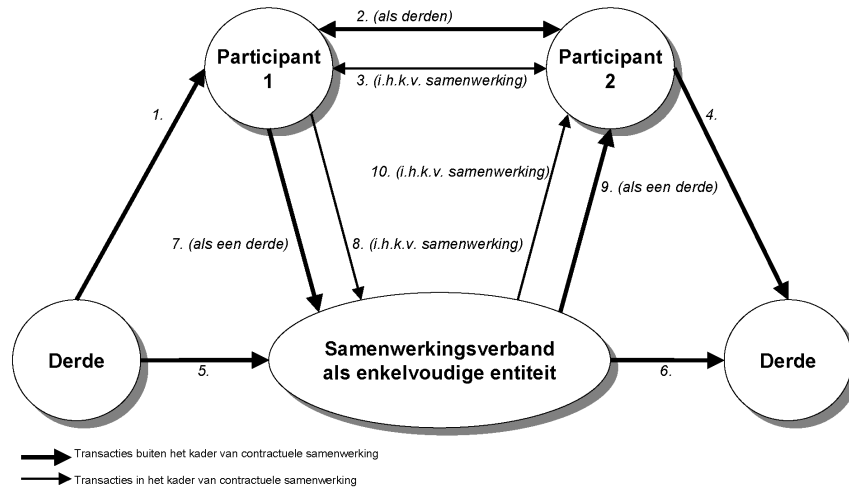
8.6.5.3 Archetype III: een derde enkelvoudige entiteit (combinatie)

Kenmerkend voor het derde archetype is dat er, naast de participanten, een nieuwe entiteit ontstaat die voorheen nog niet bestond. De participanten versmelten niet, maar blijven in hun oude hoedanigheid voortbestaan. Het ontstaan van de nieuwe entiteit heeft belangrijke gevolgen voor de waar te nemen handelingen, en dus ook voor de waar te nemen transacties.

Naast de handelingen die zich ook bij het eerste type samenwerking voordoen, zijn er bij de samenwerkingsverbanden van dit type handelingen denkbaar, waarbij het samenwerkingsverband als entiteit partij is. Het betreft zes extra handelingen, en daarmee zes extra transacties.

Derden kunnen jegens het samenwerkingsverband transacties verrichten (in onderstaand schema weergegeven met het cijfer 5) en het samenwerkingsverband kan transacties jegens derden verrichten (weergegeven met het cijfer 6). De participanten kunnen transacties buiten het kader van de samenwerking om (als derden) jegens het samenwerkingsverband verrichten (weergegeven met het cijfer 7), maar zij kunnen dit ook binnen het kader van de samenwerkingsverband doen (weergegeven met cijfer 8). Omgekeerd is het denkbaar dat het samenwerkingsverband als entiteit, buiten het kader van de samenwerking, (als derden) transacties verricht jegens de participanten (weergegeven met het cijfer 9), maar ook binnen het kader van de samenwerking (weergegeven met het cijfer 10). Opgemerkt zij ook hier dat omwille van de overzichtelijkheid, van iedere transactie met een derde en iedere onderlinge transactie slechts één voorbeeld is opgenomen. De transacties met eenzelfde karakter, maar met een andere derde of een andere participant (bijvoorbeeld een transactie van een derde aan participant 2, of een transactie van participant 1 aan een derde) zijn niet opgenomen in het schema.

Figuur 4. Samenwerkingsverband tussen twee participanten waarbij een derde enkelvoudige entiteit ontstaat (derde archetype)



8.7 Conclusie

Samenwerking komt in vele gradaties voor. Ik heb verschillende niveaus van samenwerking onderscheiden. Bij ieder niveau van samenwerking past een bepaalde grondvorm. Modelmatig zijn drie archetypen van samenwerkingsverbanden en de daarbij bijbehorende transacties te onderscheiden. Het samenwerkingsverband kan bestaan uit twee enkelvoudige subjecten, uit één enkelvoudig subject, of uit één meervoudig subject. De intensiteit van de samenwerking, althans de mate waarin partijen hun gedrag op elkaar afstemmen (coördinatie), vertoont een zeker verband met de samenwerkingsvorm die partijen kiezen. Hoe meer coördinatie van gedrag plaatsvindt, hoe meer partijen van elkaar afhankelijk worden, des te meer controle zij op elkaar uit willen oefenen. Bij een minder intensieve samenwerking zal zich daardoor eerder de basisvorm van twee enkelvoudige subjecten voordoen. Bij een intensievere samenwerking, is het waarschijnlijker dat zich de tweede basisvorm (één enkelvoudig subject) voordoet. In fiscale zin is het mogelijk dat zich een derde basisvorm voordoet (één meervoudig subject).

Welke samenwerkingsvorm partijen kiezen, bepaalt welke handelingen tussen de betrokken partijen er in beginsel plaats kunnen vinden. Wanneer het samenwerkingsverband als een zelfstandig subject (entiteit) is aan te merken, kunnen zich zelfs transacties voordoen in de relatie tussen de participanten en het samenwerkingsverband.

HOOFDSTUK 9

Het ontstaan van rechtssubjecten en belastingsubjecten als gevolg van contractuele samenwerking

9.1 Inleiding

Het is niet zonder meer mogelijk de diverse samenwerkingsvormen die in het burgerlijk recht en in het fiscale recht worden onderkend, in te delen in het model dat ik in het vorige hoofdstuk heb ontwikkeld. Dat komt doordat wat in het maatschappelijk verkeer wellicht als een entiteit wordt aangemerkt, dat nog niet in civielrechtelijke en / of fiscale zin hoeft te zijn. Zoals uit het vorige hoofdstuk is gebleken, is het bestaan van een entiteit relevant voor de eventuele transacties die zich voor kunnen doen. Ook in het burgerlijk recht en in de btw wordt het antwoord op de vraag welke “transacties” (“rechtsbetrekkingen”, respectievelijk “leveringen van goederen en diensten”) zich voor kunnen doen, beïnvloed door het antwoord op de vraag welke (rechts)subjecten te onderkennen vallen. Onderzocht moet dus worden welke subjecten in het burgerlijk recht en in de btw te onderkennen vallen. Ik breid het model van samenwerking uit met een civielrechtelijke laag en een fiscaalrechtelijke laag. Het doel van dit hoofdstuk is tot een civielrechtelijk en fiscaal begrippenkader te komen dat mij uiteindelijk in staat stelt de diverse verschijningsvormen van samenwerking in het model van samenwerking in passen.

Om de overeenkomsten en de verschillen tussen de begrippen in het burgerlijk recht en het door de btw gevormde deelgebied van het fiscale recht te identificeren en te classificeren, onderzoek ik allereerst welke subjecten in het burgerlijk recht worden onderkend. Aldus vorm ik een begrippenkader. De in het burgerlijk recht erkende subjecten pas ik dan in het model van samenwerking in. Vervolgens doe ik hetzelfde met betrekking tot de in het fiscale recht.

In het recht heeft het begrip “subject” slechts relevantie bij het bestaan van het begrip “object”. Ik acht het daarom nuttig allereerst in te gaan op het onderscheid tussen de begrippen “subject” en “object” in het burgerlijk recht.

9.2 Onderscheid subject - object in het burgerlijk recht

In het recht, of dit nu publiekrecht of privaatrecht is, is het gebruikelijk een onderscheid te maken tussen (rechts)subject en (rechts)object.

Rechtssubjecten vormen de toerekeningspunten van rechten, verplichtingen en bevoegdheden.¹ Een rechtssubject is een drager van rechten, verplichtingen en bevoegdheden ten opzichte van andere rechtssubjecten. In verbintenissenrechtelijke termen zijn actoren tussen wie een verbintenis een rechtsband vormt (de schuldeiser en de schuldenaar) dus subjecten.² Het rechtsobject is hetgeen waartoe het rechtssubject gerechtigd is.³ Het is het voorwerp of object van zijn recht; de substantie van de rechtsbetrekking.⁴ Dit kan een zaak⁵, vermogensrecht⁶ of een prestatie zijn.⁷

Er valt een onderscheid te maken tussen het begrip subjectief recht en het begrip objectief recht. Met dit laatste begrip wordt het recht als geheel van regels en beginselen bedoeld.⁸ Over de inhoud van het begrip “subjectief recht” bestaat enige discussie. Kenmerkend wordt over het algemeen echter geacht dat het een aan een rechtssubject toekomend recht is dat door het toekennen van bepaalde bevoegdheden aan dat rechtssubject het belang van hem beschermt in de relatie met één of meer andere rechtssubjecten.⁹

Een rechtssubject staat in een verhouding tot andere rechtssubjecten en in verhouding met objecten (zaken en vermogensrechten). De verhoudingen (rechten en plichten), tussen rechtssubjecten duid ik aan als “rechtsbetrekkingen”.¹⁰

1. Vanuit de invalshoek waarin het recht vanuit de normen wordt gezien, is het rechtssubject het toerekeningspunt van de verplichtende, veroorloovende of bevoegdheidsverlenende norm. Nu het privaatrecht echter op de betrekkingen tussen mensen ziet, moet, zoals in dit onderzoek het geval is, het rechtssubject gezien worden vanuit de invalshoek van waaruit het recht vanuit de rechtssubjecten en hun onderlinge betrekkingen worden bekeken. Zie voor het onderscheid tussen deze twee invalshoeken: R.J.B. Bergamin, *De persoon in het recht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000, blz. 11.
2. Asser/Hartkamp 4-I, 2004, nr. 7.
3. A.J. Akkermans (red.), *Privaatrecht als opdracht*, Ars Aequi, Nijmegen, 2006, blz. 13.
4. J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, *Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 114.
5. Art. 3:2 BW.
6. Art. 3:6 BW.
7. Asser/Hartkamp 4-I, 2004, nr. 7.
8. J.C. van der Steur, *Grenzen van rechtssubjecten*, Een onderzoek naar de grenzen van objecten van eigendomsrechten en intellectuele eigendomsrechten (diss.), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 7.
9. Vgl. R.J.B. Bergamin, *De persoon in het recht*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000, blz. 53, Asser/Mijnsen/De Haan (3-I), 2001, nr. 1 en J.C. van der Steur, *Grenzen van rechtssubjecten*, Een onderzoek naar de grenzen van objecten van eigendomsrechten en intellectuele eigendomsrechten (diss.), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 8.
10. Vgl. Asser/Hartkamp 4-I, 2004, nr. 1.

De verhouding tussen rechtssubjecten heeft niet zelden betrekking op een onderliggende zaak of een onderliggend vermogensrecht. Zo regelt een recht van eigendom de verhouding van een rechtssubject ten aanzien van een goed (een object) in relatie tot andere rechtssubjecten. De verhouding tussen een rechtssubject en een object is in wezen geen andere verhouding dan die tussen rechtssubjecten.¹¹ De verhouding tussen een rechtssubject en een goed geeft slechts aan welke rechten, verplichtingen en bevoegdheden dat rechtssubject ten opzichte van andere rechtssubjecten ten aanzien van het betreffende goed heeft. Een recht op een zaak of vermogensrecht dat tegen ieder ander rechtssubject kan worden ingeroepen is een *absoluut* recht.¹² Een recht uit een verbintenis (een recht op een zaak of een vermogensrecht, danwel het recht op een prestatie) wordt een “relatief” recht genoemd.¹³ Een relatief recht ziet dus op de verhouding tussen twee rechtssubjecten. Het regelt kun relatie ten aanzien van het voorwerp (object) van hun verbintenis. Wanneer ik hierna, in de context van het burgerlijk recht, spreek van een (rechts)object, doel ik dan ook uitsluitend op het onderliggende object (voorwerp) van de onderlinge verhoudingen (rechtsbetrekkingen) tussen rechtssubjecten.

9.3 **Rechtssubjecten in het burgerlijk recht**

Het positieve recht bepaalt wie of wat een rechtssubject is.¹⁴ Het is nauwelijks voor twijfel vatbaar dat de natuurlijke persoon naar huidig recht een rechtssubject is.¹⁵ Ook ten aanzien van “rechtspersonen” bestaat geen twijfel dat zij rechtssubjecten zijn. Voor het vermogensrecht (goederenrecht en verbintenissenrecht) staat een rechtspersoon gelijk aan een natuurlijk persoon, tenzij uit de wet het tegendeel voortvloeit.¹⁶ Een rechtspersoon is drager van rechten en verplichtingen. In de literatuur wordt er niet zelden vanuit gegaan dat slechts natuurlijke personen en rechtspersonen dragers van rechten en verplichtingen zijn. Er zou een gesloten stelsel van rechtspersonen bestaan. In die visie is geen plaats om andere, in het maatschappelijk verkeer voorkomende entiteiten, als dragers van rechten en verplichtingen aan te merken. Mijns inziens sluit het gegeven dat rechtspersonen en natuurlijke personen door het recht als (potentiële) zelfstandige dragers van rechten en verplichtingen worden aangemerkt, echter niet noodzakelijkerwijs uit dat er andere entiteiten zijn die óók zelfstandig drager van rechten en verplichtingen kunnen zijn. Van een strikt

11. Zie ook: J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 113.

12. Asser/Hartkamp 4-I, 2004, nr. 17.

13. Asser/Hartkamp 4-I, 2004, nr. 17. Zie ook: J.C. van der Steur, Grenzen van rechtsobjecten, Een onderzoek naar de grenzen van objecten van eigendomsrechten en intellectuele eigendomsrechten (diss.), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 18.

14. J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 114.

15. Uit artikel 1:1 lid 2 BW kan worden opgemaakt dat een persoon nimmer tot rechtsobject gemaakt kan worden.

16. Artikel 2:5 BW.

gesloten systeem van rechtspersonen is mijns inziens geen sprake.¹⁷ Het is echter niet mogelijk om een rechtsfiguur te creëren die, louter omdat de participanten dat verklaren, rechtspersoonlijkheid bezit. Het is daarentegen wél mogelijk dat de rechtspraak, geïnspireerd door de doctrine, aan entiteiten rechtspersoonlijkheid toekent.¹⁸ Het is dan ook niet vreemd dat de aanwijzing van een subject als rechtspersoon niet slechts verschillend is per rechtsgebied, maar ook verschillend is in tijd en plaats.¹⁹ Onderzocht moet nu worden welke rechtssubjecten thans in Nederland als rechtspersonen aangemerkt kunnen worden.

9.4 Rechtspersonen in het burgerlijk recht

Zoals aangegeven, is het mogelijk dat de rechter organisaties, die de wet niet expliciet als rechtspersoon aanmerkt, toch als rechtspersoon, of althans als rechtssubject erkent. In deze paragraaf beschrijf ik de rechtspersonen die de wet uitdrukkelijk erkent. In paragraaf 9.5 ga nader in op andere organisaties die, ondanks dat de wet hen niet als rechtspersoon erkent, mogelijk als dragers van rechten en verplichtingen te beschouwen zijn.

Zonder een definitie te geven van het begrip “rechtspersoon” noemt het Burgerlijk wetboek drie categorieën rechtspersonen. Het betreft: 1) publiekrechtelijke rechtspersonen, 2) kerkelijke rechtspersonen en 3) privaatrechtelijke rechtspersonen.²⁰ Met name de laatste categorie is van belang voor dit onderzoek. Naast de in art. 2:1 tot en met 2:3 BW genoemde entiteiten erkent de wet de vereniging van appartementseigenaars²¹, alsmede het EESV²², de SE²³ en de SCE als rechtspersoon.²⁴ In het wetsvoorstel personenvennootschappen is voorgesteld om onder voorwaarden openbare vennootschappen en commanditaire vennootschappen als rechtspersonen aan te merken.²⁵ Het voorgestelde art. 804 lid 2 BW bepaalt dat in wettelijke bepa-

17. Vgl. Asser/Maeijer 2-III, 2000, nr. 32a.

18. A.F.M. Dorresteyn e.a., *Rechtspersonen*, Kluwer, Deventer (losbl.), titel 1, artikel 1, aant. 3, (Rechtspersoon en rechtspersoonlijkheid).

19. Vgl. J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, *Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht*, in P.H.J. Essers e.a., *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 4.

20. Ook op enige andere plaatsen in de wet dan in boek 2 van het burgerlijk wetboek heeft de wetgever rechtspersonen gecreëerd. Zo is de rechtspersoonlijkheid van een vereniging van eigenaars van appartementen geregeld in de artikelen 5:124 BW, en is in artikel 3 van de Uitvoeringswet Verordening tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (Wet van 28 juni 1989, Stb. 245) aangegeven dat een EESV in Nederland rechtspersoonlijkheid heeft. Boek 2 BW biedt dus niet exclusief onderdak aan alle rechtspersonen.

21. Art. 5:124 BW.

22. Art. 3 lid 1 Wet van 28 juni 1989, houdende uitvoering van de Verordening nr. 2137/85 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 juli 1985 tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (PbEG L 199/1).

23. Art. 1 lid 3 Verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001, betreffende het statuut van de Europese vennootschap (SE), Pb EG 10 november 2001, nr. L294, blz. 3.

24. Art. 1 lid 5 Verordening van de Raad (EG) nr. 1435/2003 van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap (SCE), Pb EG L 207 van 18/08/2003 blz. 3.

lingen buiten titel 7.13 BW met "rechtspersonen" niet mede bedoeld wordt op de OVR en CVR, voorzover niet anders blijkt. De rechtspersoonlijkheid van de voorgestelde titel 7.13 BW is van een andere aard dan de rechtspersoonlijkheid van boek 2 BW.

Een (privaatrechtelijke) rechtspersoon komt tot stand door middel van een meerzijdige rechtshandeling. Aan het ontstaan van sommige rechtspersonen, zoals de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap zijn formaliteiten verbonden (bijvoorbeeld een notariële akte). Aan het ontstaan van andere rechtspersonen (zoals de vereniging) zijn daarentegen niet noodzakelijkerwijs formaliteiten verbonden. Dergelijke rechtspersonen bestaan op het moment dat aan in de wet beschreven formele criteria is voldaan.

Nu in ieder geval natuurlijke personen en rechtspersonen in het privaatrecht worden aangemerkt als rechtssubjecten, en de vraag naar de rechtspersoonlijkheid van een subject een vraag naar positief recht is, moet vastgesteld worden hoe de begrippen rechtssubjectiviteit en rechtspersoonlijkheid zich ten opzichte van elkaar verhouden. Meer in het bijzonder is het de vraag of er organisaties zijn, die dragers van rechten en verplichtingen zijn, hoewel de wet hen niet uitdrukkelijk als rechtspersoon erkent,

9.5 De verhouding tussen de begrippen rechtssubjectiviteit en rechtspersoonlijkheid

Bij de vaststelling hoe de begrippen rechtssubjectiviteit en rechtspersoonlijkheid zich ten opzichte van elkaar verhouden, neem ik – gezien de onderzoeksthema's – de contractuele samenwerkingsverbanden die uit twee of meer partijen bestaan als uitgangspunt. Dit brengt met zich mee dat ik in het navolgende de rechtssubjectiviteit van natuurlijke personen buiten beschouwing laat.

Op Europees niveau bepaalt de Verordening inzake het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) dat een EESV bevoegd is om (na verplichte inschrijving in een handelsregister) in eigen naam drager te zijn van rechten en verplichtingen van elke aard, overeenkomsten aan te gaan of andere rechtshandelingen te verrichten en in rechte op te treden.²⁶ Het EESV is daarmee een rechtssubject. Vervolgens bepaalt de EESV Verordening dat de lidstaten *kunnen* bepalen dat het EESV rechtspersoonlijkheid heeft. De rechtspersoonlijkheid vloeit dus niet automatisch voort uit de rechtssubjectiviteit.²⁷ Kennelijk sluit het ontbreken van rechtspersoonlijkheid niet uit dat sprake is van rechtssubjectiviteit.

25. Art. 7:832 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

26. Art. 1 lid 1 EESV-verordening.

27. Art. 1 lid 3 EESV-verordening.

In het Duitse privaatrecht worden bepaalde contractuele samenwerkingsverbanden (personenvennootschappen zoals de *offne Handelsgesellschaft* en de *Kommanditgesellschaft*) als dragers van rechten en verplichtingen, en derhalve als rechtssubjecten, aangemerkt.²⁸ In het Franse privaatrecht wordt aan bepaalde contractuele samenwerkingsverbanden²⁹ (zoals de *Société Civile*) expliciet rechtspersoonlijkheid toegekend.³⁰ Ook België kent aan bepaalde contractuele samenwerkingsverbanden³¹ rechtspersoonlijkheid toe. Zo bezitten naar Belgisch recht de Vennootschap onder Firma en de (gewone) Commanditaire vennootschap rechtspersoonlijkheid.³²

De gedachte dat er naast natuurlijke personen en rechtspersonen andere entiteiten kunnen bestaan die als een eenheid in het rechtsverkeer kunnen optreden, hoeft ook in ons rechtsbestel geen bevreemding te wekken. Hoewel de wetgever aan maatschappen, vennootschappen onder firma en CV's (onder de werking van titel 7.13 BW: OV's en CV's) geen (volwaardige) rechtspersoonlijkheid toekent³³, maakt dat nog niet dat bij een personenvennootschap niet in zekere mate een personificatie aanwezig is.³⁴ Een vennootschap (zonder door de wet erkende rechtspersoonlijkheid) mag dan in de visie van de wetgever geen eigenaar van een ondernemingsvermogen kunnen zijn, een vennootschap kan nochtans wel overeenkomsten met ande-

28. Zie voor de rechtssubjectiviteit van de *offene Handelsgesellschaft* (vergelijkbaar aan de vennootschap onder firma, die thans onder titel 7.13 BW onder het begrip openbare vennootschap valt) en de *Kommanditgesellschaft* (vergelijkbaar aan de commanditaire vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid): § 124 Abs. 1 HGB, "Die offene Handelsgesellschaft kann unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden".
29. De Franse *société* is een contractueel samenwerkingsverband. Zie artikel 1832 Code Civil: "La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes".
30. Zie artikel 1842 Code Civil: "Les sociétés autres que les sociétés en participation visées au chapitre III jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation. Jusqu'à l'immatriculation, les rapports entre les associés sont régis par le contrat de société et par les principes généraux du droit applicable aux contrats et obligations".
31. Artikel 1 Wetboek van Vennootschappen luidt: "Een vennootschap wordt opgericht door een contract op grond waarvan twee of meer personen overeenkomen iets in gemeenschap te brengen met als doel één of meer nauwkeurig omschreven activiteiten uit te oefenen en met het oogmerk aan de vennoten een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel te bezorgen. In de gevallen bepaald in dit wetboek, kan zij worden opgericht door een rechtshandeling uitgaande van één persoon die goederen bestemt tot één of meer nauwkeurig omschreven activiteiten. In de gevallen bepaald in dit wetboek kan de vennootschapsakte bepalen dat de vennootschap niet is opgericht met het oogmerk aan de vennoten een rechtstreeks of onrechtstreeks vermogensvoordeel te bezorgen".
32. Art. 2 paragraaf 1 Wetboek van Vennootschappen.
33. Zie bijvoorbeeld: HR 8 april 1937, NJ 1937/640 en HR 2 november 1949, NJ 1950/52. Zie ook: P.R. Smits, *De externe gebondenheid van het vennootschapsvermogen*, Kluwer, Deventer, 1969, blz. 58-64 en A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 133-134.
34. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 14.

ren aangaan. Dat betekent dat een vennootschap in zekere mate een drager van rechten en verplichtingen is. In de literatuur is zelfs betoogd dat personenvennootschappen naar hun aard rechtspersoonlijkheid bezitten, omdat het meest kenmerkende van rechtspersoonlijkheid is, dat het betreffende subject zelfstandig drager van rechten en verplichtingen kan zijn.³⁵ Gesteld kan worden dat uit de omvang van de rechtsbevoegdheid en de afgescheidenheid van het vermogen van personenvennootschappen, zoals de maatschap, vof en CV, en – onder de werking van titel 7.13 BW – de OV, OVR, CV en CVR, volgt dat zij rechtspersoonlijkheid bezitten.³⁶ Het komt mij inderdaad voor dat wanneer eenmaal aanvaard wordt dat een combinatie een rechtssubject is, het nog maar een kleine stap is te aanvaarden dat het een rechtspersoon is. Een vennootschap zou dan ook eigenaar van een ondernemingsvermogen moeten kunnen zijn. Wat daar ook van zij, de wetgever blijkt niet overtuigd van de theoretische gronden op basis waarvan een vennootschap naar zijn aard als rechtspersoon moet worden aangemerkt. In het wetsvoorstel personenvennootschappen, geeft de wetgever expliciet aan dat vennootschappen (een bijzondere vorm van) rechtspersoonlijkheid kunnen *verkrijgen* (en ook weer op kunnen geven). Ook de rechter heeft de rechtspersoonlijkheid van vennootschappen nog altijd niet aanvaard. In dit onderzoek hanteer ik daarom het uitgangspunt dat een personenvennootschap geen rechtspersoonlijkheid heeft (en slechts een beperkte vorm van rechtspersoonlijkheid kan verkrijgen, indien het wetsvoorstel personenvennootschappen verder ongewijzigd wordt aangenomen en in werking treedt).³⁷

Uit het voorgaande blijkt evenwel dat het mogelijk is dat een subject, ondanks dat het geen rechtspersoonlijkheid heeft, toch zelfstandig drager van rechten, verplichtingen en bevoegdheden kan zijn, en daarmee rechtssubjectiviteit heeft. Rechtssubjectiviteit van een (enkelvoudige) entiteit leidt mijns inziens niet noodzakelijkerwijs tot de conclusie dat sprake is van rechtspersoonlijkheid.³⁸ Het begrip rechtssubject is veeleer een genus dat het species rechtspersoonlijkheid omvat.³⁹

35. Zie: Asser/Van der Grinten/Maeijer 2-II (thans 2-I), 1997, nr. 11-12 en Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 85.

36. Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 84-87.

37. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. B (nader rapport), blz. 3. Zie ook: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 13, en M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 827.

38. Zie ook: M.J.G.C. Raaijmakers, Persoonsgebonden samenwerkingsverbanden en de “onderneming” in het privaatrecht, in: M.J.G.C. Raaijmakers (red.), Personenvennootschap en “onderneming”, Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 21, M.J.G.C. Raaijmakers, Herziening van het Nederlandse ondernemingsrecht, WPNR 2002/6505, blz. 685, Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 85 en M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 825.

39. Anders: J. Eggens, In- en uittreden van leden bij vennootschappen onder firma, in J. Eggens, Verzamelde Privaatrechtelijke opstellen, De Erven F. Bohn N.V., Haarlem, 1958, blz. 393.

9.6 Essentialia van rechtssubjectiviteit in het burgerlijk recht

Gezien het gegeven dat een rechtssubject een toerekeningpunt van rechten, verplichtingen en bevoegdheden is, bestaat een rechtssubject pas, indien een eenheid (entiteit) aanwezig is die in staat is een “rechtsbetrekking” aan te gaan. Een contractueel samenwerkingsverband is dus pas een rechtssubject, indien het een entiteit is die in staat is een rechtsbetrekking met een ander rechtssubject aan te gaan. Het moet een zelfstandig drager van rechten en verplichtingen kunnen zijn.⁴⁰

Of een samenwerkingsverband een drager van rechten en verplichtingen kan zijn, is afhankelijk van de stand van het toepasselijke recht. Wil een samenwerkingsverband in staat zijn rechtsbetrekkingen aan te gaan met derden, dan moet het echter ten minste als een entiteit herkenbaar zijn in het maatschappelijk verkeer. Het samenwerkingsverband dient zich minimaal als zodanig, bij voorkeur onder een eigen naam, naar buiten toe te presenteren.⁴¹

Het is voor het aanwezig achten van rechtssubjectiviteit mijns inziens niet noodzakelijk dat het samenwerkingsverband de eigenaar van het (ondernemings)vermogen kan zijn. Naar huidig recht (en ook onder de vigueur van titel 7.13 BW) kan slechts een natuurlijk persoon of een rechtspersoon de eigenaar van het ondernemingsvermogen (in het geval van een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid: het vennootschapsvermogen) zijn.⁴² Openbare (personen)vennootschappen zijn mijns inziens aan te merken als rechtssubjecten.⁴³ De wetgever en de rechter zijn nog niet zover gegaan hen ook als rechtspersonen te erkennen. Wanneer titel 7.13 BW in werking treedt, kan een OV of CV kan wel rechtspersoonlijkheid “verkrijgen”. De OV wordt een OVR en de CV een CVR wanneer de OV / CV rechtspersoonlijkheid verkrijgt. Zoals ik heb aangegeven, zullen de OVR en CVR overigens buiten titel 7.13 BW niet onder het begrip “rechtspersoon” vallen, voor zover niet anders blijkt.⁴⁴ De rechtspersonen van titel 7.13 BW zullen een eigen karakter hebben. De stille vennootschap, die niet duidelijk kenbaar voor derden naar buiten toe optreedt, is mijns inziens niet aan te merken als een rechtssubject. Het kan geen toerekeningpunt van rechten en verplichtingen zijn, nu het zich niet als zodanig naar buiten toe manifesteert.

40. Vgl. Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 85.

41. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 14.

42. Zie: M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 824 en M.L.M. van Kempen en A.W.G. Lamers, Het wetsvoorstel personenvennootschappen en de gevolgen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, TFO 2008/95, blz. 3.

43. Personenvennootschappen hebben een eigen naam waaronder zij naar buiten toe optreden, hebben een nationaliteit en een woonplaats, kunnen nakoming van de inbrengverplichting vorderen van hun vennoten, kunnen aandeelhouder van een BV of NV zijn, hebben procesbevoegdheid, kunnen failliet gaan en kan overeenkomsten aangaan met de vennoten in privé. Zie hierover en voor aanvullende argumenten: Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 85-86.

44. Art. 7:832 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

9.7 Inpassing rechtspersonen en andere rechtssubjecten in het model van samenwerking (civielrechtelijke laag)

9.7.1 Subjectniveau van het model

Op het subjectniveau van het model van samenwerking gaat het erom te identificeren welke actoren (in dit onderzoek zijn dat ondernemers) kunnen worden onderscheiden. Het uitgangspunt is daarbij het enkelvoudige subject (natuurlijke personen laat ik daarbij buiten beschouwing). Hoe meer coördinatie van gedrag plaatsvindt, hoe meer enkelvoudige subjecten van elkaar afhankelijk worden, des te meer controle zij op elkaar uit willen oefenen. Uitgaande van een samenwerking tussen twee enkelvoudige subjecten, zullen bij een minder intensieve samenwerking normaliter twee enkelvoudige subjecten waarneembaar zijn. Bij een intensievere samenwerking, is het waarschijnlijker dat zich één enkelvoudig subject voordoet. Aldus bestaat een verband tussen de niveaus van samenwerking en de actoren die in ieder van die niveaus te onderkennen zijn. In deze paragraaf geef ik aan wat het verband is tussen de niveaus van samenwerking en de rechtspersonen en andere rechtssubjecten die zich op die niveaus bewegen.

9.7.1.1 De drie niveaus van samenwerking

In deel II, hoofdstuk 8, heb ik een model van samenwerking ontwikkeld, waarin ik vier niveaus heb onderkend. Niveau nul is het niveau waarin in het geheel geen samenwerking plaatsvindt. Er zijn dus drie niveaus van samenwerking. Niveau één is aangeduid als “contractual”, het tweede niveau als “relational” en het derde niveau als “integrated”.

9.7.1.2 Te onderkennen rechtspersonen en andere rechtssubjecten op niveau één: “contractual”

Op het eerste niveau van samenwerking vindt slechts een basale afstemming van gedrag van partijen op elkaar plaats. Als partijen kunnen zowel enkelvoudige als meervoudige subjecten optreden. Dit betekent dat zowel natuurlijke personen, rechtspersonen als andere rechtssubjecten partij bij een samenwerkingsovereenkomst kunnen zijn. Op niveau één blijven de rechtssubjecten onafhankelijk van elkaar bestaan. Er ontstaat ten gevolge van de samenwerking geen nieuw meervoudig subject, laat staan een nieuw rechtssubject. De te onderkennen rechtspersonen of andere rechtssubjecten zijn dus de samenwerkende rechtspersonen of andere rechtssubjecten zelf.

9.7.1.3 Te onderkennen rechtspersonen en andere rechtssubjecten op niveau twee: “relational”

Ook het tweede niveau van samenwerking leidt niet tot het ontstaan van een nieuw rechtssubject. Weliswaar gaat de samenwerking verder dan het maken van basale afspraken en ontstaat een hechte band tussen de partijen, doch zolang de samenwer-

king voor de buitenwereld niet zichtbaar is, ontstaat geen rechtssubject. Net zoals in het eerste niveau van samenwerking, geldt dat de te onderkennen rechtspersonen of andere rechtssubjecten de bij de samenwerking betrokken rechtspersonen of andere rechtssubjecten zelf zijn.

9.7.1.4 *Te onderkennen rechtspersonen en andere rechtssubjecten op niveau drie: “integrated”*

Zodra het voor de buitenwereld duidelijk wordt dat de partijen nauw met elkaar samenwerken, kan niveau twee omslaan in niveau drie. Het is ook mogelijk dat partijen niveau drie van samenwerking bewust in gaan, door de oprichting van een rechtssubject of door een fusie. In niveau drie zijn de betrokken subjecten zo nauw met elkaar verweven dat zij op onderdelen niet meer van elkaar te onderscheiden zijn (ze zijn “geïntegreerd”).

Er kunnen zich dan twee situaties voordoen. Ofwel de partijen vergroeien (versmelten) met elkaar (niveau drie, a: concentratie), ofwel partijen doen een nieuw subject ontstaan (niveau drie, b, combinatie). Versmelting, waarbij de participanten in elkaar opgaan of in een nieuw dan wel ander rechtssubject opgaan is in juridische zin alleen denkbaar in het geval van een juridische fusie. De (juridische) fusie blijft in dit onderzoek echter buiten beschouwing (zie deel I, hoofdstuk 4). Contractuele samenwerkingsverbanden die leiden tot een versmelting van de betrokken participanten doen zich in civielrechtelijk opzicht verder niet voor. Vanuit een privaatrechtelijke optiek heeft niveau drie, a van het model daarom geen relevantie, aangezien het slechts ziet op de (juridische) fusie.

Anders is dit voor wat betreft niveau drie, b van het model. Het is juist privaatrechtelijk heel goed mogelijk dat een samenwerkingsovereenkomst ertoe leidt dat een rechtssubject of zelfs een rechtspersoon ontstaat, naast de samenwerkende partijen. Zo ontstaat een nieuwe, van de samenwerkende (enkelvoudige) partijen te onderscheiden rechtspersoon, indien de samenwerkende rechtspersonen of andere rechtssubjecten een EESV of een personenvennootschap oprichten. Op niveau drie, b van het model is er naast de samenwerkende rechtspersonen of andere rechtssubjecten een nieuwe zelfstandige rechtspersoon of een nieuw zelfstandig rechtssubject te onderkennen. Er vindt geen concentratie, maar combinatie plaats. Er ontstaat iets nieuws naast het reeds bestaande.

9.7.2 *Objectniveau van het model*

Aan de niveaus van samenwerking op subjectniveau heb ik op objectniveau archetypen van contractuele samenwerkingsverbanden gekoppeld. Zoals ik in hoofdstuk 8, paragraaf 8.6.5 heb aangegeven, dient het objectniveau van het model ertoe het verband duidelijk te maken tussen de intensiteit van samenwerking, de te onderscheiden actoren die daarbij horen en de mogelijke transacties die zich tussen deze actoren voor kunnen doen.

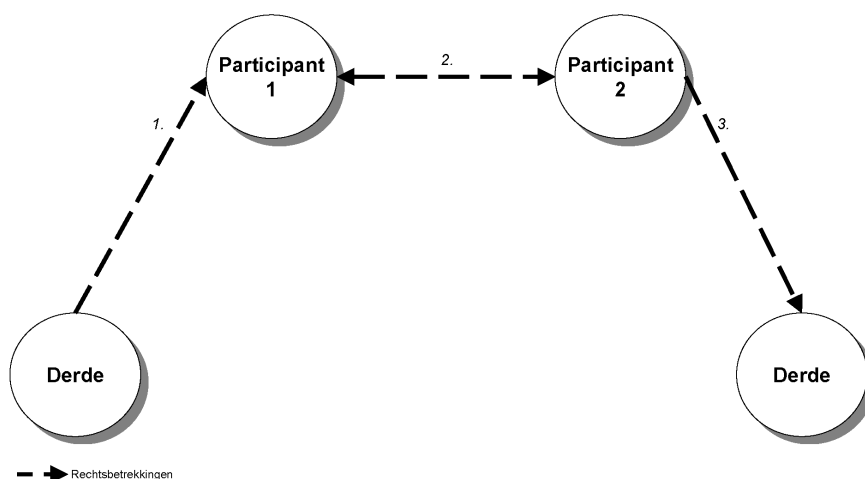
9.7.2.1 De bij de drie niveaus van samenwerking behorende archetypen

Het door mij ontwikkelde model van samenwerking gaat uit van drie archetypen van contractuele samenwerkingsverbanden. Het eerste archetype betreft de contractuele samenwerkingsverbanden die niet leiden tot het ontstaan van een entiteit die voor aanvang van de samenwerking nog niet bestond. Het eerste archetype komt dus voor op de samenwerkingsniveaus één en twee van het model. Het tweede archetype betreft de contractuele samenwerkingsverbanden als gevolg waarvan de participanten met elkaar versmelten tot één nieuwe, meervoudige entiteit ("concentratie"). De samenwerkende partijen in hun oude hoedanigheid houden op te bestaan. Dit archetype doet zich in civielrechtelijk opzicht niet voor. Aangezien dit archetype slechts op niveau drie, a van het model voorkomt, is niveau drie a civielrechtelijk ook niet van belang. Het derde archetype omvat de contractuele samenwerkingsverbanden die het ontstaan van een nieuwe entiteit tot gevolg hebben ("combinatie"). Zij komen enkel voor op niveau drie, b van samenwerking.

9.7.2.2 Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype I (geen entiteit)

Overeenkomsten tot samenwerking van het eerste en tweede niveau van samenwerking leiden niet tot het ontstaan van een entiteit die zelfstandig als drager van rechten en verplichtingen kan dienen. Noch derden, noch de participanten kunnen rechtsbetrekkingen aangaan met de samenwerkingsovereenkomst, nu deze overeenkomst slechts de verhouding tussen de participanten regelt en geen externe werking heeft. Hierdoor zijn er slechts handelingen (en dus ook slechts transacties) mogelijk tussen de samenwerkende partijen onderling (in het schema weergegeven met het cijfer 2), en tussen ieder van de samenwerkende partijen afzonderlijk en derden (in het schema weergegeven met de cijfers 1 en 3). Archetype I van de contractuele samenwerkingsverbanden beantwoordt aan deze kenmerken.

Figuur 5. Rechtsbetrekkingen op het eerste niveau van samenwerking (archetype I)



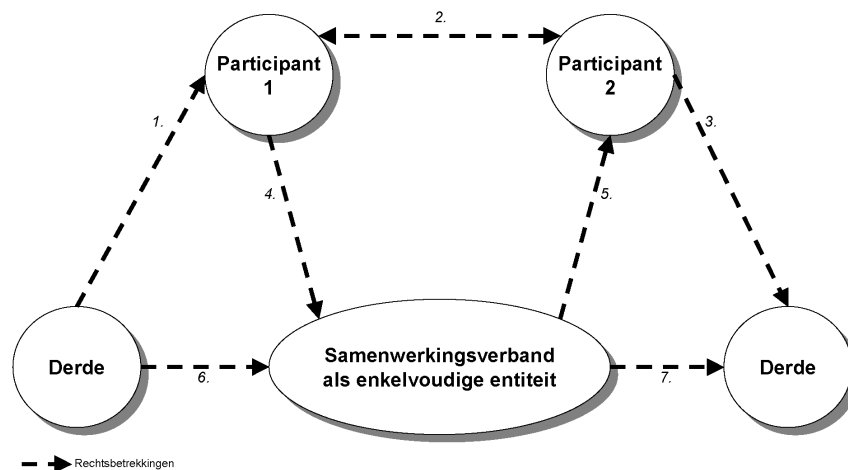
9.7.2.3 *Geen contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype II (meervoudige entiteit)*

Het is civielrechtelijk niet denkbaar dat rechtspersonen of andere rechtssubjecten anders dan door fusie met elkaar versmelten. In het model van samenwerking komt archetype II slechts voor in niveau drie, a. Vanuit een privaatrechtelijke optiek heeft niveau drie, a van het model op subjectniveau echter geen relevantie (fiscaal is dit overigens anders, zie paragraaf 9.10.1.2, hierna). Dit brengt met zich mee dat op objectniveau geen belang toekomt aan archetype II.

9.7.2.4 *Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype III (enkelvoudige entiteit)*

Samenwerkingsverbanden van het derde niveau van samenwerking hebben – vanuit een privaatrechtelijke optiek – als kenmerk dat als gevolg van de samenwerking een nieuw rechtssubject of zelfs een nieuwe rechtspersoon ontstaat. Dit heeft gevolgen voor het scala aan handelingen dat zich voor kan doen. Archetype III illustreert dit. Er kunnen, in aanvulling op de rechtsbetrekkingen die aangegaan kunnen worden in het geval van een samenwerking van het eerste archetype (in het schema weergegeven met de cijfers 1, 2 en 3), rechtsbetrekkingen worden aangegaan waarbij het samenwerkingsverband als rechtspersoon of ander rechtssubject partij is (in het schema weergegeven met de cijfers 4, 5, 6 en 7).

Figuur 6. Rechtsbetrekkingen op het derde niveau van samenwerking (archetype III)



9.8 **Onderscheid rechtssubject - belastingsubject**

Het belastingrecht ziet, als onderdeel van het bestuursrecht, op de verhouding tussen de overheid en burgers. Het creëert en regelt rechtsbetrekkingen (verplichtingen, maar ook rechten en bevoegdheden) tussen de overheid en haar burgers. Om een belasting te kunnen heffen, is het noodzakelijk vast te stellen wie aan de belas-

ting onderworpen zal worden. Er dient een subject aangewezen te worden dat een toerekeningspunt voor de belastingheffing kan vormen. Een dergelijk subject moet dan ook, net als een rechtssubject in civielrechtelijke zin, drager van rechten en verplichtingen kunnen zijn, aangezien het anders onmogelijk is dat een rechtsbetrekking tussen het subject en de overheid tot stand komt.

De vraag komt op of de subjecten die door de belastingwet(ten) als aan de betreffende belastingheffing onderworpen worden aangewezen, uitsluitend rechtssubjecten in civielrechtelijke zin kunnen zijn. Tussen het fiscale recht en het privaatrecht bestaat immers in beginsel een nauwe aansluiting.⁴⁵ Normaliter zullen rechtssubjecten in fiscaalrechtelijke zin dan ook tevens rechtssubjecten in civielrechtelijke zin zijn.⁴⁶ Noodzakelijk is dit echter niet. Zo kunnen in de btw entiteiten die in het burgerlijk recht géén rechtssubjectiviteit (en dus ook geen rechtspersoonlijkheid) bezitten, in het fiscale recht wél als rechtssubject worden erkend.⁴⁷ Bovendien erkent het fiscale recht subjecten, die het civiele recht niet erkent (zoals de fiscale eenheid).

Bedacht moet worden dat een privaatrechtelijke rechtsbetrekking anders van aard is dan een rechtsbetrekking die voortvloeit uit het publiekrecht (fiscale recht). In een privaatrechtelijke rechtsbetrekking dient de (juridische) gelijkheid van partijen als uitgangspunt. In een fiscale rechtsbetrekking is het uitgangspunt juist dat partijen (fiscus en belastingplichtige) ongelijk zijn aan elkaar. Niet alleen de aard van de rechtsbetrekking in het privaatrecht is anders dan die in het fiscale recht. Het privaatrecht regelt de verhoudingen tussen andere actoren dan waarop het fiscale recht betrekking heeft. In het privaatrecht gaat het om een relatie tussen individuen onderling. In het fiscale recht gaat het om een relatie tussen de overheid (de fiscus) en burgers (belastingplichtigen). Bovendien moet worden opgemerkt dat beide rechtsgebieden verschillende doelstellingen hebben. Het doel dat in het privaatrecht voorop staat, is het waarborgen van een vreedzame onderlinge interactie tussen individuen.⁴⁸ Het doel dat in het belastingrecht voorop staat is het vergaren van financiële middelen voor de overheid.⁴⁹ Ten slotte is het van belang te constateren dat de btw een communautaire belasting is. Dit betekent dat van belangrijke begrippen de in-

45. J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, *Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht*, in P.H.J. Essers e.a., *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 18.

46. J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, *Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht*, in P.H.J. Essers e.a., *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 11: "De door het privaatrecht in het leven geroepen verhouding is er één der maatschappelijke verhoudingen waarmee het belastingrecht heeft te rekenen".

47. Een klassiek voorbeeld hiervan is TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (Loonslaegers).

48. J.L.M. Gribnau en R.H. Happé, *Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht*, in P.H.J. Essers e.a., *Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000, blz. 10.

49. Dit wordt de "budgettaire functie" van het belastingrecht genoemd. Het belastingrecht wordt ook wel voor andere doeleinden gebruikt. Deze functie van het belastingrecht heet de "instrumentele functie" van het belastingrecht.

vulling niet aan de lidstaten kan worden overgelaten. In het bijzonder geldt dit ten aanzien van het definiëren van belastingsubjecten in de btw.⁵⁰

Deze verschillen duiden erop dat aan het begrip “rechtssubjecten in fiscaalrechtelijke zin” niet noodzakelijkerwijs dezelfde invulling gegeven kan worden als aan “rechtssubjecten in civielrechtelijke zin”. Slechts subjecten waaraan het *belastingrecht* subjectiviteit toekent, kunnen aan een belasting worden onderworpen. De subjecten die in het belastingrecht centraal staan, worden aangeduid als “belastingssubjecten”. Weliswaar zijn de rechtssubjecten in het civiele recht grotendeels dezelfde als de belastingsubjecten die het belastingrecht onderkent, maar het blijft denkbaar dat btw wordt geheven van een subject dat in civielrechtelijke zin geen rechtspersoon is of zelfs geen rechtssubject is.

9.9 Onderscheid belastingsubject – belastingplichtige in de btw

Om tot belastingheffing te komen, dient de wet degenen aan te wijzen ten laste van wiens vermogen de belasting moet worden voldaan. Degenen uit wiens vermogen de belasting moet worden voldaan (ongeacht het antwoord op de vraag of deze de belasting op anderen af kan wentelen) zijn aan te duiden als “belastingplichtigen”. Het begrip belastingplichtige is derhalve een species van het begrip belastingsubject.

Het ligt voor de hand het beoogde belastingsubject als belastingplichtige aan te wijzen. Het is echter niet noodzakelijkerwijs zo dat degene van wie de overheid de belasting wenst te heffen (het “beoogde belastingsubject”) ook daadwerkelijk degene is ten laste van wiens vermogen de belasting moet worden voldaan (het “geadresseerde belastingsubject”). Zo beoogt de btw het verbruik van (particuliere) consumenten te belasten, doch zijn “ondernemers” aangewezen als de belastingplichtigen. Ik merk op dat in de Btw-richtlijn degene uit wiens vermogen de btw moet worden voldaan, als “belastingplichtige” wordt aangeduid (art. 9 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). In de Wet OB wordt degene uit wiens vermogen de belasting moet worden voldaan daarentegen aangeduid als “ondernemer” (art. 7 lid 1 Wet OB). Tussen beide begrippen bestaan evenwel geen inhoudelijke verschillen.⁵¹ De belastingplichtige in de zin van de btw is slechts een medium voor het belasten van een object (de particuliere consumptie).⁵² Hij vervult slechts een intermediaire rol. De

50. Vgl. HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, r.o. 25 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 29.

51. HR 2 mei 1984, nr. 22 152, BNB 1984/295.

52. De btw is een “objectieve belasting”. HvJ EG 12 juli 1988, nr. 138/86 (Direct Cosmetics), Jur. 1988, blz. 03937, r.o. 23: “(...) Uit een en ander volgt, dat het btw-stelsel vooral betrekking heeft op objectieve gevolgen, wat de bedoelingen van de belastingplichtige ook mogen zijn”. Zie tevens: M.E. van Hilten, aantekening bij HR 27 januari 1993, nr. 28 258, FED 1993/202, en H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil. (diss.) Gouda Quint, Arnhem 1994, blz. 64 en 70, H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer 1986, blz. 33, C.J. Hummel, aantekening bij HR 24 november 2006, nr. 41 412, BNB 2007/74. Zie ook: COM2003/614 (Communication from the Commission to the Council, The European Parliament and the European Economic and Social Committee, Review and update of VAT strategy priorities), blz. 13.

btw is een verbruiksbelasting of bestedingsbelasting die omwille van de doelmatigheid, aansluit bij hetgeen tegenover de consumptie van het ge- of verbruik door en de bestedingen van particuliere consumenten staat: “leveringen en diensten door belastingplichtigen”.⁵³ De belasting wordt geheven van de “belastingplichtige” (“ondernemer”), maar deze wordt geacht de belasting in zijn prijzen aan het beoogde belastingsubject, de particuliere consument, door te berekenen (af te wentelen), en de aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek te brengen.

Als belastingplichtige in de zin van de btw wordt beschouwd:

“eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.⁵⁴

Het btw-stelsel, als communautair stelsel, is gebaseerd op een uniform begrip “belastingplichtige”.⁵⁵ Het begrip “belastingplichtige” is derhalve een communautair begrip. Slechts met betrekking tot de *nadere* invulling van het begrip belastingplichtige hebben lidstaten een zekere beoordelingsvrijheid.⁵⁶ Om die reden wordt het begrip ook wel als een “quasi communautair begrip” aangeduid.⁵⁷ Duidelijk is echter dat de invulling van het begrip belastingplichtige niet afhankelijk is van hetgeen in het civiele recht van een lidstaat is bepaald. Dit betekent dat van iedere natuurlijk persoon, rechtspersoon en van ieder samenwerkingsverband, of dit nu civielrechtelijk een rechtssubject is of niet, op zichzelf gezien moet worden of het een belastingsubject (belastingplichtige) is voor heffing van btw. Ook civielrechtelijk niet gekwalificeerde subjecten kunnen voor de heffing van btw als belastingsubject fungeren.

Om te toetsen of er een belastingplichtige is in de zin van de btw, dient getoetst te worden aan de vereisten van art. 9 tot en met 13 Btw-richtlijn (ex art. 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 Wet OB). Op deze plaats moet echter nadere aandacht besteed worden aan het begrip “eenieder”, omdat daarin een parallel is gelegen met het subjectbegrip in het burgerlijk recht (zie hiervoor, paragraaf 9.3). Met de term “eenieder”

53. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 1997 (negende druk), blz. 106, noemden de omzetbelasting nog een “algemene indirecte bestedingsbelasting”. Ook Van der Paardt duidt de btw aan als een bestedingsbelasting die het consumptieve verbruik beoogt te belasten. R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie* (diss.), Kluwer, Deventer, 2000, blz. 58. Uit artikel 2 van de Eerste Richtlijn kan worden opgemaakt dat de btw een verbruiksbelasting is. In dezelfde zin: HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 7.
54. Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB).
55. HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, r.o. 25 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 29.
56. Lidstaten mogen eenieder die bepaalde incidentele handelingen verricht als belastingplichtige aanmerken (art. 12 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 3 Zesde richtlijn), zij mogen de figuur van de fiscale eenheid toepassen (zie paragraaf 9.10.2.2) en zij mogen bepaalde vrijgestelde werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen beschouwen als overheidshandelingen (art. 13 lid 2 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 5 vierde alinea Zesde richtlijn).
57. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 78-79.

wordt een “entiteit” bedoeld. Ik zal in het navolgende deze termen dan ook als synoniemen van elkaar gebruiken.

Voor wat betreft natuurlijke personen bestaat thans noch in het maatschappelijk verkeer, noch in het burgerlijk recht, noch in het fiscale recht enige twijfel dat een natuurlijke persoon “eenieder”. Hoewel het civiele recht niet bepalend is voor de vraag of er van een *belastingplichtige* sprake is, speelt het civiele recht met betrekking tot de belastingplicht van rechtspersonen en andere rechtssubjecten wel een rol bij de vraag of sprake is van een entiteit. Ten aanzien van rechtspersonen wordt namelijk al snel aangenomen dat zij een entiteit zijn. Kennelijk brengen de eisen die aan een rechtspersoon worden gesteld al snel met zich mee, dat de rechtspersoon als een entiteit in het maatschappelijke, het juridische en in het fiscale verkeer is te beschouwen. Mogelijk komt dit doordat rechtspersonen van rechtswege verplicht zijn een naam te dragen.⁵⁸ Voor wat betreft contractuele samenwerkingsverbanden is het minder eenvoudig vast te stellen of sprake is van een entiteit. Bepalend is mijns inziens het criterium het door de Hoge Raad geformuleerde criterium dat sprake moet zijn van “een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid”. Naar het oordeel van de Hoge Raad is daartoe vereist dat het de samenwerkende partijen “in een duurzame samenwerking naar buiten optreden”.⁵⁹ Ik versta de eis van het naar buiten toe optreden zo dat, wanneer incidenteel samen naar buiten toe wordt opgetreden, het samenwerkingsverband als (belasting)subject te “vluchtig” is om het te beschouwen als een drager van (fiscale) rechten en plichten. Een belangrijke aanwijzing voor het naar buiten toe optreden als een entiteit is het gebruik van een eigen naam door het samenwerkingsverband.⁶⁰ Mijns inziens moet echter niet worden uitgesloten dat van een naar buiten toe optredende entiteit ook sprake kan zijn indien een samenwerkingsverband niet onder een eigen naam deelneemt aan het maatschappelijk verkeer, maar zich wel op een andere wijze kenbaar presenteert als entiteit jegens derden (bijvoorbeeld door duurzaam prestaties te verrichten jegens derden).⁶¹ In deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1 ga ik hier nader op in. Een verschil tussen civielrechtelijke rechtssubjecten en (geadresseerde) belastingssubjecten (belastingplichtigen) is dus dat civielrechtelijk het onder één naam een noodzakelijke voorwaarde voor het bestaan van een entiteit is en dat in de btw van een entiteit ook sprake kan zijn indien een combinatie op een andere wijze kenbaar naar buiten toe optreedt.

58. Zie bijvoorbeeld: art. 2:27, lid 4, onderdeel a, art. 2:54 lid 2, art. 2:66 lid 1 jo. lid 2 en art. 2:177 lid 1 jo. lid 2 BW.

59. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76, HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366 en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

60. Zie bijvoorbeeld: Hof Leeuwarden 31 maart 1983, nr. 1196/80, BNB 1984/161 (Musici).

61. Zie bijvoorbeeld: TC 12 januari 1970, nr. 10 174 O, BNB 1970/103, HR 6 november 1985, nr. 23 026, V-N 1985, blz. 2536 en Hof Arnhem 5 april 1995, nr. 99/1443, V-N 1995, blz. 2525. De commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting acht doorslaggevend voor het naar buiten toe optreden dat sprake is van “volledige feitelijke samenwerking die zodanig is dat naar buiten toe duidelijk sprake is van één onderneming”. Rapport van de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 24.

Er bestaat nog een verschil. Dit verschil wordt veroorzaakt door het instituut van de fiscale eenheid. Art. 11 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om, na raadpleging van het Btw-comité, personen die binnen het grondgebied van een lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn als één belastingplichtige aan te merken. Deze mogelijkheid wordt normaliter aangeduid als “fiscale eenheid”, ook al komt deze term in de Btw-richtlijn en in de Wet OB niet voor. Hoewel het woord “personen” is gebruikt in de tekst van art. 11 Btw-richtlijn, wordt algemeen aangenomen dat hieronder ook rechtspersonen vallen. Naar mijn mening kunnen ook andere rechtssubjecten dan natuurlijke personen en rechtspersonen onder het begrip vallen (zie hierover: deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4). Wanneer van een fiscale eenheid sprake is, is in fiscale zin één nieuw belastingsubject ontstaan, dat de voorheen bestaande belastingplichtigen “opslokt”. De belastingplichtigen die de fiscale eenheid vormen, versmelten tot één nieuwe belastingplichtige, terwijl zij in civielrechtelijke zin juist afzonderlijke rechtssubjecten blijven. Civielrechtelijk blijft dus een samenwerkingsverband van het eerste archetypetype (geen entiteit) bestaan en blijven de participanten als afzonderlijke rechtssubjecten zichtbaar, fiscaalrechtelijk ontstaat een samenwerkingsverband van het tweede archetypetype (meervoudige entiteit, ontstaan door concentratie) en houden de participanten op als afzonderlijke (belasting)subjecten te bestaan.

Het voorgaande leidt tot de conclusie dat een belastingplichtige in de btw in de regel een rechtssubject in de zin van het privaatrecht zal zijn. Er zijn echter uitzonderingen. Het is op de eerste plaats mogelijk dat een combinatie van personen die duurzaam gezamenlijk naar buiten toe optreedt om aldus zelfstandig een economische activiteit te verrichten, in het burgerlijk recht niet geacht wordt rechtssubjectiviteit te bezitten (bijvoorbeeld omdat het samenwerkingsverband niet onder één naam naar buiten toe optreedt), maar in de btw toch als een belastingsubject wordt aangemerkt. Een voorbeeld hiervan vormen die “feitelijke samenwerkingsverbanden” die wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten, doordat zij in een duurzame samenwerking naar buiten optreden, ook al hanteren zij daarbij niet één naam (zie hierover nader deel IV, hoofdstuk 24). Op de tweede plaats is het mogelijk dat via het instituut van de fiscale eenheid een belastingsubject ontstaat (de fiscale eenheid) dat als zodanig geen privaatrechtelijk rechtssubject is. De onderdelen van de fiscale eenheid zijn privaatrechtelijk als afzonderlijke rechtssubjecten aan te duiden, maar zijn fiscaalrechtelijk niet meer als afzonderlijke (belasting)subjecten aan te merken (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4).

9.10 Inpassing belastingsubjecten in het model van samenwerking (fiscaalrechtelijke laag)

9.10.1 Subjectniveau van het model

In deze paragraaf geef ik aan welke voor de heffing van btw aan te merken belastingplichtigen zijn te onderkennen op ieder van de drie niveaus van samenwerking.

9.10.1.1 *Te onderkennen belastingplichtigen op niveau één: “contractual”*

Op het eerste niveau zullen slechts de entiteiten die met elkaar afspraken over samenwerking maken als belastingplichtigen aan te merken zijn, indien zij zelfstandig een economische activiteit verrichten. Dit sluit aan bij de rechtspersonen en andere rechtssubjecten die in het privaatrecht op niveau één vallen te onderkennen (zie paragraaf 9.7.1.2).

9.10.1.2 *Te onderkennen belastingplichtigen op niveau twee: “relational”*

Ook op het tweede niveau sluit het belastingsubject in de btw nauw aan bij de rechtspersoon en andere rechtssubjecten die vanuit een privaatrechtelijke optiek op dit niveau opereren (zie paragraaf 9.7.1.3). Er doen zich echter twee bijzonderheden voor.

Ten eerste is het mogelijk dat een combinatie van personen die duurzaam gezamenlijk naar buiten toe optreedt om aldus een economische activiteit te verrichten, in het burgerlijk recht niet geacht wordt rechtssubjectiviteit te bezitten, maar in de btw toch als een belastingsubject wordt aangemerkt. De civielrechtelijke en fiscale “werkelijkheid” lopen dan uiteen. Voor wat betreft deze contractuele samenwerkingsverbanden geldt dat vanuit een privaatrechtelijke optiek er op het tweede niveau van samenwerking twee rechtspersonen of andere rechtssubjecten, te weten de samenwerkende partijen, zijn waar te nemen. Vanuit een fiscale optiek bestaat er evenwel een derde (belasting)subject: het samenwerkingsverband zelf. Die vaststelling heeft gevolgen voor het objectniveau van het model. De koppeling van de archetypen aan de niveaus van samenwerking behoeft vanuit een fiscale optiek nuancering. Archetype III, waarbij het samenwerkingsverband als zodanig een enkelvoudige entiteit is aangemerkt, kan zich vanuit een fiscale optiek in bijzondere gevallen ook voordoen op samenwerkingsniveau twee (“relational”).

Ten tweede vormt de fiscale eenheid een bijzonderheid. De onderdelen van een fiscale eenheid zijn vanuit een civielrechtelijke optiek alle afzonderlijke (enkelvoudige) subjecten. Vanuit een fiscale optiek, bestaan deze enkelvoudige subjecten juist niet, zij zijn versmolten tot één (meervoudig) belastingsubject. Fiscaalrechtelijk wordt een ander samenwerkingsniveau bereikt dan maatschappelijk en civielrechtelijk het geval is. Ook dat heeft gevolgen voor het objectniveau. In civielrechtelijke zin is sprake van een ander archetype (namelijk archetype I), dan in fiscale zin (namelijk archetype II).

9.10.1.3 *Te onderkennen belastingplichtigen op niveau drie: “integrated”*

Bezien vanuit een fiscaal standpunt bevinden zich op het derde niveau van samenwerking de contractuele samenwerkingsverbanden die leiden tot het ontstaan van een nieuw geadresseerd belastingsubject (nieuwe belastingplichtige). In de regel zal het gaan om de samenwerkingsverbanden die *civielrechtelijk* als een rechtssubject (waaronder ik de rechtspersonen reken) worden beschouwd. Het is echter niet per

definitie zo dat een samenwerkingsverband dat civielrechtelijk als rechtssubject is te beschouwen, een belastingplichtige voor de btw is. Deze divergentie is te verklaren uit de specifieke eisen die de Btw-richtlijn (en de Wet OB) stellen aan het begrip belastingplichtige (het met duurzaamheid zelfstandig verrichten van een economische activiteit). Een rechtssubject (rechtspersoon daaronder begrepen) is dus niet vanzelfsprekend een belastingplichtige voor de btw.

Niveau drie valt in fiscale zin uiteen in twee delen. Een samenwerkingsverband van niveau drie, a doet zich voor wanneer de betrokken subjecten met elkaar versmelten. Niveau drie, b doet zich voor wanneer ten gevolge van de samenwerking een van de participanten te onderscheiden subject ontstaat. De bijzonderheid die zich voordoet, is dat een samenwerkingsverband op niveau drie, b via het instituut van de fiscale eenheid kan worden omgevormd tot een samenwerkingsverband op niveau drie, a. Dit doet zich voor, indien de subjecten bij een samenwerkingsverband van niveau drie, b met het samenwerkingsverband versmelten tot één enkel belastingsubject.

9.10.2 Objectniveau van het model

Nu duidelijk is welke belastingplichtigen te onderkennen zijn op de drie niveaus van samenwerking, vloeien daaruit de gevolgen voort voor de te onderkennen handelingen (in het bijzonder transacties). Het objectniveau van het model krijgt zo een invulling vanuit een fiscaal gezichtspunt. Ten opzichte van de civielrechtelijke indeling, is fiscaalrechtelijk een ander verband te leggen tussen de intensiteit van samenwerking, de te onderscheiden actoren die daarbij horen en de mogelijke transacties die zich tussen deze actoren voor kunnen doen. De indeling in de archetypen wijkt dus fiscaalrechtelijk enigszins van de civielrechtelijke indeling af.

9.10.2.1 Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype I

Ten aanzien van de contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype I geldt dat wanneer de handelingen tussen de samenwerkende partners aan te merken zijn als transacties (leveringen van goederen en diensten), van een belastbare handeling (een “belastingobject”) sprake zal zijn (mits de partner die de transactie jegens de ander verricht een belastingplichtige is, als zodanig handelt en de transactie onder bezwarende titel plaatsvindt). Het belastingobject in de btw (leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige) vereist namelijk het bestaan van een rechtsbetrekking (zie hierover nader deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.3). Wanneer het samenwerkingsverband geen rechtssubject naar privaatrecht is, kan er in beginsel ook geen rechtsbetrekking mee worden aangegaan. Een uitzondering vormt de zogenoemde “fiscale eenheid”. Zoals ik heb aangegeven, kan de situatie zich voordoen dat een samenwerkingsverband vanuit een fiscaalrechtelijke optiek aan een ander archetype beantwoordt dan vanuit een fiscaalrechtelijke optiek (zie ook hierna, paragraaf 9.10.2.2). Betreft het echter een samenwerkingsverband dat zowel vanuit het burgerlijk recht als vanuit het fiscale recht niet tot versmelting leidt en ook geen nieuwe, van de participanten te onderscheiden entiteit tot stand doet komen dan kunnen nog slechts

rechtsbetrekkingen tussen derden en ieder van de samenwerkende partijen bestaan, alsmede rechtsbetrekkingen tussen de samenwerkende partijen onderling. Is de kern van die rechtsbetrekkingen dat er een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige uit voortvloeit, dan is daarmee sprake van een belastingobject. Het samenwerkingsverband voldoet dan aan de kenmerken van archetype I.

In aanvulling op de contractuele samenwerkingsverbanden in het privaatrecht die de kenmerken van archetype I vertonen, wordt in het fiscale recht een aantal contractuele samenwerkingsverbanden gesanctioneerd, waaraan in het privaatrecht evenwel geen bijzondere betekenis toekomt. Het betreft in het bijzonder de overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening (deel IV, hoofdstuk 20), overeenkomsten ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten (deel IV, hoofdstuk 21) en partageovereenkomsten (deel IV, hoofdstuk 22). Deze overeenkomsten regelen een beperkte samenwerking tussen de contractanten waarbij geen entiteit, en dus ook geen belastingsubject tot stand komt (of althans in fiscaal opzicht wordt geacht niet tot stand te komen).

9.10.2.2 *Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype II*

Anders dan in het privaatrecht, kan zich in het fiscale recht een versmelting voordoen van partijen die slechts op contractuele basis samenwerken. Toepassing van de figuur van de fiscale eenheid (in de btw) brengt mee dat partijen die binnen het grondgebied van een lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingsubject (één belastingplichtige) worden aangemerkt.⁶² In fiscale zin treedt dan een versmelting van de betrokken partijen op. Wanneer contractueel samenwerkende partijen een fiscale eenheid voor de btw vormen, is sprake van een samenwerkingsverband van archetype II. De situatie doet zich voor dat in fiscale zin een ander niveau van samenwerking wordt bereikt (niveau drie, a) dan naar maatschappelijke en juridische maatstaven het geval is (niveau één of twee).

9.10.2.3 *Contractuele samenwerkingsverbanden die voldoen aan archetype III*

Zoals aangegeven in paragraaf 9.9, kan in de btw een contractueel samenwerkingsverband dat geen rechtssubjectiviteit bezit, toch worden aangemerkt als een belastingplichtige, indien aan de criteria van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 Wet OB) is voldaan. Van belang is dat het samenwerkingsverband aan te merken is als een "entiteit" ("eenieder"), zodat het een toerekeningspunt van (fisca-

62. Opgemerkt zij dat voor de vorming van een fiscale eenheid in de btw niet vereist is dat de onderdelen daarvan (op contractuele basis) samenwerken. De verwevenheidseisen, in het bijzonder die van de economische verwevenheid, brengen evenwel met zich mee dat de onderdelen van een fiscale eenheid hun gedrag op elkaar afstemmen. Binnen een fiscale eenheid zal een mate van "interdependency" en "hierarchal control" aanwezig zijn die in te delen zijn in niveau drie van het model van samenwerking ("integrated"). Een fiscale eenheid in de btw is in zekere zin te beschouwen als een samenwerkingsverband, zij het dat het er geen contract aan ten grondslag ligt.

le) rechten en (fiscale) verplichtingen kan vormen. Dit betekent dat de contractuele samenwerkingsverbanden die in het privaatrecht al voldoen aan de kenmerken van archetype III, ook in fiscale zin te rangschikken zijn onder dit archetype. Contractuele samenwerkingsverbanden die in het geheel niet zijn aan te merken als (privaatrechtelijke) rechtssubjecten (archetype I), kunnen onder omstandigheden evenwel voor de heffing van btw tóch als belastingsubjecten worden aangemerkt. Dergelijke als “feitelijke samenwerkingsverbanden” aangemerkte entiteiten voldoen dus privaatrechtelijk niet, maar fiscaal wel aan de kenmerken van archetype III.

Ik merk op dat een samenwerkingsverband van het derde archetype vanuit een fiscale optiek kan worden omgevormd tot een samenwerkingsverband van het tweede archetype. Wanneer de participanten bij een als een entiteit aangemerkt samenwerkingsverband (archetype III) met dat samenwerkingsverband een fiscale eenheid vormen, ontstaat een samenwerkingsverband van het tweede archetype.

9.11 **Conclusie**

Het burgerlijk recht is nauw vervlochten met de maatschappij. Van een rechtssubject is sprake indien het recht erkent dat het de bevoegdheid heeft overeenkomsten aan te gaan, of andere rechtshandelingen te verrichten en dat het bevoegd is om in rechte op te treden. Dit brengt met zich mee dat een samenwerkingsverband naar buiten toe op moet treden om als rechtssubject aangemerkt te kunnen worden. Het moet zich in het maatschappelijk verkeer manifesteren wil het een identificeerbaar toerekeningspunt voor rechten en verplichtingen kunnen zijn. In beginsel zal wat in de maatschappij als een entiteit wordt beschouwd, civielrechtelijk als een rechtssubject worden aangemerkt. Uit hoofdstuk 8 vloeide reeds voort dat er een verband is tussen de intensiteit van de samenwerking en de taakafhankelijkheid (interdependency) van de samenwerkende actoren. Tevens is duidelijk gemaakt dat een verband bestaat tussen de interdependency van partijen en de rechtsvorm die zij verkiezen. Uit het onderhavige hoofdstuk komt naar voren dat een rechtssubject ontstaat, wanneer een hoge mate van interdependency tussen de samenwerkende partijen bestaat.

Het fiscale recht (althans de btw) kent een van het civiele recht onafhankelijke invulling van het begrip subject. Toch is ook voor het bestaan van een samenwerkingsverband als (geadresseerd) belastingsubject in de btw uiteindelijk op de eerste plaats van belang of het zich in het maatschappelijk verkeer manifesteert als een entiteit. Er moet immers ten minste sprake zijn van “eenieder”. Daartoe dient er een combinatie van rechtssubjecten te zijn met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid. In ieder geval is vereist dat de combinatie naar buiten toe optreedt. Het moet dus een toerekeningspunt voor rechten en verplichtingen kunnen zijn. Het fiscale recht sluit enerzijds meer aan bij de maatschappelijke werkelijkheid, door mede als belastingsubjecten (van het derde archetype) te onderkennen de civielrechtelijk onbenoemde samenwerkingsvormen die nochtans als zodanig, vaak onder één naam naar buiten toe optreden. Anderzijds sluit het fiscale recht juist minder aan bij de maatschappelijke en de civielrechtelijke werkelijkheid, omdat het subjecten erkent die in maatschap-

pelijk en civielrechtelijk opzicht niet bestaan. De belastingsubjecten kunnen als volgt aan de archetypen en de niveaus van samenwerking worden gekoppeld:

Tabel 2. Koppeling van de belastingsubjecten aan de niveaus en archetypen van samenwerking

		Niveau 0 <i>Transactional</i>	Niveau 1 <i>Contractual</i>	Niveau 2 <i>Relational</i>	Niveau 3a <i>Integrated</i> <i>(concentratie)</i>	Niveau 3b <i>Integrated</i> <i>(combinatie)</i>
Archetype I <i>Geen entiteit</i>	Burgerlijk recht	✓	✓	✓	✗	✗
	Fiscaal recht	✓	✓	✓	✗	✗
Archetype II <i>Meervoudige entiteit</i>	Burgerlijk recht	✗	✗	✗	✗	✗
	Fiscaal recht	✗	✗	✗ ⁶³	✓	✗
Archetype III <i>Enkelvoudige entiteit</i>	Burgerlijk recht	✗	✗	✗	✗	✓
	Fiscaal recht	✗	✗	✗/✓ ⁶⁴	✗	✓ ⁶⁵

✓ Archetype komt voor op het betreffende niveau van samenwerking

✗ Archetype komt niet voor op het betreffende niveau van samenwerking

Voor de drie niveaus van samenwerking en de bijbehorende archetypen van samenwerking uit het model, zijn bijpassende contractsvormen te vinden. Pas op het derde niveau van samenwerking is sprake van het ontstaan van een entiteit. Het samenwerkingsverband personifieert dan ten opzichte van de samenwerkende partijen. Er ontstaat dan een meervoudig subject (archetype II) of een enkelvoudig subject (archetype III). In het volgende hoofdstuk koppel ik de in de maatschappij voorkomende rechtsvormen van contractuele samenwerkingsverbanden aan het model van samenwerking.

63. Indien van een fiscale eenheid sprake is, ontstaat de situatie dat in fiscale zin van een samenwerkingsverband van een ander niveau van samenwerking sprake is (een samenwerkingsverband van niveau drie, a) dan in civielrechtelijke zin (een samenwerkingsverband van het tweede niveau van samenwerking).

64. Slechts voor wat betreft feitelijke samenwerkingsverbanden die in het burgerlijk recht niet als een rechtssubject worden aangemerkt.

65. Het is – uitsluitend vanuit een fiscale optiek – mogelijk dat een samenwerkingsverband op niveau drie, b van het derde archetype, wordt omgevormd tot een samenwerkingsverband op niveau drie, a, van het tweede archetype. Dit is het geval indien de betrokken subjecten (waaronder het samenwerkingsverband) een fiscale eenheid vormen.

HOOFDSTUK 10

Contractuele samenwerkingsvormen en hun plaats in het model van samenwerking

10.1 Inleiding

Zoals ik in hoofdstuk 8 heb aangetoond, vindt de mate waarop partijen van elkaar afhankelijk zijn (interdependency), zijn weerslag in de organisatiestructuur die zij kiezen. Enerzijds wordt de keuze voor een bepaalde organisatievorm bepaald door de omvang van de te verwachten coördinatiekosten en anderzijds door de mate van “hierarchical control” die partijen nodig achten. De mate van taakafhankelijkheid (interdependency) en de mate van hierarchical control zijn van belang bij de keuze voor een organisatievorm. De organisatievorm is uiteindelijk bepalend voor het antwoord op de vraag welke entiteiten (de samenwerkende partijen en / of het samenwerkingsverband als zodanig) te onderkennen vallen. Welke entiteiten er onderkend worden, bepaalt vervolgens het antwoord op de vraag bij welke transacties zij eventueel betrokken kunnen zijn. Ik heb dit tot uitdrukking gebracht in de drie archetypen.

Het burgerlijk recht biedt een scala aan rechtsvormen. De gewenste organisatievorm is van belang voor de te kiezen rechtsvorm voor het samenwerkingsverband. In het vorige hoofdstuk heb ik laten zien welke “entiteiten” (welke potentiële rechtssubjecten) het burgerlijk recht erkent. Gebleken is, dat een rechtssubject ontstaat, wanneer een hoge mate van interdependency tussen de samenwerkende partijen bestaat. Daarmee heb ik tevens vastgesteld welke transacties (rechtsbetrekkingen) zich eventueel voor kunnen doen. Ik heb laten zien welke archetypen zich vanuit een civielrechtelijke optiek voor kunnen doen.

Uit hoofdstuk 9 blijkt dat de keuze voor een bepaalde rechtsvorm in beginsel van betekenis voor het antwoord op de vraag of vanuit een fiscale optiek een entiteit (een potentiële belastingplichtige). Hoewel het burgerlijk recht niet van beslissende betekenis is bij de beantwoording van de vraag of van een belastingplichtige in de zin van de btw sprake is, blijken rechtssubjecten die privaatrechtelijk als entiteit zijn te onderkennen veelal ook fiscaalrechtelijk als entiteit aan te merken. Er zijn uitzonderingen. De figuur van de fiscale eenheid vormt in fiscaalrechtelijk opzicht een ander archetype dan waarvan in civielrechtelijk opzicht sprake is. Ook met betrekking tot be-

paalde zogenoemde “feitelijke samenwerkingsverbanden” (zie deel IV, hoofdstuk 24) is een uitzondering van toepassing. Zoals ik in deel I, hoofdstuk 1 heb aangegeven, veronderstelt het algemene, objectieve karakter van de btw immers, dat wanneer (als zodanig handelende) belastingplichtigen leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel verrichten, die handelingen belastbaar zijn. Leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel veronderstellen echter dat er ten minste twee afzonderlijke entiteiten te onderscheiden zijn. Het antwoord op de vraag welk archetypen zich vanuit een btw-optiek voordoet, maakt dus duidelijk welke belastbare handelingen zich eventueel voor kunnen doen. Aldus valt er uiteindelijk een verband te leggen tussen interdependency en hierarchical control enerzijds en de wijze waarop de heffing van btw *in theorie* zou moeten verlopen, anderzijds. De archetypen laten zien waar een vermoeden van belastbaarheid van handelingen bestaat.

Dit theoretische kader hanteer ik als basis in de navolgende delen van dit onderzoek. Telkens ga ik na of het vermoeden van belastbaarheid, zoals dat uit de archetypen kan worden afgeleid, weerlegd wordt (deel IV), of weerlegd zou moeten worden (deel V). Daartoe is het echter nodig het model verder te precisieren. De in de uitvoeringspraktijk onderkende contractuele samenwerkingsvormen geef ik een plaats in het model van samenwerking. Die aanpak brengt allereerst de noodzaak met zich mee te bepalen welke contractuele samenwerkingsvormen worden onderkend. Daarbij moet bedacht worden dat er contractuele samenwerkingsverbanden bestaan, die geen specifieke afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht kennen, maar waaraan in het fiscale recht wel een bijzondere positie toekomt. In paragraaf 10.2 selecteer ik allereerst de voor dit onderzoek relevante zuivere¹ contractuele samenwerkingsvormen, die ten minste een specifieke afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht kennen of die ten minste in het bijzonder zijn gesanctioneerd in de btw.

Om de aldus geselecteerde contractuele samenwerkingsvormen in te kunnen delen in het model van samenwerking, is het nodig dit model verder te verfijnen. Dit doe ik door de bijzondere, met de intensiteit van gedragscoördinatie samenhangende kenmerken van de voor dit onderzoek geselecteerde contractuele samenwerkingsverbanden te destilleren. Aldus stel ik een omstandighedencatalogus samen. De zo verkregen omstandighedencatalogus gebruik ik om het model te verfijnen.

In het model kunnen dan op een geordende wijze de geselecteerde contractuele samenwerkingsvormen worden onderverdeeld, zodat het verband zichtbaar wordt tussen de intensiteit van samenwerking, de contractuele (“civielrechtelijke” en “fiscaalrechtelijke”) samenwerkingsvormen en de archetypen van samenwerkingsverbanden die daarbij horen. Aldus is te bepalen welke handelingen, en daarmee welke transacties (leveringen van goederen en diensten) zich mogelijk voor kunnen doen bij ieder van de geselecteerde samenwerkingsvormen. In deel IV van dit onderzoek vervolgens in hoeverre deze transacties naar huidig positief nationaal en Europees positief recht belastbaar zijn en in deel V ga ik na of zij naar wenselijk recht belastbaar zouden moeten zijn.

1. Zie deel I, hoofdstuk 4.

10.2 Selectie van te onderscheiden rechtsvormen van contractuele samenwerkingsverbanden in het burgerlijk recht en in de btw

Ondernemers hebben bij het kiezen van de door hen meest geschikt geachte samenwerkingsvorm een ruime keuze. De omvang van deze keuzemogelijkheid wordt grotendeels, doch niet uitsluitend², bepaald door het nationale (burgerlijk) recht. Vanwege de contractsvrijheid die eigen is aan ons rechtsbestel, is het echter ter vrije keuze aan partijen om de door hen meest geschikt geachte rechtsvorm voor hun samenwerking te selecteren. Deze contractsvrijheid brengt met zich mee dat samenwerkingsovereenkomsten niet altijd “zuiver” zijn. Er kunnen elementen van verschillende contractuele samenwerkingsvormen tegelijk in zijn opgenomen. Het is daardoor onmogelijk om alle samenwerkingsvormen die er zijn aan een onderzoek te onderwerpen. Ik beperk mij door noodzaak gedwongen tot de in de literatuur algemeen aanvaarde “zuivere samenwerkingsvormen”. Daaronder versta ik die samenwerkingsovereenkomsten die benoembaar zijn (en in de literatuur ook als zodanig benoemd plegen te worden) en die slechts de specifieke kenmerken van één type overeenkomst hebben. Omdat zowel in het burgerlijk recht als in het fiscale recht op afzonderlijke wijze (en met afzonderlijke doelstellingen) samenwerkingsovereenkomsten worden onderkend, kunnen de contractsvormen in de volgende categorieën worden onderverdeeld:

Tabel 3. Indeling van contractsvormen in vier categorieën.

Categorie	Contractuele samenwerkingsverbanden met een specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht	Contractuele samenwerkingsverbanden die in het bijzonder zijn gesanctioneerd in de btw
1	Ja	Nee
2	Ja	Ja
3	Nee	Ja
4	Nee	Nee

10.2.1 Categorie 1: Wel een specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht, maar niet in het bijzonder gesanctioneerd in de btw

De personenvennootschappen (OV / CV / OVR en CVR) vallen in de eerste categorie. Titel 7.13 BW bevat een specifieke, afzonderlijke regeling voor deze samenwerkingsovereenkomsten. In de btw zijn deze samenwerkingsverbanden echter niet in het bijzonder gesanctioneerd.

2. Het EESV is bijvoorbeeld een Europese rechtsvorm (zie deel IV, hoofdstuk 25).

10.2.2 *Categorie 2: Wel een specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht en tevens in het bijzonder gesanctioneerd in de btw*

Het EESV kent een bijzondere regeling in het burgerlijk recht.³ In de btw heeft het EESV geen bijzondere positie. Omdat in art. 2 van de Btw-verordening echter een specifieke bepaling opgenomen is over de belastingplicht van het EESV, behoort het EESV tot de tweede categorie.

10.2.3 *Categorie 3: Geen specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht, maar wel in het bijzonder gesanctioneerd in de btw*

Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening, overeenkomsten tot het verdelen van voor gemene rekening gemaakte kosten en partageovereenkomsten zijn niet als zodanig in het burgerlijk recht afzonderlijk geregeld. In de btw komt, op grond van nationale jurisprudentie, aan dergelijke overeenkomsten evenwel een bijzondere betekenis toe. Deze overeenkomsten vallen dus in de derde categorie.

Nadere aandacht verdient de figuur van de fiscale eenheid btw. Het spreekt voor zich dat die figuur geen grondslag in het privaatrecht heeft. De fiscale eenheid btw is dan weliswaar geen afzonderlijke rechtsvorm, maar de verwevenheidseisen, in het bijzonder die van de economische verwevenheid, brengen met zich mee dat de onderdelen van een fiscale eenheid hun gedrag op elkaar afstemmen. Binnen een fiscale eenheid zal een mate van “interdependency” en “hierarchical control” aanwezig zijn die in te delen zijn in niveau drie van het model van samenwerking (“integrated”). Omdat de fiscale eenheid in de btw een regeling op het niveau van het belastingsubject is, en een verklaring kan zijn voor het onbelastbaar laten van transacties van partijen die samenwerken, betrek ik de figuur van de fiscale eenheid in dit onderzoek, ondanks het feit dat het niet een contractuele samenwerkingsvorm betreft. Dit doe ik door voor alle te selecteren contractuele samenwerkingsverbanden na te gaan of het voor de hand ligt dat partijen een fiscale eenheid vormen en wat daar de eventuele gevolgen dan van zijn. Aangezien de fiscale eenheid op zichzelf geen rechtsvorm is, ruim ik er in het model van samenwerking geen afzonderlijke plaats voor in. Ik bespreek de fiscale eenheid telkens in samenhang met de voor dit onderzoek geselecteerde samenwerkingsvormen. Bovenstaande betekent dat archetype II van samenwerking dus niet afzonderlijk in het model voorkomt, nu de fiscale eenheid btw de enige subjectregeling is die tot archetype II kan leiden.

Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) bevat een *vrijstelling* voor bepaalde belastbare handelingen van bepaalde “samenwerkingsverbanden”. Gezien de centrale onderzoeksvraag naar de *belastbaarheid* is het in het kader van dit onderzoek niet nodig in te gaan op genoemde vrijstelling. De vraag of een transactie *belast* is, staat in dit on-

3. EESV-verordening en de Wet Europese Economische Samenwerkingsverbanden (Wet van 28 juni 1989, Stb. 1989, 245).

derzoek niet centraal. Omdat een onderzoek naar samenwerkingsverbanden in de btw echter niet compleet zou zijn zonder bespreking van de “koepelvrijstelling” besteed ik desondanks in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7 aandacht aan de koepelvrijstelling.

10.2.4 **Categorie 4: Geen specifieke, afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht en ook niet in het bijzonder gesanctioneerd in de btw**

Het burgerlijk recht bevat geen bijzondere regelingen ten aanzien van kartelovereenkomsten (in beperkte zin, zie deel IV, hoofdstuk 18)⁴, participatieovereenkomsten en (onbenoemde) pot- en poolovereenkomsten (zie deel IV, hoofdstuk 19).⁵ Ook voor de zogenoemde “feitelijke samenwerkingsverbanden” bestaan geen bijzondere regelingen. In de btw zijn deze samenwerkingsvormen niet in het bijzonder gesanctioneerd. Een uitzondering geldt voor de transacties voor gezamenlijke rekening. Aan deze bijzondere categorie participatieovereenkomsten zijn in de btw wel bijzondere gevolgen verbonden (zie deel IV, hoofdstuk 20). Omdat in dit onderzoek aan transacties voor gezamenlijke rekening afzonderlijk aandacht wordt besteed, worden de (overige) participatieovereenkomsten niet meer apart in dit onderzoek betrokken.

Ook voor beleggingsfondsen geldt dat zij als zodanig geen specifieke basis in het burgerlijk recht kennen.⁶ Een definitie van het begrip “beleggingsfondsen” is echter wel in art. 1:1 Wft opgenomen. Sommige beleggingsfondsen zijn voor de heffing van vennootschapsbelasting aan te merken als “fondsen voor gemene rekening”. Het betreft hier een zuiver fiscale duiding. Bezien vanuit een privaatrechtelijke optiek zijn beleggingsfondsen doorgaans te beschouwen als overeenkomsten “sui generis” (zie deel IV, hoofdstuk 23). In bijzondere gevallen hebben beleggingsfondsen de vorm van een personenvennootschap.⁷ In de btw zijn geen bijzondere regelingen getroffen ten aanzien van de belastingplicht van beleggingsfondsen en de belastbaarheid van de handelingen die in het kader van beleggingsfondsen worden verricht.⁸ Het beleg-

4. Te denken valt aan: prijsregelingen, conditieregelingen reclameregelingen, meldingsregelingen en regelingen m.b.t. informatie-uitwisseling, productieregelingen, investeringsregelingen afzetregelingen, marktverdelingsregelingen, winst- en / of verliesverdelingskartels, regelingen inzake centrale in- of verkoop (syndicaten), specialisatieregelingen, rationalisatieregelingen, onderzoeks- en ontwikkelingsregelingen, regelingen inzake alleenverkoop, regelingen inzake alleenkoop, regelingen inzake selectieve distributie, regelingen inzake branchebescherming, franchising en licensing.

5. Kartelafspraken worden wel geregeerd door de Mededingingswet (Wet van 22 mei 1997, Stb. 242). Deze wet bevat echter geen bepalingen ten aanzien van de rechtsvorm van de gekozen samenwerking, maar normeert de samenwerking zelf.

6. Beleggingsmaatschappijen blijven in dit onderzoek buiten beschouwing, omdat zij niet zozeer als *contractuele* samenwerkingsverbanden te beschouwen zijn.

7. HR 10 januari 1968, nrs. 837 t/m 840, BNB 1968/81 en Rechtbank Almelo 28 december 2005, JOR 2006, 92.

8. Wel bevat art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten zesde, Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i, ten derde Wet OB) een vrijstelling voor het *belastbare* beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen.

gingsfonds als contractueel samenwerkingsverband valt in categorie vier van de voor dit onderzoek geselecteerde samenwerkingsverbanden.

10.2.5 *Nadere verantwoording van de selectie van de te onderzoeken contractuele samenwerkingsvormen*

In de vorige paragrafen heb ik de volgende contractuele samenwerkingsvormen voor dit onderzoek geselecteerd en in categorieën ingedeeld:

Tabel 4. Voor nader onderzoek geselecteerde samenwerkingsverbanden per categorie.

Categorie	Voor nader onderzoek geselecteerde samenwerkingsverbanden
1	Personenvennootschappen
2	EESV
3	Transacties voor gezamenlijke rekening, kosten voor gemene rekening, partageovereenkomsten
4	Kartelovereenkomsten (in beperkte zin), (onbenoemde) pot- en poolovereenkomsten (in beperkte zin), feitelijke samenwerkingsverbanden, beleggingsfondsen

Ik besef dat ik niet alle denkbare te benoemen samenwerkingsverbanden in het onderzoek heb betrokken. Daar heb ik ook niet naar gestreefd. In dit onderzoek zijn de maatschappelijk relevante, in de literatuur algemeen erkende contractuele samenwerkingsverbanden opgenomen. Als selectiecriterium voor de aan nader onderzoek te onderwerpen samenwerkingsvormen heb ik dus gehanteerd dat de samenwerkingsvormen algemeen in de literatuur als (benoemde) samenwerkingsovereenkomst worden geduid. Voorts heb ik slechts samenwerkingsverbanden opgenomen waaraan een maatschappelijk belang toekomt. Het is dus mogelijk dat er in de literatuur incidenteel benoemde contractuele samenwerkingsvormen te vinden zijn die niet als zodanig in dit onderzoek zijn opgenomen. Dit betekent ofwel dat het maatschappelijk belang van deze samenwerkingsovereenkomsten gering moet worden geacht, ofwel dat de betreffende overeenkomst slechts op een andere wijze benoemd is en – zij het onder een andere benaming – wel in dit onderzoek is opgenomen.

De selectie van kartelovereenkomsten verdient nadere opmerking. Bedacht moet worden dat onder deze algemene aanduidingen een groot scala aan te benoemen overeenkomsten schuilgaat. In deel IV, hoofdstuk 18 zal ik de onder deze noemer te rangschikken samenwerkingsovereenkomsten nader afbakenen. Ook voor de pot- en poolovereenkomsten geldt dat zij een breed spectrum van samenwerkingsovereenkomsten beslaan. Er bestaat bovendien een samenvatting met andere, nader te duiden samenwerkingsovereenkomsten van andere categorieën. Voor de pot- en poolovereenkomsten die niet in één van de andere categorieën samenwerkingsovereenkomsten vallen, reserveer ik de term “onbenoemde” pot- en poolovereenkomsten. Het betreft hier evenwel als pot- en pool te duiden (benoemen) overeenkomsten. Met de

term “onbenoemde pot- en poolovereenkomsten” wordt slechts bedoeld dat deze overeenkomsten niet tevens onder een andere noemer zijn te brengen.

Als “joint ventures”, “combinaties” en “conglomeraten” aangeduide samenwerkingsverbanden zijn niet te beschouwen als afzonderlijke samenwerkingsvormen. Het zijn slechts alternatieve aanduidingen voor sommige van de geselecteerde samenwerkingsvormen. In deel IV, hoofdstuk 26 zal ik evenwel, om begripsverwarring uit te sluiten, nader ingaan op deze samenwerkingsverbanden, en daarbij de relaties leggen met de voor dit onderzoek geselecteerde samenwerkingsvormen.

In het navolgende ga ik na welke van de geselecteerde samenwerkingsverbanden behoren bij welk niveau van samenwerking, om vervolgens het archetype, en daarmee het scala aan mogelijke transacties te bepalen. Om de geselecteerde samenwerkingsverbanden in te kunnen delen in de drie niveaus van samenwerking, is het echter nodig een nadere onderverdeling van de niveaus aan te brengen, zodat ook binnen de niveaus de plaats van de verschillende samenwerkingsvormen ten opzichte van elkaar helder is.

10.3 Nadere criteria ter onderscheiding van contractuele samenwerkingsverbanden binnen de niveaus van samenwerking

In hoofdstuk 8 heb ik de basiscriteria beschreven van de drie niveaus van samenwerking die te onderkennen zijn. Binnen de niveaus van samenwerking is een verdere detaillering aan te brengen. Dit kan worden gedaan aan de hand van een set omstandigheden die zich voordoen bij de voor dit onderzoek geselecteerde contractuele samenwerkingsverbanden. Het betreft de volgende omstandigheden:

1. partijen onderhouden een duurzame contractuele band (transacties vinden niet op ad hoc basis plaats);
2. partijen brengen vermogensbestanddelen bijeen;
3. partijen delen in elkaars goede en kwade kansen (winsten en verliezen, opbrengsten en kosten);
4. partijen verrichten gezamenlijk handelingen⁹;
5. partijen treden als entiteit naar buiten toe op;
6. het als entiteit optredende samenwerkingsverband heeft rechtspersoonlijkheid.

De zo vastgestelde omstandighedencatalogus dient slechts ter nadere detaillering binnen de afzonderlijke niveaus van samenwerking, en heeft dus in beginsel geen betekenis over de niveaus van samenwerking heen. Daarbij moet echter worden op-

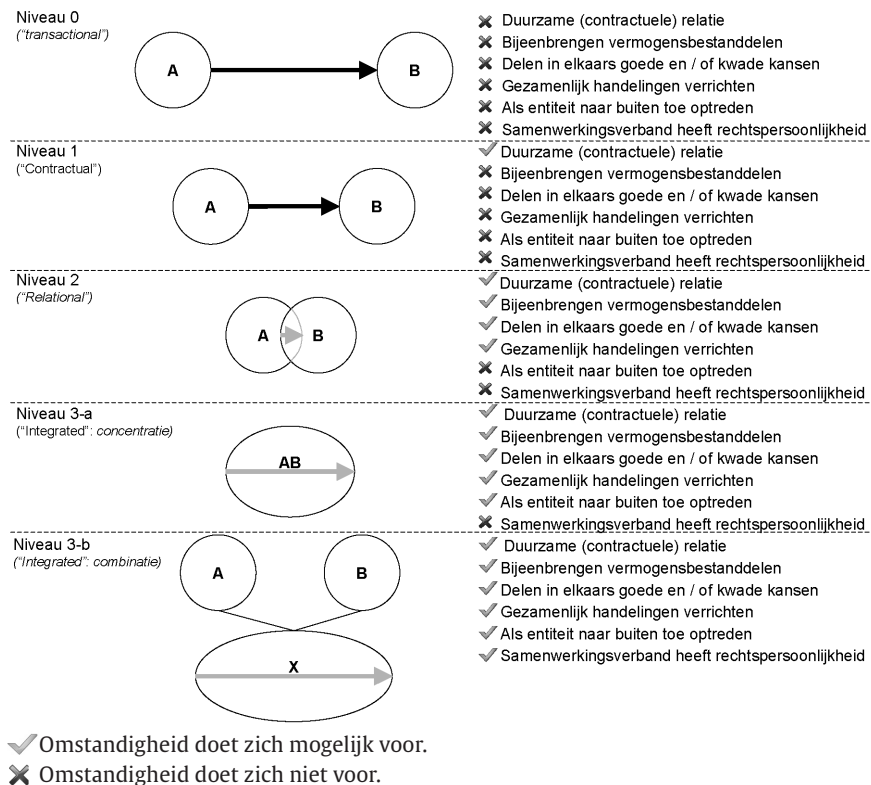
9. Met het gezamenlijk verrichten van handelingen doel ik in de eerste plaats op het gezamenlijk, als een eenheid optreden jegens derden. In de tweede plaats doel ik op het voor gezamenlijke rekening en risico verrichten van handelingen jegens derden. Het “gezamenlijk verrichten van handelingen” ziet dus op de wijze waarop de samenwerkende partijen, al dan niet via een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband, optreden jegens derden.

gemerkt dat omstandigheden zoals het als een entiteit naar buiten toe optreden en het hebben van rechtspersoonlijkheid vanzelfsprekend geen betekenis hebben voor de eerste twee niveaus van samenwerking, waaraan juist kenmerkend is dat de samenwerking nog niet tot het ontstaan van een entiteit leidt.

Hoewel deze omstandigheden in eerste instantie zijn afgeleid uit de voor dit onderzoek geselecteerde contractuele samenwerkingsverbanden, moet worden vastgesteld dat zij verband houden met de mate van afstemming van gedrag op elkaar alsmede de mate van controle van partijen op elkaar die noodzakelijk wordt geacht (zie hoofdstuk 8). Zo is, wanneer partijen slechts bepaalde vermogensbestanddelen bijeen brengen slechts in beperkte mate afstemming van gedrag, en – afhankelijk van wat er wordt gedeeld – normaliter een grotere mate van controle op elkaar nodig dan in een situatie waarin partijen – zonder vermogensbestanddelen bijeen te brengen – gedrag op elkaar afstemmen. Het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen en / of kennis vergroot immers de kans op opportunistisch gedrag en het weglekken van informatie.¹⁰ Partijen krijgen immers toegang tot elkaars vermogensbestanddelen en / of kennis, hetgeen ertoe kan leiden dat zij het gedeelde niet zozeer aanwenden ten bate van de samenwerking, maar juist voor de eigen doeleinden (zie hoofdstuk 8, paragraaf 8.3). Delen partijen bovendien in elkaars goede en kwade kansen (winsten en verliezen, opbrengsten en kosten), dan neemt de taakafhankelijkheid tussen partijen (interdependency) toe. Er zal dan een (nog) grotere behoefte aan controle op elkaar bestaan. Zodra partijen bovendien gezamenlijk handelingen jegens derden verrichten, is een nauwe afstemming van gedrag op elkaar noodzakelijk. Het gezamenlijk verrichten van handelingen vergt nu eenmaal een nauwe coördinatie van activiteiten. De taakafhankelijkheid van partijen neemt dan verder toe. Daarbij passen betere waarborgen tegen opportunistisch gedrag en tegen het weglekken van kennis naar de wederpartij (zie hoofdstuk 8). Nog verder gaat de samenwerking, indien door partijen gezamenlijk naar buiten toe wordt opgetreden. Het welslagen van de één raakt dan nauw verweven met het welslagen van de ander. Een interne regeling (controle) is dan onontbeerlijk, en partijen kunnen er dan voor kiezen de samenwerking in de vorm van een rechtspersoon te institutionaliseren. Binnen het kader van contractuele samenwerkingsverbanden is dan het hoogste niveau van afstemming en controle bereikt. Schematisch is dit als volgt weer te geven (kruisjes en vinkjes zijn niet cumulatief, maar enumeratief van aard):

10. Er wordt dan ook wel een onderscheid gemaakt tussen “equity” en “non-equity” samenwerkingsverbanden. Zie: B. Nooteboom, *Management van partnerships, Over allianties tussen bedrijven*, Academic Service, Schoonhoven, 2001, blz. 18.

Figuur 7. Nadere onderverdeling van contractuele samenwerkingsvormen binnen het model: omstandighedencatalogus



Ik merk op dat de omstandighedencatalogus, net als het model van samenwerking als geheel een digitale (stapsgewijze) benadering geeft van een werkelijkheid die analoog is. Samenwerkingsvormen zijn zelden zuiver, en lopen in elkaar over. In werkelijkheid vindt er een gradueel wit (geen samenwerking) naar zwart (intensieve samenwerking) plaats, waarbij vele grijsschakeringen zijn te onderscheiden. Het model is, met andere woorden, slechts een hulpmiddel bij het analyseren van de werkelijkheid. Met betrekking tot niveau drie, a moet worden opgemerkt dat de genoemde omstandigheden zoveel mogelijk met een fiscale bril op moeten worden gezien. Op niveau drie, a bevindt zich de fiscale eenheid waarin de participanten slechts in fiscale zin versmelten tot één belastingplichtige. In privaatrechtelijk opzicht is niveau drie, a voor dit onderzoek irrelevant. Versmelting van partijen doet zich vanuit een privaatrechtelijk gezichtspunt slechts voor in het geval van een juridische fusie. De vorming van een OV(R) of CV(R) vindt dus niet plaats op niveau drie, a (concentratie), maar vindt plaats op niveau drie, b (combinatie). Verwezen zij in dit verband naar hoofdstuk 9. Als gezegd, heeft niveau drie, a (concentratie) in fiscale zin wel betekenis voor dit onderzoek. Vanwege de bijzondere aard van de fiscale eenheid moeten de omstandigheden met enige souplesse worden gelezen. In fiscale zin kan dan worden gezegd dat de participanten een duurzame (wellicht vanuit het perspectief van

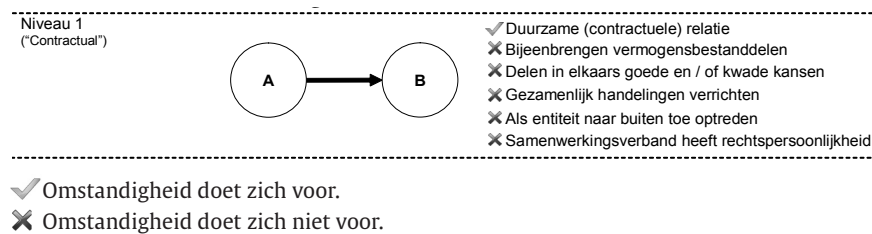
de economische verwevenheid als contractueel aan te merken) band onderhouden, vermogensbestanddelen bijeenbrengen, delen in elkaar goede en / of kwade kansen, gezamenlijk handelingen verrichten en als een entiteit naar buiten toe optreden (althans jegens de fiscus).

Aan de hand van de in deze paragraaf beschreven factoren, kunnen als voorbeelden van daarbij passende samenwerkingsvormen in ieder van de fasen van samenwerking de volgende samenwerkingsvormen geselecteerd worden.

10.4 Het eerste niveau van samenwerking: “contractual”

10.4.1 Inleiding

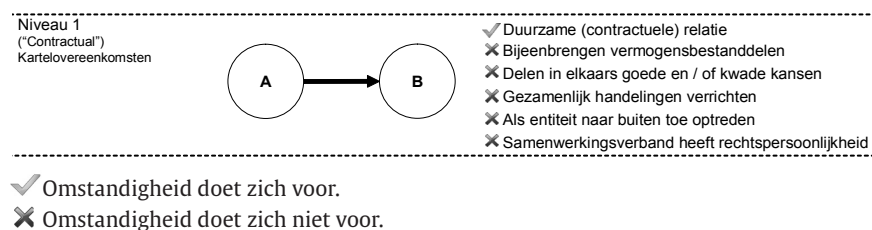
Figuur 8. Het eerste niveau van samenwerking



Het eerste niveau van samenwerking omvat de samenwerkingsverbanden die ertoe leiden dat partijen niet langer diametraal *tegenover* elkaar staan, maar – afhankelijk van de mate van coördinatie die zij verkiezen – in meer of mindere mate *naast* elkaar, of gaan elkaar minimaal uit de weg. Er worden geen vermogensbestanddelen bijeen gebracht, partijen delen niet in elkaars goede en / of kwade kansen, ze verrichten niet gezamenlijk handelingen en treden niet als entiteit naar buiten toe op. De belangrijkste categorie overeenkomsten in dit niveau wordt gevormd door de zogenoemde “kartelovereenkomsten”.

10.4.2 Kartelovereenkomsten

Figuur 9. Kartelovereenkomsten



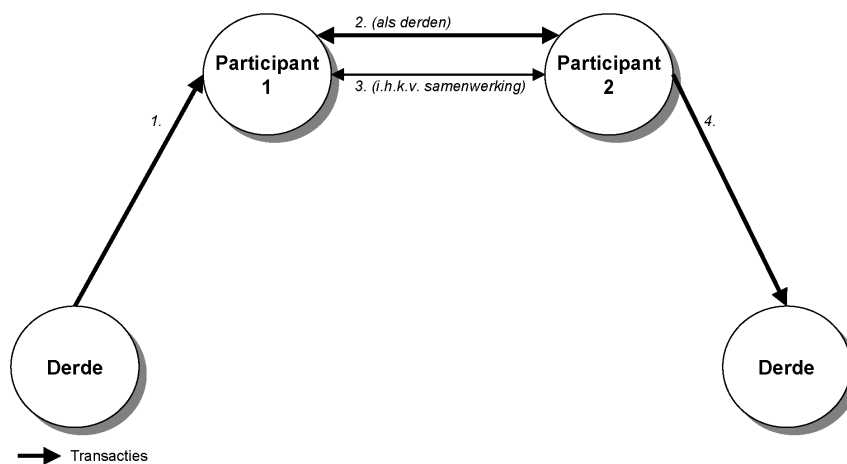
Overeenkomsten die zien op het beperken van concurrentie tussen bedrijven worden (economische) kartelovereenkomsten genoemd. Kartelovereenkomsten hoeven echter niet uitsluitend ten doel te hebben de concurrentie uit te schakelen. Kartel-

overeenkomsten kunnen ook gesloten worden met het oog op het bereiken van kostenbesparingen of het verbeteren van productie of distributie. Het begrip “kartelovereenkomst” is een ruim begrip. Het omvat zowel overeenkomsten die zien op een eerste begin van samenwerking (bijvoorbeeld het maken van een vaste prijsafspraken), alsmede overeenkomsten die zien op een veel verder gaande wijze van samenwerking (bijvoorbeeld het opzetten van een joint venture). Aan overeenkomsten die een dergelijke verdergaande wijze van samenwerking betreffen besteed ik in dit onderzoek afzonderlijk aandacht. Ik beperk het begrip “kartelovereenkomst” voor de doeleinden van dit onderzoek dan ook tot die overeenkomsten die slechts zien op het afstemmen van de wil van partijen op elkaar, zonder dat zij iets gemeenschappelijks creëren. Alleen dergelijke kartelovereenkomsten zijn te beschouwen als een startpunt van samenwerking en alleen die overeenkomsten zijn onder te brengen in niveau 1 van het samenwerkingsmodel.

10.4.3 Koppeling niveau aan archetype I

De samenwerkingsverbanden die de kenmerken dragen van het eerste niveau van samenwerking doen geen entiteit tot stand komen. Naast transacties tussen derden en de participanten (in het schema weergegeven met de cijfers 1 en 4), kunnen zich tussen de participanten transacties voordoen (in het schema weergegeven met de cijfers 2 en 3). Deze samenwerkingsvormen beantwoorden daarom op objectniveau aan archetype I. Kartelovereenkomsten als bedoeld in dit onderzoek, zijn dus samenwerkingsovereenkomsten van het archetype I.

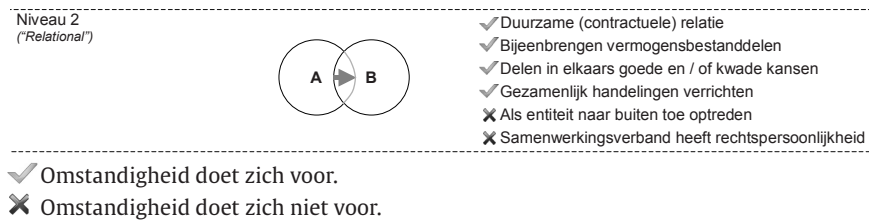
Figuur 10. Kartelovereenkomsten als samenwerkingsverband van het archetype I



10.5 Het tweede niveau van samenwerking: “relational”

10.5.1 Inleiding

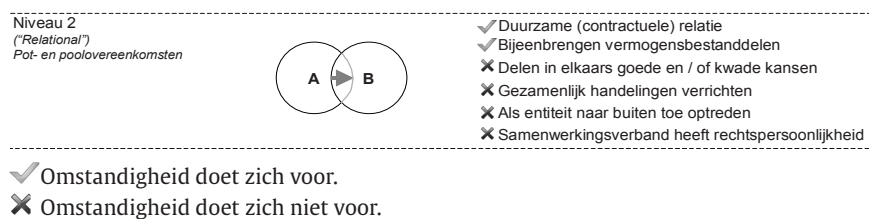
Figuur 11. Het tweede niveau van samenwerking



In het tweede niveau van samenwerking zijn de samenwerkingsverbanden ingedeeld die een sterkere onderlinge band van partijen regelen en een grotere inspanning van partijen vragen. Deze samenwerkingsverbanden vereisen een interne regeling om opportunistisch gedrag en het weglekken van kennis te voorkomen (zie hoofdstuk 8).

10.5.2 Pot- en poolovereenkomsten

Figuur 12. Pot- en poolovereenkomsten



In het maatschappelijk verkeer komen overeenkomsten voor die als “pot- en poolovereenkomsten” worden aangeduid. Uit de civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke wetgeving en jurisprudentie is echter niet precies af te leiden wat onder “pot- of poolovereenkomst” moet worden verstaan. Ook de literatuur is hierover niet eenduidig (zie deel IV, hoofdstuk 19). Uit de literatuur wordt echter wel duidelijk dat de kern van een pot- of poolovereenkomst wordt gevormd door de afspraak van de betrokken partijen dat er iets in een pot of een pool wordt gestopt, in gemeenschap wordt gebracht, of wordt samengevoegd, met het oog op de loutere (her)verdeling van het bijgebrachte op een later moment.

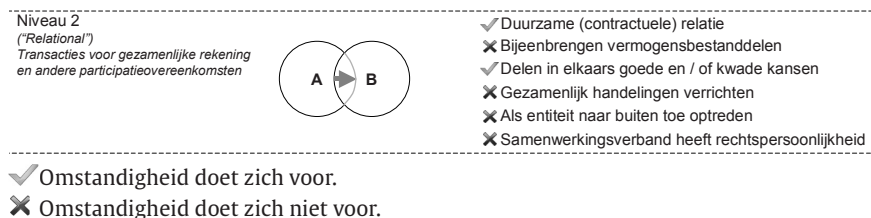
Zo gezien kunnen pot- en poolovereenkomsten op een hogere trede van de samenwerkingstrap worden geplaatst dan kartelovereenkomsten (in beperkte zin). Is de samenwerking bij die overeenkomsten nog beperkt tot het maken van afspraken over het elkaar niet beconcurreren, bij pot- en poolovereenkomsten gaat de samenwerking al zover, dan partijen iets bijeen wensen te brengen.

In het geval van een (zuivere, onbenoemde) pot- en poolovereenkomst handelen de participanten met het bijeen gebrachte echter niet voor gezamenlijke rekening en risico. Zij streven niet naar het behalen van gezamenlijk vermogensrechtelijk voordeel. Daarvoor is een verdergaande samenwerking nodig.

Het bijeenbrengen van iets, is niet slechts kenmerkend voor pot- of poolovereenkomsten. Andere, verdergaande vormen van samenwerking dragen dikwijls elementen van pot- of poolovereenkomsten in zich. Wanneer deze overeenkomsten nader geduid kunnen worden, noem ik het “benoemde pot- of poolovereenkomsten”. Deze benoemde pot- of poolovereenkomsten zijn aan te treffen in volgende fases van het samenwerkingsproces.

10.5.3 Transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten

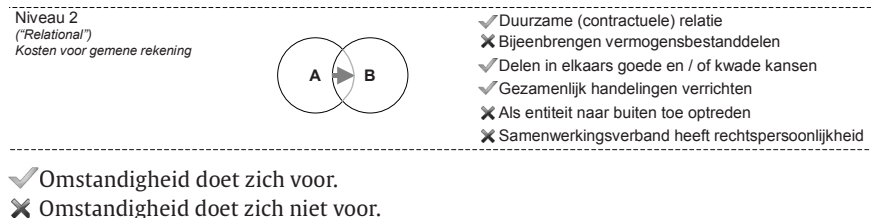
Figuur 13. Transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten



De kern van een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening is dat de ene partij (aangeduid als “penvoerder”) een transactie verricht, waarvan de ander in de winst (en bij een ongunstige transactie: in het verlies) deelt. Dergelijke overeenkomsten zijn te beschouwen als bijzondere participatieovereenkomsten. Een dergelijke samenwerking vereist nauwkeurige afspraken tussen partijen om opportunistisch gedrag te voorkomen. In de btw worden aan transacties voor gezamenlijke rekening bijzondere gevolgen verbonden. Dit type overeenkomst is met name fiscaal gesanctioneerd.

10.5.4 Kosten voor gemene rekening

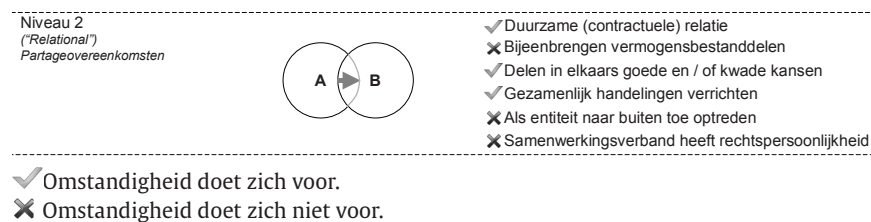
Figuur 14. Kosten voor gemene rekening



Met overeenkomsten tot het verdelen van voor gemene rekening gemaakte kosten worden bepaalde kostenverdeelovereenkomsten bedoeld, die voldoen aan specifieke, in de fiscale jurisprudentie geformuleerde criteria. Wordt voldaan aan de criteria, dan worden er geen belastbare handelingen tussen de samenwerkende partijen aanwezig geacht. Het zogenoemde “leerstuk van kosten voor gemene rekening” ziet op situaties waarin één partij (aangeduid als penvoerder) een betaling verricht en een deel van deze betaling vordert van de andere participanten. Een deel van de kosten komen voor rekening van de penvoerder zelf. Ten opzichte van het leerstuk van transacties voor gezamenlijke rekening, komt er een element bij dat zich wellicht nog het best laat duiden als het gezamenlijk verrichten van handelingen, al is strikt genomen van een in gezamenlijkheid ten opzichte van derden handelen geen sprake. De handelingen worden echter wel “voor gemene rekening”, dus voor de partijen gezamenlijk verricht. In het geval van een overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening stemmen partijen van tevoren hun activiteiten op elkaar af, maken zij één van hen verantwoordelijk voor alle en maken zij alle afhankelijk van één. Daarmee is de taakafhankelijkheid tussen partijen groter dan het geval is bij transacties voor gezamenlijke rekening het geval is.

10.5.5 Partageovereenkomsten

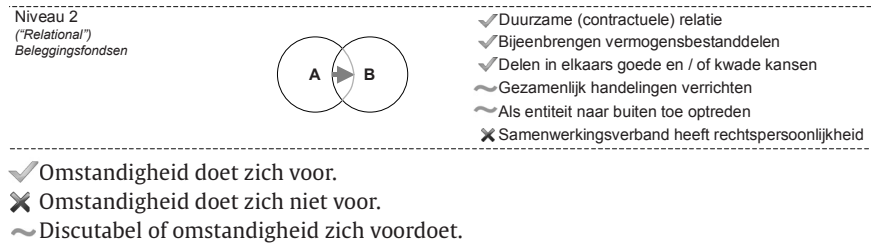
Figuur 15. Partageovereenkomsten



De partageovereenkomst is, net zoals de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening en de overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening een samenwerkingsovereenkomst die slechts in het fiscale recht als zodanig wordt onderkend. Het is een overeenkomst waarbij (minimaal) twee ondernemers in de zin van de btw afspreken voor gezamenlijke rekening en risico te handelen en de vruchten van de voor gezamenlijke rekening en risico verrichte prestaties te verdelen. De partageovereenkomst gaat dus in zekere zin een stap verder dan de pot- of poolovereenkomst, omdat partijen bij een partageovereenkomst voor gezamenlijke rekening en risico wensen te handelen. Anderzijds is de partageovereenkomst beperkter, aangezien er geen vermogensbestanddelen bijeen worden gebracht. De partageovereenkomst gaat verder dan de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening en de overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening, omdat de samenwerkende partijen beide gezamenlijk optreden jegens derden, waarbij verondersteld wordt dat zij dat niet “als entiteit” doen. Zoals ik in deel IV, hoofdstuk 22 zal aangeven, is de partagefiguur een fiscale oplossing voor “gemankeerde belastingsubjecten”. Partage leunt al aan tegen het derde niveau van samenwerking, met het bijbehorende archetype III van samenwerking.

10.5.6 **Beleggingsfondsen**

Figuur 16. Beleggingsfondsen

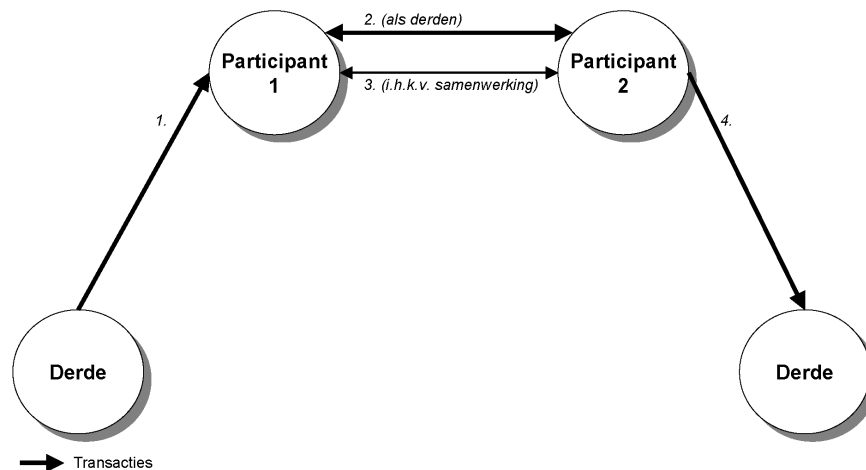


Beleggingsfondsen beschouw ik als een soort "halfproducten" van de rechtswetenschap. De rechtsvorm ervan laat zich maar moeilijk duiden en – zoals ik uiteen zal zetten in deel IV, hoofdstuk 23 – ook fiscaal is het niet eenvoudig de beleggingsfondsen te categoriseren. Duidelijk is echter dat partijen bij een beleggingsfonds hun gedrag nauw op elkaar hebben afgestemd, zij het dat dit doorgaans via het aanvaarden van fondsvoorwaarden is gebeurd. De afstemming is zo nauw dat het beleggingsfonds zich in sommige facetten lijkt te personifiëren. Het beleggingsfonds heeft iets weg van een entiteit met uitwendige organen (de bewaarder en beheerder). Het zijn niet meer de participanten die handelen voor het beleggingsfonds, maar het is het beleggingsfonds zelf dat, althans diens beheerder die, handelt (gezamenlijke handelingen van de beleggers verricht). Daarmee zitten beleggingsfondsen tegen de bovengrens van niveau twee van samenwerking en vallen zij wellicht in voorkomende gevallen zelfs in niveau drie, a.

10.5.7 **Koppeling niveau aan archetype I**

De samenwerkingsverbanden op het tweede niveau brengen, net als die van het eerste niveau geen entiteit tot stand. Een uitzondering geldt wellicht voor de beleggingsfondsen, die om die reden mogelijk onder omstandigheden tot het derde niveau van samenwerking behoren. Bij het tweede niveau van samenwerking hoort het eerste archetype van samenwerking. Er zijn slechts transacties *denkbaar* tussen de participanten en derden en tussen de participanten onderling. Opgemerkt zij dat juist door toepassing van leerstukken zoals die van transacties voor gezamenlijke rekening, kosten voor gemene rekening en partage, transacties worden *weggedacht* voor de heffing van btw. In de hoofdstukken van deel IV die over deze specifieke samenwerkingsvormen gaan, zal ik laten zien, welk archetype er voor de heffing van btw naar *nationaal positief recht* aanwezig geacht wordt te zijn.

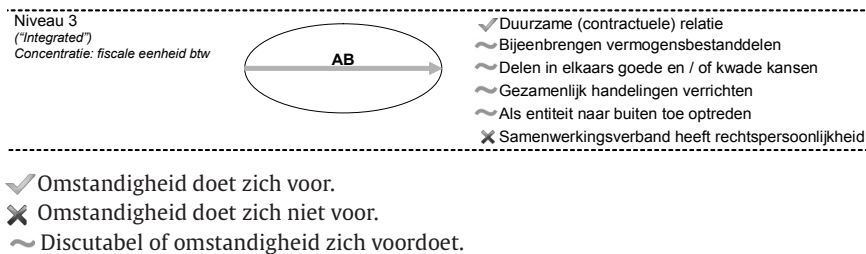
Figuur 17. Pot- en poolovereenkomsten, transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten, kosten voor gemene rekening, partageovereenkomsten en beleggingsfondsen, als samenwerkingsverbanden van het archetype I



10.6 Het derde niveau van samenwerking: “integrated”

10.6.1 Niveau drie, a: “concentratie, fiscale eenheid btw”

Figuur 18. Niveau drie, a van samenwerking (fiscale eenheid)



In het voorgaande heb ik reeds aangegeven dat de fiscale eenheid btw slechts een basis heeft in het fiscale recht. Het is op zichzelf geen samenwerkingsvorm, doch veeleer een manier om partijen die in bepaalde mate van elkaar afhankelijk zijn (hetgeen blijkt uit de verwevenheid in financieel, economisch en organisatorisch opzicht) tezamen als één belastingsubject (belastingplichtige) te beschouwen. De fiscale eenheid is te beschouwen als een louter fiscaal rechtssubject (belastingsubject). De economische verwevenheid (naar nationaal positief recht: eenzelfde klantenkring of een nagenoeg uitsluitend binnen de fiscale eenheid presteren) veronderstelt de aanwezigheid van een bijzondere contractuele banden tussen de betrokken onderdelen (het veronderstelt een terugkerend patroon van transacties). Met het ontstaan van de fiscale eenheid versmelten de betrokken entiteiten fiscaal, en ontstaat belastingtechnisch één meervoudig subject. In fiscaal opzicht zijn dus alle vermo-

gensbestanddelen bijeen gekomen, zijn de transacties van de één tevens de transacties van de ander en bestaat fiscaal maar één subject. Vanuit een organisatiewetenschappelijke invalshoek en vanuit een civielrechtelijke invalshoek is van versmelting geen sprake en worden geen vermogensbestanddelen bijeen gebracht, delen partijen niet in elkaars goede en/of kwade kansen, verrichten partijen niet gezamenlijk handelingen en treden zij niet als een entiteit naar buiten toe op. Niveau drie, a, de fiscale eenheid vereist dus een iets andere toepassing van de omstandighedencatalogus.

10.6.2 Koppeling niveau aan archetype II

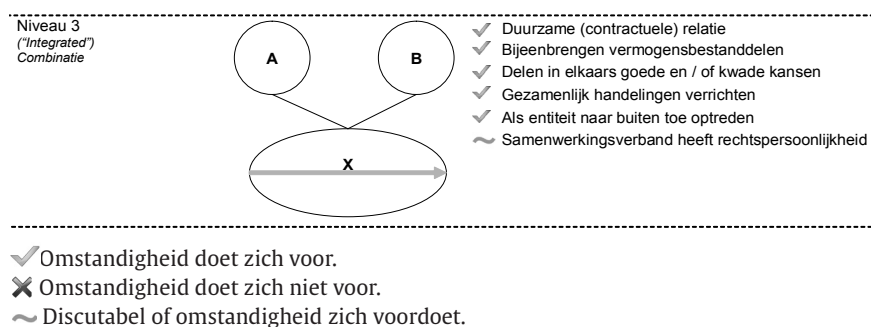
Wanneer de samenwerkende partijen zich in niveau 3a (integrated) bevinden, zijn zij niet meer als afzonderlijke zelfstandige partijen waar te nemen. Doet zich deze situatie voor, dan kunnen tussen partijen ook geen transacties meer plaatsvinden. Er zijn slechts transacties denkbaar tussen het samenwerkingsverband en derden (in het schema weergegeven met de cijfers 1 en 2). Eventuele handelingen die partijen onderling verrichten en zonder versmelting als transacties geduid zouden zijn, zijn na versmelting interne bedrijfshandelingen geworden. Archetype II is dan aan de orde. Zoals aangegeven in paragraaf 10.2.3, bespreek ik de fiscale eenheid btw, en dus archetype II van samenwerking, telkens in relatie met de samenwerkingsvormen die in het burgerlijk recht en in het fiscale recht worden onderkend. Aan de fiscale eenheid (en archetype II) komt in het model van samenwerking dus geen afzonderlijke plaats meer toe.

Figuur 19. Fiscale eenheid als samenwerkingsverband van het archetype II



10.6.3 Niveau drie, b: "combinatie, entiteit"

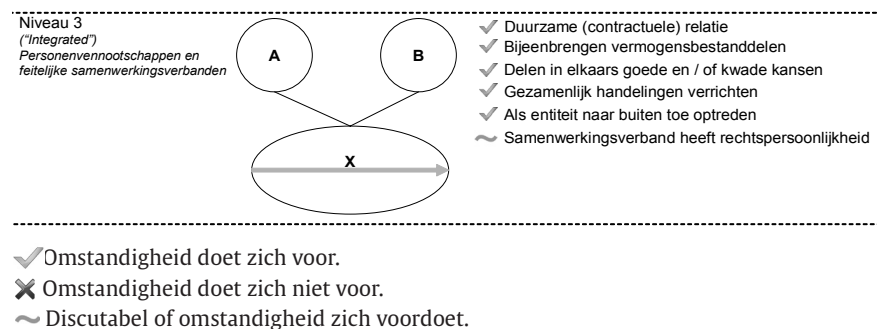
Figuur 20. Niveau drie, b van samenwerking (entiteit)



Anders dan het geval is, wanneer zich een concentratie, een versmelting van partijen voordoet, blijven de participanten in het geval van een combinatie, naast het samenwerkingsverband als zodanig te onderscheiden. Er ontstaat een min of meer duurzame relatie tussen de partijen, waarbij de partijen de gemaakte afspraken uitvoeren. Het samenwerkingsverband wordt echter gepersonifieerd en krijgt een eigen, van de betrokken subjecten te onderscheiden identiteit.

10.6.3.1 Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden

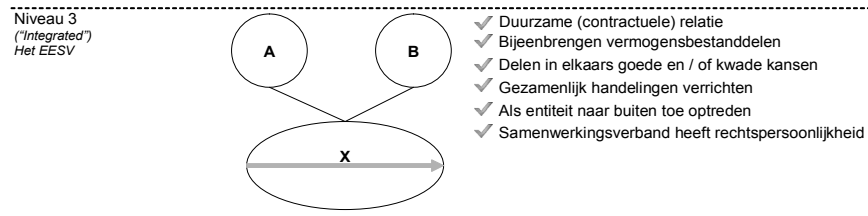
Figuur 21. Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden



De personenvennootschap als samenwerkingsvorm past bij een intensieve samenwerking. Een personenvennootschap vereist dat partijen vermogensbestanddelen bijeen brengen, dat geen van de partijen wordt uitgesloten van de goede kansen van de samenwerking, dat op een actieve wijze wordt samengewerkt en dat – althans in het geval van een openbare vennootschap – naar buiten toe wordt opgetreden als een entiteit (zie deel IV, hoofdstuk 24). Dit past bij niveau 3 van samenwerking. In het wetsvoorstel personenvennootschappen is opgenomen dat een personenvennootschap (een bijzondere vorm van) rechtspersoonlijkheid kan verkrijgen. Ook voor feitelijke samenwerkingsverbanden geldt dat – ondanks het feit dat één of meer van de overige elementen van het begrip “vennootschap” ontbreekt – sprake is van een entiteit die voor derden kenbaar is. De wet erkent feitelijke samenwerkingsverbanden (“société de fait”) niet als rechtspersonen. Het wetsvoorstel personenvennootschappen voorziet niet in een wijziging op dit punt.

10.6.3.2 Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV)

Figuur 22. Het EESV



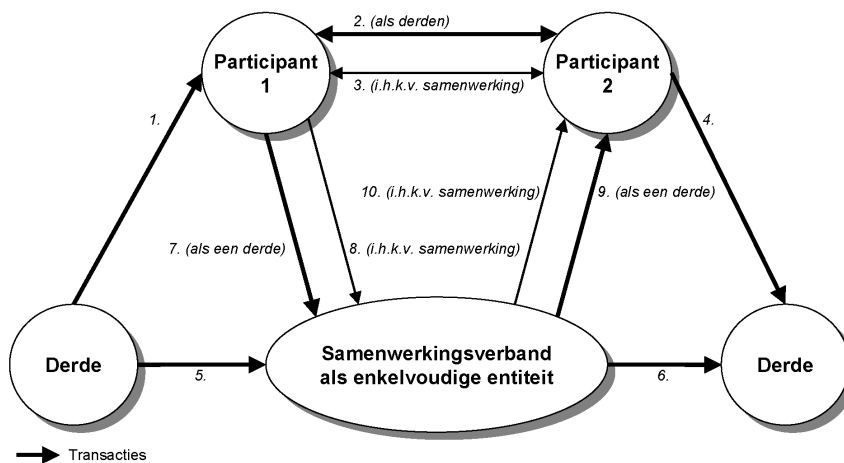
✓ Omstandigheid doet zich voor.

Het EESV is nauw verwant aan de personenvennootschap. Ik verwijs dan ook naar paragraaf 10.6.3.1, hiervoor. De wet erkent het EESV als een volwaardige rechtspersoon (zie deel IV, hoofdstuk 25).

10.6.4 Koppeling niveau aan archetype III

Zodra er ten gevolge van samenwerking een nieuwe entiteit ontstaat waarmee gehandeld kan worden, is sprake van een samenwerkingsverband van het archetype III. De personenvennootschappen, feitelijke samenwerkingsverbanden en het EESV zijn dus samenwerkingsvormen van het derde archetype.

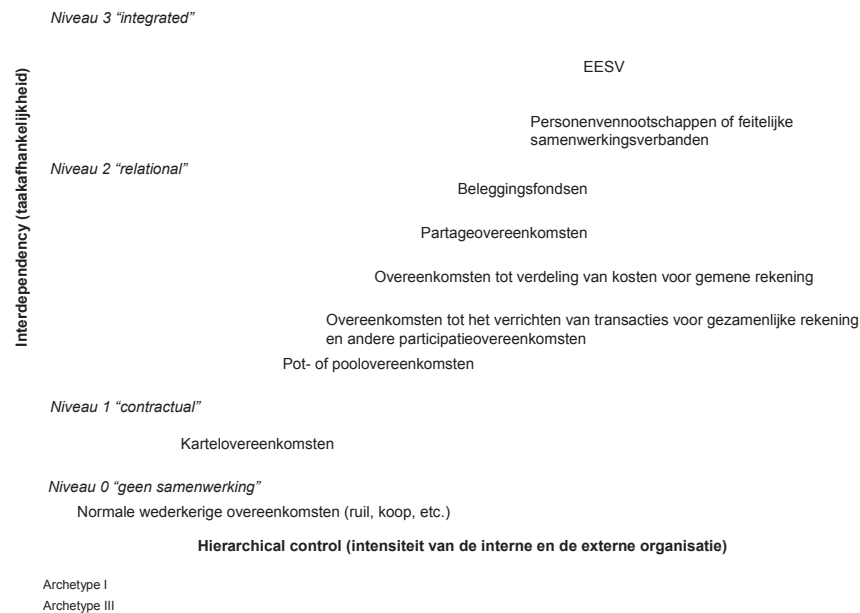
Figuur 23. Personenvennootschappen, feitelijke samenwerkingsverbanden en het EESV als samenwerkingsverbanden van het archetype III



10.7 Integraal model van samenwerking

Aan de hand van de hiervoor beschreven methode, kom ik – samenvattend – tot het volgende model van samenwerking. In dit model is de fiscale eenheid buiten beschouwing gelaten, omdat de fiscale eenheid slechts in het fiscale recht betekenis heeft. De fiscale eenheid kan zich vanuit een organisatiewetenschappelijke invalshoek en vanuit een privaatrechtelijke invalshoek voordoen op niveau twee en op niveau drie van samenwerking. Vanuit een fiscale optiek “verhuist” de samenwerking dan echter naar niveau drie (zie deel II, hoofdstuk 9). De fiscale eenheid behandel ik in de rest van dit onderzoek dan ook niet als een (afzonderlijke) samenwerkingsvorm. Aan de hand van onderstaand integraal model ga ik in deel IV van dit onderzoek per samenwerkingsvorm na, hoe de heffing van btw met betrekking tot de handelingen in het kader van deze samenwerkingsvormen naar nationaal recht verloopt en naar Europees (positief) recht dient te verlopen. Wanneer ik in deel IV de geselecteerde samenwerkingsverbanden telkens afzonderlijk aan een analyse onderwerp, zal ik de figuur van de fiscale eenheid in die analyse betrekken.

Figuur 24. Integraal model van samenwerking



HOOFDSTUK 11

Contractuele samenwerkingsvormen in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting

11.1 Inleiding

In het voorgaande heb ik mij beperkt tot het bepalen van de belastingsubjecten en belastingobjecten in dat domein van het fiscale recht dat door de btw wordt bestreken. Voor een goed begrip van de bijzonderheden die zich ten aanzien van deze begrippen voordoen in de btw in vergelijking met de overige deelgebieden van het fiscale recht, is het nuttig om de begrippen belastingsubject en belastingobject ook vanuit andere belastingsoorten te bezien. Voor deze analyse acht ik het voldoende om slechts de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting in de beschouwing te betrekken. Daarmee kan een voldoende breed spectrum van verschillende invalshoeken worden bestreken, zonder al te veel van het gekozen onderzoekspad af te dwalen. Voor de goede orde wijs ik erop dat ik, omwille van de bruikbaarheid van dit onderzoek in de toekomst, in dit manuscript met betrekking tot de personenvennootschappen uitga van komend recht (zie: Deel 1, hoofdstuk 6). Ik beschrijf dus primair de situatie zoals die is, wanneer de voorgestelde titel 7.13 BW (verder ongewijzigd) wordt aangenomen en in werking treedt. Ik heb me gebaseerd op de voorgestelde wetsteksten die op het moment van het afsluiten van dit manuscript beschikbaar waren. Waar dat nuttig is, verwijs ik naar het huidige recht (vóór inwerkingtreding van titel 7.13 BW).

11.2 Onderscheiding van verschillende belastingsoorten

Anders dan in de btw het geval is, staan in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting de subjecten centraal.¹ Deze belastingsoorten worden daarom ook wel als “subjectieve belastingen” aangeduid. Het gaat om de persoon die belast moet

1. Over het subjectieve karakter van de vennootschapsbelasting kan getwijfeld worden. De opzet van de Wet Vpb duidt op een subjectieve belasting, maar in economisch opzicht is het een objectieve belasting ter zake van bepaalde inkomsten.

worden. Om deze te belasten wordt bij het belastingsubject een objectieve maatstaf gezocht: het belastingobject. In de “objectieve belastingen”, zoals de btw, staat het belastingobject juist voorop. Om dit object te belasten wordt er een belastingsubject bijgezocht.²

Het onderscheid tussen subjectieve en objectieve belastingen valt gedeeltelijk samen met het onderscheid tussen persoonlijke en zakelijke belastingen. Met het begrip persoonlijke belastingen wordt bedoeld op de belastingsoorten die rekening houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Zakelijke belastingen houden daar geen rekening mee.³ In dit verband worden de persoonlijke belastingen wel in verband gebracht met heffingen naar draagkracht.⁴ Het onderscheid tussen persoonlijke en zakelijke belastingen is echter niet in extremis vol te houden. Persoonlijke belastingen kennen doorgaans zakelijke elementen en zakelijke belastingen kennen doorgaans persoonlijke elementen.⁵ Ook in het onderscheid tussen subjectieve en objectieve belastingen treedt vermenging van elementen op. Desondanks acht ik met name het onderscheid tussen subjectieve en objectieve belastingen voor dit onderzoek nog wel zinvol.

Het verklaart waarom voor de heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting, in vergelijking met de heffing van btw, een andere benadering wordt gehanteerd voor de in het vorige hoofdstuk onderscheiden contractuele samenwerkingsverbanden. De inkomstenbelasting, in samenhang gezien met de vennootschapsbelasting, is een heffing *naar* draagkracht. De btw is niet als een belasting *naar* draagkracht, doch veeleer een belasting *van* draagkracht (zie deel I, hoofdstuk 7, paragraaf 7.5). Door niet uit te gaan van het belastingobject, maar van een belastingsubject, vindt in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting, in vergelijking met de btw, doorgaans op een ander niveau, bij een ander belastingsubject, heffing van belasting plaats. Niet het samenwerkingsverband wordt in de heffing betrokken, maar de deelnemers eraan. In de btw daarentegen, wordt de belasting dikwijls juist van het samenwerkingsverband geheven. Een bijzondere positie komt in dit verband toe aan de overdrachtsbelasting. Gassler heeft aangetoond dat het voortbestaan van de overdrachtsbelasting slechts is gebaseerd op doelmatigheidsoverwegingen. Er zijn volgens hem geen rechtsgronden aan te wijzen voor de heffing van overdrachtsbelasting.⁶

2. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht (I), L.J. Veen's Uitgeversmij. N.V., Amsterdam, 1955, blz. 153 en H.J. Hofstra en R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 29 en L.G.M. Stevens, Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 25.
3. C.L. van Lindonk e.a., Belastingrecht InLeiden, Gouda Quint, Arnhem, 1995, blz. 3.
4. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht (I), L.J. Veen's Uitgeversmij. N.V., Amsterdam, 1955, blz. 152.
5. C.L. van Lindonk e.a., Belastingrecht InLeiden, Gouda Quint, Arnhem, 1995, blz. 3.
6. Y.E. Gassler, De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 2006, blz. 12 en 15.

De overdrachtsbelasting is een objectieve belasting.⁷ De verkrijging van een onroerende zaak of een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen vormt het belastbare feit. In de visie van de wetgever, vermogensbestanddelen slechts aan natuurlijke personen en rechtspersonen toebehoren.⁸ In de overdrachtsbelasting is bij die gedachte aangesloten: slechts natuurlijke personen en rechtspersonen kunnen “verkrijgen”). De overdrachtsbelasting sluit dus aan bij het burgerlijk recht. De btw doet dat niet. Daardoor is het in de heffing te betrekken subject in de overdrachtsbelasting niet noodzakelijkerwijs hetzelfde dat in de heffing van btw wordt betrokken. Bedacht moet voorts worden dat de btw, anders dan de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting een indirecte belasting is.⁹ In een meer economische benadering is een directe belasting een belasting die door de persoon of het lichaam van wie geheven wordt zelf wordt gedragen. Een belasting wordt indirect genoemd als de belastingschuldige de heffing doorberekent aan derden. De btw als indirecte belasting wordt weliswaar geheven van de ondernemer (geadresseerd belastingplichtige), doch degene op wie de belasting uiteindelijk drukt (beoogd belastingplichtige) is de particuliere consument. Beoogd is de eindtoestand van een productie- en distributieketen te belasten (de consumptie), doch om technische redenen vindt belastingheffing in een eerdere fase plaats.¹⁰ Ook dit verschil resulteert erin dat het belastingsubject in de btw niet samen hoeft te vallen met het belastingsubject in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting. Het gevolg is dat zich voor de heffing van inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en overdrachtsbelasting op de diverse niveaus van samenwerking andere archetypen voordoen dan voor de heffing van btw.

11.3 Contractuele samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelasting

Op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: “Wet IB 2001”)¹¹ wordt in Nederland inkomstenbelasting geheven. In de inkomstenbelasting staat het subject van heffing voorop. De inkomstenbelasting wordt geheven van natuurlijke personen (art. 1.1 Wet IB 2001). Het “inkomen” van deze natuurlijke personen vormt het belastingobject (art. 2.3 Wet IB 2001). Dit inkomen wordt onderverdeeld in drie zogenoemde “boxen”:

7. R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (diss.), Kluwer, Deventer, 1996, blz. 11. Zie ook: Y.E. Gassler, De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 2006, blz. 8.
8. Vgl. art. 2:5 BW.
9. Het belang van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen is voornamelijk gelegen op het Europese niveau. De artikelen 92 (ex art. 98) en 93 (ex art. 99) van het EG-verdrag bepalen dat de “indirecte belastingen” behoren tot de bevoegdheidssfeer van de EG. Zie ook: J. den Boer, S.A.W.J. Strik en N.H. de Vries, Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1.0.0.
10. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, Het belastingrecht (I), L.J. Veen's Uitgeversmij. N.V., Amsterdam, 1955, blz. 149.
11. Wet inkomstenbelasting 2001, Wet van 11 mei 2000, Stb. 215.

1. de belasting over het belastbare inkomen uit werk en woning (art. 3.1 Wet IB 2001);
2. de belasting over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang (art. 4.1 en art. 4.12 Wet IB 2001); en
3. de belasting over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (art. 5.1 Wet IB 2001).

Het subjectieve karakter van de Wet IB 2001 brengt met zich mee dat contractuele samenwerkingsvormen in beginsel niet relevant zijn voor de heffing van inkomstenbelasting. Anders dan in de btw het geval is, blijven transacties tussen natuurlijke personen in zoverre buiten beschouwing, dat slechts het resultaat ervan (opbrengsten of kosten) belast wordt, indien het in één van de drie boxen is onder te brengen. De transactie zelf doet er niet toe. Dit brengt met zich mee dat in de inkomstenbelasting aan bijvoorbeeld kartelovereenkomsten (als bedoeld in dit onderzoek¹², zie deel IV, hoofdstuk 18) geen bijzonder belang toekomt. Voor zover de bij de kartelovereenkomst betrokken ondernemers belastingplichtigen voor de heffing van inkomstenbelasting zijn, zal dit door het aangaan van een kartelovereenkomst in beperkte zin niet wijzigen. Ook voor het object van heffing, de winst uit onderneming heeft een kartelovereenkomst in beperkte zin geen betekenis.¹³

Voorts brengt het subjectieve karakter van de Wet IB 2001 met zich mee dat een contractueel samenwerkingsverband in beginsel¹⁴ niet een nieuwe, van de betrokken natuurlijke personen te onderscheiden belastingplichtige doet ontstaan. Contractuele samenwerkingsverbanden zijn voor de heffing van inkomstenbelasting in beginsel transparant.¹⁵ Deze transparantie is met name gebaseerd op het draagkrachtbeginsel waarop de inkomstenbelasting is gestoeld.¹⁶ De wetgever heeft verondersteld dat bij contractuele samenwerkingsverbanden de winst van het samenwerkingsverband de draagkracht van de participanten rechtstreeks beïnvloedt en in verband

12. Onder kartelovereenkomsten worden in dit onderzoek verstaan die overeenkomsten die slechts ertoe strekken dat de belangen van de deelnemende ondernemingen niet met elkaar botsen en (zie: deel IV, hoofdstuk 18).
13. Een eventuele boete die voortvloeit uit een verboden kartelafpraak moet onder omstandigheden gesplitst worden in een "voordeelontnemend" en een "leedtoevoegend" deel. Slechts het "leedtoevoegend" deel valt onder de aftrekbeperking van art. 3.14 lid 1 Wet IB 2001. Zie: Rechtbank Haarlem 22 mei 2006, nr. 05/1452, V-N 2007/18.2.3, waartegen hoger beroep is ingesteld bij het Gerechtshof Amsterdam (Hof Amsterdam 12 september 2007, nr. 06/00252, V-N 2008/2.10). Het Gerechtshof heeft in deze procedure prejudiciële vragen gesteld in verband met de inmenging van de Europese Commissie in een Nederlandse belastingzaak.
14. Een uitzondering vormt het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV) dat weliswaar een contractueel samenwerkingsverband is, doch dat als volwaardige, van de participanten te onderscheiden rechtspersoon wordt beschouwd. Omdat het EESV een rechtspersoon is, is het niet aan de heffing van inkomstenbelasting onderworpen, maar aan de heffing van vennootschapsbelasting.
15. Het voorgestelde art. 3.7 Wet IB 2001 onderstreept dit. Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 9 (Nota van Wijziging), blz. 8.
16. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 223, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 67.

daarmee wordt het in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel geacht om dan ook de participanten rechtstreeks voor hun winstaandeel te belasten. Het ondernemingsvermogen van een rechtspersoon behoort, anders dan het geval is bij niet-rechtspersonen niet toe aan de participanten, maar aan de rechtspersoon zelf. De wetgever heeft daarom verondersteld dat de winst van een rechtspersoon de draagkracht van de participanten in een rechtspersoonlijkheid bezittend samenwerkingsverband pas verhoogt nadat deze winst aan de participanten wordt uitgekeerd. In de literatuur is betoogd dat deze veronderstellingen van de wetgever echter gebaseerd zijn op misverstanden omtrent het begrip rechtspersoonlijkheid.¹⁷ Voor de heffing van inkomstenbelasting is dus aan het derde samenwerkingsniveau een ander archetype te koppelen dan voor de heffing van btw het geval is. Op het derde niveau van samenwerking is in de inkomstenbelasting sprake van een samenwerkingsverband van het eerste archetype, terwijl in de btw sprake is van een samenwerkingsverband van het derde archetype.

Door het bepaalde in het voorgestelde art. 3.7 Wet IB 2001 geldt de fiscale transparantie in de inkomstenbelasting ook ten aanzien van de (voorgestelde) openbare en commanditaire vennootschap met rechtspersoonlijkheid ("OVR" en "CVR"). Ondanks hun rechtspersoonlijkheid zijn zij fiscaal transparant. De bezittingen en schulden, alsmede de opbrengsten en uitgaven worden toegerekend aan de vennoten als bij een openbare vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid ("OV"). Dit geldt niet ten aanzien van de commanditaire vennootschap ("CV"). De CV is niet fiscaal transparant, en is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting (zie hierna, paragraaf 11.4). De CV is dus een samenwerkingsverband van het derde archetype.

Weliswaar behoort de belastbare "winst uit onderneming" tot het belastbare inkomen uit werk en woning van box 1 (art. 3.1 lid 2 onderdeel a Wet IB 2001), doch het is de ondernemer / natuurlijk persoon wiens winst uit onderneming wordt belast. Een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening (zie deel IV, hoofdstuk 20) of een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemeene rekening (zie deel IV, hoofdstuk 21) dan wel een partageovereenkomst (zie deel IV, hoofdstuk 22) zal in de inkomstenbelasting derhalve niet de vragen oproepen die spelen in de btw. Het is de winst die ieder van de participanten op grond van de overeenkomst ontvangt, die op het niveau van de participanten in de heffing van inkomstenbelasting wordt belast.

Met de fiscale transparantie van contractuele samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelasting, hangt nauw samen het onderscheid tussen de objectieve en de subjectieve onderneming. Alvorens de winst die met het samenwerkingsverband wordt behaald te kunnen belasten bij de participanten / vennoten, moeten twee

17. M.L.M. van Kempen, Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999 alsmede M.L.M. van Kempen, Kwalificatie van samenwerkingsverbanden naar wenselijk recht, in: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 223, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 69 en 70.

stappen worden gezet. De eerste stap is dat vastgesteld moet worden dat sprake is van een objectieve onderneming.¹⁸ Het betreft de vaststelling of er een bron aanwezig is die de draagkracht van een individu kan verhogen. De tweede stap is dat vastgesteld moet kunnen worden dat er een subjectieve onderneming bestaat. Het betreft hier de vaststelling of de bron aan individuen kan worden toegerekend.

Een objectieve onderneming is te omschrijven als verrichtend “zelfstandige duurzaam bedoelde activiteiten, gericht op een risicodragende deelneming aan het economische verkeer”.¹⁹ De aanwezigheid van een objectieve onderneming wordt objectief, aan de hand van feiten, getoetst. Niet bepalend is hetgeen is vastgelegd in de vennootschapsovereenkomst. De materiële toets die wordt aangelegd, levert met name afbakeningsproblemen op ten opzichte van beleggingsactiviteiten. Het enkele aanwenden van arbeidskracht om een onroerende zaak rendabel te maken, dwingt nog niet tot de conclusie dat van een onderneming sprake is.²⁰ De subjectieve onderneming is het aandeel van een participant in de objectieve onderneming; het betreft de band tussen de ondernemer en de objectieve onderneming. Dit onderscheid komt tot uitdrukking in art. 3.4 Wet IB 2001, waarin het begrip ondernemer is gedefinieerd:

“In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder ondernemer: de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.”²¹

De fiscale transparantie die eigen is aan de inkomstenbelasting houdt dus in dat wanneer een onderneming in de vorm van een contractueel samenwerkingsverband (zoals een personenvennootschap) wordt gedreven, er (in beginsel²²) even zoveel

18. Vgl. H.A.J.P. te Niet, Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 22.

19. P.H.J. Essers, Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen, Kluwer, Deventer, (losbl.), Algemeen deel, onderdeel 2.1.2.2.

20. HR 1 september 1976, nr. 17 924, V-N 1976, blz. 860 en HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, BNB 1994/319.

21. In art. 3.5 Wet IB 2001 voor de toepassing van afdeling 3.2 Wet IB 2001 het zelfstandig uitgeoefende beroep met een onderneming gelijkgesteld en de beoefenaar van een zelfstandig beroep gelijkgesteld met een ondernemer.

22. Bepaalde vennootschappen met een kapitaal dat geheel of ten dele in aandelen is verdeeld zijn niet transparant en zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting (zie hierna, paragraaf 11.4). De open CV (art. 2 lid 3 onderdeel c AWR) wordt als (niet-transparant) belastingsubject in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken voor zijn winsten (zie hierna, paragraaf 11.4). Deze non-transparantie geldt evenwel slechts voor het commanditaire deel. Een open CV is transparant ten aanzien van de beherend vennoten (HR 7 juli 1982, nr. 20 655, BNB 1982/268). Het belang van commanditaire vennoot in een open CV is gelijkgesteld met een “aandeel” (art. 2 lid 3 onderdeel f AWR), waardoor de commanditaire vennoot in een open CV niet als een “medegerechtigde” in de zin van art. 3.3 lid 1 Wet IB 2001 is aan te merken (hij is een “aandeelhouder”). De inkomsten van een commanditaire vennoot in een open CV vallen dus niet in box 1, maar in box 2 (in het geval van een aanmerkelijk belang) of in box 3.

winstgenieters zijn als dat er participanten (vennoten) zijn.²³ De winst van een personenvennootschap wordt daardoor (naar rato) bij ieder van de vennoten belast met inkomstenbelasting (indien de vennoten natuurlijke personen zijn) of met vennootschapsbelasting (indien de vennoten aan de vennootschapsbelasting onderworpen subjecten zijn²⁴). Het contractuele samenwerkingsverband op zichzelf is voor de inkomstenbelasting (en voor de vennootschapsbelasting) dus géén belastingsubject.²⁵ Wanneer een OV of CV rechtspersoonlijkheid verkrijgt, en daarmee een OVR of CVR wordt, heeft dit dus geen gevolgen voor de heffing van inkomstenbelasting, zolang de onderlinge verhoudingen tussen de vennoten niet wijzigen.

Voor wat betreft de begrippen “verbonden” en “verbintenissen” is aansluiting gezocht bij het burgerlijk recht.²⁶ Het gaat erom dat de participant (vennoot) zelf tegenover de crediteuren van het samenwerkingsverband (de personenvennootschap) is verbonden. Niet van belang is of een vennoot ook intern draagplichtig is voor verliezen. Aangezien op grond van het burgerlijk recht de vennoten in een OV, alsmede de besturend vennoten in een CV, hoofdelijk zijn verbonden voor verbintenissen van de vennootschap, zijn de vennoten als ondernemer voor de inkomstenbelasting aan te merken.²⁷ De winst uit hun subjectieve onderneming wordt bij hen belast. De niet naar buiten toe optredende vennoten in een stille vennootschap zijn niet als ondernemer voor de inkomstenbelasting aan te merken, aangezien zij niet worden verbonden voor de verbintenissen van de onderneming. Ook voor de commanditaire vennoot in een CV of CVR geldt dat deze niet verbonden is ten opzichte van crediteu-

23. Doordat het voorgestelde art. 7:800 lid 3 BW bepaalt dat een vennoot niet in dienstbetrekking kan staan ten opzichte van zijn eigen vennootschap, zal de vennoot geen loon uit dienstbetrekking ontvangen. Heffing van loonbelasting is niet aan de orde, nu het begrip “dienstbetrekking” in de loonbelasting uitgaat van het civielrechtelijke begrip “dienstbetrekking” (vgl. art. 2 lid 1 Wet LB 1964).
24. De OV/OVR en de CV/CVR zijn niet onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting (zie: het voorgestelde art. 3.7 Wet IB 2001 jo. art. 2 lid 1 Wet Vpb 1969 jo. art. 8 lid 3 Wet Vpb 1969). De open CV is wel onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting (art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969).
25. Een uitzondering geldt ten aanzien van de open CV en voor het EESV. De open CV is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting. Ook het EESV is in beginsel onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting (art. 2 lid 1 onderdeel d Wet Vpb 1969). De EESV verordening schrijft echter dwingend voor dat eventuele winst van het EESV belast wordt bij de leden. Bedacht moet overigens worden dat het EESV niet voor zichzelf naar winst mag streven. Door het bepaalde in art. 40 van de EESV verordening kan Nederland de winst van een EESV niet bij het EESV zelf belasten. De leden worden direct en afzonderlijk voor hun aandeel in het EESV in de heffing van inkomstenbelasting (natuurlijke personen), of vennootschapsbelasting (rechtspersonen die aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen), naar de verhouding die is vastgelegd in de oprichtingsovereenkomst of – indien deze daaromtrent niets bepaalt – in gelijke delen. Zie: Kamerstukken II 1987/88, 20 651, nr. 3 (MvT), blz. 22.
26. Kamerstukken II 1998/99, 27 727, nr. 3 (MvT), blz. 97 en 98. Zie ook: HR 14 juli 2006, nr. 42 125, BNB 2006/321.
27. Anders: J.J.M. Jansen, Invoeringswet personenvennootschappen en inkomstenbelasting, WFR 2007/6729, blz. 815. Volgens Jansen is het maar de vraag of een vennoot in een OVR rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende de onderneming. Zie ook: redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2007/29.8, blz. 46.

ren van de vennootschap. De commanditaire vennoot is derhalve ook geen ondernemer voor de inkomstenbelasting. Dit is anders, indien de naam van de commandiet wordt gebruikt in de naam van de CV of CVR, de commandiet in naam van de CV of CVR handelt, of de commandiet een beslissende invloed uitoefent op de besturende vennoten. Op grond van het voorgestelde art. 7:837 lid 2 en lid 3 BW is de commanditaire vennoot dan hoofdelijk verbonden voor de verbintenissen van de vennootschap. Alsdan voldoet hij mijns inziens aan de criteria van art. 3.4 Wet IB 2001.²⁸ De staatssecretaris en A-G Overgaauw blijken – ondanks hetgeen hierover in de parlementaire geschiedenis is opgemerkt – hier anders over te denken.²⁹ Opgemerkt zij dat de commanditaire vennoot, ondanks dat hij niet als ondernemer valt aan te merken, voor zijn winst uit de vennootschap belast is in box 1. Het begrip winst uit onderneming is daartoe uitgebreid tot de winst die als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming wordt genoten uit een of meer ondernemingen (vgl. art. 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Als medegerechtigde maakt de commanditaire vennoot echter geen aanspraak op de ondernemersfaciliteiten.

Het is in dit verband van belang de pot- en poolovereenkomsten die erin bestaan dat twee of meer ondernemers overeenkomen bepaalde (delen van) hun bedrijfsopbrengsten bijeen te brengen en te (her)verdelen te onderscheiden van de overeenkomsten van vennootschap. Een pot- of poolovereenkomst ziet vanuit een fiscale optiek op het besteden van (zelf verworven) inkomsten of winst. Hetzelfde principe doet opgang bij de verdeling van commissarisbeloningen, salaris en dergelijke opbrengsten. Voor de heffing van inkomstenbelasting heeft de pot- of poolovereenkomst geen betekenis, nu het onderbrengen van deze vermogensbestanddelen in een pot- of pool de besteding van inkomen en niet het verwerven van inkomen betreft. Anders is dit bij de in sommige gevallen nauwelijks van pot- en poolovereenkomsten te onderscheiden overeenkomsten van maatschap of vennootschap onder firma (na inwerkingtreding van titel 7.13 BW: OV). Dergelijke overeenkomsten zien primair op het verwerven van inkomsten.³⁰ Een pot- of poolovereenkomst veronderstelt, anders dan een vennootschapsovereenkomst niet dat er gezamenlijk een regelmatige werkzaamheid wordt uitgeoefend. Het toetreden tot een pot- of poolovereenkomst is dan wat anders dan het toetreden tot een personenvennootschap. Van een eventuele stakingswinst bij het toetreden tot een pot- of poolovereenkomst kan dan ook geen sprake zijn.³¹ Onder de vigore van de Wet IB 1964 was de ondermaatschap of ondervennootschap tussen partners in zwang geraakt, om op die manier

28. In dezelfde zin: M.L.M. van Kempen en A.W.G. Lamers, Het wetsvoorstel personenvennootschappen en de gevolgen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, TFO 2008/95, blz. 7.

29. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 23 september 2003, nr. CPP2003/1711M, V-N 2003/49.8 en Conclusie van A-G Overgaauw van 15 november 2007, nr. 43 963, V-N 2007/59.10. Zie ook: M.L.M. van Kempen en A.W.G. Lamers, Het wetsvoorstel personenvennootschappen en de gevolgen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, TFO 2008/95, blz. 7.

30. H.W.L. Hillebrandt, Nog eens: potovereenkomsten, TVVS 1959, nr. 8, blz. 194.

31. HR 19 mei 1965, nr. 15 392, BNB 1965/200. Zie ook: L.G.M. Stevens, De vennootschap onder firma, WFR 1986/5713, blz. 89.

aanspraak te kunnen maken op ondernemersfaciliteiten.³² De ene partner, die maat is in een maatschap (de hoofdmaatschap), brengt zijn maatschapsaandeel dan in een maatschap die hij met zijn of haar (levens)partner vormt (de ondermaatschap) in. De (levens)partner verricht vervolgens administratieve werkzaamheden in de ondermaatschap en participeert niet in de hoofdmaatschap. Een dergelijke ondermaatschap ligt dicht aan tegen een pot- of poolovereenkomst, met name wanneer de administratieve werkzaamheden van de (levens)partner relatief onbeduidend zijn.³³ Er bestaan stille en openbare ondermaatschappen. Een maat in een stille ondermaatschap voldoet niet aan het verbondenheidscriterium en is daarom niet als ondernemer te beschouwen. Een maat in een openbare ondermaatschap is wel als ondernemer te beschouwen. Art. 3.6 lid 2 onderdeel b Wet IB 2001 sluit thans echter voor de toepassing van het urencriterium de werkzaamheden van een maat van een ondermaatschap, die diensten verricht ten behoeve van de bovenmaatschap. Hierdoor heeft de (levens)partner niet langer toegang tot ondernemersfaciliteiten waarvoor het urencriterium geldt.

De fiscale transparantie van contractuele samenwerkingsverbanden heeft ook belangrijke gevolgen voor het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen ten behoeve van de samenwerking (de "inbreng"). De inbrengende vennoot, die belastingplichtige is voor de inkomstenbelasting (of vennootschapsbelasting), wordt geacht deels zijn onderneming voort te zetten (mits de vennootschap als voortzetting van zijn onderneming gezien kan worden)³⁴ en deels zijn onderneming aan de andere vennoten over te dragen.³⁵ De omvang van de vervreemding wordt gevormd door het percentage van de winst dat aan de overige vennoten toekomt.³⁶ De omvang van hetgeen de inbrengende vennoot overdraagt, is dus te bepalen aan de hand van de omvang van zijn winstrecht. Voor het gedeelte van zijn onderneming dat de vennoot geacht wordt voort te zetten, realiseert de vennoot herwaarderingswinst, indien vermogensbestanddelen die op zijn persoonlijke balans tegen boekwaarde zijn opgenomen, tegen de hogere werkelijke waarde op de openingsbalans van de vennootschap worden opgenomen. Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad geldt dat de herwaardering in de commerciële boekhouding een verplichting tot fiscale herwaardering met zich meebrengt.³⁷ Voor het gedeelte van zijn onderneming dat de vennoot geacht wordt over te dragen, realiseert de vennoot stakingswinst, indien bij deze overdracht de eventuele aanwezige stille reserves tot uitdrukking komen.³⁸ Om be-

32. L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.5.A.e.

33. In dezelfde zin: L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.5.A.e.

34. HR 28 september 1955, nr. 12 496, BNB 1955/343.

35. HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267 (Wisselink). Zie ook P.H.J. Essers, *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Kluwer, Deventer (losbl.), Algemeen deel III.2-5, paragraaf 2.3.3.

36. J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, *De vennootschap onder firma*, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 87.

37. HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34.

38. HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267 (Wisselink).

lastingheffing te voorkomen, worden in de praktijk bijzondere inbrengmethoden toegepast (zie hierover deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.2.1.7).

Als een OVR (of CVR) in een bv wordt omgezet, dan zijn niet langer de vennoten aan de heffing van inkomstenbelasting onderworpen ter zake van de winst die de onderneming maakt, maar is de bv belastingplichtig voor de heffing van vennootschapsbelasting. Een omzetting in een bv betekent voor de heffing van inkomstenbelasting dat de onderneming wordt gestaakt. Dit brengt met zich mee dat in beginsel afgerekend moet worden over de stille en fiscale reserves. De mogelijkheid tot geruisloze omzetting (art. 3.65 Wet IB 2001) geldt blijkens de parlementaire geschiedenis echter ook bij de omzetting van een OVR / CVR in een bv.³⁹ Aldus kan afrekening over de eventueel aanwezige stille en fiscale reserves en eventuele goodwill achterwege blijven.⁴⁰

11.4 Contractuele samenwerkingsverbanden in de vennootschapsbelasting

Op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: “Wet Vpb 1969”)⁴¹ wordt van lichamen een directe belasting geheven.⁴² Art. 2 en art. 3 Wet Vpb 1969 sommen de binnenlandse en de buitenlandse belastingplichtigen voor de heffing van vennootschapsbelasting limitatief op. Onder de als belastingplichtige lichamen aangewezen lichamen bevindt zich slechts een beperkt aantal contractuele samenwerkingsverbanden. Dit is te verklaren vanuit de idee dat de vennootschapsbelasting een aanvulling is op de inkomstenbelasting.⁴³ Zoals in de vorige paragraaf is beschreven, worden in de inkomstenbelasting de participanten van contractuele samenwerkingsverbanden rechtstreeks belast voor de winst van het samenwerkingsverband. Slechts voor situaties waarin het in strijd werd geacht met het draagkrachtbeginsel om de participanten rechtstreeks voor de winst van het samenwerkingsverband te belasten is ter aanvulling op de inkomstenbelasting een subjectieve belastingplicht geregeld. Welbeschouwd gaat het voor wat betreft de contractuele samenwerkingsverbanden om open commanditaire vennootschappen (“open CV”), burgerlijke maatschappen op aandelen, andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende vennootschappen met een geheel of gedeeltelijk in aandelen verdeeld kapitaal en om fondsen voor gemene rekening.⁴⁴ Voor de heffing van vennootschapsbelasting

39. Kamerstukken II, 2006/07 31 065, nr. 3 (MvT), blz. 42. Zie ook: J.J.M. Jansen, Invoeringswet personenvennootschappen en inkomstenbelasting, WFR 2007/6729, blz. 818. De omzetting van een bv in een OVR of CVR (art. 7:835 BW) is fiscaal ook gefaciliteerd (art. 14c lid 9 Wet Vpb 1969). Zie hierover: A.J.A. Stevens, Wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW: enige vennootschapsbelastingaspecten, WFR 2007/6729, blz. 821-823.

40. Dit geldt ook indien een bv wordt omgezet in een OVR of CVR. Zie hierover: A.J.A. Stevens, Wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW: enige vennootschapsbelastingaspecten, WFR 2007/6729, blz. 822.

41. Wet van 8 oktober 1969, Stb. 445.

42. Het begrip “lichamen” wordt als verzamelbegrip gehanteerd om de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting aan te duiden. Vgl. Kamerstukken II 1962/63, 6000, nr. 3 (MvT), blz. 17.

43. Zie bijvoorbeeld: Kamerstukken II 1962/63, 5 380, nr. 19 (MvA), blz. 22 en 23.

44. De overige belastingsubjecten in de vennootschapsbelasting zijn niet (zozeer) als contractuele samenwerkingsverbanden aan te merken.

geldt dus met betrekking tot deze samenwerkingsvormen dat het samenwerkingsverbanden van het derde archetype betreft, net zoals voor de heffing van btw het geval is. Een uitzondering vormen mogelijk de fondsen voor gemene rekening, aangezien die voor de btw mogelijk als samenwerkingsverbanden van het eerste archetype moeten worden aangemerkt (zie over fondsen voor gemene rekening: deel IV, hoofdstuk 23). Ook de open CV neemt een uitzonderingspositie in. De open CV is transparant ten aanzien van de beherend vennoten.⁴⁵ Een open CV voldoet dus voor de heffing van Vpb en IB deels aan de kenmerken van het eerste, en deels aan die van het tweede archetype. Voor wat betreft de contractuele samenwerkingsverbanden die in beginsel niet tot de totstandkoming van een rechtspersoon of één van voornoemde rechtssubjecten leiden (zoals de partageovereenkomst, pot- en poolovereenkomst, de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de overeenkomst tot het verdelen van voor gemene rekening gemaakte kosten), geldt voor de heffing van vennootschapsbelasting hetgeen ik hierover heb opgemerkt ten aanzien van de heffing van inkomstenbelasting. Voor de heffing van vennootschapsbelasting is dus met betrekking tot deze samenwerkingsvormen aan het derde samenwerkingsniveau een ander archetype te koppelen dan voor de heffing van btw het geval is. Op het derde niveau van samenwerking is voor wat betreft deze samenwerkingsvormen in de vennootschapsbelasting sprake van een samenwerkingsverband van het eerste archetype, terwijl in de btw sprake is van een samenwerkingsverband van het derde archetype.

De OVR en (besloten) CVR zijn, hoewel het rechtspersonen betreft, niet aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen. Uit de voorgestelde artikelen 7:804 lid 2 BW en 8 lid 3 Wet Vpb 1969 volgt dat deze vennootschapsvormen fiscaal transparant zijn.⁴⁶ Als redenen voor deze benadering zijn in de parlementaire geschiedenis aangevoerd dat de rechtspersoonlijkheid niet afdoet aan het karakter van de samenwerkingsovereenkomsten en dat de vennoten (anders dan bijvoorbeeld aandeelhouders in een bv of nv) hoofdelijk aansprakelijk zijn.⁴⁷

De belastingheffing ten aanzien van de winst van wél aan de vennootschapsbelasting onderworpen contractuele samenwerkingsverbanden (in het bijzonder de open CV en het fonds voor gemene rekening) verloopt in twee stappen. Allereerst is de winst van het samenwerkingsverband belastbaar met vennootschapsbelasting op het niveau van het samenwerkingsverband zelf. Vervolgens, wanneer de winst van het samenwerkingsverband aan de participanten kan worden toegerekend, vindt heffing plaats op het niveau van de participanten. Door afstemming van het tarief

45. HR 7 juli 1982, nr. 20 655, BNB 1982/268.

46. Voordat het wetsvoorstel personenvennootschappen was verschenen, bestond er in de literatuur een discussie of een OVR of CVR voldeed aan de definitie van art. 2 lid 1 onderdeel d Wet Vpb 1969. Zie: M.L.M. van Kempen, Het wetsvoorstel titel 7.13 BW en de fiscale transparantie van personenvennootschappen, WFR 2003/6517, blz. 288-290 en A.J.A. Stevens, Fiscale aspecten van de Commanditaire Vennootschap (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 312-318.

47. Wetsvoorstel Aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek), Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 3 (MvT), blz. 35.

van box 2 (aanmerkelijk belang) wordt in de inkomstenbelasting rekening gehouden met de belastingdruk in de eerste fase. De deelnemingsvrijstelling beoogt te voorkomen dat er dubbele heffing van vennootschapsbelasting plaatsvindt, indien in de tweede fase de winst aan een aan de vennootschapsbelasting onderworpen subject is toe te rekenen. De deelnemingsvrijstelling kan ook soelaas bieden in gevallen waarin een OV(R) of CV(R) aandelen houdt in een bv of nv en de vennoten van de OV(R) of CV(R) zélf bv's of nv's (of andere aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen) zijn. Door de fiscale transparantie van de OV(R) en de CV(R), worden deze als het ware “weggedacht” en kunnen de vennoten / lichamen de deelnemingsvrijstelling toepassen op vervreemdingswinsten en dividenden die de OV(R) of CV(R) geniet, mits aan de voorwaarden voor de deelnemingsvrijstelling is voldaan.⁴⁸

Eenzelfde benadering wordt gehanteerd ten aanzien van het vormen van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting. Een dochter -bv of nv van een OV(R) of CV(R) waarvan de aandeelhouders zelf bv's of nv's (of andere aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen) zijn kan, indien aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan, een fiscale eenheid vormen met de vennoten / lichamen van de OV(R) of CV(R). Een bijzonderheid doet zich evenwel voor ten aanzien van de commanditaire vennoot / lichaam in een CV die aandelen houdt in een bv of nv. Aan de fiscale eenheid vennootschapsbelasting is de eis gesteld dat ten minste 95% van de juridische en economische eigendom in bezit moet zijn van dezelfde belastingplichtige (art. 15 lid 1 Wet Vpb 1969). In de praktijk komt de constructie regelmatig voor dat de beheerend vennoot de juridische eigendom van de activa / passiva van de CV houdt. In die gevallen is het niet mogelijk een fiscale eenheid vennootschapsbelasting te vormen. Voor een commanditaire vennoot die zelf juridisch en economisch ten minste 95% eigenaar is van de (tot het vennootschapsvermogen behorende) aandelen, is in het verleden goedgekeurd dat een fiscale eenheid vennootschapsbelasting kan worden gevormd.⁴⁹ De commanditaire vennoot in een CVR bezit juridisch en economisch niet de aandelen in de bv. Aan het hiervoor aangehaalde vereiste voor de vorming van een fiscale eenheid vennootschapsbelasting is dan strikt genomen niet voldaan. In de Nota naar aanleiding van het Verslag bij de behandeling van het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW is aangegeven dat in genoemde gevallen, het tussenschakelen van een CVR (of OVR) geen beletsel vormt voor de vorming van een fiscale eenheid.⁵⁰

In paragraaf 11.3, heb ik aangegeven wat de status van een OVR of CVR is in de inkomstenbelasting. Daarbij ben ik uitgegaan van vennoten die natuurlijke personen zijn. Hetzelfde heeft evenwel te gelden voor de heffing van vennootschapsbelasting ten

48. A.J.A. Stevens, Wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW: enige vennootschapsbelastingaspecten, WFR 2007/6729, blz. 822.

49. Brief Staatssecretaris aan de Eerste Kamer, Kamerstukken I, 2002/03, 26 854, nr. 45a, blz. 4 (wetsvoorstel herziening fiscale eenheidsregime). Zie ook: A.J.A. Stevens, Wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW: enige vennootschapsbelastingaspecten, WFR 2007/6729, blz. 821 en J.J.M. Jansen en A.J.A. Stevens, Invoeringswet titel 7.13 BW: eindelijk de puntjes op de fiscale “i”?, WFR 2008/6761, blz. 431.

50. Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 8 (NaV), blz. 8.

aanzien van gevallen waarin de vennoten aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen zijn.

Voor wat betreft de omzetting van een OVR / CVR in een bv geldt dat voor de heffing van inkomstenbelasting een geruisloze omzetting plaats kan vinden (art. 3.65 Wet IB 2001). Niet vastgelegd is dat ook voor de heffing van vennootschapsbelasting de omzetting geruisloos kan geschieden. In de Nota naar aanleiding van het Verslag bij de behandeling van het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW was evenwel aangegeven dat de fiscale gevolgen van de Vpb-plichtige vennoot niet verschillen van de gevolgen wanneer een vof – waarin het Vpb-plichtige lichaam vennoot is – wordt omgezet in een bv.⁵¹ In de tweede nota van wijziging op het wetsvoorstel invoeringswet titel 7.13 BW is echter alsnog aangegeven dat bij de omzetting in een bv de Vpb-plichtige vennoot een beroep kan doen op de faciliteit van art. 14 Wet Vpb 1969. Ook bij de (terug)omzetting van een bv in een OVR of CVR was aanvankelijk geen faciliteit beschikbaar. Die faciliteit is er alsnog gekomen.⁵²

In art. 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969 zijn onder andere de open CV's en de andere vennootschappen “welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld” als (binnenlands) belastingplichtigen aangemerkt. Wanneer titel 7.13 BW in werking treedt, kunnen CV's (en dus ook open CV's) rechtspersoonlijkheid verkrijgen. Er blijkt in de praktijk twijfel te bestaan ten aanzien van de uitleg van het begrip “open CV” en over de vraag of ook een “open CVR” aan de vennootschapsbelasting is onderworpen.⁵³ De reden dat de open CV in de heffing van vennootschapsbelasting wordt betrokken is dat de wetgever van mening was dat personenvennootschappen (en andere entiteiten) met een “open” karakter in economisch opzicht zodanig vergelijkbaar zijn met de nv, dat hij ook een fiscaaltechnische gelijkschakeling noodzakelijk achtte.⁵⁴ Van een “open CV of andere vennootschap welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld” is sprake indien de participaties in de vennootschap vrij verhandelbaar zijn. Op dit criterium bestaat kritiek.⁵⁵

51. Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 8 (NaV), blz. 8.

52. Kamerstukken II 2007/08, nr. 11 (Tweede nota van wijziging), blz. 2 en 3.

53. Zie: de brief van de NOB van 31 juli 2007, Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel 'Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek' (Wetsvoorstel 31 065, herziening van het personenvennootschapsrecht), onderdelen A.d en B.4.2.1.

54. Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3 (MvT), blz. 6, en Kamerstukken II 1968/69, nr. 22 (NMvA) blz. 12. Zie ook: L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1.0.1.A. Zie over de ondeugdelijkheid van dit onderscheid tussen open en besloten samenwerkingsvormen: M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen (diss.)*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999.

55. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 223, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 19-20 en blz. 57-60, M.G. de Jong, *Open en besloten bij commanditaire vennootschappen en fondsen voor gemene rekening (diss.)*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2001, blz. 271-275, M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen (diss.)*, W.E.J. Tjeenk Willink Deventer 1999, blz. 114-120, P.J.J.M. Peeters, *Participaties in een open CV(R): een alternatief* →

Art. 2 lid 1 onderdeel f Wet Vpb 1969 merkt de zogenoemde “fondsen voor gemene rekening” als binnenlands belastingplichtigen aan. Het fonds voor gemene rekening is als zodanig niet geregeld in het privaatrecht. Omdat een civielrechtelijke definitie van beleggingsfondsen niet voor handen was, is in de Wet Vpb een autonome, fiscaalrechtelijke definitie opgenomen voor “fondsen voor gemene rekening”.⁵⁶ Het fonds voor gemene rekening is daardoor niet op zichzelf een rechtsvorm, maar kan zich juist in verschillende juridische gedaanten voordoen. De reden dat fondsen voor gemene rekening in de heffing van vennootschapsbelasting worden betrokken is dat de wetgever heeft beoogd de beleggingsfondsen voor de heffing van vennootschapsbelasting op één lijn te stellen met de (aan de vennootschapsbelasting onderworpen) beleggingsmaatschappijen.

11.5 Contractuele samenwerkingsverbanden in de overdrachtsbelasting

De Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (hierna: “WBR”)⁵⁷, op grond waarvan onder andere de overdrachtsbelasting wordt geheven, is sterk geënt op het burgerlijk recht. Voor tal van in de WBR gehanteerde begrippen, is de invulling bepalend die daaraan in het burgerlijk recht wordt gegeven. Art. 2 lid 1 WBR bepaalt dat de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, belast is met overdrachtsbelasting. Onder het begrip “onroerende zaken” vallen zowel de “echte” onroerende zaken (art. 3:3 lid 1 BW) als de “fictieve” onroerende zaken (aandelen en lidmaatschapsrechten in “onroerende zaak lichamen”, art. 4 WBR). Met de term “rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen” doelt de wet op de beperkte rechten waaraan een onroerende zaak kan zijn onderworpen (bijvoorbeeld: erfdienstbaarheid, erfpacht, beklemming, opstal, vruchtgebruik) maar ook op andere rechten zoals een aandeel in (de mede-eigendom van) een onroerende zaak of een aandeel in een beperkt recht op een onroerende zaak. Niet onder het begrip “rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen” vallen de persoonlijke rechten (zoals een recht van gebruik, recht op levering of het recht van een economisch eigenaar). De WBR zondert de rechten van grondrente, pand en hypotheek bovendien uit (art. 5 WBR). Omwille van de leesbaarheid hanteer ik in het navolgende het begrip “onroerende zaak” om daarmee zowel echte als fictieve onroerende zaken, alsmede rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen aan te duiden.

Hoewel contractuele samenwerkingsverbanden er naar hun aard niet toe strekken onroerende zaken over te dragen of te doen overgaan van de ene participant op de andere participant, is het geenszins ondenkbaar dat in het kader van een contractueel samenwerkingsverband zich de facto een belastbare verkrijging van een onroerende zaak voordoet.

→ wettelijk grenscriterium is nodig, WFR 2004, blz. 481 e.v., A.J.A. Stevens, *Fiscale aspecten van de Commanditaire Vennootschap* (diss.), Kluwer, Deventer 2002, blz. 305-309, en L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1.0.1.A.

56. Zie: Ch.P.A. Geppaart, *Over het benaderen van rechtsvormen*, WFR 1990/5909, blz. 457.

57. Wet van 24 december 1970, Stb. 611.

In het geval van kartelovereenkomsten (als bedoeld in dit onderzoek, zie deel II, hoofdstuk 10, paragraaf 10.4.2), die er slechts toe strekken met een minimale gedragscoördinatie concurrentiebeperkende regelingen te treffen, zal zich normaliter geen verkrijging voordoen. Dergelijke overeenkomsten, in hun zuivere vorm, hebben geen goederenrechtelijke gevolgen. Voor de heffing van overdrachtsbelasting doen zich geen bijzonderheden voor die onmiddellijk verband houden met deze samenwerkingsvorm.

Voor wat betreft pot- en poolovereenkomsten kan dit evenwel anders liggen. Zij kunnen ertoe strekken het door ieder van de participanten individueel te behalen voordeel te verdelen of ertoe strekken het genot van goederen of arbeid met elkaar te delen, waarbij hetgeen daartoe bijeen gebracht wordt, op een later moment weer wordt verdeeld, zonder dat met het bijeengebrachte naar het behalen van een gezamenlijk vermogensrechtelijk voordeel wordt gestreefd (zie deel IV, hoofdstuk 19). Wanneer in het kader van een poolovereenkomst onroerende zaken bijeen worden gebracht, en bij de verdeling van de pool de participanten niet noodzakelijkerwijs precies terugkrijgen wat zij hebben ingebracht, dan is heffing van overdrachtsbelasting mogelijk aan de orde. Een eventuele boedelmenging ten tijde van het bijeenbrengen van de vermogensbestanddelen leidt nog niet tot een verkrijging (art. 3 lid 1 onderdeel a WBR), omdat boedelmenging niet als verkrijging wordt aangemerkt. Een verdeling van de pool (bestaande uit onroerend goed) daarentegen leidt onder omstandigheden tot een verkrijging (art. 7 WBR). Een verdeling is een rechtshandeling waartoe alle deelgenoten, hetzij in persoon, hetzij vertegenwoordigd, medewerken en krachtens welke een of meer van hen een of meer goederen der gemeenschap met uitsluiting van de overige deelgenoten verkrijgen (art. 3:182 BW). De verdeling uit hoofde van een poolovereenkomst die een (eenvoudige) gemeenschap van onroerende zaken heeft doen ontstaan, leidt mijns inziens tot een belastbare verkrijging. De participant aan wie de onroerende zaak wordt toebedeeld, wordt dan geacht de gehele zaak te verkrijgen. Hij verkrijgt dus ook zijn eigen aandeel in de zaak. Bij het vaststellen van de maatstaf van heffing wordt rekening gehouden met dit eigen aandeel, zodat uiteindelijk slechts overdrachtsbelasting verschuldigd is voor het deel dat in economische zin is verkregen (art. 12 lid 1 WBR). Er treedt daardoor geen dubbele heffing op. De wetgever heeft voor deze methodiek gekozen om onwenselijk gebruik van de inbrengvrijstelling (art. 15 lid 1 onderdeel e WBR) tegen te gaan.⁵⁸ Aangezien een pot- of poolovereenkomst niet als een personenvennootschap, laat staan een rechtspersoon aangemerkt kan worden, kan de vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel f WBR geen toepassing vinden. De vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel g WBR vindt toepassing indien het een poolovereenkomst is die een gemeenschap tussen samenwoners tot stand heeft doen komen, en overigens aan de

58. Zonder art. 7 WBR zou een vennoot in een personenvennootschap met toepassing van de inbrengvrijstelling een onroerende zaak in kunnen brengen. Door zou vervolgens een gering belang te nemen en de personenvennootschap na enige tijd (er geldt een driejaarstermijn) te ontbinden, kan door toebedeling van de onroerende zaak aan de andere vennoot, de zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting kunnen worden overgedragen aan de andere vennoot. Dat wordt voorkomen door genoemde bepaling en art. 12 lid 3 WBR.

voorwaarden van deze vrijstelling is voldaan. Het komt mij voor dat deze situatie zich niet vaak voor zal doen.

Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening (zie deel IV, hoofdstuk 20) komen met name in de onroerend goed sector voor. Een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening voorziet erin dat de ene partij deelt in het risico en de winst van de transactie die een ander (de penvoerder) verricht. Eén van de partijen (de penvoerder) levert een onroerende zaak op eigen naam. De overige participant(en) blijft (blijven) aldus buiten beeld. De penvoerder verrekent vervolgens het resultaat uit de transactie met de overige participanten. De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening regelt daarbij slechts de betrekking tussen de samenwerkende partijen. Het regelt niet de verhouding tussen de samenwerkende partijen en de derde die de onroerende zaak verkrijgt. Laatstgenoemde verhouding wordt normaliter bestreken door overeenkomsten die de penvoerder met de derde aangaat. Uit het voorgaande vloeit reeds voort dat overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening als zodanig geen betekenis hebben voor de heffing van overdrachtsbelasting. Degene die de onroerende zaak verkrijgt zal te maken krijgen met de heffing van overdrachtsbelasting, ongeacht of degene die de onroerende zaak heeft geleverd voor eigen rekening of voor gezamenlijke rekening handelde.

Ook aan overeenkomsten tot verdeling van kosten voor gemene rekening komt geen rechtstreeks belang toe in de overdrachtsbelasting. Dergelijke overeenkomsten voorzien naar hun aard er niet in dat één van de partijen een onroerende zaak of een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen, verkrijgt. Mogelijk wordt op grond van een dergelijke overeenkomst een gebruiksrecht van een onroerende zaak verleend, doch een dergelijk persoonlijk recht is niet een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen.

De juridische vorm waarin een verkrijging wordt gegoten doet voor de heffing van overdrachtsbelasting niet ter zake. Aan personenvennootschappen waarin zich onroerende zaken bevinden, wordt daarom in de overdrachtsbelasting bijzondere aandacht geschonken. Een verkrijging doet zich onder andere voor indien een onroerende zaak wordt verkocht en geleverd aan een vennootschap of een onroerende zaak wordt ingebracht in een vennootschap. De overdrachtsbelasting knoopt daarbij aan bij het onderscheid dat onder de vigore van de voorgestelde titel 7.13 BW in het burgerlijk recht wordt gemaakt tussen personenvennootschappen met, en personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid.⁵⁹ Hierdoor leidt de levering aan een vennootschap of de inbreng in vennootschap van een (echte) onroerende zaak of een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen tot een verkrijging⁶⁰:

59. Zie over kritiek op dit uitgangspunt: M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 824 tot en met 832.

60. Vgl. M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729. Zie ook: A.W.M. Roelen, Het nieuwe personenvennootschapsrecht en de overdrachtsbelasting, MBB 2007/11, blz. 377.

1. in het geval van een stille vennootschap, een OV of een CV: bij de vennoten.
2. in het geval van een OVR of CVR: bij de rechtspersoon⁶¹

Voor wat betreft de verkrijging die zich voordoet bij inbreng in het geval van een stille vennootschap, OV of CV, voorziet art. 15 lid 1 onderdeel e ten eerste WBR onder voorwaarden⁶² in een vrijstelling voor gevallen waarin een onderneming met een onroerende zaak wordt ingebracht. Gaat het om de inbreng van een onderneming, waarin zich een onroerende zaak bevindt, in een OVR of CVR, dan moeten niet de vennoten, maar moet de vennootschap een vrijstelling hebben. Art. 15 lid 1 onderdeel 3 ten tweede bevat een vrijstelling voor de vennootschap. Betoogd is dat die vrijstelling ook toepassing kan vinden indien een eenmanszaak in een OVR of CVR wordt ingebracht.⁶³

Wanneer een OV of een CV rechtspersoonlijkheid verkrijgt, dan brengt dit een verkrijging door de OVR / CVR met zich mee, indien zich in het vermogen van de OV / CV een (echte) onroerende zaak of een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen, bevindt. In het voorgestelde, gewijzigde art. 15 lid 1 onderdeel e ten tweede WBR is echter aangegeven dat de OVR of CVR onder voorwaarden een vrijstelling geniet ingeval van “omzetting van een niet in de vorm van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid gedreven onderneming in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming”. Deze vrijstelling geldt overigens ook bij de omzetting van een OV of CV in een bv.

In het geval van het opgeven van rechtspersoonlijkheid door een OVR of CVR, zal zich in beginsel een belaste verkrijging bij de vennoten voordoen. Voorgesteld is art. 15 lid 1 onderdeel f ten tweede WBR zo aan te passen dat dat artikel ook in dergelijke gevallen geldt, mits aan de voorwaarden ervan is voldaan. Een terugkeer uit de bv naar OV of CV leidt tot een belastbare verkrijging bij de vennoten. De vrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel f ten tweede WBR kan dan soelaas bieden, mits aan de voorwaarden daarvan wordt voldaan. De terugkeer uit een bv naar een OVR of CVR leidt niet tot een verkrijging bij de OVR of CVR, omdat dezelfde rechtspersoon eigenaar van het vermogen blijft.⁶⁴

Zolang personenvennootschappen geen rechtspersoonlijkheid kunnen bezitten (dus totdat titel 7.13 in werking treedt), kan een verkrijging van een deelgerechtigdheid in een personenvennootschap die hoofdzakelijk bestaat uit onroerende zaken, slechts onder de werking van art. 4 WBR vallen, indien de personenvennootschap kan worden aangemerkt als een “lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal”. Art. 4 lid 10 bepaalt dat onder lichamen zijn te verstaan: “verenigingen, andere rechtsperso-

61. Dit geldt overigens ook voor overige rechtspersonen die geen personenvennootschap zijn, zoals de bv en de nv.

62. Zie: art. 15 lid 1 onderdeel e ten eerste WBR jo. art. 4 Uitv. Besluit WBR.

63. M.L.M. van Kempen, Verbetering overdrachtsbelastingvrijstelling bij inbreng in ovr is noodzakelijk, NTFR 2008/1524.

64. Vgl. art. 7:835 lid 5 BW: “Omzetting beëindigt het bestaan van de rechtspersoon niet. (...)”.

nen, vennootschappen en doelvermogens". Personenvennootschappen vallen dus onder het begrip "lichamen". In art. 4 lid 1 WBR gaat het, totdat titel 7.13 BW in werking treedt, echter om lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal. Uit de jurisprudentie volgde dat daarvoor bepalend is of sprake is van een "in evenredige delen verdeeld kapitaal".⁶⁵ De vrije overdraagbaarheid van de participaties is daarbij niet van belang.⁶⁶ De maatschap en de vennootschap onder firma hadden *in beginsel* geen in aandelen verdeeld kapitaal. Ze konden echter eenvoudig aan de eis van art. 4 WBR voldoen, door hun kapitaal in evenredige delen te verdelen. Vastgoedmaatschappen- en CV's hebben in de praktijk dan ook doorgaans een in aandelen verdeeld kapitaal. In verband met de voorgestelde titel 7.13 BW is voorgesteld art. 4 lid 1 onderdeel a WBR te wijzigen. Het voorgestelde art. 4 lid 1 onderdeel a WBR bepaalt dat het moet gaan om "aandelen in een rechtspersoon, onderscheidenlijk economische deelgerechtigdheid als vennoot in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid". Het gaat er dus na inwerkingtreding van titel 7.13 BW niet meer om of aandelen (een aanmerkelijk belang) in "een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal" worden verkregen, maar of "aandelen in een rechtspersoon, onderscheidenlijk economische deelgerechtigdheid als vennoot in een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid" worden verkregen.

Deze wijziging is met name voor beleggingsfondsen van belang.⁶⁷ Naar huidig recht (voor inwerkingtreding van titel 7.13 BW) was een beleggingsfonds pas een onroerende zaak lichaam indien iedere participatie in de vennootschap recht gaf op een evenredig aandeel in het kapitaal (en dus van een in aandelen verdeeld kapitaal sprake was). De verkrijging van een aandeel in een dergelijk beleggingsfonds was echter slechts belastbaar indien de aanmerkelijk belang drempel werd overschreden. Werd de drempel niet overschreden, dan was een heffing op grond van art. 2 WBR in beginsel uitgesloten.⁶⁸ Wanneer titel 7.13 BW wordt aangenomen en in werking treedt, valt de verkrijging van een aandeel in een vastgoedfonds zonder rechtspersoonlijkheid (doorgaans een CV), niet onder de werking van art. 4 WBR. Een samenloop met art. 2 WBR doet zich niet voor, zodat toepassing van art. 2 WBR niet is uitgesloten. Art. 2 WBR is dus van toepassing. Er is sprake van een rechtstreekse verkrijging door de vennoten. Het voorgestelde art. 2 lid 3 WBR bepaalt weliswaar dat

65. HR 27 september 1989, nr. 26 179, BNB 1990/5: "Uit hetgeen het Hof heeft vastgesteld volgt immers dat de participanten in het kapitaal van het fonds deelnemen, ieder voor een breukdeel dat overeenkomt met het aantal van de door hen gehouden participaties. De participaties moeten dan ook worden beschouwd als aandelen waarin het kapitaal van het fonds is verdeeld.". Zie ook: M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 826.

66. HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52. Niet van belang was dus of het een "open" of "gesloten" fonds betrof.

67. Opgemerkt zij dat er voor beleggingsmaatschappijen (vastgoedfondsen met rechtspersoonlijkheid), bijvoorbeeld in de rechtsvorm van een bv niets wijzigt. De verkrijging van een belang in een vastgoedbeleggingsmaatschappij is ook na invoering van de nieuwe wetgeving slechts belast indien aan de voorwaarden van art. 4 WBR is voldaan.

68. HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52. Vgl. M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 826.

geen sprake is van een verkrijging indien aan drie (cumulatieve) voorwaarden is voldaan.⁶⁹ Een verkrijging van een belang dat kleiner is dan een aanmerkelijk belang in een OV of CV, is na de inwerkingtreding van titel 7.13 BW als een directe verkrijging te beschouwen en leidt in de regel tot heffing van overdrachtsbelasting. In tegenstelling tot de personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, vallen de personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid (OVR en CVR) die hoofdzakelijk bestaan uit onroerende zaken, juist wel onder art. 4 WBR. Het verkrijgen van een aandeel in een OVR of CVR is immers de verkrijging van een "aandeel in een rechtspersoon of een economische deelgerechtigdheid als vennoot in een OVR". Niet ter zake doet of er een in aandelen verdeeld kapitaal is. Pas wanneer de deelnemer een aanmerkelijk belang verkrijgt, is heffing van overdrachtsbelasting aan de orde. De verkrijging van een aandeel in een OVR of CVR leidt daarmee minder snel tot heffing van overdrachtsbelasting dan de verkrijging van een aandeel in een OV of CV.⁷⁰

Net zoals naar huidig recht het geval is (voor inwerkingtreding van titel 7.13 BW), leidt het toetreden, uittreden en het opvolgen van vennoten in een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid waarin zich een onroerende zaak bevindt, tot een verkrijging. De toetredende vennoot, dan wel in het geval van uittreden, de achterblijvende vennoten, verkrijgen een (grotere) deelgerechtigdheid in de economische of juridische eigendom van de tot het vennootschapsvermogen behorende onroerende zaken. Is de betreffende onroerende zaak (zijn de betreffende onroerende zaken) destijds ingebracht met toepassing van de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel e WBR, dan kan de toetreding, uittreding of vervanging van een vennoot ook vrijgesteld plaatsvinden. Daartoe moet de onroerende zaak eerst wordt uitgebracht met behulp van de uitbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel f ten eerste WBR en vervolgens worden toebedeeld aan de vennoot die de onroerende zaak in het verleden had ingebracht. De onroerende zaak bevindt zich dan weer bij de oorspronkelijke inbrenger, zonder dat op enig moment heffing van overdrachtsbelasting heeft plaatsgevonden. Vervolgens kan deze vennoot de onroerende zaak weer op nieuw inbrengen en daarbij (wederom) gebruik maken van de inbrengvrijstelling. Een alternatieve route die ook naar huidig recht in de praktijk bij toetreding van een nieuwe vennoot wordt gevolgd in gevallen waarin de uitbrengvrijstelling geen soe-

69. Het betreft de volgende voorwaarden (art. 2 lid 3 (nieuw) WBR):

Er moet sprake zijn van een verkrijging van rechten van deelneming in een beleggingsfonds als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel (Wft) toezicht;

1. Deze rechten van deelneming moeten vrij verhandelbaar zijn. Daarbij geldt dat rechten van deelneming als vrij verhandelbaar worden aangemerkt indien voor vervreemding niet de toestemming van alle deelgerechtigden is vereist;
2. De verkrijger dient, al dan niet tezamen met een verbonden lichaam of een verbonden persoon als bedoeld in artikel 4, zesde, zevende of achtste lid, na de verkrijging een belang van een derde gedeelte of minder te hebben (in verband met de vrees dat belastingplichtigen de overdrachtsbelasting zouden ontgaan door de verkrijging van een derde deel te spreiden in de tijd, is een tweejaarsregeling getroffen. Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 13 (Derde nota van wijziging), blz. 3-5.)

70. M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 827.

laas biedt, is over te gaan tot ontbinding van de vennootschap, zonder dat daarbij het vennootschapsvermogen wordt verdeeld (er ontstaat tijdelijk dan een “eenvoudige gemeenschap”). Vervolgens sluiten de bestaande (oude) vennoten een nieuwe vennootschapsovereenkomst met de nieuwe vennoot, waarin onder meer wordt vastgelegd dat de bestaande (oude) vennoten het vermogen van de ontbonden personenvennootschap inbrengen in de nieuwe vennootschap. In de literatuur wordt verdedigd dat de inbreng dan plaatsvindt met gebruikmaking van de inbrengvrijstelling.⁷¹ De toetreding, uittreding en opvolging van vennoten in een OVR of CVR leidt in beginsel niet tot een verkrijging.⁷² De OVR of CVR blijft immers als rechtspersoon juridisch en economisch eigenaar van het vennootschapsvermogen.

71. J. Doornebal, Inbreng- toetredings- en uittredingsproblematiek bij personenvennootschappen vanaf 2001, WFR 2002/6463, blz. 14. Anders: M.L.M. van Kempen, Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 831.

72. Een verkrijging is mogelijk wel aan de orde indien het een onroerende zaak lichaam in de zin van art. 4 WBR betreft.

Deel III – Btw-kernbegrippen met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden

HOOFDSTUK 12

Inleiding

In deel II heb ik de contractuele samenwerkingsverbanden geselecteerd, die voor een nadere analyse in aanmerking komen. Deze samenwerkingsverbanden heb ik gerangschikt en ondergebracht in het model van samenwerking. Van ieder samenwerkingsverband heb ik vanuit een organisatiewetenschappelijke, civielrechtelijke en vanuit een fiscaalrechtelijke invalshoek bepaald aan welk van de drie archetypen van contractuele samenwerking het beantwoordt. De archetypen maken duidelijk welke handelingen de participanten en / of het samenwerkingsverband, indien dat een entiteit is, eventueel kunnen verrichten in relatie tot elkaar en in relatie tot derden. De vragen die thans voorliggen zijn of die handelingen naar positief nationaal en Europees recht belastbaar zijn, en of voor deze handelingen een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Dit onderzoek gaat uit van het principe dat de btw een algemene, objectieve (verbruiks)belasting is en dat in beginsel alle handelingen waar iets tegenover gesteld wordt, aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie: deel 1, hoofdstuk 7). Het richt zich in eerste instantie op de vraag in hoeverre handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden *onbelastbaar* blijven. Die vraag beantwoord ik zowel vanuit een nationaal als vanuit een Europeesrechtelijk perspectief. Die tweeledigheid acht ik noodzakelijk, omdat de heffing van btw weliswaar in Nederland plaatsvindt uit kracht van een wet¹, maar nochtans gebaseerd is op Europees recht. Bovendien is de rechtspraak van het HvJ EG van grote invloed op de wijze waarop de heffing van btw daadwerkelijk verloopt.

Het uitgangspunt dat in beginsel alle handelingen waar iets tegenover gesteld wordt, aan de heffing van btw zijn onderworpen is de premisse van het bestaan van een oceaan van belastbaarheid. Toch bestaan er in die oceaan “eilanden van onbelastbaarheid”. Deze eilanden van onbelastbaarheid hangen grotendeels samen met gebreken aan het belastingsobject (als er geen belastingplichtige is, kan de handeling niet aan de btw worden onderworpen) en gebreken aan het belastingobject (als er geen levering of dienst onder bezwarende titel is, komt heffing van btw in beginsel

1. Art. 104 Grondwet.

niet aan de orde²). Het algemene karakter van de btw gaat niet zover dat ook andere handelingen dan leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige aan de btw moeten worden onderworpen.

Het lijkt er echter op dat de eilanden van onbelastbaarheid die naar nationaal recht worden onderkend, niet overeenstemmen met de eilanden van onbelastbaarheid die naar Europees recht worden onderkend. Zo komt bijvoorbeeld de term “besloten kring” als eiland van onbelastbaarheid in de btw niet voor in de Europese jurisprudentie. Voordat dus de onderworpenheid van handelingen in het kader van de in deel II van het onderzoek geselecteerde en gecategoriseerde contractuele samenwerkingsvormen en het eventuele recht op aftrek van voorbelasting onderzocht kunnen worden, moet worden vastgesteld welke eilanden van onbelastbaarheid naar nationaal recht worden onderscheiden, welke eilanden van onbelastbaarheid naar Europees recht moeten worden onderscheiden en in welke mate zij elkaar overlappen. Het nationale begrippenkader moet worden vergeleken met het Europees-rechtelijke begrippenkader. Daartoe presenteer ik alle eilanden waarvan het bestaan wordt vermoed, en ga ik na of zij naar nationaal positief recht en / of naar positief Europees recht daadwerkelijk aanwezig moeten worden geacht. Aldus bepaal ik welke btw-kernbegrippen een rol spelen in het kader van contractuele samenwerking en wat de inhoud en reikwijdte van die begrippen zijn. Een uitzondering maak ik met betrekking tot het partageleerstuk, het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het leerstuk van transacties voor gezamenlijke rekening. Omdat deze, uit oude, nationale jurisprudentie afkomstige veronderstelde eilanden van onbelastbaarheid onlosmakelijk verband houden met specifieke samenwerkingsvormen, bespreek ik de houdbaarheid van deze leerstukken, en daarmee de eventuele erkenning ervan als eilanden van onbelastbaarheid separaat in het volgende deel van dit onderzoek (deel IV).

Het bestaan van een oceaan van belastbaarheid, veronderstelt een oceaan van aftrek van voorbelasting. Er mag geen btw blijven drukken in de productie- en distributiefase. Het is dan ook vaste jurisprudentie van het HvJ EG dat belastingplichtigen het recht op aftrek onmiddellijk en volledig moeten kunnen uitoefenen.³ Beperkingen van het recht op aftrek van voorbelasting in de productie- en distributiefase dienen uitzonderingen te zijn. Voordat onderzocht kan worden in hoeverre, naar Nederlands en naar Europees positief recht, een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot genoemde handelingen bestaat, moet dus worden nagegaan welke eilanden van uitsluiting van het aftrekrecht zich in de oceaan van het recht op aftrek

2. Afgezien van leveringen en diensten die met leveringen en diensten onder bezwarende titel worden gelijkgesteld. Zie: art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB), art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB), art. 26 lid 1 onderdelen a en onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB).
3. HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, r.o. 16, HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/647, r.o. 27 en HvJ EG 6 juli 1995, nr. C-62/93 (BP Super-gaz), Jur. 1995, blz. I-01883, r.o. 18

van voorbelasting bevinden. Het is mij in dit onderzoek echter niet te doen om alle situaties waarin een recht op aftrek is uitgesloten. Conform de centrale vraagstelling in dit onderzoek gaat het erom in hoeverre, met betrekking tot de handelingen in het kader van contractuele samenwerking, een recht op aftrek bestaat. Onderzocht moet dus worden in hoeverre er een eiland van niet-aftrekbaarheid bestaat, dat zijn bestaan ontleent aan de aanwezigheid van onbelastbare handelingen.

Nadat ik de oceaan van belastbaarheid en de oceaan van het aftrekrecht in kaart heb gebracht, stel ik mij in het volgende deel van het onderzoek (deel IV) de vraag of de voor dit onderzoek geselecteerde en gecategoriseerde samenwerkingsverbanden (zie deel II) zich bevinden op één van de in dit deel geïdentificeerde eilanden van onbelastbaarheid, of zij daar – beoordeeld naar nationaal en naar Europees positief recht – thuis horen en of naar nationaal positief recht een recht op aftrek bestaat, casu quo naar Europees positief recht hoort te bestaan, ter zake van de betreffende handelingen.

HOOFDSTUK 13

Eilanden van onbelastbaarheid in een oceaan van belastbaarheid

13.1 Inleiding

De heffing van btw verloopt op een indirecte wijze. Hoewel ondernemers in beginsel over al hun prestaties btw in rekening dienen te brengen, moeten zij worden ontlast van de belasting. Zij zijn immers niet de beoogde belastingsubjecten (zie deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.9). Om ervoor te zorgen dat er in de productie- en distributieketen geen belastingdruk bestaat, hebben belastingplichtigen een aftrek van voorbelasting. De belastbaarheid van handelingen kan niet los worden gezien van de aftrek van voorbelasting.

Wil het uitgangspunt van een neutrale heffing tot zijn recht komen, dan betekent dit dat een oceaan van belastbaarheid veronderstelt dat er een even zo grote oceaan van aftrekrecht bestaat. Dit lijkt op het eerste gezicht ook het geval te zijn. De Btw-richtlijn koppelt een recht op aftrek dan ook aan uitgaande handelingen die *belast* zijn. De Wet OB doet dat sinds 1 januari 2007 ook.

In de oceaan van het recht op aftrek komen maar zeer weinig eilanden voor waarop géén recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Weliswaar bevindt zich in het midden van de oceaan het eiland van de *vrijgestelde* prestaties, en kunnen lidstaten enige specifieke uitsluitingmogelijkheden handhaven die zij voor de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn kenden¹, toch is het aantal eilanden in de oceaan van het aftrekrecht beperkter dan die in de oceaan van belastbaarheid (zie hoofdstuk 16). Sterker nog, hoewel verwacht zou worden dat ieder eiland van onbelastbaarheid zou corresponderen met een eiland van aftrekbeperking, blijkt dit niet het geval te zijn. Het aantal eilanden in de oceaan van het recht op aftrek is beperkter dan het aantal ei-

1. Art. 176 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 6 Zesde richtlijn). Op grond van art. 177 Btw-richtlijn kan na raadpleging van het Btw-comité een lidstaat om conjuncturele redenen investeringsgoederen of andere goederen geheel of gedeeltelijk van de aftrekregeling uitsluiten. Slechts een enkele lidstaat heeft echter tot op heden van deze mogelijkheid gebruik gemaakt. België, Duitsland, Oostenrijk en (met name) Italië hebben het Btw-comité in dit verband geraadpleegd. Zie: Consultations of the VAT Committee up to 31 December 2008, beschikbaar op: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/Consultations_VAT_Committee_en.pdf [geraadpleegd op 8 januari 2009, om 10:00].

landen van onbelastbaarheid in de oceaan van belastbaarheid. Het blijkt op grond van jurisprudentie van het HvJ EG mogelijk te zijn dat een belastingplichtige een recht op aftrek van voorbelasting heeft, voor goederen en diensten die hij gebruikt voor *onbelastbare* handelingen.

Aangezien het aftrekrecht een integrerend deel is van het btw-stelsel², en dit onderzoek zich in eerste instantie richt op onbelastbare handelingen in het kader van contractuele samenwerking, is het voor dit onderzoek noodzakelijk om de potentiële omvang van het recht op aftrek van btw op goederen en diensten die worden gebruikt voor onbelastbare handelingen in kaart te brengen. Daarom onderzoek ik, nadat ik de oceaan van belastbaarheid en de eilanden daarin heb verkend, de oceaan van het aftrekrecht en de eilanden die zich daar mogelijk in bevinden. Dit onderzoek kan vanuit een Europeesrechtelijk perspectief plaatsvinden, aangezien het recht op aftrek met betrekking tot onbelastbare handelingen nagenoeg volledig wordt gedicteerd door de jurisprudentie van het HvJ EG.

In dit hoofdstuk ga ik dus eerst in op de mogelijke gronden waarop heffing van btw kan worden uitgesloten en vervolgens in op de mogelijke gronden waarop de aftrek van voorbelasting kan worden uitgesloten. In de volgende hoofdstukken toets ik de (on)belastbaarheid en het (ontbreken van het) recht op aftrek aan deze gronden. Het onderhavige hoofdstuk vormt aldus de theoretische basis waarop ik in de volgende hoofdstukken verder bouw.

13.2 Het verschil tussen onbelastbare en onbelaste handelingen

Alvorens in te gaan op de mogelijke eilanden van onbelastbaarheid in de oceaan van belastbaarheid, is het noodzakelijk vast te stellen wat de inhoud is van het begrip “onbelastbaar”. Hoewel dit niet altijd gebeurt, moet dit begrip strikt worden onderscheiden van het begrip “onbelast”.

Niet zelden worden de begrippen “onbelastbaar” en “onbelast” als synoniem van elkaar gebruikt. Strikt genomen hebben zij echter een andere betekenis. Het begrip “onbelastbaar” kan, als het in ruime zin wordt opgevat, zowel zien op handelingen die niet aan de heffing van btw zijn *onderworpen* als op handelingen die wel aan de heffing van btw zijn onderworpen, doch die zijn *vrijgesteld*. In een meer beperkte zin ziet het begrip enkel op de handelingen die niet aan de btw zijn *onderworpen* (zoals bijvoorbeeld handelingen binnen een fiscale eenheid). Het begrip “onbelast” wordt dan gereserveerd voor die handelingen die wel aan de btw zijn onderworpen, maar die zijn *vrijgesteld*.³ Slechts handelingen die belastbaar zijn, kunnen dus ofwel belast

2. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 6 juli 1995, nr. C-62/93 (BP Soupergaz), Jur. 1995, blz. I-01883, r.o. 18.

3. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 25 juni 1997, nr. C-45/95 (Commissie/Italië), Jur. 1997, blz. I-03605, r.o. 19: “Weliswaar machtigt artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn de lidstaten, de voorwaarden vast te stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de desbetreffende vrijstellingen te verzekeren, maar het staat niet toe, een *vrij te stellen* handeling te beschouwen als een *handeling die buiten de werkingssfeer van de BTW* valt. Een dergelijke omzetting strookt in elk geval niet met →

(hoofdregel), ofwel vrijgesteld (uitzondering) zijn. Onbelaste handelingen zijn dus vrijgestelde handelingen. Handelingen die onbelastbaar (in de strikte zin van het woord) zijn, vallen volledig buiten het bereik van de btw. Het vinden van een verklaring voor het onbelast zijn van prestaties is beperkt tot het nagaan of een vrijstelling van toepassing is. In de vraag die in dit onderzoek centraal staat, is het begrip “onbelastbaar” gebruikt in de betekenis dat handelingen niet aan de heffing van btw zijn onderworpen.

Om toch een volledig beeld te verkrijgen van het verloop van de heffing van btw bij contractuele samenwerkingsverbanden, betrek ik in dit hoofdstuk tóch mede de onbelaste (vrijgestelde) handelingen. Ik zoek dus niet slechts de eilanden van onbelastbaarheid, maar ook de eilanden van vrijstelling (onbelastheid). Onbelastbaarheid en vrijstelling vormen tezamen de oorzaken van het achterwege blijven van heffing.

Zoals ik heb aangegeven in deel I, hoofdstuk 4, ga ik in dit onderzoek uit van leveringen van goederen en diensten, die moeten worden geacht plaats te vinden in één lidstaat. De eventuele onbelastbaarheid die wordt veroorzaakt doordat een prestatie niet in Nederland / niet in een lidstaat gesitueerd kan worden, laat ik buiten beschouwing.

13.3 Eilanden van onbelastbaarheid: subjectniveau en objectniveau

De (eventuele) oorzaken van het achterwege blijven van heffing moeten zowel op subjectniveau als op objectniveau worden gezocht. Op het subjectniveau houden zij verband met de elementen van het begrip belastingplichtige: “eenieder”, “zelfstandig” en “economische activiteit”. Op het objectniveau houden zij verband met de elementen van het object van heffing in de btw “leveringen van goederen en diensten”, “door een als zodanig handelende belastingplichtige” en “onder bezwarende titel”.

Op het niveau van het subject, wordt het bestaan van de volgende eilanden van onbelastbaarheid vermoed:

1. De samenwerkende partijen zijn tezamen als eenieder (één entiteit) aan te merken;
2. De ene partij is ondergeschikt (onzelfstandig) ten opzichte van de andere partij;
3. Er is geen sprake van het verrichten van een economische activiteit;
4. Er is sprake van handelen binnen een fiscale eenheid;
5. Er is sprake van handelen binnen een besloten of een eigen kring / er is geen sprake van handelen binnen het maatschappelijk of economisch verkeer

→ de in artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn vereiste juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen, wanneer de consequenties ervan niet beantwoorden aan die van een vrijstelling” (cursiveringen AvD). Zie ook: Europese Commissie, Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 97.

Op het niveau van het object, wordt het bestaan van de volgende eilanden van onbelast(baar)heid vermoed⁴:

1. Er is geen sprake van een handelen door een belastingplichtige “als zodanig”;
2. Er is sprake van handelen in de kapitaalsfeer;
3. Er is geen sprake van een levering of een dienst;
4. De handeling vindt niet plaats onder bezwarende titel;
5. Er is sprake van een overgang van een geheel of gedeelte van een “algemeenheid”;
6. ‘Er is een bijzondere regeling van toepassing;
7. Er is sprake van een vrijstelling.⁵

4. Ik laat de artikelen 3 en 4 Btw-richtlijn (ex art. 28bis lid 1 en art. 26bis, D Zesde richtlijn) hier buiten beschouwing, aangezien het geen eilanden van onbelastbaarheid betreft met betrekking tot leveringen van goederen en diensten, maar specifiek met betrekking tot bepaalde intracommunautaire verwervingen. Zoals ik heb aangegeven in deel I, hoofdstuk 4, laat ik bovendien de regels met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen landen (bepalingen met betrekking tot de plaats van levering en de plaats van dienst) in dit onderzoek verder buiten beschouwing.
5. Ik laat de vrijstellingen voor ambassades, consulaten, internationale organisaties, etc. (art. 151 Btw-richtlijn, ex art. 15 lid 10 Zesde richtlijn) buiten beschouwing, aangezien het vrijstellingen betreft voor zeer specifieke instellingen. Ook de vrijstelling van art. 152 Btw-richtlijn (ex art. 15 lid 11 Zesde richtlijn) voor de levering van goud aan centrale banken laat ik vanwege zijn bijzondere, beperkte karakter in dit onderzoek buiten beschouwing.

HOOFDSTUK 14

Eilanden van onbelastbaarheid op subjectniveau

14.1 (Geen) entiteit (“eenieder”)

Btw wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Wil zich een belastbaar feit voor kunnen doen, dan moet er een rechtsbetrekking bestaan op basis waarvan prestaties worden uitgewisseld. Voor een rechtsbetrekking, en dus voor een prestatie in de zin van de btw, zijn (ten minste) twee “entiteiten” nodig: een presterende en een ontvangende entiteit. De presterende entiteit dient in ieder geval een belastingplichtige te zijn, wil heffing van btw aan de orde kunnen komen.

Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) merkt als belastingplichtige aan “eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.¹ Is er geen sprake van “eenieder” (hierna ook aangeduid als “entiteit”), dan is heffing van btw niet aan de orde. Met name in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden is de vraag of sprake is van een entiteit fundamenteel. Het bepaalt aan welk archetype de samenwerkingsvorm voldoet en of zich belastbare handelingen kunnen voordoen (al dan niet in de relatie met de participanten), waarbij het samenwerkingsverband als entiteit betrokken is (zie ook: deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.9).

Het begrip belastingplichtige in de btw is een communautair begrip, waarvan de uitlegging in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden ge-

1. Ik merk op dat belastingplicht voor de heffing van vennootschapsbelasting niet automatisch leidt tot belastingplicht voor de heffing van btw. HR 19 januari 2000, nr. 34 978, BNB 2000/118, r.o. 3.2.2. Voorts meen ik dat aan de vraag of een combinatie een “entiteit” is niet alleen in het kader van de belastingplicht belang toekomt, maar ook in het kader van de vraag wie de afnemer van een prestatie is, hetgeen bijvoorbeeld voor de plaats van de prestatie en het recht op aftrek van voorbelasting van belang is. Slechts natuurlijke personen en entiteiten kunnen mijns inziens afnemer van een prestatie zijn. Aan de rechtspraak met betrekking tot het begrip ieder komt mijns inziens dan ook een belang toe dat niet afhankelijk is van de uitkomst van de toetsen aan de “zelfstandigheid” en de “economische activiteit”.

laten.² Het begrip “belastingplichtige” moet ruim worden uitgelegd.³ Aangezien het begrip “eenieder” een element is van het begrip belastingplichtige, moet ook dat begrip ruim worden uitgelegd. Het begrip “eenieder” is zo ruim dat daaronder alle (al dan niet juridisch nader te duiden) samenwerkingsverbanden vallen, die feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten.⁴ Natuurlijke personen en rechtspersonen zijn entiteiten en kunnen dus belastingplichtigen zijn.⁵

Contractuele samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid kunnen onder omstandigheden ook als entiteit voor de btw worden aangemerkt. Oordeelde de Tariefcommissie onder het cumulatieve cascdestelsel aanvankelijk nog dat vereist was een “organisatie van kapitaal en arbeid deelnemend aan het maatschappelijk verkeer” die in “voldoende mate is bepaald om het althans in fiscaal opzicht een eigen bestaan toe te kennen”⁶, al snel preciseerde de Tariefcommissie dat van een belastingsubject pas sprake was “indien zich in de maatschappij voordoet de verschijningsvorm van een wezen met een eigen doelstelling en voorzien van organen ter bereiking daarvan”.⁷ Volgens de Tariefcommissie moest er een eenheid aanwezig zijn die zich naar binnen en naar buiten als zelfstandig doet kennen.⁸ Later oordeelde de Tariefcommissie, dat van een belastingsubject sprake is, indien er een combinatie is die zich presenteert in het maatschappelijk verkeer *als een entiteit*, die zelfstandig is en een eigen fiscaal bestaan leidt.⁹ Wil een (contractueel) samenwerkingsverband als entiteit worden aangemerkt, dan moet er volgens de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting een “volledige samenwerking bestaan die zodanig is dat naar buiten toe duidelijk sprake is van één onderneming”.¹⁰ Mijns inziens is de mate van samenwerking op zichzelf niet bepalend voor de beantwoording van de vraag of van een entiteit sprake is. Wel vormt het naar mijn mening een *aanwijzing* dat sprake is van een entiteit. De Hoge Raad stelt thans als vereiste voor het bestaan van een belastingsubject dat er een combinatie moet zijn die “feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid” bezit.¹¹ Het HvJ EG lijkt deze eis niet onjuist te achten.¹²

2. Het begrip “belastingplichtige” wordt ook wel als een “quasi-communautair” begrip aangeduid. Zie deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.9.
3. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 27.
4. Vgl. TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (Loonslagers). In deze zaak werd een groep loonslagers die zich in het maatschappelijk verkeer tegenover afnemers als een zelfstandige entiteit presenteerde als één belastingplichtige beschouwd.
5. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76. Zie ook: HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.
6. TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245.
7. TC 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289.
8. TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59.
9. TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (Loonslagers).
10. Rapport van de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 24.
11. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76, HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366 en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.
12. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 8.

Feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid wordt aangenomen, indien partijen onder één naam “naar buiten toe optreden”. In de jurisprudentie komen echter ook de begrippen “gezamenlijk optreden naar buiten” en “als een entiteit naar buiten toe optreden” voor.¹³ Het is van belang een scherp onderscheid te maken tussen deze begrippen. Indien het begrip “gezamenlijk optreden naar buiten” wordt gebezigd, dan wordt daarmee aangegeven dat de samenwerkende belastingplichtigen gezamenlijk, zij het *niet als een entiteit*, jegens derden optreden. Dit doet zich, zo wordt verondersteld, bijvoorbeeld voor in het geval van partage (zie deel IV, hoofdstuk 22).¹⁴ Partijen treden dan niet “onafhankelijk van elkaar” op.¹⁵ Wordt het begrip “als een entiteit naar buiten toe optreden” gebruikt, dan impliceert dit dat het samenwerkingsverband een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid (een entiteit) is en dat het als zodanig jegens derden optreedt.¹⁶ De samenwerkende belastingplichtigen treden niet meer gezamenlijk naar buiten toe op, maar het nieuwe belastingsubject treedt als een entiteit naar buiten toe op. De entiteit komt op de voorgrond te staan, de participanten verdwijnen naar de achtergrond. Het gebruik van één (gezamenlijke) naam is een belangrijke aanwijzing dat sprake is van een entiteit.¹⁷ Ik acht het gebruik van één (gezamenlijke) naam echter niet noodzakelijk voor het bestaan van een entiteit.

Ik houd het voor mogelijk dat van een naar buiten toe optredende entiteit sprake kan zijn indien een samenwerkingsverband niet onder een eigen naam deelneemt aan het maatschappelijk verkeer, maar zich wel op een andere wijze kenbaar presenteert als entiteit jegens derden.¹⁸ In de omschrijving die het HvJ EG aan het begrip “entiteit” heeft gegeven in de niet aan de btw gerelateerde zaken Süzen en Ziemann komt het vereiste van onder één naam naar buiten toe optreden niet voor.¹⁹ Ook uit art. 9 lid 1 Btw-richtlijn volgt niet het vereiste dat onder één naam naar buiten toe moet worden opgetreden. Art. 7 lid 1 Wet OB bevat evenmin deze verplichting. In het Polysar arrest werd aan het gegeven dat een concern onder één naam naar buiten toe

13. Zie bijvoorbeeld: TC 27 april 1965, nr. 9884 O, BNB 1965/234, TC 20 november 1972, nr. 10 621 O, BNB 1973/188, Hof Amsterdam 14 maart 1996, nr. 94/2715, V-N 1996, blz. 2046, Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30, TC 18 maart 1968, nr. 10 070, BNB 1968/183, Hof 's-Gravenhage 17 augustus 2000, nr. C93.1104, V-N 2000/40.27, Hof Leeuwarden 9 maart 2007, nr. BK 1142/04, V-N 2007/34.26.

14. Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30, r.o. 6.2.

15. Vgl. TC 20 november 1972, nr. 10 621 O, BNB 1973/188.

16. Vgl. HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

17. Zie bijvoorbeeld: Hof Leeuwarden 31 maart 1983, nr. 1196/80, BNB 1984/161 (Musici).

18. Zie bijvoorbeeld: TC 12 januari 1970, nr. 10 174 O., BNB 1970/103, HR 6 november 1968, nr. 23 026, BNB 1986/45 en Hof Arnhem 5 april 1995, nr. 99/1443, V-N 1995, blz. 2525. De Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting acht doorslaggevend voor het naar buiten toe optreden dat sprake is van “volledige feitelijke samenwerking die zodanig is dat naar buiten toe duidelijk sprake is van één onderneming”. Rapport van de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 24.

19. Zie: J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese btw, Koninklijke Vermande 2001, 's-Gravenhage, blz. 150. HvJ EG 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Ayse Süzen), Jur. 1997, blz. I-01259, r.o. 13 en HvJ EG 10 december 1998, nr. C-247/96 (Ziemann), Jur. 1998 blz. I-08237, r.o. 25.

optrad niet het gevolg verbonden dat sprake was van één belastingplichtige.²⁰ Een bevestiging van de opvatting dat het optreden onder één naam slechts een aanwijzing is voor het bestaan van een belastingsubject, is mijns inziens voorts te vinden in het loonslagers arrest.²¹ In deze zaak werd een *de facto* naar buiten toe optredende groep als belastingsubject aangemerkt, ondanks het feit dat de groep niet daadwerkelijk onder één naam naar buiten toe optrad.²² Het naar buiten toe optreden kan naar mijn mening reeds volgen uit andere objectieve gegevens, zoals het (geregeld) verrichten van economische activiteiten, in het bijzonder uit het verrichten van handelingen tegen vergoeding jegens derden. Indien het onder één naam naar buiten toe optreden een noodzakelijke voorwaarde zou zijn voor de belastingplicht, dan kunnen samenwerkende belastingplichtigen eenvoudig aan belastingplicht ontkomen, door niet onder één naam te opereren.

Ik meen dat, met name wanneer niet onder één naam naar buiten toe wordt opgetreden, in de eis van feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid de eis besloten ligt, dat het feitelijk naar buiten toe optreden een zekere duurzaamheid vertoont, wil een combinatie als een entiteit aangemerkt kunnen worden. De Hoge Raad vereist een “in duurzame samenwerking naar buiten toe optreden”.²³ Een éénmalig, niet onder één naam, gezamenlijk naar buiten toe optredende combinatie van subjecten, zal mijns inziens niet als een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid te beschouwen zijn.

Het voorgaande laat onverlet dat een groep personen of lichamen die met enige regelmaat als zodanig naar buiten toe optreedt, als vanzelf een naam zal aannemen, of aangemeten zal krijgen om de groep als geheel te kunnen aanduiden. Het optreden onder één naam is dan niet een voorwaarde voor het zijn van een entiteit, maar een gevolg van het optreden naar buiten als een entiteit. Het “gezamenlijk naar buiten toe optreden” kan dus, indien dit duurzaam gebeurt, ertoe leiden dat het als vanzelf omslaat in het “als een entiteit naar buiten toe optreden”. Het gaat tenslotte om *feitelijke* maatschappelijke zelfstandigheid. Ik meen dat een feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid ten minste een zekere duurzaamheid vereist. Die duurzaamheid kan tot uitdrukking komen in een gezamenlijk gevoerde naam.

20. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 16. Zie ook: B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 29.

21. TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (Loonslagers).

22. Slechts uit de opgemaakte facturen kon mogelijk worden afgeleid dat de groep zich onder één naam naar buiten toe presenteerde: “Loonslagers Z”, waarbij Z stond voor de naam van de plaats waar de feitelijke werkzaamheden werden uitgevoerd. Het gaat mijns inziens wat ver om uit deze feiten te concluderen dat onder één naam naar buiten toe werd opgetreden. In het licht van de overige feiten neemt dit echter niet weg dat de groep loonslagers aangemerkt kon worden als een zich in het maatschappelijk verkeer presenterende entiteit die zelfstandig is en een eigen fiscaal bestaan leidt.

23. HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366. Zie ook: Hof's-Hertogenbosch 25 augustus 1978, nr. 22/1977, V-N 1979, blz. 55.

A-G Van Hilten stelt het aan de buitenwereld als entiteit *presenteren* en het als zodanig jegens derden *presteren* (gezamenlijk een bedrijf uitoefenen) als cumulatieve vereisten voor het zijn van een entiteit:

*(...) dat een samenwerkingsverband, wil het als één 'ieder' (hierna ook: entiteit) worden aangemerkt, zich aan de buitenwereld als entiteit moet presenteren, en als zodanig jegens derden moet presteren ('gezamenlijk een bedrijf uitoefenen')"*²⁴.

Ik meen evenwel dat uit het (duurzaam) als zodanig jegens derden presteren weliswaar een aan de buitenwereld als entiteit presenteren is af te leiden, doch dat het jegens derden presteren daarvoor geen conditio sine qua non is. Het jegens derden presteren, althans het oogmerk daartoe (zie bijvoorbeeld de zaken Rompelman en INZO),²⁵ is wél een conditio sine qua non voor de eis dat er een "economische activiteit" moet worden verricht (zie hierna, paragraaf 14.3).

In de definitie van het begrip "belastingplichtige" komt naast de term "eenieder" de term "zelfstandig" voor. Zoals ik heb aangegeven, vereist het begrip "eenieder" (entiteit) "feitelijke maatschappelijke *zelfstandigheid*". Feitelijke maatschappelijk zelfstandigheid is een zelfstandigheid van een andere orde dan de zelfstandigheid waarvan art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) gewag maakt. Zelfstandigheid in laatstgenoemde zin moet, zo blijkt uit art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), als tegenhanger van "ondergeschiktheid" worden gezien. Het komt mij voor dat een vraag naar zelfstandigheid (ondergeschiktheid) in de zin van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) pas relevant is, indien vastgesteld is dat van minimaal twee entiteiten sprake is, voordat één van hen eventueel als onzelfstandig (ondergeschikt) ten opzichte van de ander kan worden geacht.

Een onderzoek naar de aanwezigheid van een entiteit is relevant voor de belastbaarheid van handelingen in de volgende drie relaties:

1. de relatie tussen de participanten onderling;
2. de relatie tussen de participanten en het samenwerkingsverband;
3. de relatie tussen onderdelen (afdelingen, filialen, vaste inrichtingen) van het samenwerkingsverband zelf.

14.1.1 ***Relevantie van het bestaan van een entiteit voor de relatie tussen de participanten onderling***

Als een contractueel samenwerkingsverband als een entiteit is aan te merken (een samenwerkingsverband van het derde archetype), dan laat dit onverlet dat de handelingen, die een participant in het kader van het samenwerkingsverband verricht, onder omstandigheden als belastbare handelingen *jegens de overige participanten*

24. Conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21, punt 5.2.1.1.

25. HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315 en HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396.

zijn aan te merken. Het is echter mogelijk dat de handelingen, die een participant in het kader van de samenwerkingsovereenkomst verricht, geen belastbare handeling jegens de overige participanten inhoudt. Als een participant bijvoorbeeld optreedt als kapitaalverschaffer, dan handelt hij niet zozeer in zijn verhouding met de overige participanten, maar in zijn verhouding met het samenwerkingsverband dat een entiteit is. Bovendien is het gevolg van het aanmerken van een contractueel samenwerkingsverband als een entiteit dat bepaalde handelingen die de participanten verrichten, en waarmee zij elkaar mogelijk (indirect) bevoordelen als “interne bedrijfshandelingen” van het samenwerkingsverband zijn aan te merken en daarmee onbelastbaar zijn. Zo kan bezwaarlijk worden volgehouden dat de vennoot die namens een vennootschap een goed levert of een dienst verricht jegens een derde, met die handeling een prestatie verricht jegens de overige vennoten van de vennootschap. Het zijn van een entiteit (subjectniveau) heeft aldus onmiddellijke gevolgen voor de aanwezigheid van belastbare handelingen (objectniveau). In deel IV, hoofdstuk 24 ga ik in het kader van de personenvennootschappen nader in op de gevolgen van het als een entiteit aanmerken van een contractueel samenwerkingsverband voor de belastbaarheid van de onderlinge handelingen tussen de vennoten.

14.1.2 *Relevantie van het bestaan van een entiteit voor de relatie tussen de participanten en het samenwerkingsverband*

Wanneer een contractueel samenwerkingsverband als een entiteit te beschouwen is, dan kunnen zich onbelastbare, interne bedrijfshandelingen voordoen. Wil immers een samenwerkingsverband als een entiteit een handeling verrichten dan zullen de participanten namens dat samenwerkingsverband enige activiteiten moeten ontplooiën. Zij moeten het samenwerkingsverband vertegenwoordigen. De activiteiten die de participanten “als orgaan” verrichten, zonder dat zij daarvoor een afzonderlijke tegenprestatie bedingen, zijn aan te merken als onbelastbare interne bedrijfshandelingen. In deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.4 over personenvennootschappen (bij uitstek als entiteiten aan te merken contractuele samenwerkingsverbanden) ga ik nader in op deze problematiek.

14.1.3 *Relevantie van het bestaan van een entiteit voor de relatie tussen onderdelen van het samenwerkingsverband zelf*

Een contractueel samenwerkingsverband kan, net als een door statuten geregeerde rechtspersoon (bijvoorbeeld een bv of nv), uit diverse afdelingen of filialen (bijkantoren) bestaan. Een bijkantoor in een ander land dan het land van primaire vestiging²⁶ wordt aangemerkt als een vaste inrichting (secundaire vestiging), indien het een inrichting betreft die een zekere bestendigheid vertoont doordat zij duurzaam

26. Het vestigingsbegrip in het kader van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn), is niet hetzelfde vestigingsbegrip in het kader van art. 43 EG-verdrag (vrijheid van vestiging). Het (primaire) vestigingsbegrip in de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) ziet op de vestiging van de belastingplichtige zelf (de “zetel van de bedrijfsuitoefening”). Voor de btw kan een vennootschap die primair in de ene lidstaat is gevestigd, zich slechts secundair in een andere lidstaat vestigen →

over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn.²⁷ Uit de zaak ARO lease blijkt dat het moet gaan om een inrichting die naast personeel ook over een structuur beschikt die een voldoende mate van duurzaamheid heeft in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opge- maakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen.²⁸

Algemeen wordt geaccepteerd dat handelingen tussen de diverse onderdelen van een entiteit (belastingplichtige) geen belastbare handelingen zijn. Dit geldt niet alleen ten aanzien van handelingen tussen afdelingen van eenzelfde belastingplichtige op één locatie, maar ook ten aanzien van handelingen tussen filialen / bijkantoren van eenzelfde belastingplichtige op verschillende locaties. Dit gaat zelfs op indien het betreffende bijkantoor als een vaste inrichting van de betreffende belastingplichtige in een ander land is te beschouwen.²⁹ Een filiaal / bijkantoor, ook wanneer dit een vaste inrichting is, is ten opzichte van het hoofdhuis niet als een afzonderlijke entiteit te beschouwen. Het oordeel van de Hoge Raad dat wanneer een buitenlands hoofdhuis een vaste inrichting in Nederland heeft die behoort tot een fiscale eenheid in Nederland zelf ook tot die fiscale eenheid behoort, doet recht aan dit uitgangspunt.³⁰

In de zaak FCE Bank overwoog het HvJ EG dat het betreffende bijkantoor in casu geen enkel bedrijfsrisico liep, en derhalve volledig afhankelijk was van het hoofdkantoor, waarmee zij één belastingplichtige vormde.³¹ Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat onder omstandigheden een vaste inrichting toch een afzonderlijke entiteit voor de btw is waaraan zelfstandigheid kan worden toegekend. Het lijkt er echter op dat HvJ EG als uitgangspunt heeft genomen dat de vaste inrichting in casu mogelijk als “eenieder” was aan te merken. Slechts indien het HvJ EG dat uitgangspunt heeft gehanteerd, kan immers relevantie worden toebedacht aan de vraag naar zelfstandigheid, waarop het HvJ EG in genoemde zaak zijn oordeel baseert. In de volgende paragraaf ga ik nader in op dit onderscheid.

→ door middel van een vaste inrichting. Het vestigingsbegrip van art. 43 EG-verdrag, heeft niet alleen betrekking op de (primaire) vestiging van een (moeder)vennootschap zelf, maar ook op de (secundaire) vestiging door middel van een dochtervennootschap of een vaste inrichting van die moedervennootschap. Het verschil tussen het vestigingsbegrip in de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en dat van art. 43 EG-verdrag is derhalve, dat voor de btw een vennootschap zich slechts secundair in een andere lidstaat kan vestigen door middel van een vaste inrichting. Zie: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (I), WFR 2006/6679, blz. 825.

27. HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 02251, HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120, HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933, HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), V-N 1998/57.19 en HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer), V-N 2007/36.23.

28. HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933, r.o. 19.

29. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184.

30. HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

31. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 37.

14.2 (Geen) zelfstandigheid

Als niet is voldaan aan het tweede element van het begrip belastingplichtige, het element “zelfstandig”, blijft heffing achterwege en is sprake van een eiland van onbelastbaarheid. In de vorige paragraaf heb ik aangegeven dat de vraag naar het bestaan van een entiteit (feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid) scherp moet worden onderscheiden van de vraag of van zelfstandigheid (ondergeschiktheid) sprake is. Het ontbreken van “zelfstandigheid” kan dus op twee manieren leiden tot het ontbreken van belastbaarheid van de transacties die plaatsvinden in het kader van het samenwerkingsverband:

1. Het samenwerkingsverband wordt met één of meer van de participanten tezamen als één entiteit (eenieder) aangemerkt, omdat het samenwerkingsverband *geen feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid* bezit;³²
2. Het samenwerkingsverband wordt “vereenzelvigd” met één van de participanten, omdat het samenwerkingsverband niet *zelfstandig* is in de zin van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn).

14.2.1 **Het begrip “eenieder”: het contractuele samenwerkingsverband bezit geen “feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid”**

Zoals ik in het voorgaande heb aangegeven is het begrip “zelfstandig” dat wordt gebruikt in art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) en dat nader is omschreven in de artikelen 10 en 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), te onderscheiden van het begrip “feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid”. Dit laatste begrip heeft betrekking op het element “eenieder” van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) en dient ertoe te bepalen of van een entiteit sprake is. Feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid is aanwezig indien er een combinatie bestaat, die als zodanig ‘naar buiten toe optreedt’ (zie paragraaf 14.1).

A-G Van Hilten acht de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid (het bestaan van een entiteit) relevant voor de “externe verhoudingen”.³² Daarmee bedoelt zij de relaties met derden (anderen dan de participanten en / of het samenwerkingsverband als zodanig). De vraag naar de zelfstandigheid in de zin van de artikelen 10 en 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) acht zij relevant voor de interne verhoudingen. Daarmee bedoelt zij de relaties tussen de participanten onderling en / of tussen de participanten en het samenwerkingsverband als zodanig. Hoewel ik deze analyse van A-G Van Hilten onderschrijf, komt het mij voor dat de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid niet *uitsluitend* relevant is voor de externe verhoudingen. Zoals ik hiervoor heb aangegeven, is het mijns inziens zo, dat wanneer een samenwerkingsverband als een entiteit is aan te merken, deze entiteit daarmee een eigen interne bedrijfssfeer krijgt. Een als entiteit te beschouwen contractueel samenwerkingsverband kan uit zichzelf geen handelingen verrichten. De handelingen van

32. Conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21, punt 5.2.1.4.

een dergelijk samenwerkingsverband zijn altijd terug te voeren op de handelingen van de participanten en eventueel op die van ingehuurde derden (die uiteindelijk dus door de participanten handelend namens het samenwerkingsverband moeten zijn aangenomen). De participanten moeten dus in de *interne verhoudingen* iets voor het samenwerkingsverband doen, wil het samenwerkingsverband in de *externe verhouding* zichtbaar kunnen zijn en activiteiten kunnen verrichten. De constatering dat een contractueel samenwerkingsverband een entiteit is, heeft daarmee in de interne verhoudingen betekenis. Het brengt met zich mee dat de participanten in de interne bedrijfssfeer van het samenwerkingsverband kunnen handelen. Zoals ik heb aangegeven, zijn interne bedrijfshandelingen niet belastbaar.

Als de handelingen binnen een als entiteit aan te merken contractueel samenwerkingsverband als interne bedrijfshandelingen zijn aan te merken, dringt zich de vraag op of met de “entiteitedachte” eenzelfde effect kan worden gerealiseerd als met de fiscale eenheid (zie hierna, paragraaf 14.4). Vanuit de ontstaansgeschiedenis van de figuur van de fiscale eenheid in het Nederlandse, nationale recht hoeft deze vraag ook geenszins verwondering te wekken. Anders dan in de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) is het instituut van de fiscale eenheid in het Nederlandse recht een vanuit het begrip “ieder” ontwikkeld.³³ In de Btw-richtlijn is de fiscale eenheid een uitwerking van het begrip “zelfstandig”. Toch meen ik dat de bovenstaande vraag ontkennend moet worden beantwoord. De fiscale eenheid voorziet in een regeling waarbij de betrokken partijen “versmelten”. De betrokken partijen zijn niet meer als afzonderlijke belastingplichtigen waarneembaar. De vorming van een als een entiteit aan te merken contractueel samenwerkingsverband leidt daarentegen niet tot een versmelting van partijen, maar tot het ontstaan van een nieuwe, derde entiteit. De betrokken partijen blijven als afzonderlijke belastingplichtigen bestaan, naast het gevormde (als entiteit aan te merken) samenwerkingsverband. Gekoppeld aan de in Deel II, hoofdstuk 8 onderscheiden archetypen van samenwerking betekent dit dat de fiscale eenheid voldoet aan het tweede archetype en dat een als entiteit te beschouwen contractueel samenwerkingsverband voldoet aan het derde archetype. Anders dan Van Vliet (lang voordat het HvJ EG in de zaak Heerma arrest wees) in 1986 betoogde, acht ik een contractueel samenwerkingsverband dan ook geen (zuiver) alternatief voor een (grensoverschrijdende) fiscale eenheid.³⁴ Entiteiten kunnen slechts tezamen als één belastingplichtige worden beschouwd, indien zij een fiscale eenheid vormen. De diverse (kapitaal)vennootschappen van een onder één naam handelend concern zijn derhalve afzonderlijke entiteiten en kunnen

33. D.G. van Vliet, Samen een ondernemer voor de omzetbelasting, WFR 1986/5728, blz. 613.

34. Zie over de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (I), WFR 2006/6679, blz. 823-827, A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II), WFR 2006/6680, blz. 853-862 en A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren and G.J. van Norden, The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups, EC Tax Review 2007/1, blz. 34-43. De territoriale begrenzing van fiscale eenheden is in voorkomende gevallen niet verenigbaar met de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-verdrag.

slechts als één belastingplichtige worden aangemerkt via het instituut van de fiscale eenheid, dat een uitwerking vormt van het begrip “zelfstandig”.³⁵

14.2.2 **Het begrip “zelfstandig”: het contractuele samenwerkingsverband of één van de participanten is niet “zelfstandig”**

Ten aanzien van rechtspersonen is de communis opinio dat rechtspersonen in beginsel zelfstandig zijn.³⁶ Ik meen dat ten aanzien van rechtspersonen als uitgangspunt heeft te gelden dat zij zelfstandig zijn.³⁷ Op de eerste plaats lijkt deze opvatting te worden ondersteund door de tekst van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). De begrippen “loontrekkenden”, “werkgever” en “arbeidsovereenkomst” duiden erop dat deze bepaling enkel ziet op natuurlijke personen.³⁸ Op de tweede plaats lijkt het historisch gezien ook te zijn bedoeld dat zelfstandigheid slechts ziet op natuurlijke personen.³⁹ Op de derde plaats vind ik ook het argument dat Van Zadelhoff ontleent aan Bijlage A bij de Tweede richtlijn valide. Uit de woorden “met name” en “voorts” die Bijlage A nr. 2 ad artikel 4 bij de Tweede richtlijn hanteert, valt op te maken dat het begrip “zelfstandig” niet ziet op rechtspersonen, met uitzondering van de fiscale eenheid. Bijlage A vermeldt in dit verband:

“De term ‘zelfstandig’ beoogt met name⁴⁰ loontrekkenden die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan, van de belastingheffing uit te sluiten. Voorts biedt deze term elke Lid-Staat de mogelijkheid personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch onderling financieel, economisch en organisatorisch verbonden zijn, niet als afzonderlijk belastingplichtigen te beschouwen, maar te zamen als één belastingplichtige aan te merken”.⁴¹

35. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 15 en 16.

36. Zie: B.G. van Zadelhoff, Van Laurel & Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid voor de BTW, WFR 1992/6012, blz. 800, R.N.G. van der Paardt, Optie voor belaste verhuur; van ondernemerschap tot fraud legis, MBB 1994, nr. 7/8, blz. 243, M.E. van Hilten, aantekening bij HR 27 november 1991, nr. 26 156, FED 1992/70, J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1997, blz. 93 (de betreffende passage is niet meer opgenomen in latere drukken), M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1373, G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 93 en B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 32 en 33.

37. Conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742 (vereenzelviging van een VOF), V-N 2008/12.21, punt 5.2.2.3. Zie ook: conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 18.

38. B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 32.

39. In de toelichting op het voorstel voor de Tweede richtlijn was expliciet opgenomen dat het de bedoeling was personen die bij een werkgever in loondienst waren (met inbegrip van zogenoemde “thuiswerkers”) van de belastingheffing uit te sluiten. Ook uit bijlage A nr. 2 ad artikel 4 bij de Tweede richtlijn komt dit beeld naar voren.

40. Opgemerkt zij dat de woorden “met name” in de Zesde richtlijn, en thans in de Btw-richtlijn niet meer zijn opgenomen. Dit zou erop kunnen duiden dat de opstellers van de richtlijnen slechts onzelfstandige natuurlijke personen van de belastingheffing hebben willen uitsluiten. Vgl. conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742 (vereenzelviging van een VOF), V-N 2008/12.21, punt 5.2.2.3.

41. Bijlage A nr. 2 ad artikel 4 bij de Tweede richtlijn.

Zoals Van Zadelhoff terecht aangeeft, omvatten de artikelen 10 en 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) een complete regeling van de zelfstandigheid, waarbij voor onzelfstandigheid van andere personen dan natuurlijke personen, in het bijzonder van rechtspersonen, in beginsel geen plaats is. Het woord “voorts” duidt op een uitbreiding op de daarvoor weergegeven betekenis van het begrip “zelfstandig”. Bovendien duidt de tekst erop dat de regeling van de fiscale eenheid een fictie betreft op basis waarvan op zichzelf zelfstandige (rechts)personen toch niet als afzonderlijke belastingplichtigen worden beschouwd.⁴² Op de vierde plaats moet bedacht worden dat aan het begrip “belastingplichtige” een ruime werking toe moet komen in het btw stelsel. Slechts dan kan het uiteindelijke doel – het belasten van de consumptieve bestedingen – worden benaderd. Het beperkende element van het element “zelfstandigheid” moet dan ook worden geplaatst in het kader van de doelmatigheid. De btw zou onuitvoerbaar zijn indien alle loontrekkenden als belastingplichtigen aangemerkt zouden worden. Het past in deze redenering dan om het begrip “zelfstandig” voor het overige beperkt uit te leggen, en daarmee het begrip “belastingplichtige” zo ruim mogelijk te houden.⁴³ Art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) lijkt dit te bevestigen. Het artikel geeft slechts aan wanneer zelfstandigheid ontbreekt, niet wanneer van zelfstandigheid wel sprake is.⁴⁴

Bij het uitgangspunt dat zelfstandigheid het vertrekpunt moet zijn, moeten enige nuanceringen worden aangebracht.⁴⁵ Van Norden neemt in dit verband de zelfstandigheid van *rechtspersonen* als uitgangspunt, maar signaleert drie uitzonderingen daarop⁴⁶:

1. indien een niet belastingplichtige rechtspersoon partij is bij een als een belastingplichtige aan te merken (contractueel) samenwerkingsverband (niet de rechtspersoon/deelnemer is de belastingplichtige, maar het samenwerkingsverband zelf is de belastingplichtige),
2. indien – in bijzondere omstandigheden – een dochtervennootschap als een vaste inrichting wordt aangemerkt;⁴⁷ en
3. indien sprake is van een fiscale eenheid (niet de natuurlijke personen of rechtspersonen die onderdeel zijn van de fiscale eenheid, maar de fiscale eenheid zelf is de belastingplichtige).

42. Vgl. conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 19. Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742 (vereenzelviging van een VOF), V-N 2008/12.21, punt 5.2.2.1.

43. Vgl. conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 18. Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742 (vereenzelviging van een VOF), V-N 2008/12.21 punt 5.2.2.3.

44. Vgl. conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 19 (voetnoot 17). Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742 (vereenzelviging van een VOF), V-N 2008/12.21, punt 5.2.2.3.

45. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 33.

46. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 93.

47. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662.

Ik meen dat de eerste nuancerings die Van Norden identificeert geen verband houdt met de onzelfstandigheid in de zin van art. 10 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, maar met het ontbreken van een “economische activiteit”. Van Norden meent dat rechtspersonen die uitsluitend binnen het kader van het belastingplichtige samenwerkingsverband opereren en niet daarbuiten ook nog zelfstandig een economische activiteit verrichten, zelfstandigheid ontberen voor de btw (bijvoorbeeld een niet-belastingplichtige bv die vennoot is in een als belastingplichtige aangemerkte OV).⁴⁸ Hij is van mening dat in een dergelijk geval de niet-belastingplichtige rechtspersoon tezamen met het samenwerkingsverband als één belastingplichtige moet worden aangemerkt. Mijns inziens is een bij een als belastingplichtige aangemerkt contractueel samenwerkingsverband betrokken rechtspersoon die geen belastingplichtige is, in beginsel wél als een afzonderlijke entiteit te beschouwen. Een rechtspersoon wordt zonder meer als een entiteit beschouwd, en draagt dan ook een eigen naam.⁴⁹ Een als belastingplichtige aangemerkt samenwerkingsverband heeft ook feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid. De omstandigheid dat de niet-belastingplichtige rechtspersoon geen handelingen onder bezwarende titel verricht jegens derden of jegens het contractuele samenwerkingsverband, doet niet af aan de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid van de rechtspersoon. De rechtspersoon is dan geen belastingplichtige omdat hij geen economische activiteit verricht, en niet omdat hij zelfstandigheid zou ontberen. Een rechtspersoon die handelt binnen het kader van een belastingplichtig samenwerkingsverband is een zelfstandige, van het samenwerkingsverband te onderscheiden entiteit. De handelingen van de rechtspersoon in het kader van het samenwerkingsverband kunnen mogelijk op andere gronden onbelastbaar zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de rechtspersoon handelt in de kapitaalrelatie met het samenwerkingsverband of wanneer de rechtspersoon handelt in het kader en het beheer van het samenwerkingsverband. Zou de rechtspersoon van het samenwerkingsverband een afzonderlijke vergoeding vragen voor de verrichte activiteiten, dan zou – zo volgt uit het arrest in de zaak Heerma – de rechtspersoon een belastingplichtige kunnen zijn.⁵⁰ In de relatie participant – samenwerkingsverband gaat het er met name om of de participant een belastingplichtige is en of hij de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel verricht.

De tweede nuancerings die Van Norden onderkent, onderschrijf ik wel. Uit de zaak DFDS volgt dat onder omstandigheden een dochtervennootschap van een houdstervennootschap als een vaste inrichting van laatstgenoemde kan worden beschouwd.⁵¹ Volgens het HvJ EG brengt de enkele omstandigheid dat het twee te onderscheiden rechtspersonen betreft, niet met zich mee dat zij ook daadwerkelijk onafhankelijk

48. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 94.

49. Zie bijvoorbeeld: art. 2:27, lid 4, onderdeel a BW, art. 2:54 lid 2 BW, art. 2:66 lid 1 jo. lid 2 BW, art. 2:177 lid 1 jo. lid 2 BW.

50. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

51. Relevante omstandigheden waren volgens het HvJ EG dat de houdstervennootschap het gehele kapitaal van de dochtermaatschappij bezat en dat de houdstervennootschap aan de dochtervennootschap omvangrijke contractuele verplichtingen had opgelegd. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, r.o. 26. Zie ook: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 94.

van elkaar zijn.⁵² Van Zadelhoff constateert echter terecht dat het HvJ EG in het dictum van genoemd arrest enkel oordeelt dat een rechtspersoon de kenmerken van een vaste inrichting van een andere rechtspersoon kan vertonen, en dat onder bepaalde omstandigheden voor de heffing van btw van een vaste inrichting moet worden uitgegaan. Met Van Zadelhoff en Van Norden constateer ik dat het HvJ EG zich niet heeft uitgelaten over de *onzelfstandigheid* van de vaste inrichting, al lijkt het arrest erop te duiden dat een dochtervennootschap onder omstandigheden wel zelfstandigheid kan ontberen.⁵³ Ik merk echter op dat in de DFDS-zaak een dochtervennootschap als vaste inrichting van een houdstervennootschap werd beschouwd, uitsluitend met het oog op de bepaling van de plaats van de dienst. Mijns inziens volgt uit de DFDS zaak niet noodzakelijkerwijs dat transacties tussen de houdstervennootschap en de dochtervennootschap onbelastbaar blijven (vgl. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184). Het HvJ EG heeft zich in de DFDS-zaak beperkt tot de vaststelling dat de plaats van de door de als agent optredende dochtervennootschap aan de btw was onderworpen in de lidstaat van die dochtervennootschap, indien de dochtervennootschap als een vaste inrichting was te beschouwen. De regels met betrekking tot de plaats van de prestatie nemen een bijzondere plaats in het btw stelsel in. Het zijn conflictregels. Daardoor is het bijvoorbeeld mogelijk dat de reikwijdte van het begrip belastingplichtige wel van belang is voor de belastbaarheid van handelingen, maar niet voor de plaats van dienst.⁵⁴ Het valt mijns inziens niet uit te sluiten dat het HvJ EG in de DFDS-zaak slechts geoordeeld heeft in het licht van de bepalingen inzake de plaats van dienst, conform de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter. Alsdan is de reikwijdte van het arrest beperkt tot de bepalingen met betrekking tot de plaats van dienst en heeft het geen betekenis voor het antwoord op de vraag of een dochtervennootschap onzelfstandig kan zijn in de zin van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 Zesde richtlijn) en ook niet voor het antwoord op de vraag of handelingen tussen een houdstervennootschap en een dochtervennootschap belastbaar zijn. Geheel duidelijk is het HvJ EG echter niet. Met evenveel recht kan worden betoogd dat het HvJ EG wel bedoeld heeft de dochtervennootschap ook buiten de regels met betrekking tot de plaats van dienst als onzelfstandig van de houdstervennootschap te achten. Bedacht moet evenwel worden dat in de situatie die in de zaak DFDS aan de orde was gesteld er belasting werd ontgaan, waardoor uiteindelijk consumptief verbruik niet werd belast met btw.⁵⁵ De beslissing van het HvJ EG in deze zaak lijkt te zijn ingegeven door de wens het ontgaan van belasting tegen te gaan.⁵⁶ Gezien het bovenstaande houd ik het er dan ook op dat de zaak DFDS

52. HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, r.o. 26.

53. B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 33 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 94.

54. HvJ EG 6 november 2008, nr. C-291/07 (TRR), V-N 2008/55.20.

55. Vgl. conclusie van A-G La Pergola van 16 januari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), Jur. 1997, blz. I-01005, punt 33: "In casu zouden touroperators in Groot-Brittannië worden gediscrimineerd omdat zij hun zetel op de ene en niet op de andere plaats hebben gevestigd. Sommigen onder hen zouden over de verleende diensten btw betalen, anderen niet".

56. In dezelfde zin: M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997/6262, blz. 1374 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 95.

een bijzonderheid is en dat in beginsel moet worden vastgehouden aan de zelfstandigheid van rechtspersonen.

Ook de derde nuancering die Van Norden onderkent, onderschrijf ik. In art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) is de fiscale eenheid geregeld. Het artikel biedt lidstaten de mogelijkheid personen die binnen het grondgebied van een lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aan te merken. Art. 10 en 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) vormen mijns inziens – bijzondere situaties daargelaten – een complete regeling van de zelfstandigheid. In paragraaf 14.4 van dit hoofdstuk ga ik nader in op de fiscale eenheid.

Hetgeen geldt ten aanzien van de zelfstandigheid van rechtspersonen (zoals bijvoorbeeld het EESV), heeft mijns inziens evenzeer te gelden voor als entiteiten aan te merken contractuele *samenwerkingsverbanden die geen rechtspersoonlijkheid bezitten*. Daarbij merk ik op dat de OVR en de CVR weliswaar rechtspersoonlijkheid bezitten, doch dat in wettelijke bepalingen buiten titel 7.13 BW met “rechtspersonen” niet mede bedoeld wordt op de OVR en CVR, voor zover niet anders blijkt.⁵⁷ Aangezien er ten aanzien van de heffing van btw geen bijzondere bepalingen gelden voor de (rechtspersoonlijkheid van de) OVR en CVR, vallen in bepalingen in de Wet OB waarin het woord “rechtspersoon” voorkomt, deze samenwerkingsverbanden niet onder dat begrip.⁵⁸ Contractuele samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid die als een entiteit zijn te beschouwen, moeten voor de heffing van btw worden onderscheiden van de participanten in dat samenwerkingsverband. Het samenwerkingsverband is in staat zelfstandig een economische activiteit te verrichten en kan dus op zichzelf een belastingplichtige zijn. Een als entiteit aan te merken contractueel samenwerkingsverband is in beginsel zelfstandig. Slechts onder bijzondere omstandigheden moet een contractueel samenwerkingsverband als onzelfstandig van de participanten worden beschouwd. Drie mogelijkheden moeten worden onderzocht:

1. Het contractuele samenwerkingsverband vormt een fiscale eenheid met één van de participanten;
2. Het samenwerkingsverband moet – onder bijzondere omstandigheden – als een vaste inrichting of als orgaan van één van de participanten worden aangemerkt (vereenzelviging van het samenwerkingsverband met de participant);
3. Een van de participanten moet – onder bijzondere omstandigheden – als een vaste inrichting of als een orgaan van het samenwerkingsverband worden aangemerkt (vereenzelviging van de participant met het samenwerkingsverband).

57. Art. 7:804 lid 2 BW.

58. Zie bijvoorbeeld: art. 1, onderdeel b, art. 1a, tweede lid, onderdeel c, art. 1a, derde lid, art. 2a, eerste lid, onderdeel g, art. 11, eerste lid, onderdeel m, art. 17a, tweede lid, art. 17h, tweede lid, art. 27, vijfde lid, art. 28a, art. 30, tweede en vierde lid, art. 34, derde lid, en art. 35 Wet OB.

Mijns inziens sluit de tekst van art. 11 Btw-richtlijn niet uit dat een als een belastingplichtige (en daarmee als entiteit) aangemerkt contractueel samenwerkingsverband tezamen met één van de participanten een fiscale eenheid vormt. In paragraaf 14.4 ga ik nader in op de fiscale eenheid in relatie tot contractuele samenwerkingsverbanden. Een participant die een fiscale eenheid met het samenwerkingsverband vormt, is samen met dat samenwerkingsverband aan te merken als één belastingplichtige, met een eigen interne bedrijfssfeer. Onderlinge handelingen tussen de participant en het samenwerkingsverband geven dan ook geen aanleiding tot heffing van btw.

Gezien het arrest in de zaak DFDS acht ik het in theoretisch opzicht niet onmogelijk dat (in ieder geval voor wat betreft de plaats van de prestatie) de activiteiten van een samenwerkingsverband onder bijzondere omstandigheden toegerekend moeten worden aan één van de partners van het samenwerkingsverband. Vanwege de rechtsvormneutraliteit zou dit dan ook moeten gelden voor contractuele samenwerkingsverbanden en hun partners. In praktisch opzicht acht ik het echter minder waarschijnlijk dat een contractueel samenwerkingsverband als een vaste inrichting van één van de participanten is te beschouwen. Het HvJ EG hanteerde in de zaak DFDS twee criteria om te beoordelen of de dochtervennootschap daadwerkelijk onafhankelijk was. Op de eerste plaats hechtte het HvJ EG belang aan de omstandigheid dat de houdstervennootschap het *gehele* kapitaal van de dochtermaatschappij bezat. Het komt mij voor dat dit criterium niet toepasbaar is bij een contractueel samenwerkingsverband, aangezien samenwerking veronderstelt dat er ten minste twee partijen zijn die gezamenlijk naar een doel streven. Wellicht valt deze horde wel te nemen, indien één van de participanten *nagenoeg het gehele* kapitaal bezit. Dat neemt evenwel niet weg dat het niet bij de idee van een contractueel samenwerkingsverband past, dat één van de participanten de volledige zeggenschap in het samenwerkingsverband bezit en alleen gerechtigd is tot het vermogen van het samenwerkingsverband. Op de tweede plaats kende het HvJ EG belang toe aan het gegeven dat de houdstervennootschap aan de dochtervennootschap omvangrijke contractuele verplichtingen had opgelegd.⁵⁹ Dit criterium is wel bruikbaar in het geval van een contractueel samenwerkingsverband. Het is echter allerm minst zeker of toepassing van dit criterium alleen kan leiden tot de vaststelling dat het samenwerkingsverband met de participant moet worden vereenzelvigd. Ik wijs bovendien op de nuanceringen, die ik in het voorgaande heb aangebracht, op de reikwijdte van het DFDS-arrest.

59. Uit de conclusie van A-G De la Pergola valt op te maken dat de dochtervennootschap contractueel gehouden was bijstand te verlenen aan de houdstervennootschap, goedkeuring moest vragen bij transacties boven een bepaald bedrag, bijstand diende te verlenen bij het aanwijzen van agenten voor de reclame en bij het in rechte optreden, de houdstervennootschap moest raadplegen bij het aannemen van personeel, bijstand diende te verlenen bij het verrichten van diensten voor andere ondernemingen en een prijsbeleid diende te voeren conform dat van de houdstervennootschap. Vgl. conclusie van A-G La Pergola van 16 januari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), Jur. 1997, blz. I-01005, punt 3.

Het komt mij voor dat een participant bij een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband in beginsel als zelfstandig moet worden beschouwd.⁶⁰ In een internationale context brengt dit met zich mee dat een participant niet snel als een vaste inrichting van een contractueel samenwerkingsverband is te beschouwen, tenzij wellicht – voor wat betreft de plaats van dienst – bijzondere omstandigheden, vergelijkbaar aan die in de DFDS-zaak, aan de orde zijn.

Het bovenstaande leidt tot de conclusie dat partijen bij een als een entiteit aan te merken contractueel samenwerkingsverband in beginsel als zelfstandig in de zin van art. 10 en art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) moeten worden beschouwd. Slechts wanneer zich bijzondere omstandigheden voordoen, zal dit anders zijn. In die uitzonderingssituaties zal van een interne bedrijfs sfeer tussen de samenwerkende partijen, dan wel tussen de betrokken partijen en het samenwerkingsverband sprake zijn. Het eiland van onbelastbaarheid dat wordt gevormd door de onzelfstandigheid van participanten bij een samenwerkingsverband, dan wel van een als entiteit aan te merken samenwerkingsverband is niet erg groot.

14.3 (Geen) economische activiteit

Het begrip “economische activiteit”⁶¹ is een element van het begrip belastingplichtige.⁶² Zonder de aanwezigheid van een economische activiteit kan een belastingplichtige niet bestaan en kunnen handelingen niet belastbaar zijn. Het begrip “economische activiteit” heeft een ruime werking.⁶³

Het begrip economische activiteit komt in de Wet OB niet voor. De Wet OB hanteert de begrippen “beroep en bedrijf”. Aan deze begrippen komt mijns inziens geen zelfstandige betekenis meer toe. Het begrip belastingplichtige is immers een communautair begrip, waarvan de invulling en de uitleg niet is overgelaten aan de lidstaten. Bovendien heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het begrip “ondernemer” in de Wet OB, waarvan de begrippen “beroep en bedrijf” elementen vormen, geen andere bete-

60. In dezelfde zin: B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 34.

61. In art. 9 lid 1 tweede alinea Btw-richtlijn wordt, anders dan in art. 4 lid 2 Zesde richtlijn het geval was, het begrip “economische activiteit” (enkelvoud) gehanteerd in plaats van het begrip “economische activiteiten” (meervoud). Uit punt 3 van de considerans van de Btw-richtlijn volgt echter dat hiermee geen inhoudelijke wijziging is beoogd. Overigens vind ik de tekst van de Zesde richtlijn op dit punt fraaier: “Als economische activiteiten worden” in plaats van: “Als economische activiteit worden”.

62. Het begrip “economische activiteit” in de zin van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 Zesde richtlijn) heeft een beperktere strekking dan datzelfde begrip dat ook in het EG-verdrag voorkomt. Zie: D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden* (diss.), Kluwer, Deventer, 2003, blz. 24.

63. HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341, HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), FED 1989/559, HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (Commissie/Nederland), BNB 2007/377 en HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25.

kenis heeft dan het begrip “belastingplichtige” van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn).⁶⁴ Beslissend is derhalve het begrip “economische activiteit”.⁶⁵

Art. 9, tweede alinea van de Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 2 Zesde richtlijn) bepaalt:

Als “economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Niettegenstaande deze definitie van het begrip “economische activiteit”, worden er in de jurisprudentie en in de literatuur verschillende betekenissen aan gegeven. Alvorens in te gaan op de vraag hoe de afwezigheid van een economische activiteit een oorzaak kan zijn van het onbelastbaar zijn van handelingen in het kader van een samenwerkingsverband, is het nuttig allereerst in te gaan op de betekenis die het begrip heeft.

14.3.1 **Het begrip “economische activiteit”**

Het begrip “economische activiteit” kan de volgende betekenissen hebben:

1. Handeling
2. Werkzaamheid
3. Belastbare handeling (als bedoeld in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn: leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwervingen en invoer)

Ook het HvJ EG draagt bij tot de spraakverwarring die dreigt te ontstaan door het niet op een eenduidige wijze invulling geven aan het begrip economische activiteit. In de zaken Rompelman, Inzo, Ghent Coal Terminal en Gabalfrisa heeft het HvJ EG voorbereidende handelingen als economische activiteit aangemerkt.⁶⁶ Het moge duidelijk zijn dat eerste investeringshandelingen wel handelingen, wellicht werkzaamheden, doch in geen geval belastbare handelingen in de zin van art. 2 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) zijn. In andere zaken, met name die met betrekking tot handelingen inzake effecten, gebruikt het HvJ EG het begrip “economische activiteit”

64. HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

65. In dezelfde zin: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 57.

66. HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396, HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14 en HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12.

bij gelegenheid echter wel als synoniem voor “belastbare handeling” (in de zin van art. 2 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 Wet OB).⁶⁷

Het is op zijn zachtst gezegd verwarrend te noemen dat het HvJ EG het begrip “economische activiteit” zowel specifiek voor (belastbare) handelingen in de zin van art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) gebruikt, als meer in het algemeen gebruikt om alle handelingen van een belastingplichtige te duiden.

In de literatuur is, hoewel verschillende vertrekpunten worden genomen, toch enige mate van consensus te bespeuren over het begrip “economische activiteit”. De gedachte wordt breed gedragen dat activiteiten pas “economische activiteiten” kunnen zijn, indien zij direct of indirect worden verricht met het oog op het verkrijgen van een economische tegenwaarde door het (uiteindelijk) verrichten van leveringen en diensten onder bezwarende titel. Van Norden hanteert het begrip “economische activiteit” daarom in de meest ruime betekenis. Het omvat zijns inziens zowel “ingaaande handelingen” (zoals de aankoop van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen) als “doorgaande handelingen” (interne werkzaamheden) als “uitgaande handelingen” (prestaties onder bezwarende titel⁶⁸ en samenhangende prestaties om niet).⁶⁹ Swinkels meent dat het begrip economische activiteit uitputtend is omschreven in art. 4 lid 2 Zesde richtlijn (thans art. 9, tweede alinea Btw-richtlijn).⁷⁰ Hij legt het begrip “werkzaamheden” vervolgens echter zo uit dat het de belastbare handelingen alsmede de overige activiteiten (zoals voorbereidende handelingen) omvat.⁷¹ Eenzelfde benadering hanteert Van Hilten.⁷² Van Hilten is van mening dat het begrip “werkzaamheid” meer omvat dan de “handelingen” bedoeld in art. 2 lid 1 Zesde richtlijn (thans art. 2 lid 1 Btw-richtlijn). Het aldaar gebezigde begrip “handelingen” omvat volgens haar slechts (in de kern) de leveringen van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen van goederen en de invoer van goederen. Anders gezegd: met het begrip “handelingen” in art. 2 Btw-richtlijn worden uitsluitend de “belastbare handelingen” bedoeld, en niet de daaraan eventueel voorafgaande handelingen die een ondernemer moet

67. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13, HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 30 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 21. Opgemerkt zij dat de Btw-richtlijn reeds bij het definiëren van het belastingobject spreekt over “handelingen” (art. 2 lid 1 Btw-richtlijn). Het begrip “handelingen” was niet opgenomen in art. 2 lid 1 Zesde richtlijn.

68. Onder “prestaties” verstaat Van Norden leveringen van goederen en diensten, ongeacht of deze onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht.

69. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 100.

70. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 130.

71. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige in de Europese BTW* (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 138.

72. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 176 en M.E. van Hilten, *Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting*, WFR 1994/6086, blz. 16.

verrichten om daartoe te komen. Dergelijke “echte handelingen”, of zoals Swinkels ze noemt, “overige activiteiten”, duidt Van Hilten als “werkzaamheden”.

Alles overziende blijkt dat genoemde auteurs – ook al hanteren zij niet dezelfde begrippen – dezelfde mening zijn toegedaan: het begrip economische activiteit in art. 9 lid 1 tweede alinea Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 2 Zesde richtlijn) omvat ingaande handelingen, doorgaande handelingen en uitgaande handelingen zowel in de voorbereidende fase, in de operationele fase als in de liquidatiefase, mits er ten aanzien daarvan een objectiveerbare wil bestaat om er direct of indirect een belastbare handeling mee te verrichten om zo een opbrengst te behalen (zie hierna, paragraaf 14.3.2). Het komt mij voor dat de beperkte betekenis, die het HvJ EG in de arresten over handelingen inzake effecten geeft aan het begrip “economische activiteit” door daaronder slechts belastbare handelingen (leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel) te begrijpen, zich niet goed laat rijmen met de systematiek van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en niet bijdraagt aan de ontwikkeling van een eenduidig begrippenapparaat.

In het navolgende hanteer ik het begrip “economische activiteit” in de hiervoor omschreven, ruime zin. Het heeft in die betekenis de functie te bepalen of van een belastingplichtige sprake is (subjectniveau) en vormt niet het synoniem van belastbare handelingen (objectniveau). Het begrip “handelingen” beschrijft in beginsel de ruimst denkbare groep activiteiten. In deze betekenis zijn niet alle handelingen economische activiteiten, laat staan “belastbare handelingen”. Deze belastbare handelingen zijn omschreven in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn) en worden in essentie gevormd door de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel (“prestaties”), verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Onder het begrip “werkzaamheden” zijn mijns inziens slechts die handelingen te rangschikken die direct of indirect worden verricht met het oog op het verkrijgen van een economische tegenwaarde. Werkzaamheden omvatten alle “economische handelingen”. Dat zijn de ingaande, doorgaande en uitgaande economische handelingen zowel in de voorbereidende fase, in de operationele fase als in de liquidatiefase.

14.3.2 Gerichtheid op opbrengst

Voor de belastingplicht in de btw is het oogmerk of resultaat van de economische activiteit niet van belang.⁷³ Niet alleen de bedoeling, maar ook de feitelijke uitkomst van een handeling is irrelevant.⁷⁴ De belastingplicht in de btw vereist dus geen streven naar winst.⁷⁵ Dat neemt niet weg dat van een economische activiteit pas sprake

73. Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn).

74. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 33.

75. In het kader van de toepassing van enige vrijstellingen geldt overigens wel het vereiste dat geen winst mag worden beoogd (zie: art. 11 lid 1 onderdeel f, 11 lid 1 onderdeel o, ten tweede, 11 lid 1 onderdeel p en art. 11 lid 2 Wet OB).

is, indien de activiteit gericht is op het behalen van opbrengst. Verricht een natuurlijk persoon of entiteit uitsluitend handelingen om niet, dan is geen sprake van een economische activiteit.⁷⁶ Het verrichten van handelingen tegen een symbolische vergoeding wordt niet als een economische activiteit beschouwd.⁷⁷

In de btw is het belastingobject bepalend voor het belastingsubject. Worden immers uitsluitend prestaties om niet verricht, dan is van belastingplicht geen sprake. Terecht stelt D.M.P.M. Stevens dan ook dat het begrip “bezwarende titel”, zoals dat op objectniveau geldt, een species is van het begrip economische activiteit, zoals dat op subjectniveau geldt.⁷⁸ Ik meen dat het begrip “economische activiteit” inderdaad een direct of indirect streven naar opbrengst impliceert. Dit ligt besloten in het woord “economisch”. Met de handelingen moet een economisch belang worden nagestreefd.⁷⁹

Dit betekent overigens niet dat alle handelingen die om niet worden verricht, daarmee geen economische activiteiten zijn.⁸⁰ Een handeling om niet kan heel wel plaatsvinden in verband met de handelingen die tegen vergoeding worden verricht. Zo geeft een slager een stukje worst weg, opdat de klant bij hem terug blijft komen. Met Van Norden meen ik in dit verband dat de verlengstukgedachte die het HvJ EG in de zaak Régie Dauphinoise heeft ontwikkeld met betrekking tot intercompanyleningen, in een ruimere zin toepasbaar is.⁸¹ Handelingen om niet, die het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van handelingen onder bezwarende titel, zijn economische activiteiten. In de nationale jurisprudentie is (mogelijk onbewust) aan de verlengstukgedachte de invulling gegeven dat sprake moet zijn van een wederzijdse afhankelijkheid van de activiteiten om baat en om niet.⁸² Zo bezien is het stukje worst dat de slager aan zijn klant weggeeft, een economische activiteit.

76. HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

77. HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223, r.o. 3.4.2.

78. D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting, (diss.), Maastricht, 2001, blz. 45.

79. Vgl. conclusie van A-G Fennelly van 7 november 1996, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), Jur. 1997 blz. I-00745, punt 24: “Het economische en commerciële wezen van de handelingen die beweerdelijk een economische activiteit opleveren, dient bij de beoordeling centraal te staan, en niet de formele financiële of commerciële classificatie (in deze zaak als het verwerven en houden van obligaties of aandelen). Mijns inziens volgt daaruit, dat iemand die, zoals rekwirante, transacties met obligaties verricht, slechts kan worden geacht een economische activiteit uit te oefenen, indien hij aldus een bedrijf exploiteert of een commercieel doel nastreeft; in dat verband moet hij diensten verrichten voor zijn klanten en niet enkel zelf als klant diensten ontvangen.”. Zie ook: B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 10.

80. In dezelfde zin: B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 11.

81. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 115-116. Zie ook: HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38.

82. Zie bijvoorbeeld: HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-filosofische bibliotheek), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (Zeehondencreche) en HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (Watersportbond).

14.3.3 Regelmaat / duurzaamheid

Wil van een belastingplichtige sprake zijn, dan dient de economische activiteit met een zekere regelmaat, althans duurzaamheid te worden verricht.⁸³ Deze eis is in het kader van dit onderzoek met name van belang in verband met samenwerkingsverbanden met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk (zie deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.3.2.3). Weliswaar stelt de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) de eis van regelmaat / duurzaamheid niet expliciet⁸⁴, maar deze eis kan (a contrario) worden afgeleid uit art. 12 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 3 Zesde richtlijn).⁸⁵ Op grond van genoemde bepalingen kunnen lidstaten eenieder die *incidenteel* een handeling verricht als belastingplichtige aanmerken. In de zaken Enkler en Floridiënne / Berginvest heeft het HvJ EG aangegeven dat handelingen die “bij gelegenheid” worden verricht, geen economische activiteiten vormen.⁸⁶ In de zaak Götz bevestigde het HvJ EG dat een economische activiteit een duurzame activiteit vereist.⁸⁷ Ook de nationale rechter gaat uit van het regelmaatvereiste.⁸⁸ In de literatuur bestaat een grote mate van consensus over het bestaan van een regelmaatvereiste.⁸⁹

83. Uitzonderingen hierop vormen bijvoorbeeld de exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke zaken en de incidentele intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen (art. 9 lid 2 Btw-richtlijn (ex art. 28bis lid 4, eerste alinea Zesde richtlijn).
84. In art. 4 van de Tweede richtlijn was deze eis wel expliciet opgenomen. Ook het voorstel voor de Zesde richtlijn bevatte deze eis nog expliciet (Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 721).
85. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 27 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 100-102.
86. HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653, r.o. 20 en HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridiënne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 28.
87. HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), V-N 2008/3.21, r.o. 18.
88. HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287 (éénmalige publieksavond) en Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2008, nr. 06/00225, V-N 2008/56.28. Ik acht het oordeel van het Hof in laatstgenoemde zaak dat “(...) feiten en omstandigheden laten geen andere conclusie toe dan dat niet voldaan is aan het (...) vereiste dat belanghebbende met haar werkzaamheden duurzaam, dat wil zeggen geregeld, ernaar streefde door deelneming aan het maatschappelijk verkeer maatschappelijke behoeften te bevredigen (...)” niet zonder meer juist. Het valt mijns inziens te betwijfelen of feiten en omstandigheden geen andere conclusie kunnen rechtvaardigen dat van regelmaat geen sprake is, in het geval het een samenwerkingsverband betreft dat zich toelegt op het opzetten en uitvoeren van een eenmalig woningproject, en dat daar meer dan een jaar mee bezig is. Een bouwconsortium dat zich toelegt op het ontwikkelen van een éénmalig infrastructureel project wordt doorgaans ook als belastingplichtige aangemerkt. Wellicht heeft het Hof de omvang van het project in onderhavige casus niet voldoende substantieel geacht (het betrof de bouw van twee woningen). Alsdan is een verkeerd criterium aangelegd, want het Hof heeft dan niet aan het regelmaatvereiste getoetst, maar aan de omvang van de werkzaamheden. Er is geen cassatieberoep ingesteld tegen deze uitspraak.
89. Zie onder meer: M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 179, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 61-62, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 26, G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 100-101 en B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 19-20.

Ten aanzien van de exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke zaken ligt het regelmaatvereiste besloten in de regelmatige *opbrengsten* die dergelijke activiteiten genereren.⁹⁰ Toch is ook in het geval van exploitatie het *tijdselement* van belang.⁹¹ De Hoge Raad oordeelde in 1992 dat het verstrekken van een rentedragende lening voor een periode van vijf jaar voldoende duurzaam was.⁹² Of een periode van vijf jaren de ondergrens vormt, is echter allerm minst zeker. Voorts is het HvJ EG van oordeel dat belang toekomt aan objectieve criteria, zoals de totale duur van het tot stand brengen van een werk, de omvang van de totale kosten, de omvang van de totale opbrengsten, etc.⁹³ Deze criteria roepen met name vragen op in gevallen waarin een samenwerkingsverband wordt aangegaan met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk. In deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.3.2.3 ga ik op die problematiek nader in.

Verondersteld wordt dat de eis dat handelingen met enige regelmaat / duurzaamheid worden verricht, ertoe dient handelingen in de hobbysfeer buiten het bereik van de btw te laten. Het zou de uitvoerbaarheid van de belasting niet ten goede komen, indien activiteiten in de hobbysfeer reeds tot belastingplicht zouden leiden.⁹⁴

14.3.4 Van het begrip “economische activiteit” uitgezonderde handelingen

Hoewel het begrip “economische activiteit” een ruime werking heeft, is een aantal handelingen, die op zich voldoen aan de in het voorgaande weergegeven criteria, van dit begrip uitgezonderd. Zo is het vaste jurisprudentie van het HvJ EG dat het enkele verwerven, het enkele houden en het enkele verkopen van dezelfde aandelen geen economische activiteit op zich is.⁹⁵

90. Zie: Art. 9 lid 1, tweede alinea Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 2, tweede volzin Zesde richtlijn). In dezelfde zin: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 64.

91. Zie ook: het besluit van de staatssecretaris van Financiën inzake de verhuur van vakantiewoningen. In dit besluit wordt de verhuurder van een vakantiewoning als ondernemer (belastingplichtige) aangemerkt indien de woning minimaal 140 dagen per jaar wordt verhuurd. Besluit van 18 juli 1983, nr. 283-9975, Heffing van omzetbelasting ten aanzien van de verhuur van vakantiewoningen en dergelijke onroerende goederen (BTW-104), V-N 1983, blz. 1594. Van Zadelhoff meent dat de (eenmalige) exploitatie (verhuur) van een lichamelijke zaak, die een periode van slechts één dag behelst, reeds voldoende is om van duurzaamheid te kunnen spreken (B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen in de belasting over de toegevoegde waarde* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 124). Met Van Hilten en Van Kesteren meen ik dat hoewel de ondergrens onduidelijk is, een kortstondige exploitatie van één dag niet voldoende lijkt om duurzaamheid aan te kunnen nemen (M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 64).

92. HR 5 februari 1992, nr. 27 413, FED 1992/248.

93. HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653, r.o. 29.

94. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 62.

95. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 5, HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 32, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 9, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 17, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 13 en 14, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), →

Voorts zijn de zogenoemde “absoluut verboden handelingen” uitgezonderd van het begrip “economische activiteit”.⁹⁶

14.3.5 “Organisaties”

Art. 7 lid 5 bepaalt dat onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, lichamen in de zin van de AWR die geen belastingplichtige zijn, maar presteren aan aftrekgerechtigde belastingplichtigen, toch als zodanig kunnen worden aangemerkt. Uit de parlementaire geschiedenis valt op te maken dat de wetgever het oog had op organisaties die in het algemeen belang van contributiebetalende leden handelen, zonder aan hen leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel te verrichten.⁹⁷ Aan de ministeriële regeling is bovendien nooit invulling gegeven, waardoor art. 7 lid 5 Wet OB tot op heden een dode letter is.⁹⁸ Aan het artikellid ontbreekt mijns inziens iedere Europeesrechtelijke basis. Bovendien acht ik het niet verenigbaar met het in bijlage A nr. 2 bij artikel 4 Tweede richtlijn (die integrerend onderdeel uitmaakte van de Tweede richtlijn⁹⁹) opgenomen, en het mijns inziens nog

→ V-N 2001/55.7, r.o. 18 en 19, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 57, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 38 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 19. Zie in dit verband ook: HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197. In de literatuur is menigmaal aandacht besteed aan deze categorie handelingen. Zie bijvoorbeeld: T. Braakman en H.W.M. van Kesteren, De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij, WFR 1998/6281, blz. 323-334, H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704, G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, R. de La Feria, When do dealings in shares fall within the scope of VAT?, EC Tax Review 2008/1, blz. 24-40. Thans ligt (onder andere) de vraag bij het HvJ EG voor of de verkoop van aandelen in een kapitaalvennootschap door een belastingplichtige die belastbare handelingen verricht jegens die kapitaalvennoot, een belastbare dienst vormt, en zo ja, of de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn) van toepassing is. Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door Regeringsrätten (Zweden) op 25 januari 2008 – Skatteverket/AB SKF, nr. C-29/08 (SKF), Pb EU 2008 C 79/22. De Zweedse rechter wenst bovendien te vernemen of aanspraak kan worden gemaakt op een recht van aftrek voor kosten die rechtstreeks betrekking hebben op de verkoop, zoals voor algemene kosten het geval is en of het voor de belastbaarheid van de handelingen en het recht op aftrek van belang is dat de aandelen in een dochtermaatschappij geleidelijk worden verkocht.

96. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6, HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495, HvJ EG 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1989/496, HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190. Zie ook: HR 3 januari 2001, nr. 35 609, BNB 2001/194 (Paddo's).

97. Zo merkte staatssecretaris Grapperhaus op: “(...) Het gaat om typische belangenverenigingen, die ook ten dele toch als consument moeten worden aangemerkt. Dit geldt met name voor de werknemersorganisaties.(...)”, Handelingen II 1968/69, blz. 2302.

98. Aanvankelijk bestonden er wel beleidsbesluiten op basis waarvan bepaalde organisaties of bepaalde activiteiten van dergelijke organisaties buiten de heffing van omzetbelasting konden blijven (zie bijvoorbeeld: het besluit van 16 april 1969, nr. D69/3462 (OB/BTW-100, Ondernemerschap van organisaties), dat is ingetrokken bij besluit van 4 augustus 1999, nr. VB99/1303). Voor Verenigingen van Eigenaren bestaat een overgangsregeling (besluit van 23 oktober 2001, nr. CPP2001/2400M).

99. Preambule Tweede richtlijn.

steeds relevante, uitgangspunt dat indien een lidstaat zou overwegen bepaalde werkzaamheden niet te belasten, dat eerder door middel van vrijstellingen diende te geschieden dan door het begrip belastingplichtige te beperken. Art. 7 lid 5 Wet OB zou, als het al toepassing zou kunnen vinden, dat dan ook slechts in zeer bijzondere omstandigheden van toepassing moeten zijn. Organisaties als bedoeld in art. 7 lid 5 Wet OB, die prestaties verrichten jegens andere belastingplichtigen, zullen, vanwege het ruime begrip belastingplichtige in de Btw-richtlijn (voorheen: de Zesde richtlijn), al snel ondernemer zijn. De eventuele toepassing van artikel 7 lid 5 Wet OB zou mijns inziens echter op meer problemen stuiten. Art. 7 lid 5 Wet OB spreekt over lichamen die “prestaties” verrichten. Hiermee zouden immers leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel bedoeld kunnen zijn. Alsdan kunnen dergelijke organisaties daarmee conform de normale regels al als belastingplichtigen aangemerkt worden. Art. 7 lid 5 Wet OB is dan reeds tekstueel zinledig. Ik houd het er dan ook op dat met het woord “prestaties” in de zin van art. 7 lid 5 Wet OB, andere handelingen dan leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel worden bedoeld. Dit betekent echter dat de voorwaarde dat gepresteerd moet worden “ten behoeve van ondernemers, die krachtens art. 15 ter zake belasting in aftrek zouden hebben kunnen brengen, indien die prestaties ten behoeve van hen door een ondernemer zouden zijn verricht” onmogelijk vervuld kan worden. Als de “prestaties” geen leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel zijn, dan is het ondenkbaar dat de afnemers ten behoeve van wie de “prestaties” zijn verricht, een recht op aftrek zouden hebben, indien zij de prestaties van een ondernemer zouden hebben betrokken. Een ondernemer dient slechts btw in rekening te brengen ter zake van leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. Dit betekent dat art. 7 lid 5 Wet OB een innerlijke tegenstrijdigheid bevat. Art. 7 lid 5 Wet OB is mijns inziens terecht een dode letter. Om de cumulatie van belasting die art. 7 lid 5 Wet OB beoogt te bestrijden, te voorkomen, dienen mijns inziens op objectniveau aanpassingen te worden gemaakt, hetgeen zowel in de Btw-richtlijn (voorheen: de Zesde richtlijn) als in de Wet OB gebeurt. Vrijstellingsbepalingen als die van art. 132 lid 1 onderdelen f, l en o Btw-richtlijn (ex art. 13A(1) onderdelen f, l en o Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdelen t, u en v) voorzien in deze mogelijkheid.

14.3.6 *Conclusie met betrekking tot het begrip economische activiteit*

Uit het voorgaande volgt dat een “economische activiteit” in de ruime zin, al snel aanwezig is. Dit past ook bij het algemene karakter van de btw. Voor een economische activiteit is voldoende dat een handeling wordt verricht met een objectief vast te stellen directe of indirecte gerichtheid op het behalen van opbrengsten. Eventuele aanpassingen op de ruime reikwijdte van het begrip “economicsche activiteit” dienen op objectniveau te worden gemaakt.

14.4 **Fiscale eenheid**

Op grond van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) kunnen lidstaten na raadpleging van het Btw-comité personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, econo-

misch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Algemeen wordt dit aangeduid als een “fiscale eenheid”. Een aantal lidstaten, waaronder Nederland, heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt (art. 7 lid 4 Wet OB). Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de fiscale eenheid in de btw bestaat naast de fiscale eenheid in de Vpb (art. 15 Wet Vpb 1969). De voorwaarden voor de fiscale eenheid in de btw verschillen van die voor de Vpb.

Zoals ik heb aangegeven, vereist art. 11 Btw-richtlijn voor de vorming van een fiscale eenheid onder meer dat sprake is van financiële, economische en organisatorische verwevenheid. Nadere criteria biedt de Btw-richtlijn niet. Art. 7 lid 4 Wet OB stelt (onder meer) dezelfde eisen, maar nadere criteria biedt ook de Wet OB niet. Nadere criteria zijn slechts in de nationale jurisprudentie te vinden.¹⁰⁰ Voor verwevenheid in financieel opzicht is vereist dat ten minste de meerderheid van de aandelen – de zeggenschap daaronder begrepen – middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is. Voor verwevenheid in economisch opzicht is vereist dat de activiteiten van de vennootschappen in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel. Dat is het geval, indien de vennootschappen gemeenschappelijke klantenkring bedienen of als de activiteiten van de ene vennootschap in hoofdzaak ten behoeve van de andere worden uitgeoefend. Voor verwevenheid in organisatorisch opzicht is vereist dat de vennootschappen onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende leiding staan, dan wel dat de leiding van de ene vennootschap feitelijk ondergeschikt is ten opzichte van de andere.¹⁰¹ Met betrekking tot stichtingen wijken de in de jurisprudentie gestelde eisen enigszins af. Voor wat betreft contractuele samenwerkingsverbanden (zoals personenvennootschappen), zijn in de jurisprudentie tot op heden nog geen specifieke criteria geformuleerd. In deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.3.4 ga ik hier nader op in.

Door opname in een fiscale eenheid worden de vennootschappen tezamen als één enkele belastingplichtige aangemerkt. De onderlinge transacties worden daardoor voor de btw non-existent.¹⁰² Wanneer geen sprake is van een fiscale eenheid, dan zijn de onderlinge transacties tussen de concernvennootschappen aan de heffing van btw onderworpen.

100. Zie over de vraag of het aan de lidstaten is aan de verwevenheidseisen invulling te geven onder andere: K.M. Braun, S.T.M. Beelen, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.1.6.I.e.1, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 81, G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 224 en B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 35. Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, V-N 2008/47.20 punt 5.2.5 tot en met 5.2.8. Ik meen dat in een communautaire belasting, waarin aan het neutraliteitsbeginsel een prominente rol toekomt, een communautaire invulling van de verwevenheidseisen meer voor de hand ligt dan een nationale invulling ervan.

101. HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

102. HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (*Ampliscientifica*), V-N 2008/25.20, r.o. 19. Opgemerkt zij dat in het voorstel voor de Zesde richtlijn nog een belangrijke beperking was opgenomen (Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 754). Met een dienst onder bezwarende titel werd gelijkgesteld: “de diensten tussen personen die als één belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 4, 2e alinea, worden aangemerkt (fiscale eenheid →

Het fenomeen van de fiscale eenheid in de btw roept in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden bijzondere vragen op. Ten eerste is het de vraag of contractuele samenwerkingsverbanden, die wel als entiteit voor de btw zijn te beschouwen, maar geen rechtspersoonlijkheid bezitten, deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Het antwoord op deze vraag lijkt op het eerste gezicht op basis van de Btw-richtlijn anders te luiden dan op basis van de Wet OB. De Btw-richtlijn hanteert het begrip “personen”, waar de Wet OB “natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR die (...) ondernemer zijn” hanteert.¹⁰³ De Wet OB *lijkt* in dit opzicht beperkter dan de Btw-richtlijn. In paragraaf 14.4.1 en 14.4.2 ga ik hier nader op in. Op de tweede plaats is het de vraag of slechts contractuele samenwerkingsverbanden, die als belastingplichtigen zijn aan te merken tot een fiscale eenheid kunnen behoren. Op die vraag ga ik in paragraaf 14.4.3 in. Op de derde plaats is het de vraag of een fiscale eenheid met méér dan twee contractuele samenwerkingsverbanden mogelijk is. Deze vraag beantwoord ik in paragraaf 14.4.4. Op de vierde plaats komt de vraag op, hoe de verwevenheidseisen moeten worden toegepast, in het geval van een contractueel samenwerkingsverband. Op die vraag geef ik in paragraaf 14.4.5 antwoord.

Vooraf zij opgemerkt, dat combinaties van natuurlijke personen naar het oordeel van de Hoge Raad geen fiscale eenheid kunnen vormen.¹⁰⁴ Wanneer twee natuurlijke personen hun samenwerking in de vorm van een feitelijk samenwerkingsverband (of van een personenvennootschap) gieten, dan ontstaat geen fiscale eenheid tussen de na-

→ . eenheid, AvD), tenzij voor een dergelijke prestatie aanspraak op volledige aftrek van belasting zou bestaan, indien deze was verricht door een andere belastingplichtige.” Uit de toelichting op het voorstel valt op te maken dat deze uitzondering verband hield met de belastingneutraliteit. In het gewijzigd voorstel was deze bepaling nog steeds opgenomen (Wijzigingen in het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting, COM74/795, V-N 1974, nr. 23, blz. 1011). Voorgesteld werd echter art. 7 lid 4 Zesde richtlijn toe te voegen dat voorzag in een integratieheffing voor gevallen waarin een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden een dienst verricht, voor zover hij, ingeval een dergelijke dienst door een andere belastingplichtige zou zijn verricht, geen recht op volledige aftrek van de btw zou hebben (vgl. art. 27 Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 3 Zesde richtlijn). Aan de implementatie van deze bepaling diende (en dient) vooraf een raadpleging van het Btw-comité plaats te vinden. In de uiteindelijke tekst van de Zesde richtlijn (waarin het begrip diensten overigens was overgebracht van art. 7 naar art. 6), kwam de voorgestelde tekst van art. 7 lid 4 niet meer voor. Het valt niet meer na te gaan wat hier de reden voor is geweest. Zie ook: B.J.M. Terra and J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* [Online], IBFD, Amsterdam, deel 3.1, hoofdstuk 5.15. Beschikbaar op <http://ip-online2.ibfd.org/evd/> [geraadpleegd 3 november 2008, 11.42 uur].

103. Vgl. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 47, J.M.F. Finkensieper, *Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting*, WFR 1989/5860, blz. 353, B.J.M. Terra, ‘De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief’ in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 135, D.B. Bijl, *De houdstermaatschappij in de omzetbelasting*, WFR 1991/5977, blz. 1307, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 198, R.W.F. van Brederode, *Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1994/6112, blz. 1066 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 203. In andere zin: C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen* (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1990, blz. 300.

104. HR 6 november 1968, nr. 23 026, BNB 1986/45.

tuurlijke personen (een samenwerkingsverband van het tweede archetype), maar ontstaat een nieuwe entiteit (een samenwerkingsverband van het derde archetype, zie deel II, hoofdstuk 8). Dat laat mijns inziens onverlet dat twee natuurlijke personen, die ieder voor zich als zodanig naar buiten toe optreden, zonder dit als een eenheid te doen, maar die overigens in financieel, economisch en organisatorisch opzicht met elkaar zijn verweven, een fiscale eenheid moeten kunnen vormen. De Btw-richtlijn of de Wet OB kunnen in dit opzicht het oordeel van de Hoge Raad mijns inziens niet dragen.¹⁰⁵ Een fiscale eenheid tussen natuurlijke personen zal echter een zeldzaamheid blijken, omdat aan de eis van financiële verwevenheid niet snel voldaan zal zijn.

14.4.1 De fiscale eenheid in de Btw-richtlijn: het begrip “personen”

Hoewel het woord “personen” is gebruikt in de tekst van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), wordt algemeen aangenomen dat hieronder ook rechtspersonen vallen.¹⁰⁶ In andere lidstaten van de Europese Unie, zoals in Duitsland en in het Verenigd Koninkrijk, is de fiscale eenheid zelfs beperkt tot rechtspersonen.¹⁰⁷ De vraag die opkomt, is of ook andere, niet rechtspersoonlijkheid bezittende rechtssubjecten onder het begrip kunnen vallen. In dat verband is het van belang vast te stellen dat in de Nederlandse¹⁰⁸, Duitse¹⁰⁹, Franse¹¹⁰ en

105. In dezelfde zin: R.T.G. Verstraaten, *Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen* (diss.), Kluwer, Deventer, 1997, blz. 129 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 203.

106. D.G. van Vliet, *Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting*, WFR 1991/4955, blz. 462 en E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, *Het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, FED, Deventer, 1998, blz. 81.

107. Zie: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 203 en de regelgeving die hij aanhaalt: § 2 lid 2 onderdeel 2 UStG (Duitsland) en Art. 43 VAT Act 1994 (Verenigd Koninkrijk). Zie ook: VAT Notice 700/2, *Group and divisional registration*, december 2004, onderdeel 2.1 en onderdeel 6, verkrijgbaar op: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HMCE_CL_000094 (geraadpleegd op 22 oktober 2008, 10:48). Overigens kan naar Duits recht een Organträger een natuurlijk persoon of een personenvennootschap zijn. Zie: conclusie van A-G Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, V-N 2008/47.20 en de Duitse literatuur die zij aanhaalt: Otto-Gerd Lippross, *Umsatzsteuer*, Grüne Reihe, Band 11, Erisch Fleischer Verlag, Achim, 2005, blz. 289.

108. Nederlandse tekst art. 9 lid 1 Btw-richtlijn: “Als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit (...)”. Nederlandse tekst art. 11 Btw-richtlijn: “(...) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. (...)”.

109. Duitse tekst art. 9 lid 1 Btw-richtlijn: “Als „Steuerpflichtiger” gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. (...)”. Duitse tekst art. 11 Btw-richtlijn: “(...) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. (...)”.

110. Franse tekst art. 9 lid 1 Btw-richtlijn: “Est considéré comme «assujetti» quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quelle que soient les buts ou les résultats de cette activité. (...)” Franse tekst art. 11 Btw-richtlijn: “(...) chaque État →

Spaanse¹¹¹ tekst van de Btw-richtlijn in art. 9 lid 1 (begrip belastingplichtige) een andere term wordt gebruikt dan in art. 11 (begrip fiscale eenheid). In art. 9 lid 1 Btw-richtlijn wordt in de Nederlandse, respectievelijk Duitse, Franse en Spaanse tekst gesproken over “eenieder”, “wer”, “quiconque”, “quienes”. In art. 11 Btw-richtlijn wordt gesproken over “personen”, “personas”, “les personnes”, respectievelijk “las personas”. In de Engelse¹¹² tekst is dit verschil evenwel niet aanwezig. Daar wordt in art. 9 lid 1 gesproken over: “any person” en in art. 11 over “any persons”. Alle taalversies van de Btw-richtlijn zijn echter even authentiek.¹¹³ Reeds de rechtsvormneutraliteit (zie deel I, hoofdstuk 7) gebiedt mijns inziens evenwel, dat dergelijke subjecten tot een fiscale eenheid kunnen behoren. Een bevestiging dat andere (rechts)subjecten dan natuurlijke personen en rechtspersonen tot een fiscale eenheid kunnen behoren, is te vinden in het arrest van het HvJ EG in de zaak Heerma. Op voorspraak van A-G Cosmas overwoog het HvJ EG in deze zaak dat het niet in kon gaan op de vraag of er tussen de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid (in casu een maatschap) en de vennoot, een fiscale eenheid bestond, omdat de Nederlandse regering dit niet aan de orde had gesteld.¹¹⁴ Indien het HvJ EG van oordeel was geweest dat een fiscale eenheid tussen vennoot en vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid onbestaanbaar is, ligt het voor de hand dat het HvJ EG deze overweging achterwege had gelaten. Ook A-G Van Hilten meent dat de term “personen” in art. 4 lid 4 Zesde richtlijn (thans art. 10 en art. 11 Btw-richtlijn) “met enige flexibiliteit” gelezen moet worden. In de literatuur is weinig aandacht besteed aan de vraag of andere rechtssubjecten dan natuurlijke personen en rechtspersonen in een fiscale eenheid kunnen worden

→ membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. (...)”.

111. Spaanse tekst art. 9 lid 1 Btw-richtlijn: “Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. (...)”. Spaanse tekst art. 11 Btw-richtlijn: “cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. (...)”.

112. Engelse tekst art. 9 lid 1 Btw-richtlijn: ‘Taxable person’ shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity. (...)’. Engelse tekst art. 11 Btw-richtlijn: “(...) each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links. (...)”.

113. Hoewel een interpretatie van een bepaling in de Btw-richtlijn of een begrip daaruit in beginsel niet kan worden gemaakt op basis van één taalversie, kan het zo zijn dat één taalversie het doel en strekking van een bepaling of begrip het beste weergeeft, en om die reden dan de voorkeur geniet. Zie: HvJ EG 5 december 1967, nr. 19/67 (Van der Vecht), Jur. 1967, blz. 432, HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-372/88 (Milk Marketing Board / Cricket St. Thomas Estate), Jur. 1990, blz. I-01345, r.o. 19, HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30, r.o. 33. Vgl. A. van Dongen, De harmonisatie van de btw (diss.), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007, blz. 266.

114. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 20 en 21. Zie ook: Conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 22.

opgenomen. Van Kesteren heeft evenwel betoogd dat personenvennootschappen (zonder rechtspersoonlijkheid) tot een fiscale eenheid moeten kunnen behoren.¹¹⁵

14.4.2 *De fiscale eenheid in de Wet OB: het begrip “lichamen in de zin van de AWR”*

Art. 7 lid 4 Wet OB bepaalt dat natuurlijke personen en “lichamen in de zin van de AWR” onder voorwaarden deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Met “lichamen” in de zin van de AWR worden bedoeld:

*“verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke lichamen en doelvermogens”.*¹¹⁶

Door middel van de voorgestelde aanpassing van art. 2 lid 1 onderdeel b AWR in verband met het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW, worden “vennootschappen”, zowel personenvennootschappen met, als zonder rechtspersoonlijkheid, onder het begrip “lichamen” geschaard.¹¹⁷ In Nederland kunnen vennootschappen dus onder de vigore van titel 7.13 BW, net als nu het geval is, deel uitmaken van een fiscale eenheid btw, zelfs wanneer zij geen rechtspersoonlijkheid bezitten.¹¹⁸ De Wet OB staat aldus niet in de weg aan een fiscale eenheid waarin een personenvennootschap is opgenomen.¹¹⁹ Er is echter geen jurisprudentie bekend die bevestigt dat personenvennootschappen in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen.

Beleggingsfondsen, die niet als personenvennootschap zijn aan te merken (zie deel IV, hoofdstuk 23), en andere feitelijke samenwerkingsverbanden (zie deel IV, hoofdstuk 24) zijn mijns inziens echter in Nederland niet uitgesloten van opname in een fiscale eenheid (mits zij aan de overige vereisten voor de vorming van een fiscale eenheid voldoen), omdat zij te beschouwen zijn als “doelvermogens”.

Er bestaat geen wettelijke definitie van het begrip “doelvermogen”.¹²⁰ De term “doelvermogen” van art. 2 lid 1 onderdeel b AWR is ontleend aan art. 15 lid 1 van de

115. H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 3-7.

116. Art. 2 lid 1 onderdeel b AWR.

117. Hoofdstuk 4, art. 1 wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13.

118. Zie over de mogelijke gevolgen van de inwerkingtreding van titel 7.13 voor bestaande fiscale eenheden: deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.3.3.

119. In dezelfde zin: H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 3. Onduidelijk is echter of een vereniging die zich moeit in het beheer van (dochter)vennootschappen waarvan zij de meerderheid van de aandelen, inclusief de zeggenschap heeft, met een beroep op de zogenoemde holdingresolutie opgenomen kan worden in een fiscale eenheid met die dochtervennootschap. Zie: besluit van 18 februari 1991, nr. VB 91/347, V-N 1991, blz. 715 (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot zgn. houdstermaatschappijen en het houden van aandelen in het algemeen), R.W.F. Hendriks, De stichting in concernverband (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1994, blz. 326 en 327 toont zich voorstander van de opname van moeiende stichtingen in een fiscale eenheid op grond van de holdingresolutie. Er zijn mijns inziens onvoldoende aanknopingspunten om voor verenigingen in een topositie op dit punt andere regels te hanteren dan voor (top)houdstervennootschappen.

120. E.J.W. Heithuis, R.P. van den Dool e.a., Compendium van de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 29

Wet op de economische delicten.¹²¹ Het betreft een vermogen, bijeengebracht tot een bepaald doel, zonder dat voor het beheer daarvan een statuut of reglement is vastgesteld. Uit de zogenoemde “trustarresten” blijkt dat naar het oordeel van de Hoge Raad met het begrip “doelvermogen” bedoeld wordt een:

“(...) tot een bepaald doel afgezonderd vermogen, dat niet kan worden opgevat als vormende, onderscheidenlijk toebehorende aan, een (rechts)persoon en wordt behandeld als een zelfstandige fiscale entiteit.”¹²²

Niet als personenvennootschappen aan te merken beleggingsfondsen (fondsen “sui generis”, waaronder fondsen voor gemene rekening) vallen mijns inziens voor de heffing van btw, al dan niet via richtlijnconforme uitleg, onder het begrip “doelvermogen”. Hetzelfde geldt mijns inziens voor feitelijke samenwerkingsverbanden. Aldus zijn deze rechtsvormen te beschouwen als lichamen in de zin van de AWR. Bijgevolg kunnen zij, mits aan de overige voorwaarden daarvoor is voldaan, behoren tot een fiscale eenheid. De Btw-richtlijn en de Wet OB vertonen wat betreft dit aspect van de fiscale eenheid materieel geen verschillen.

14.4.3 **Niet-belastingplichtige contractuele samenwerkingsverbanden in de fiscale eenheid**

Art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) laat de mogelijkheid open dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid kunnen behoren.¹²³ Op grond van art. 7 lid 4 Wet OB kunnen in Nederland uitsluitend ondernemers (belastingplichtigen) deel uitmaken van een fiscale eenheid.¹²⁴

Met Van Norden meen ik dat de concerngedachte die ten grondslag ligt aan het instituut van de fiscale eenheid, niet tot de conclusie dwingt dat de eventuele onderdelen

121. L.A. de Blieck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 30.

122. HR 18 november 1998, nr. 31 756, BNB 1999/35, r.o. 3.9, HR 18 november 1998, nr. 31 758, BNB 1999/36, r.o. 3.9 en HR 18 november 1998, nr. 31 759, BNB 1999/37, r.o. 3.10.

123. Vgl. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 47, J.M.F. Finkensieper, *Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting*, WFR 1989/5860, blz. 353, B.J.M. Terra, ‘De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief’ in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 135, D.B. Bijl, *De houdstermaatschappij in de omzetbelasting*, WFR 1991/5977, blz. 1307, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 198, R.W.F. van Brederode, *Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting*, WFR 1994/6112, blz. 1066 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 203. In andere zin: C.L. van Lindonk, *De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen* (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1990, blz. 300.

124. In 1980 oordeelde de Hoge Raad nog dat ook niet-ondernemers (niet-belastingplichtigen) deel uit konden maken van een fiscale eenheid (HR 10 december 1980, nr. 19 627, BNB 1981/44). In HR 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203 oordeelde de Hoge Raad echter dat uitsluitend ondernemers (belastingplichtigen) deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Een uitzondering geldt ten aanzien van moeiende houdstervennootschappen die op basis van de holdingresolutie deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid.

ervan belastingplichtigen moeten zijn.¹²⁵ Er zijn mijns inziens geen principiële bezwaren tegen het opnemen van niet-belastingplichtigen in een fiscale eenheid, indien deze niet-belastingplichtigen onderdeel uitmaken van een concern en daarbinnen een economische functie vervullen (zoals een niet-belastingplichtige, moeiende houdsterverenootschap).¹²⁶ In gevallen waarin een niet-belastingplichtige geen economische functie uitoefent binnen het concern of samenwerkingsverband van andere, belastingplichtige entiteiten, ligt uitsluiting van een fiscale eenheid meer voor de hand.

Het is echter de vraag of Nederland, met het beperken van de fiscale eenheid tot belastingplichtigen, de bevoegdheid van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) heeft overschreden en / of Nederland de doelstellingen en algemene beginselen van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn), met name dat van de neutraliteit, heeft geëerbiedigd.

Het komt mij voor, dat de lidstaten in het kader van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) beschikken over een ruime beoordelingsmarge, vanwege het facultatieve karakter ervan. Naar het oordeel van het HvJ EG brengt een keuzemogelijkheid voor lidstaten met zich mee dat lidstaten dan ook het recht bezitten de omvang van dit recht te beperken of het af te schaffen.¹²⁷ Zo brengt de bevoegdheid, die lidstaten hebben, om toe te staan dat belastingplichtigen het recht hebben om voor belastingheffing op de verhuur van onroerende goederen te kiezen, met zich mee, dat de lidstaten de omvang van dat keuzerecht van belastingplichtigen vervolgens kunnen beperken of af kunnen schaffen.¹²⁸ Desalniettemin mogen zij de aard van de geboden keuze niet wezenlijk wijzigen.¹²⁹ Bovendien moeten zij de doelstellingen en algemene beginselen van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) eerbiedigen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit.¹³⁰ Mijns inziens gelden dezelfde uitgangspunten met betrekking tot de keuze die art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) lidstaten biedt. Van Norden meent in dat verband dat lidstaten nadere voorwaarden mogen stellen aan een fiscale eenheid, ook al is dit vanuit de gedachte dat de btw een communautaire grondslag kent niet wenselijk.¹³¹ Ik deel zijn opvat-

125. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 204.

126. In dezelfde zin: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 204 en O. Henkew, *Financial Activities in European VAT* (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, blz. 193.

127. HvJ EG 29 april 2004, nrs. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260, r.o. 66 en Vgl. HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04, (Turn- und Sportunion Waldburg), NTFR 2006/89, r.o. 27.

128. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396, r.o. 56 en HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04, (Turn- und Sportunion Waldburg), NTFR 2006/89, r.o. 30.

129. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396. In dezelfde zin: D.B. Bijl, noot onder HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, G.J. van Norden, *Fiscale eenheid in de BTW uitgebreid*, WFR 2002/6502, blz. 1545 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 198.

130. HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396, r.o. 56 en HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04, (Turn- und Sportunion Waldburg), NTFR 2006/89, r.o. 31.

131. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 199 en blz. 202.

ting dat het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1991 erop duidt dat lidstaten nadere voorwaarden en beperkingen kunnen verbinden aan de fiscale eenheid (de Hoge Raad oordeelde dat de richtlijn voldoende ruimte bood om voor stichtingen een ander criterium voor de financiële verwevenheid mag worden aangelegd dan voor kapitaalsvennootschappen; lidstaten mogen, maar hoeven niet een fiscale eenheid toe te staan).¹³² Daarbij teken ik echter aan dat het beginsel van neutraliteit, dat een van de begrenzings van de uitoefening van de keuzemogelijkheid vormt, met zich meebrengt dat een onderscheid dat is ingegeven door het verschil in rechtsvorm, zo klein mogelijk moet worden gehouden (zie deel IV, hoofdstuk 24). Toch meen ik dat Nederland de bevoegdheden van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) niet heeft overschreden door niet-belastingplichtigen van de fiscale eenheid uit te sluiten.¹³³ Het uitsluiten van niet-belastingplichtigen, leidt mijns inziens niet snel tot een verstoring van de neutraliteit. Belastingplichtigen bevinden zich nu eenmaal in een andere positie dan niet-belastingplichtigen. Volledigheids halve merk ik op dat op grond van art. 11 Btw-richtlijn, laatste volzin (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) lidstaten de mogelijkheid biedt de fiscale eenheid, om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de fiscale eenheid te voorkomen, verder te beperken, zonder dat zij zich aan bijvoorbeeld de begrenzings door de fiscale neutraliteit hoeven te storen. De opstellers van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) laten kennelijk het belang van het tegengaan van belastingfraude en -ontwijking zwaarder wegen dan de beginselen waarop het btw-stelsel is gebaseerd. Het is mijns inziens echter niet op voorhand gezegd dat het opnemen van niet-belastingplichtigen een reëel gevaar van belastingfraude en -ontwijking met zich meebrengt. Uitsluiting van niet-belastingplichtigen van de fiscale eenheid op grond van de laatste volzin van art. 11 Btw-richtlijn lijkt daarmee niet voor de hand te liggen.

14.4.4 *Méer dan twee contractuele samenwerkingsverbanden in een fiscale eenheid*

Voor wat betreft kapitaalsvennootschappen staat buiten twijfel dat een fiscale eenheid *met meer dan twee* kapitaalsvennootschappen mogelijk is. Minder duidelijk is dit ten aanzien van andere lichamen in de zin van de AWR. De Hoge Raad overwoog in het arrest van 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241 dat voor de financiële verwevenheid van stichtingen noodzakelijk is dat de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene *lichaam* rechtstreeks afhankelijk zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed zijn op de financiële positie van het andere *lichaam*. Het criterium van rechtstreekse afhankelijkheid en het gegeven dat de Hoge Raad spreekt over lichaam, in plaats van over lichamen, terwijl het in genoemde zaak om drie stichtingen ging, lijkt erop te duiden dat de Hoge Raad niet op voorhand een fiscale eenheid tussen meer dan twee stichtingen mogelijk acht.¹³⁴ Toch heeft de Hoge Raad in het-

132. HR 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115.

133. In dezelfde zin: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 205. Anders: O. Henkew, *Financial Activities in European VAT* (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, blz. 194–195.

134. In dezelfde zin: J. Reugebrink, noot onder HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241 en M.E. van Hilten, *Stichtingen en (in?) de fiscale eenheid*, BtwBrief 1991, nr. 1, blz. 15.

zelfde arrest de zaak terugverwezen naar het Hof 's-Gravenhage met als verwijzings-opdracht aan het Hof te onderzoeken of tussen de *drie* stichtingen in casu een fiscale eenheid mogelijk was. Was de Hoge Raad van oordeel geweest dat een fiscale eenheid tussen meer dan twee stichtingen niet mogelijk is, dan had de Hoge Raad de zaak zelf af kunnen doen. Dit duidt er mijns inziens op dat de Hoge Raad een fiscale eenheid tussen meer dan twee stichtingen wél mogelijk acht.

De tekst van de Btw-richtlijn en de tekst van de Wet OB staan niet in de weg aan een fiscale eenheid tussen meer dan twee lichamen. Ten principale zie ik ook geen valide redenen om de fiscale eenheid tussen andere lichamen dan kapitaalsvennootschappen te beperken tot maximaal twee. Ik houd er dan ook op dat een fiscale eenheid tussen twee of meer niet-rechtspersoonlijkheid bezittende contractuele samenwerkingsverbanden (zoals personenvennootschappen¹³⁵) in beginsel mogelijk moet zijn. Slechts de wijze waarop bij personenvennootschappen (en bij andere lichamen in de zin van de AWR dan kapitaalsvennootschappen) invulling moet worden gegeven aan de verwevenheidseisen, roept mijns inziens vragen op. Die vragen spelen met name, indien een personenvennootschap (of een ander lichaam in de zin van de AWR dan een kapitaalsvennootschap) zich in een “ondergeordende” positie bevindt binnen een concern. In deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.4 ga ik hier nader op in.

14.4.5 De toepassing van de verwevenheidseisen in het geval van contractuele samenwerkingsverbanden

Traditioneel worden in Nederland de verwevenheidseisen voor een fiscale eenheid btw afzonderlijk van elkaar beoordeeld. A-G Van Hilten pleit, in navolging van Van Norden, evenwel voor een “complexbenadering”.¹³⁶ Vooral nog moet echter op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad worden uitgegaan van een individuele beoordeling van de verwevenheidseisen. Aan de financiële verwevenheidseis bij kapitaalsvennootschappen is door de Hoge Raad de invulling gegeven dat ten minste de meerderheid van de aandelen – daaronder begrepen de zeggenschap – middellijk of onmiddellijk – in dezelfde handen moet zijn.¹³⁷ Voor stichtingen wordt op basis van de rechtspraak van de Hoge Raad geëist dat de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk moeten zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed moeten zijn op de financiële positie van het andere lichaam.¹³⁸ Met betrekking tot de als entiteit (belastingplichtige) aan te merken contractuele samenwerkingsverbanden zijn nog niet expliciet criteria vastgesteld in de jurisprudentie. A-G Van Hilten is van mening dat de wijze waarop Nederland aan de eis van financiële verwevenheid bij andere rechtspersonen dan die met een in aan-

135. Bedacht moet worden dat met het begrip “rechtspersoon” buiten de voorgestelde titel 7.13 BW niet de OVR of CVR worden bedoeld, voor zover niet anders blijkt.

136. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 225 en Conclusie van A-G Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, V-N 2008/47.20.

137. HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

138. HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, r.o. 4.3.

delen verdeeld kapitaal, op gespannen voet staat met art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn).¹³⁹ In deel IV, hoofdstuk 24, over personenvennootschappen ga ik hier nader op in. Voor wat betreft de eis van de economische verbondenheid geldt dat daarvan sprake is indien de activiteiten van de potentiële onderdelen van een fiscale eenheid in hoofdzaak strekken tot verwezenlijking van hetzelfde economische doel.¹⁴⁰ Dat is het geval indien de potentiële onderdelen van de fiscale eenheid een gemeenschappelijke klantenkring bedienen¹⁴¹, of de activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak¹⁴² ten behoeve van het andere onderdeel worden uitgeoefend. De eis van economische verwevenheid lijkt geen bijzondere moeilijkheden met zich meebrengen indien (één of meer van) de potentiële onderdelen als entiteiten aan te merken contractuele samenwerkingsverbanden zijn. Hetzelfde geldt met betrekking tot de eis van verbondenheid in organisatorisch opzicht. Van organisatorische verwevenheid is sprake, indien de potentiële onderdelen van een fiscale eenheid onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding staan, dan wel de leiding van het ene onderdeel feitelijk ondergeschikt is ten opzichte van die van de andere.¹⁴³ Het moet gaan om feitelijke leiding, gegeven door dezelfde (groep van) personen.¹⁴⁴ Volledigheidshalve merk ik op dat een beschikking van de inspecteur geen constitutief vereiste meer is voor de vorming van een fiscale eenheid.¹⁴⁵

14.5 **Handelingen in de besloten of eigen kring, (geen) handelingen in het maatschappelijk of economisch verkeer**

14.5.1 *Inleiding*

In ons nationale recht wordt wel verondersteld dat wanneer handelingen plaatsvinden in de besloten kring of de eigen kring, dan wel plaatsvinden buiten het maatschappelijk of economisch verkeer, de handelingen onbelastbaar zijn. Deze begrippen zijn echter afkomstig uit jurisprudentie met betrekking tot het Besluit op de Omzetbelasting 1940¹⁴⁶ en de Wet op de Omzetbelasting 1954.¹⁴⁷ Beide zijn cumulatieve cascdestelsels, waarin aan het begrip “ondernemer” (belastingplichtige) een beperktere werking wordt toegekend dan in het huidige btw-stelsel.

139. Conclusie van A-G Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, V-N 2008/47.20.

140. HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

141. Van verbondenheid in economisch opzicht is ook sprake indien de beoogde onderdelen van de fiscale eenheid zich richten op dezelfde potentiële klanten. Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129.

142. Met “in hoofdzaak” wordt in de btw meer dan vijftig procent bedoeld, en niet – zoals in andere deelgebieden van het fiscale recht gebruikelijk is – meer dan zeventig procent bedoeld.

143. HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

144. HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

145. HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230, FED 2005/121, HR 27 januari 2006, nr. 41 316, BNB 2006/312 en HR 9 juni 2006, nr. 42 426, BNB 2006/313.

146. Op grond van art. 3 lid 1 onderdeel 1 Besluit op de Omzetbelasting 1940 werd als ondernemer aangemerkt: “ieder die hier te lande een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent”.

147. Art. 6 lid 1 Wet op de Omzetbelasting 1954 bepaalde dat onder “ondernemer” werd verstaan: “ieder die een beroep of bedrijf zelfstandig uitoefent”.

De begrippen “besloten kring” en “eigen kring” zijn van oudsher tegenhangers van de begrippen “maatschappelijk verkeer” en “economisch verkeer”.¹⁴⁸ Wanneer een handeling in de besloten kring of in de eigen kring plaatsvond, werd hij verondersteld niet plaats te vinden in het maatschappelijk verkeer of in het economisch verkeer. Het handelen in het maatschappelijk / economisch verkeer hield enerzijds verband met het begrip “ieder” en anderzijds verband met het begrip “bedrijf” van art. 7 lid 1 Wet OB (vgl. art. 3 lid 1 Besluit op de Omzetbelasting 1940 en art. 6 lid 1 Wet op de Omzetbelasting 1954).

In de jurisprudentie en in de literatuur zijn geen duidelijke omschrijvingen te vinden van de bedoelde begrippen. Het lijkt er zelfs sterk op dat begrippen zoals besloten kring en eigen kring door elkaar heen werden gebruikt. Het begrip “maatschappelijk verkeer” is langzamerhand op de achtergrond geraakt en vervangen door het begrip “economisch verkeer”. Als gevolg van het onzuivere gebruik van de begrippen is het niet mogelijk precies te duiden wat de functie van elk afzonderlijk begrip is. Wel is het mogelijk aan te geven wat de functie van het begrippenapparaat als geheel was.

14.5.2 *Functies van de begrippen “maatschappelijk verkeer” en “economisch verkeer”, “besloten kring” en “eigen kring”*

Het hier aan de orde zijnde begrippenapparaat had de volgende functies:

1. Het van de belastingheffing uitsluiten van particulieren die voor eigen gebruik goederen vervaardigen of diensten verrichten;
 - a. Handelingen in de gezinssfeer buiten de heffing laten;
 - b. Handelingen in met de gezinssfeer te vergelijken gemeenschappen buiten de heffing laten;
2. Het van de belastingheffing uitsluiten van handelingen in de hobbysfeer;
3. Het van de belastingheffing uitsluiten van incidentele handelingen;
4. Het van de belastingheffing uitsluiten van interne bedrijfshandelingen;
 - a. Handelingen die samenwerkende participanten verrichten in het kader van een als entiteit aan te merken samenwerkingsverband buiten de heffing laten;
 - b. Handelingen die onderdelen van een fiscale eenheid onderling verrichten buiten de heffing laten;
4. Het van de belastingheffing uitsluiten van handelingen om niet.

Ik merk op dat in de jurisprudentie gevallen te vinden zijn waarin met de aan de orde zijnde begrippen gelijktijdig verschillende functies werden vervuld. Zo kwam het voor dat met het begrip maatschappelijk verkeer tegelijkertijd werd beoordeeld of handelingen binnen een besloten kring werden verricht en of zij een incidenteel karakter hadden.¹⁴⁹ De functies werden niet altijd duidelijk van elkaar onderscheiden.

148. Zie onder meer: TC 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87. Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.4.

149. Zie bijvoorbeeld: TC 19 september 1950, BNB B 9109.

14.5.2.1 *Handelingen van particulieren in de gezinssfeer en op gezinshuishoudingen gelijkende huishoudingen*

Het begrip “ondernemer” van art. 7 lid 1 Wet OB (vgl. art. 9 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn) is zo ruim dat daaronder leden van een gezin vallen, die over en weer handelingen jegens elkaar verrichten. Wanneer de één dagelijks de afwas doet, opdat de ander wekelijks het huis stofzuigt, dan zijn strikt genomen hierin diensten over en weer te onderkennen. De ene dienst vormt dan de vergoeding in natura voor de andere dienst. Deze consequentie werd en wordt (terecht) niet wenselijk geacht.

De definitie van het begrip “ondernemer” week in het Besluit op de Omzetbelasting 1940 en de Wet op de Omzetbelasting 1954 nauwelijks af van het begrip “ondernemer” in de huidige Wet OB. Aan het ondernemerschap werd onder andere de eis gesteld dat van een “bedrijf” sprake was. Ter invulling van het begrip “bedrijf” werd aangesloten bij de in de economie gebruikelijk omschrijving daarvan.¹⁵⁰ In de uitspraak van 6 december 1955 vatte de Tariefcommissie haar jurisprudentie op dit punt samen en gaf een definitie van het begrip “bedrijf”. De Tariefcommissie overwoog:

“O. dat de TC blijkens haar jurisprudentie als criteria voor de bedrijfsuitoefening heeft aangenomen, dat er moet zijn een organisatie van kapitaal en arbeid, waarmede in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften worden bevredigd, terwijl er tevens een deelneming aan het maatschappelijk verkeer moet zijn;”¹⁵¹

De Tariefcommissie legde dus onder meer de toets aan of er 1) een deelneming was aan het maatschappelijk verkeer en 2) of er “in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften” werden bevredigd. Wanneer binnen een besloten (of eigen) kring werd gehandeld, werd verondersteld dat er geen deelneming was aan het maatschappelijk verkeer, en dat dus geen sprake was van ondernemerschap. Met behulp van de besloten-of-eigen-kring-gedachte wist de Tariefcommissie particulieren die voor eigen gebruik goederen vervaardigen of diensten verrichten buiten de heffing te houden. Opgemerkt zij dat de begrippen “besloten kring” en “eigen kring” niet zelden als synoniemen gehanteerd worden.¹⁵² Aan de begrippen wordt echter niet in alle gevallen dezelfde betekenis gegeven. Soms verwijzen de termen naar het uitslui-

150. C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 87.

151. TC 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87.

152. Zie bijvoorbeeld: HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34: “Met zijn overweging dat belanghebbende, voor zover zij ten behoeve van haar leden tegen vergoeding diensten verricht, daarbij niet optreedt binnen een *besloten kring* (cursivering AvD), 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* (cursivering AvD) behoren. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste opvatting omtrent genoemde wetsbepalingen en is evenmin ongenoegzaam of onbegrijpelijk gemotiveerd”.

ten van interne bedrijfshandelingen van de heffing, en soms naar het uitsluiten van handelingen in de gezinssfeer en op gezinshuishoudingen gelijkende huishoudingen. Omdat de Tariefcommissie het begrip “besloten kring” oorspronkelijk gebruikte om handelingen in de gezinssfeer en op gezinshuishoudingen gelijkende huishoudingen buiten de heffing te laten, reserveer ik deze betekenis voor het begrip “besloten kring”.

De voorbeelden in de jurisprudentie van het aanwezig zijn van een besloten kring zijn schaars, en zijn alle gedateerd.¹⁵³ Voor zover ik heb kunnen nagaan, is onder de werking van de Wet OB (het btw-stelsel) nog nooit geoordeeld dat sprake was van een besloten kring. Uit de jurisprudentie van de Tariefcommissie kan worden afgeleid dat gezinshuishoudingen in ieder geval kunnen worden beschouwd als besloten kringen. Vanwege de gelijkenis met een gezinshuishouding werd ook van bepaalde, gesloten kloostergemeenschappen aangenomen dat zij besloten kringen vormen.¹⁵⁴

In de nationale jurisprudentie en in de nationale literatuur is de vraag aan de orde gesteld of buiten gezinshuishoudingen en gesloten kloostergemeenschappen besloten kringen denkbaar zijn. Met name is de vraag gesteld of de handelingen die verenigingen met een gesloten karakter jegens hun leden verrichten onbelastbaar zijn, omdat ze in een besloten kring worden verricht.¹⁵⁵ Om vast te stellen of sprake is van een zodanig gesloten karakter dat sprake is van een besloten kring, is volgens vaste jurisprudentie vereist dat toetreding door derden tot de kring onmogelijk, of vrijwel onmogelijk is.¹⁵⁶ Het stellen van voorwaarden aan de toetreding tot de kring¹⁵⁷, of de eis dat een bestuur moet beslissen over toelating¹⁵⁸ maakt nog niet dat deze kring een besloten kring is.¹⁵⁹ In de literatuur is daaraan de conclusie ver-

153. Zaken waarin een besloten kring aanwezig werd geacht: TC 26 juli 1943, nr. 2793 O, B.br.O. 214 (Seminarie), TC 15 mei 1944, nr. 3061 O, B.br.O. 259 (Centrale worstmakerij), TC 27 mei 1946, nr. 3195 O, B.br.O. 329, TC 1 april 1946, nr. 3164 O, B.br.O. 318, TC 27 januari 1947, nr. 3221 O, B.br.O. 359 (Concern als ondernemer), TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245, TC 17 augustus 1964, nr. 9548 O, BNB 1965/105.

154. TC 8 juni 1953, nr. 7132 O, BNB 1953/244. Vgl. C.P. Tuk, *Wetgeving op de omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 1959, blz. 47 en J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting, FED*, Deventer, 1990 (Zesde druk), blz. 81.

155. Zie onder meer: TC 19 september 1950, BNB B 9109.

156. Zie bijvoorbeeld: TC 28 april 1964, nr. 9735 O, BNB 1964/260, TC 17 december 1963, nr. 9498 O, BNB 1964/102, TC 13 januari 1964, nr. 9694 O, BNB 1964/128, TC 29 april 1969, nr. 10 263 O, BNB 1970/40, TC 3 maart 1970, nr. 10 364 O, BNB 1970/137, HR 24 februari 1988, nr. 23 970, BNB 1988/134 (Omdat een ieder dagelijks kon toetreden tot een beleggingsfonds, werd het beleggingsfonds niet als een besloten kring aangemerkt. De beheersactiviteiten werden geacht in het maatschappelijk verkeer plaats te vinden).

157. Zie bijvoorbeeld: TC 17 februari 1964, nr. 9654 O, BNB 1964/200 over een vereniging van Rooms-katholieke jongeren die in beschermd verband de danskunst wensden te leren en te beoefenen. De eisen dat de leden praktiserend Rooms-katholiek moesten zijn, ongehuwd moesten zijn en bovendien een bepaalde leeftijd moesten hebben was niet voldoende om een besloten kring aanwezig te achten.

158. HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34 en HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 (Studentenvereniging).

159. Vgl. HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 (Studentenvereniging).

bonden dat de besloten kring gedachte beperkt is tot die van de gezinshuishouding en daarop gelijkende samenlevingsvormen.¹⁶⁰ Slechts in oude jurisprudentie, die betrekking heeft op het cumulatief cascdestelsel, is een enkele keer de verhouding vereniging-lid en de verhouding coöperatie-lid als een besloten kring aangemerkt.¹⁶¹ Uit latere jurisprudentie, die ook betrekking heeft op het cumulatief cascdestelsel, volgt dat de verhoudingen maat-maatschap, vereniging-lid en coöperatie-lid¹⁶² niet, althans niet snel, als besloten kring kunnen worden aangemerkt. In de ondernemerssfeer is nog nooit een besloten kring, en daarmee een optreden buiten het maatschappelijk verkeer aanwezig geacht.¹⁶³ Geconcludeerd kan worden dat slechts gezinshuishoudingen en daarmee vergelijkbare samenlevingsvormen besloten kringen vormen. In de ondernemerssfeer komen besloten kringen niet voor.¹⁶⁴

14.5.2.2 Handelingen in de hobbysfeer

In de uitleg die de Tariefcommissie aan het begrip “bedrijf” gaf, moest, zo blijkt uit hetgeen ik in paragraaf 14.5.2.1 heb weergegeven, dat er een deelneming aan het maatschappelijk verkeer moet zijn. Met het verrichten van activiteiten in de hobbysfeer werd er naar het oordeel van de Tariefcommissie niet gestreefd naar deelne-

160. E.M. Vrouwenfelder, Wel de lusten, niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk! WFR 1996/6208, blz. 1147

161. TC 1 april 1946, nr. 3164 O, B.br.O. 318 en TC 27 mei 1946, nr. 3195 O, B.br.O. 329.

162. Zie bijvoorbeeld: TC 28 januari 1958, nr. 8426 O, BNB 1958/144, TC 30 oktober 1961, nr. 9332 O, BNB 1962/168, TC 17 september 1962, nr. 9523 O, BNB 1963/17, TC 27 augustus 1963, nr. 9604 O, BNB 1964/11, TC 13 januari 1964, nr. 9694 O, BNB 1964/128 (de Tariefcommissie sprak van een “besloten groep”, die overigens niet aanwezig was tussen een coöperatieve “sproeivereniging” en de leden ervan), TC 2 november 1964, nr. 9789 O, BNB 1965/73, TC 16 augustus 1965, nr. 9974 O, BNB 1965/282, TC 10 april 1967, nr. 10 019 O, BNB 1967/173 (geen besloten kring tussen een maat en zijn maatschap), TC 6 mei 1968, nr. 10 201 O, BNB 1968/229 (geen interne bedrijfshandelingen in de relatie van een vennoot en zijn commanditaire vennootschap), TC 15 april 1969, nr. 10 385 O, BNB 1969/160, TC 3 maart 1970, nr. 10 364 O, BNB 1970/137, TC 29 april 1969, nr. 10 263 O, BNB 1970/40, HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34 en HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 (Studentenvereniging). In de uitspraak van de Tariefcommissie van 17 augustus 1964 oordeelde de Tariefcommissie niet dat sprake was van een besloten kring. Het betrof een bijzondere situatie waarin een viertal groepen familieondernemingen een coöperatieve vereniging had opgericht. De Tariefcommissie liet zich niet uit over een eventuele besloten kring, maar oordeelde dat de coöperatieve vereniging niets anders was dan een organisatorisch kader waarbinnen de leden met elkaar overleg pleegden en die naar buiten het gezamenlijk optreden een eigen aanzien gaf, doch dat binnen het kader van de coöperatieve vereniging de werkzaamheden werden voorbereid en uitgevoerd door bestuurders en werknemers van de samenwerkende ondernemingen op eigen naam en voor eigen rekening. TC 17 augustus 1964, nr. 9548 O, BNB 1965/105.

163. Zie bijvoorbeeld: TC 18 december 1950, BNB B 8961, TC 26 november 1957, nr. 8601 O, BNB 1958/122, TC 12 februari 1963, nr. 9581 O, BNB 1963/155 (een “gesloten” kring van vijf turfstrooiselfabrikanten werd afwezig geacht), TC 24 juni 1963, nr. 9551 O, BNB 1963/28 en TC 19 oktober 1964, nr. 9762 O, BNB 1965/54.

164. Dit lijkt reeds te volgen uit TC 28 april 1964, nr. 9735 O, BNB 1964/260. Zie ook: C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 93.

ming aan het maatschappelijk verkeer.¹⁶⁵ De beoordeling van het streven naar deelneming aan het maatschappelijk verkeer bleek telkens een feitelijke aangelegenheid te zijn. De gerechtshoven plegen nog wel aan te sluiten bij deze toets. Een voorbeeld hiervan is Hof 's-Gravenhage waarin het Hof oordeelde dat de inkoop, ruil en verkoop van ansichtkaarten niet plaats vonden vanuit een geregeld en duurzaam streven om als handelaar in oude ansichtkaarten deel te nemen aan het maatschappelijke verkeer.¹⁶⁶

De Hoge Raad lijkt om de hobbysfeer van de ondernemerssfeer te onderscheiden veeleer aan te knopen bij het begrip “economische activiteit”. Zo bepaalde de Hoge Raad dat de verhuur van een uit liefhebberij aangekocht en opgeknapt jachtschip om zo de kosten te dekken, geen economische activiteit vormde, omdat deze activiteit ten opzichte van de ondernemersactiviteiten bijkomstig was.¹⁶⁷

14.5.2.3 *Incidente handelingen*

Zoals blijkt uit de in paragraaf 14.5.2.1 aangehaalde definitie die de Tariefcommissie hanteerde voor het begrip “bedrijf”, werd vereist dat sprake was van een duurzaam streven naar maatschappelijke behoeften. Hieruit werd afgeleid dat er een duurzaam streven naar deelneming aan het maatschappelijk verkeer moest zijn.¹⁶⁸ Incidentele handelingen werden dus geacht niet in het maatschappelijk (of later: economisch) verkeer plaats te vinden, en vielen aldus buiten de reikwijdte van de omzetbelasting.¹⁶⁹ In het btw-stelsel wordt aan het begrip “economische activiteit” ook de eis gesteld dat deze regelmatig, dat wil zeggen met een zekere duurzaamheid, wordt verricht (zie paragraaf 14.3.3).

14.5.2.4 *Interne bedrijfshandelingen*

In paragraaf 14.5.2.1 heb ik aangegeven dat de begrippen “besloten kring” en “eigen kring” als synoniemen van elkaar worden gebruikt, maar dat aan de begrippen niet zelden een verschillende betekenis wordt gegeven. Zij kunnen slaan op handelingen in een gezinssfeer en daarmee vergelijkbare sferen of op interne bedrijfshandelingen. Voor het begrip “eigen kring” reserveer ik de betekenis van “interne bedrijfshandelingen”.

In de rechtspraak van de Tariefcommissie is een ontwikkeling zichtbaar dat handelingen onbelastbaar werden geacht, indien zij binnen het kader van een entiteit

165. TC 6 november 1956, nr. 8305 O, BNB 1957/77 en TC 9 juni 1964, nr. 9742 O, BNB 1964/248. Zie ook: C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 94.

166. Hof 's-Gravenhage 6 april 1990, nr. 1471/89, V-N 1990, blz. 2453.

167. HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90.

168. C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 95.

169. Zie bijvoorbeeld: TC 19 september 1950, BNB B 9109.

plaatsvonden.¹⁷⁰ Interne bedrijfshandelingen werden geacht niet aan de omzetbelasting te zijn onderworpen.¹⁷¹ Zelfs bij “gemankeerde entiteiten” bleek de Tariefcommissie nog wel bereid om het maatschappelijk karakter van handelingen tussen de betrokken partijen afwezig te achten.¹⁷² Vaak ging het in de voorgelegde gevallen om stichtingen of verenigingen die handelingen voor een beperkte groep leden verrichtten, waarvoor de leden kostenbijdragen betaalden.¹⁷³ De Tariefcommissie ging dan na of de kostenbijdragen het karakter hadden van een “kostenomslag binnen de eigen kring” en niet dat van “een vergoeding voor diensten”. Halverwege de jaren zestig raakte het begrip “eigen kring” in ongebruik. De Tariefcommissie toetste met name of handelingen in het maatschappelijk verkeer hadden plaatsgevonden. Van een handelen in het maatschappelijk verkeer was naar het oordeel van de Tariefcommissie geen sprake, indien het handelingen tussen onderdelen van een fiscale eenheid betrof.¹⁷⁴

In het arrest van de Hoge Raad van 14 september 1988 haalde de Hoge Raad het begrip “eigen kring” weer van stal. De Hoge Raad overwoog:

“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

170. Zie bijvoorbeeld: TC 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87 en TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245. In TC 16 maart 1959, nr. 8820 O, BNB 1959/255 werd een “collectiviteit die voldoende ompaald is om haar in fiscale zin een rechtssubject te achten” niet aanwezig geacht. De handelingen vonden plaats in het maatschappelijk verkeer en werden niet als een “interne verrekening” aangemerkt. In TC 18 juni 1957, nr. 8502 O, BNB 1957/298 was van een intern handelen in het kader van een maatschap geen sprake, waardoor niet gezegd kon worden dat de handelingen een “maatschappelijk karakter ontberen”. Niet goed te plaatsen valt TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245. In die zaak werd een winkelierscomité als belastingplichtige aangemerkt. De bijdragen van de winkeliers aan het comité werden vervolgens als “kostenbijdragen in de eigen kring” beschouwd. Net zoveel “hoofdbrekens” (zie C.P. Tuk, noot onder BNB 1958/245) geeft TC 24 november 1959, nr. 8897 O, BNB 1960/73. Kostenbijdragen van winkeliers aan een winkeliersvereniging ten behoeve van een Sint-Nicolaasactie, werden als kostenbijdragen “in de eigen kring” aangemerkt. Beter te begrijpen is TC 17 oktober 1960, nr. 9195 O, BNB 1961/52 over een als ondernemer aangemerkte varkensfokvereniging (zonder rechtspersoonlijkheid) die prestaties verrichtte aan haar leden. Van een eigen kring tussen de vereniging en de leden was naar het oordeel van de Tariefcommissie kennelijk geen sprake.

171. TC 6 mei 1968, nr. 10 201 O, BNB 1968/229 (geen interne bedrijfshandelingen in de relatie van een vennoot en zijn commanditaire vennootschap).

172. Zie bijvoorbeeld: TC 9 november 1953, nr. 7299 O, BNB 1954/49, TC 14 mei 1957, nr. 8055 O, BNB 1957/263.

173. TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245, TC 16 maart 1959, nr. 8820 O, BNB 1959/255 en TC 24 november 1959, nr. 8897 O, BNB 1960/73.

174. TC 28 november 1961, nr. 9286 O, BNB 1962/112. In die zaak was overigens geen sprake van een fiscale eenheid.

wille van de daarmee gemoeide economische belangen, optreedt tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren”.¹⁷⁵

Het ging er in de onderhavige zaak om of twee met elkaar verweven subjecten tezamen als één belastingplichtige konden worden aangemerkt. Hoewel de betrokken partijen met elkaar waren verweven, waren zij niettemin voor de omzetbelasting als zelfstandige belastingplichtigen (ondernemers) aan te merken. De prestaties die zij over en weer verrichtten vonden *daarom* niet plaats in de eigen kring:

“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”.¹⁷⁶

Het aangehaalde arrest heeft de vraag opgeroepen in welke gevallen sprake is van een handelen tegenover personen die *wel* tot de eigen kring behoren.¹⁷⁷ Algemeen wordt aangenomen dat voor zover het rechtspersonen betreft, met het optreden tegenover personen die niet tot de eigen kring behoren alleen bedoeld wordt op handelingen binnen een fiscale eenheid.¹⁷⁸

175. HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 (Kosten voor gemene rekening), r.o. 4.3. Ik merk op dat wanneer de verkoop van aandelen door een moeiende houdstervennootschap enkel (dus zonder naar de rechtspraak van het HvJ EG te kijken) langs deze meetlat wordt gelegd, de conclusie voor de hand ligt dat deze verkoop een economische activiteit is. Er wordt immers jegens een persoon buiten de eigen kring opgetreden (de koper van de aandelen) en de verkoop geschiedt onmiskenbaar ter wille van een daarmee gemoeid economisch belang. Toch oordeelde de Hoge Raad op 14 maart 2003 (HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197) dat een dergelijke verkoop van aandelen niet kan worden aangemerkt als een economische activiteit. Daarbij verwees de Hoge Raad enkel naar rechtspraak van het HvJ EG en liet het de eigen rechtspraak buiten beschouwing. Voor wat betreft het recht op aftrek ter zake van de met de verkoop van de aandelen gepaard gaande kosten, oordeelde de Hoge Raad dat het algemene kosten betrof en dat er in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang was tussen de van derden betrokken diensten en de volledige bedrijfsactiviteiten van belanghebbende.

176. HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 (Kosten voor gemene rekening), r.o. 4.4.

177. Zie bijvoorbeeld: J.M.F. Finkensieper, noot onder HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 (Studentenvereniging).

178. M.E. van Hilten, aantekening bij HR 8 september 1993, nr. 28 849, FED 1993/785. In dezelfde zin: K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 166. Uit HR 27 november 1991, nr. 26 156, BNB 1992/60 kan worden opgemaakt dat diensten tussen afzonderlijke, tot hetzelfde concern behorende rechtspersonen in het “maatschappelijk verkeer” plaatsvinden, indien van een fiscale eenheid geen sprake is. Zie in dat verband ook HR 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223, waarin een bv een van een stichting te onderscheiden rechtspersoon was, van een fiscale eenheid geen sprake was en dat de handelingen van de bv jegens de stichting plaatsvonden “in het economisch verkeer”. Van gelijke strekking is HR 8 september 1993, nr. 28 849, BNB 1993/306 over een management-bv die handelingen verrichtte jegens een voorheen tot een fiscale eenheid behorende kapitaalvennootschap. De Hoge Raad oordeelde →

14.5.2.5 Handelingen om niet

Wanneer handelingen zonder vergoeding worden verricht, dan is daarvan in de jurisprudentie wel aangenomen dat zij niet in het economisch verkeer worden verricht, wanneer aan die handelingen elk economisch aspect ontbreekt. Alsdan is geen sprake van ondernemerschap. Wanneer een ondernemer naast handelingen om baat tevens handelingen om niet verricht, is het mogelijk dat de ondernemer een niet-ondernemersdeel kent. Dit is het geval indien de handelingen om baat en die om niet, niet “onderling van elkaar afhankelijk zijn”.¹⁷⁹ Als die afhankelijkheid ontbreekt, dan vinden de handelingen om niet volgens de Hoge Raad niet plaats “in het economisch verkeer”.

14.5.3 *Het belang van de begrippen maatschappelijk verkeer en economisch verkeer, besloten kring en eigen kring in het btw-stelsel*

14.5.3.1 *Het belang van het begrip “maatschappelijk verkeer” in het btw-stelsel*

In de jurisprudentie is een ontwikkeling te ontdekken, waarin het begrip “maatschappelijk verkeer” geleidelijk vervangen werd door “economisch verkeer”.¹⁸⁰ Vermoedelijk was de Hoge Raad van mening dat het begrip “economisch verkeer” beter aansloot bij het begrip “economische activiteiten” in art. 4 Zesde richtlijn (thans het begrip “economische activiteit” in art. 9 Btw-richtlijn).¹⁸¹ Uit meer recente jurispru-

→ met het Hof 's-Gravenhage dat de vennootschappen van elkaar te onderscheiden rechtspersonen waren en dat in de vaststelling dat de management-bv een bedrijf uitoefende, besloten lag dat de handelingen in het economisch verkeer plaatsvonden. Zie ook: HR 22 december 1993, nr. 29 317, BNB 1994/71 over een CV die van de vennoten (waaronder een gemeente) kon worden onderscheiden en met de verhuur van een gemeentehuis optrad “in het economisch verkeer”.

179. Zie bijvoorbeeld: HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (Zeehondencrèche), r.o. 3.4.

180. HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 (Kosten voor gemene rekening), HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34, HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 (Studentenvereniging), HR 8 november 2002, nr. 37 002, BNB 2003/47 (Consortium negen onderwijsinstellingen) en HR 16 mei 2003, nr. 38 027, BNB 2003/289. Zie ook: HR 5 oktober 2001, nr. 36 443, BNB 2002/29 (CURE), waarin aan het oordeel van het Hof dat geen sprake was van een economische activiteit geen afbreuk werd gedaan door het cassatiemiddel dat betoogde dat belanghebbende in de eigen kring had gehandeld, niet zelfstandig aan het maatschappelijk verkeer had deelgenomen en geen activiteiten in het economisch verkeer had verricht. TC 13 januari 1964, nr. 9694 O, BNB 1964/128, nog gewezen onder de Wet op de Omzetbelasting 1954 is een vreemde eend in de bijt. De Tariefcommissie overwoog dat “in het systeem van de wet de o.b. wordt geheven bij gelegenheid van bepaalde prestaties, welke worden verricht door de deelnemers in de productieve sector van het economisch ruilverkeer”. Vervolgens toetste de Tariefcommissie echter aan de criteria voor het begrip “bedrijf” en oordeelde dat sprake was van een zelfstandig optreden in het maatschappelijk verkeer. TC 7 februari 1966, nr. 9868 O, BNB 1966/139, is mijns inziens ook een uitzonderingsgeval. In die zaak gebruikte de Tariefcommissie het begrip “economisch verkeer” al als criterium voor het ondernemerschap voor een winkeliersvereniging die “propaganda” maakte voor haar leden.

181. In dezelfde zin: R.F.W. van Brederode, De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 199.

dentie blijkt dat het begrip “economisch verkeer” nog steeds in verband met het begrip “economische activiteit” moet worden gelezen:

“Dient artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus te worden uitgelegd dat indien een natuurlijk persoon als enige activiteit heeft het feitelijk uitvoeren van alle werkzaamheden die voortvloeien uit de activiteiten van een besloten vennootschap waarvan hijzelf enig bestuurder, enig aandeelhouder en enig “personeelslid” is, deze werkzaamheden geen economische activiteiten zijn omdat zij binnen het kader van het beheer en de vertegenwoordiging van de besloten vennootschap en derhalve niet in het economisch verkeer zijn verricht?”¹⁸²

In de Europese regelgeving en jurisprudentie komt het begrip “maatschappelijk verkeer”, anders dan in de context van “in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen”¹⁸³, in het geheel niet voor. In de nationale context is het begrip “maatschappelijk verkeer” goeddeels vervangen door het begrip “economisch verkeer”. Aan het begrip “maatschappelijk verkeer” komt hoe dan ook geen afzonderlijke functie meer toe.¹⁸⁴

Maar ook al zou het begrip niet zijn vervangen door het begrip “economisch verkeer”, dan nog zou het geen afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid vormen. Handelingen die niet in het maatschappelijk verkeer worden verricht, zijn immers niet als “economische activiteit” aan te merken. Niet in het maatschappelijk verkeer verrichte handelingen bevinden zich dus al op het eiland van onbelastbaarheid, dat wordt gevormd door de handelingen die geen economische activiteit zijn (zie paragraaf 14.3, over economische activiteiten).

14.5.3.2 Het belang van het begrip “economisch verkeer” in het btw-stelsel

Het begrip “economisch verkeer” dient er met name toe van activiteiten aan te geven of zij al dan niet “economisch” zijn. Slechts wanneer sprake is van een economische activiteit, kan worden voldaan aan de criteria die de Btw-richtlijn stelt voor het begrip belastingplichtige.

Het HvJ EG gebruikt het begrip “economisch verkeer” in verband met “absoluut verboden handelingen”. In de zaak Witzemann overwoog het HvJ EG dat de

*“(…) invoer van verdovende middelen die niet in de handel kunnen worden gebracht en niet in het economisch verkeer van de Gemeenschap kunnen worden gebracht, geen douaneschuld kan doen ontstaan”.*¹⁸⁵

182. Hof Amsterdam 28 augustus 2006, nr. 04/3813, V-N 2006/45.13. Zie ook: HvJ EG 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52.

183. HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335, r.o. 22, HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14, r.o. 27. Laatstgenoemd arrest lijkt overigens niet over een gecapitonneerd przerwalskipaard te gaan.

184. In dezelfde zin: L.F. Ploeger, noot onder HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34.

185. HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190, r.o. 12.

Gelet op latere arresten van het HvJ EG over verboden handelingen, moet worden aangenomen dat het HvJ EG met het begrip “economisch verkeer van de Gemeenschap” heeft bedoeld aan te geven dat bepaalde, intrinsiek schadelijke goederen per definitie volstrekt niet in het economische en commerciële circuit (Einberger II¹⁸⁶) of wegens hun bijzondere kenmerken niet in het handelsverkeer of in de economische kringloop (Wilfried Lange¹⁸⁷, Salumets¹⁸⁸) mogen worden gebracht. Het begrip “economisch verkeer” heeft in zoverre dus zelfstandige betekenis. Het sluit absoluut verboden handelingen uit van de werking van het btw-stelsel. Ik merk op dat naar het oordeel van het HvJ EG deze uitsluiting geen verband houdt met het begrip “economische activiteit” van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn), maar dat deze uitsluiting al plaatsvindt op grond van art. 2 Btw-richtlijn (ex art. 2 Zesde richtlijn), waarin het begrip “economische activiteit” niet voorkomt.¹⁸⁹ Het in de context van absoluut verboden goederen gebruikte begrip “economisch verkeer” heeft de betekenis van “interne markt” of het “vrije verkeer”. Geconcludeerd kan worden dat indien handelingen “absoluut verboden” zijn, zij niet in het economisch verkeer kunnen worden verricht, en derhalve buiten het toepassingsbereik van de btw vallen. Het “niet in het economisch verkeer” verrichten van handelingen vormt dus in zoverre een eiland van onbelastbaarheid.

In de zaak Landboden-Agrardienste gebruikt het HvJ EG het begrip “economisch verkeer” niet in de context van absoluut verboden handelingen.¹⁹⁰ Het HvJ EG lijkt in deze zaak echter geen bijzondere betekenis voor de heffing van btw te hechten aan het begrip, doch er slechts mee aan te willen geven dat een landbouwproducent die zijn bedrijf beëindigt geen diensten verleent aan een andere marktdeelnemer (“andere deelnemer aan het economisch verkeer”).

De Hoge Raad reserveert het begrip “economisch verkeer” in ieder geval niet voor “absoluut verboden handelingen”. Hij verstaat onder prestaties in het “economische verkeer” 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.¹⁹¹

Uit paragraaf 14.3.1 blijkt dat met “economische activiteiten” worden bedoeld alle ingaande handelingen, doorgaande handelingen en uitgaande handelingen zowel in de voorbereidende fase, in de operationele fase als in de liquidatiefase, mits er ten aanzien daarvan een objectiveerbare wil bestaat om er direct of indirect een belastbare handeling mee te verrichten. Het begrip “economische activiteit(en)” is daarmee ruimer dan het begrip “prestaties in het economisch verkeer”. Laatstgenoemde term ziet immers slechts op uitgaande handelingen. In het arrest van 11 oktober

186. HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6.

187. HvJ EG 2 augustus 1993, nr. C-111/92 (Wilfried Lange), Jur. 1993, blz. I-04677.

188. HvJ EG 29 juni 2000, nr. C-455/98 (Salumets), Jur. blz. I-4993.

189. HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495, r.o. 19.

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

191. HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34 en HR 16 mei 2003, nr. 38 027, BNB 2003/289.

1989 gaf de Hoge Raad echter aan dat het redelijkerwijs buiten twijfel is dat activiteiten die worden verricht in het economisch verkeer dienen te worden aangemerkt als economische activiteiten.¹⁹² Daarmee lijkt het nationale begrip “economisch verkeer” uiteindelijk toch samen te vallen met het communautaire begrip “economische activiteit”. De wijze waarop het Hof Amsterdam in de prejudiciële vragen in de zaak die tot het Van der Steen arrest leidde, de begrippen “economische activiteit” en “economisch verkeer” met elkaar in verbinding bracht, illustreert dit. Als de activiteiten geen economische activiteiten zijn, zijn de activiteiten *derhalve* niet in het economisch verkeer verricht.¹⁹³ Het niet in het economisch verkeer verrichten van handelingen, vormt – afgezien van absoluut verboden handelingen – geen afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid, maar is een gevolg van de vaststelling dat handelingen geen economische activiteiten zijn, of heeft althans geen andere betekenis.

14.5.3.3 Het belang van het begrip “besloten kring” in het btw-stelsel

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 14.5.2.1, reserveer ik voor het begrip “besloten kring” de betekenis die de Tariefcommissie er oorspronkelijk aan gaf. Een besloten kring is een gezinshuishouding of een daarmee te vergelijken samenlevingsvorm.

Het criterium van de besloten kring komt niet voor in de Btw-richtlijn (voorheen: de Zesde richtlijn). Betoogd zou eventueel kunnen worden dat het HvJ EG in de zaak EDM, zij het niet met zoveel woorden, de toets van de besloten kring hanteert.¹⁹⁴ Mijns inziens gaat het in EDM echter niet om de vraag of sprake is van een besloten kring (een op een gezinshuishouding gelijkende besloten groep), doch om de vraag of sprake is van interne bedrijfshandelingen binnen dezelfde entiteit. Blijkbaar was het HvJ EG van oordeel dat de werkzaamheden binnen het kader van het consortium vergelijkbaar waren met de “werkzaamheden voor eigen rekening” die een onderneming verricht. Interne bedrijfshandelingen (handelingen in de interne sfeer, ofwel handelingen in de eigen kring) zijn inderdaad niet aan de heffing van btw onderworpen, doch op andere gronden dan dat sprake is van een “op een gezinshuishouding gelijkende besloten groep”. In de zaak Heerma lijkt het HvJ EG de “besloten kring” gedachte in de ondernemerssfeer te verwerpen, aangezien het HvJ EG overweegt dat de omstandigheid dat een maat slechts een onroerende zaak aan zijn maatschap verhuurt er niet toe doet.¹⁹⁵ Ook uit de Btw-verordening komt het beeld naar voren dat aan een “besloten kring” buiten de gezinssfeer of daarmee te vergelijken sfeer geen belang toekomt. Uit art. 2 Btw-verordening blijkt dat een EESV dat jegens de eigen leden presteert, een belastingplichtige is (zie deel IV, hoofdstuk 25, paragraaf 25.3.1).

In de systematiek van de Btw-richtlijn zorgt het begrip “economische activiteit” ervoor dat handelingen binnen een gezinshuishouding of een daarmee te vergelijken

192. HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34.

193. Hof Amsterdam 28 augustus 2006, nr. 04/3813, V-N 2006/45.13. Zie ook: HvJ EG 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52.

194. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

195. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 19.

samenlevingsvorm buiten de heffing blijven. Activiteiten in die sfeer worden niet als “economisch” beschouwd. Van dergelijke handelingen kan immers niet gezegd worden dat zij worden verricht om er direct of indirect een belastbare handeling mee te verrichten (zie paragraaf 14.3.2). Zij worden niet verricht met het oog op het behalen van opbrengst, maar zij worden verricht vanwege de familiale -en gezinsbanden. Vanuit de systematiek van de Btw-richtlijn worden handelingen in een besloten kring gesitueerd op het eiland van onbelastbaarheid waar de niet-economische activiteiten zich bevinden. De besloten kring is daarmee geen afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid.

14.5.3.4 *Het belang van het begrip “eigen kring” in het btw-stelsel*

Het komt mij voor dat aan het begrip “eigen kring” geen zelfstandige betekenis toe hoeft te komen in het btw-stelsel. Met onder andere D.M.P.M. Stevens en Van Hilten houd ik het erop dat de “eigen kring” gedachte, zoals de Hoge Raad die formuleert als uitzondering op de algemene regel dat prestaties met een daarmee gemoeid gaand economisch belang, prestaties in het economisch verkeer zijn, slechts ziet op de fiscale eenheid.¹⁹⁶ Slechts in het geval van een fiscale eenheid zijn er afzonderlijke belastingplichtigen te onderkennen (slechts belastingplichtigen kunnen onderdeel zijn van een fiscale eenheid¹⁹⁷) die – omdat zij bij wijze van fictie als één belastingplichtige worden aangemerkt – een eigen kring kennen.¹⁹⁸ De eigen kring is naar mijn mening geen oorzaak van het onbelastbaar laten van handelingen, maar een gevolg van het bestaan van een entiteit en / of belastingplichtige. Het vormt geen afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid. Interne bedrijfshandelingen zijn mijns inziens niet onbelastbaar *omdat* zij in de eigen kring worden verricht. De oorzaak van de onbelastbaarheid van interne bedrijfshandelingen moet mijns inziens worden gezocht in het ontbreken van twee of meer rechtssubjecten waartussen een rechtsbetrekking waarneembaar is op grond waarvan een levering van goederen of diensten wordt verricht.

196. D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss.), Maastricht 2001, blz. 290 en M.E. van Hilten, aantekening bij HR 8 september 1993, nr. 28 849, FED 1993/785.

197. Een uitzondering zijn de moeiende (sturende en beleidsbepalende) houdstervennootschappen die op grond van de holdingresolutie deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid, ook wanneer zij geen vergoeding voor het moeien ontvangen of wanneer het moeien niet gepaard gaat met aan de btw onderworpen handelingen. Zie: Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347 (holdingresolutie) V-N 1991, blz. 715, onderdeel 8. Ik merk op dat art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) niet de eis stelt dat een onderdeel van een fiscale eenheid op zichzelf bezien een belastingplichtige moet zijn.

198. Hof 's-Hertogenbosch 23 juni 2006, nr. 01/02005, NTFR 2006/1445 duidt er ook op dat de eigen kring van juridisch van elkaar te onderscheiden entiteiten is beperkt tot de situatie waarin van een fiscale eenheid sprake is. Het Hof overwoog: “Uit de vaststaande feiten volgt (...) dat (...) van elkaar te onderscheiden entiteiten zijn die elk zelfstandig economische activiteiten verrichten. Niet kan *derhalve* (cursivering AvD) worden gezegd dat F tot de eigen kring van belanghebbende behoort.

14.5.4 Conclusie met betrekking tot de begrippen maatschappelijk verkeer en economisch verkeer, besloten kring en eigen kring in het btw-stelsel

De begrippen maatschappelijk verkeer, economisch verkeer, besloten kring en eigen kring vormen geen afzonderlijke eilanden van onbelastbaarheid. Het begrippenkader uit de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) vervult dezelfde functie als deze nationale begrippen. Aan het begrip “maatschappelijk verkeer” lijkt ook naar nationaal recht geen afzonderlijk belang meer te worden toegekend.

Naar huidig positief nationaal recht moet worden aangenomen, dat wanneer sprake is van afzonderlijke entiteiten, die op zichzelf belastingplichtigen kunnen zijn, tussen hen geen besloten of eigen kring kan bestaan, behoudens wanneer het een gezinssfeer of daaraan herinnerende sfeer betreft of wanneer tussen hen een fiscale eenheid bestaat.

Gezien het bovenstaande acht ik het op zichzelf niet bezwaarlijk de eis te stellen dat handelingen zich in het (maatschappelijk of) economisch verkeer moeten afspelen en buiten de eigen kring en buiten een besloten kring moeten plaatsvinden. Er bestaat evenwel geen noodzaak toe. Het nationale begrippenkader biedt niet méér houvast dan dat uit de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn). De conclusie moet luiden dat de begrippen in wezen verzamelbegrippen zijn om aan te duiden dat een handeling zich op één van de overige eilanden van onbelastbaarheid bevinden (zij zijn geen economische activiteiten of zij zijn geen leveringen of diensten onder bezwarende titel).

14.6 Conclusie ten aanzien van eilanden van onbelastbaarheid op subjectniveau

Op subjectniveau kan slechts in de elementen van het begrip “belastingplichtige” een grond worden gevonden voor het achterwege blijven van heffing van btw. Er treedt geen heffing van btw op, indien het contractuele samenwerkingsverband:

1. geen entiteit (“eenieder”) is;
2. niet zelfstandig is;
3. geen economische activiteit ontplooit; of
4. onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid

Handelingen buiten het maatschappelijk of economisch verkeer of binnen een besloten of eigen kring vormen geen afzonderlijk eilanden van onbelastbaarheid.

HOOFDSTUK 15

Eilanden van onbelastbaarheid op objectniveau

15.1 (Geen) handelingen door een “als zodanig handelende belastingplichtige”

Enigszins “verstopt” in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 1 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 Wet OB) is een beperking van het belastingobject te vinden die gekoppeld is aan de hoedanigheid van de belastingplichtige. Leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel worden slechts in de btw betrokken indien zij worden verricht door een “als zodanig handelende belastingplichtige”. Uit de documenten over de totstandkoming van de richtlijnen is niet op te maken om welke redenen deze uitdrukking is opgenomen in art. 2 lid 1 Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn). In de tekst van de Eerste richtlijn en van de Tweede richtlijn kwam deze eis niet voor. Ook in het oorspronkelijk voorstel voor een Zesde richtlijn was deze eis niet opgenomen.¹ Zelfs de gewijzigde tekst van het voorstel bevatte de eis niet.² Zonder enige nadere toelichting is de eis echter wel opgenomen in de uiteindelijke tekst van de Zesde richtlijn. Bij de vervanging van de Zesde richtlijn door de Btw-richtlijn is de eis onverkort overgenomen.

Uit het arrest van het HvJ EG in de zaak Armbrecht volgt dat de bewoordingen “door een als zodanig handelende belastingplichtige” er in ieder geval toe dienen om handelingen die een belastingplichtige voor privédoeleinden verricht buiten de werkingssfeer van de btw te houden. Dat betekent dat een belastingplichtige bij de verkoop van een goed waarvan hij een gedeelte voor privégebruik heeft gereserveerd, met betrekking tot dit gedeelte niet “als belastingplichtige” handelt.³ Aan de hand van dit begrip valt er dus een onderscheid te maken tussen handelingen in de privé-sfeer en handelingen in de ondernemerssfeer (sfeer van belastingplichtige).

1. Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 721.
2. Wijzigingen in het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting van 26 juli 1974, COM 74/795, V-N 1974, nr. 23, blz. 1011.
3. HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62, r.o. 24.

In Nederland is het criterium “door een als zodanig handelende belastingplichtige” aanvankelijk in de Wet OB geïmplementeerd als “in het kader van de onderneming”.⁴ Dit criterium is vervolgens in de Nederlandse rechtspraak gehanteerd om te bepalen of nevenwerkzaamheden (zoals activiteiten in de hobbysfeer), die op zichzelf bezien niet tot belastingplicht kunnen leiden, toch aan de heffing van btw moeten worden onderworpen. Bijl, Van Hilten en Van Vliet leiden uit de Nederlandse jurisprudentie af dat de beslissende factoren daarbij zijn of de activiteiten in het verlengde van de overige ondernemersactiviteiten liggen en of de werkzaamheden zijn toevertrouwd aan de ondernemer op grond van diens in de onderneming opgedane kennis en ervaring.⁵ Met ingang van 1 januari 2007 is de terminologie van de Wet OB nader aangepast aan die van de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) en is het begrip “in het kader van de onderneming” vervangen door “door een als zodanig handelende belastingplichtige”. Met deze wijziging is geen inhoudelijke wijziging beoogd.⁶ Gesteld kan worden dat in Nederland het begrip “door een als zodanig handelende belastingplichtige” dus ook voor nevenactiviteiten een criterium biedt om de privé-sfeer te onderscheiden van een de ondernemerssfeer (sfeer van belastingplichtige).⁷

4. In art. 1 Wet OB zoals die luidde vóór 1 januari 2007 was de eis opgenomen dat de leveringen en diensten “in het kader van de onderneming” werden verricht. Met de aanpassing per 1 januari 2007 is slechts beoogd een nadere aansluiting bij de richtlijntekst te vinden. Een inhoudelijke wijziging is op dit onderdeel niet bedoeld. Zie: Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 27 en blz. 58.
5. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 58.
6. Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 27 en blz. 58.
7. Vóór 1 januari 2007 kwam in art. 15 van de Wet OB ook het vereiste van het handelen “in het kader van de onderneming” voor. Een recht op aftrek bestond slechts voor zover de van derden betrokken goederen en de diensten door de ondernemer werden gebezigd “in het kader van zijn onderneming”. In de jurisprudentie ontstond een lijn, waarbij in gevallen waarin naast prestaties om baat, prestaties om niet werden verricht, in situaties waarin tussen deze typen prestaties onvoldoende afhankelijkheid bestond, een ondernemersdeel en een niet-ondernemersdeel werd onderscheiden. Zie onder andere: HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren II), HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Tour operator), HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 (Stichting Musische vorming), HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-Filosofische bibliotheek), HR 25 januari 1995, nr. 29 652, BNB 1995/216 (Radio I), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (Zeehondencreche) en HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (Watersportbond). De btw die door derden in rekening was gebracht en toerekenbaar was aan de prestaties om niet (het niet-ondernemersdeel), kwam niet voor aftrek in aanmerking, omdat de diensten niet werden gebezigd in het kader van de onderneming. Met de wijziging van de Wet OB per 1 januari 2007, lijkt deze lijn in de jurisprudentie verouderd te zijn. Zie in dezelfde zin: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 73. Om het recht op aftrek te bepalen hoeft niet langer meer bezien te worden of de handelingen om niet jegens derden binnen het kader van de onderneming (als belastingplichtige) worden verricht. Voor het recht op aftrek dient slechts, op een later moment, nagegaan te worden of de handelingen van derden door de belastingplichtige worden gebruikt voor belaste handelingen, dan wel verband houden met de gehele economische activiteit (algemene kosten). De jurisprudentie van vóór 1 januari 2007 kan daarbij wel – door analogische toepassing ervan – als richtsnoer dienen.

Ook bij overheidslichamen moet worden vastgesteld in welke hoedanigheid het betreffende lichaam handelt. Een overheidslichaam kan immers blijken de tekst van art. 13 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 3 Wet OB) “als overheid” handelen, maar onder omstandigheden ook “als belastingplichtige” handelen.

Aan het begrip “door een als zodanig handelende belastingplichtige” lijkt ook belang toe te komen bij het onderscheiden van (ondernemers)handelingen die als economische activiteiten en (ondernemers)handelingen die niet als economische activiteiten kunnen worden aangemerkt. Het is thans vaste rechtspraak van het HvJ EG dat een belastingplichtige bij het enkele verwerven van aandelen, het enkele houden van die aandelen en de enkele verkoop van die aandelen geen economische activiteit verricht.⁸ Bij gelegenheid heeft het HvJ EG daarbij aangegeven dat de enkele verkoop van aandelen en andere verhandelbare waardepapieren, zoals deelnemingen en investeringsfondsen wat deze activiteiten betreft niet “als belastingplichtige” handelt.⁹

Hoewel ook bij het verwerven, het houden en het verkopen van aandelen de aftrekant veelal van groot belang is, kan uit de jurisprudentie van het HvJ EG worden opgemaakt dat er een belang is aan de uitgaande kant (handelingen jegens derden; verkoop van aandelen). Het begrip “door een als zodanig handelende belastingplichtige” lijkt het mogelijk te maken dat het enkele verwerven, houden en verkopen van aandelen buiten de reikwijdte van de btw blijft. Het begrip maakt echter ook mogelijk dat handelingen die op zichzelf géén economische activiteit vormen, maar wel het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk zijn van een belaste acti-

8. HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 32, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 17, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 13 en 14, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 18 en 19, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 57, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 38 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 19. Uit de richtlijnen van het Btw-comité daterend van 9 en 10 juli 1990, en dus van vóór de hier aangehaalde jurisprudentie valt op te maken dat, althans naar de opvatting van het Btw-comité, de overdracht van aandelen een economische activiteit, te weten een vrijgestelde dienst in de zin van art. 13B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn (thans art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn) is.
9. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 60. Voor wat betreft de overdracht van aandelen aan derden die niet als een “enkele verkoop” is te beschouwen, is mijns inziens de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn) van toepassing. Vgl. het standpunt van de Ierse fiscus: “The VAT treatment of other transactions in shares remains unchanged. At a meeting of the VAT Committee in Brussels in 1990 it was agreed that any expenses incurred in relation to buying or selling shares relate to an exempt activity and therefore do not qualify for input credit. Accordingly, no deductibility will be allowed in respect of costs directly attributable to the buying or selling of shares. This guideline remains operative. In other words, the sale of existing shares is regarded an exempt supply”, Tax Briefing November 2005, issue 61, beschikbaar op: <http://www.revenue.ie/publications/txbrefng/tb61/frameset.htm> [geraadpleegd 27 november 2008, 13:02 uur].

viteit, toch als belastingplichtige worden verricht, en daarmee binnen de reikwijdte van de btw vallen.¹⁰

In het arrest van 12 januari 2006 gaf het HvJ EG onder verwijzing naar eerdere jurisprudentie (de arresten *Armbrrecht* en *EDM*, reeds aangehaald) aan, dat een belastingplichtige als zodanig handelt, wanneer hij “handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit”.¹¹ Het HvJ EG leidde hieruit af dat wanneer een belastingplichtige handelingen verricht, die niet zelf het voorwerp van btw-fraude zijn, deze belastingplichtige “als zodanig handelt”, voor zover die handelingen voldoen aan de objectieve criteria voor leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel. Daarbij is irrelevant het oogmerk van andere ondernemers in een keten van transacties, alsmede de eventuele frauduleuze aard waarvan de belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben. Uit het arrest kan worden opgemaakt dat een ondernemer te goeder trouw “als belastingplichtige” handelt, wanneer hij leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel verricht, ook al maken die transacties onderdeel uit van een frauduleuze btw-carroussel.

Ik concludeer dat het HvJ EG tot op heden aan het begrip “door een als zodanig handelende belastingplichtige” in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 Wet OB) slechts op ad hoc basis inhoud heeft gegeven. Het begrip in nog altijd niet volledig uitgekristalliseerd. Het is daardoor niet duidelijk in welke mate hiermee een beperking van het belastingobject is gegeven. Met name de betekenis van het begrip voor het onderscheid tussen (belastbare) ruiltransacties en (wellicht onbelastbare) kapitaaltransacties is nog in nevelen gehuld. Het lijkt erop dat wanneer handelingen zich afspelen in de kapitaalsfeer, zij niet “als belastingplichtige” worden verricht en zij niet belastbaar zijn. Mogelijk komt echter aan het bestaan van een kapitaalsfeer een zelfstandige betekenis toe. In de volgende paragraaf ga ik daarom nader in op de betekenis van de kapitaalsfeer voor de heffing van btw.

15.2 Handelingen in de kapitaalsfeer

In de zaak *Floridienne* en *Berginvest* lijkt een eerste aanzet te zijn gegeven tot de ontwikkeling van de idee van een onbelastbare kapitaalsfeer. Het HvJ EG oordeelde in deze zaak dat een eenvoudige herbelegging door een holdingvennootschap van dividenden (in de vorm van leningen aan dochtervennootschappen) geen economische activiteit is. Deze vaststelling motiveerde het HvJ EG niet. *A-G Fennelly* had in zijn conclusie echter aangegeven dat de eenvoudige herbelegging van dividenden geen economische activiteit is, omdat met het verstrekken van leningen aan dochtervennootschappen de moedervernootschap niet zelf een economische activiteit na-

10. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (*Régie Dauphinoise*), BNB 1997/38, r.o. 18 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (*EDM*), BNB 2004/285, r.o. 66-69.

11. HvJ EG 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (*Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd*), V-N 2006/7.20, r.o. 42. Ik merk op dat hierin een bevestiging gezien kan worden van het feit dat de terminologie van de Wet OB van vóór 1 januari 2007 (“in het kader van de onderneming”) inhoudelijk aansloot bij die van de Zesde richtlijn (“als belastingplichtige”).

streefde, maar slechts de dochtervennootschap(pen) in staat wilde stellen economische activiteiten te ontplooien.¹² Aldus lijkt A-G Fennelly de onbelastbaarheid te hebben gezocht in het bestaan van een kapitaalsfeer.

De idee van een onbelastbare kapitaalsfeer is duidelijker af te leiden uit het arrest van het HvJ EG in de zaak Kretztechnik. In die zaak overwoog het HvJ EG:

“Zoals de advocaat-generaal in de punten 59 en 60 van zijn conclusie terecht heeft opgemerkt, heeft een vennootschap bij de uitgifte van nieuwe aandelen namelijk de bedoeling haar vermogen te vergroten door bijkomend kapitaal aan te trekken, waarbij zij de nieuwe aandeelhouders een recht van eigendom op een deel van het aldus verhoogde kapitaal toekent. Met de uitgifte beoogt de vennootschap het aantrekken van kapitaal, niet het verrichten van diensten. Vanuit het oogpunt van de aandeelhouder is het voor de kapitaalverhoging betaalde bedrag niet de betaling van een tegenprestatie, maar een investering of een belegging van middelen”.¹³

Het HvJ EG plaatst (bezien vanuit de kapitaalsvennootschap) het aantrekken van kapitaal tegenover het verrichten van diensten en (bezien vanuit de aandeelhouder) het investeren of beleggen van middelen tegenover het betalen van een tegenprestatie. Kennelijk onderscheidt het HvJ EG een ruilsfeer en een kapitaalsfeer. Handelingen die in de kapitaalsfeer plaatsvinden acht het HvJ EG niet belastbaar.

Vanuit de kapitaalverstrekker gezien vormt de kapitaalsfeer de sfeer waarin hij beschikkingsdaden en daden van beheer met betrekking tot zijn vermogen verricht.¹⁴ In die sfeer verricht de kapitaalverstrekker geen handelingen met het oog op het verkrijgen van een rechtstreekse tegenwaarde. De aandeelhouder verkrijgt niets *in ruil* voor de ter beschikkingstelling van het kapitaal. De kapitaalverstrekker beperkt zich tot het doen van een investering of tot een belegging van kapitaal.¹⁵ In de kapitaalsfeer beperkt de kapitaalverstrekker zich tot louter vermogensbeheer.¹⁶ Voor zo-

12. Conclusie van A-G Fennelly van 4 april 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), Jur. 2000 blz. I-09567, punt 36: “(...) Ik ben echter van mening, dat om een dergelijke leningsactiviteit vanuit BTW-standpunt als economisch aan te merken, de veronderstelde kredietverlener de betrokken activiteit niet alleen courant moet uitoefenen, een voorwaarde die in casu is vervuld, maar tevens met een commercieel oogmerk, wat volgens mij in casu niet het geval is, aangezien verzoeksters leningen toekennen aan dochterondernemingen van dezelfde vennootschappengroep, *om deze in staat te stellen hun commerciële activiteiten ten aanzien van derden voort te zetten* (cursivering AvD). Het is duidelijk, in het bijzonder door het feit dat de leningen binnen de groep worden toegekend, dat de leningsactiviteit van verzoeksters geen uitbreiding is van hun belastbare dienstverrichtingen, maar integendeel een uitbreiding van hun niet-belastbare investeringsactiviteiten”.

13. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

14. Conclusie van A-G Colomer van 6 februari 2003, nr. C-442/01 (KapHag), Jur. 2003, blz. I-06851, punten 33 en 41.

15. Conclusie van A-G Jacobs van 24 februari 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), Jur. 2005, blz. I-04357, punt 60.

16. Conclusie van A-G Colomer van 6 februari 2003, nr. C-442/01 (KapHag), Jur. 2003, blz. I-06851, punt 30.

ver het begrip louter vermogensbeheer valt te omschrijven, betreft het die handelingen die zo “passief” zijn dat zij niet eens vallen onder de definitie van de “exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.¹⁷ Louter vermogensbeheer vormt geen economische activiteit, en valt niet binnen de werkingssfeer van de btw.¹⁸ Uit de aangehaalde jurisprudentie van het HvJ EG volgt dat het enkele verwerven, houden, en verkopen van dezelfde aandelen onder louter vermogensbeheer valt. Hetzelfde geldt – mijns inziens overigens onterecht – voor obligaties.¹⁹

Vanuit de vennootschap waaraan het kapitaal ter beschikking wordt gesteld, is de kapitaalsfeer die sfeer waarin hij kapitaal aantrekt en de kapitaalverstrekker erkent als eigenaar (van de restwaarde) van een voordien niet-bestaand deel van het vergrote vermogen.²⁰ Het aantrekken van kapitaal wordt niet bestreken door de Btw-richtlijn (die verband houdt met het vrij verkeer van goederen en diensten) en de richtlijn op het bijeenbrengen van kapitaal (die verband houdt met het vrij verkeer van kapitaal).²¹ Het *aantrekken* van *eigen* vermogen valt binnen de reikwijdte van de richtlijn op het bijeenbrengen van kapitaal, het *verstrekken* van *vreemd* vermogen valt in beginsel (een uitzondering geldt in ieder geval voor obligatieleningen) binnen de reikwijdte van de Btw-richtlijn.

Toch is enige twijfel bij de notie van een kapitaalsfeer als op zichzelf staand eiland van onbelastbaarheid op zijn plaats. Op de eerste plaats kan de onbelastbaarheid van handelingen die zich in een andere sfeer dan in de “ruilsfeer” afspelen worden veroorzaakt door het niet “als zodanig” handelen van de belastingplichtige. Dit eiland van onbelastbaarheid heb ik in paragraaf 15.1 besproken. Op de tweede plaats kan de onbelastbaarheid gegrond zijn op de omstandigheid dat handelingen in de kapitaalsfeer zo “passief” zijn dat zij niet als een economische activiteit zijn aan te merken. Aan dit eiland van onbelastbaarheid heb ik in paragraaf 14.3 aandacht besteed. Op de derde plaats kan de onbelastbaarheid haar oorzaak vinden in het ontbreken van een bezwarende titel (zie hierna, paragraaf 15.4). Ook dat is een afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid. De kapitaalsfeer zou wel eens een aanduiding kunnen zijn van handelingen die zich op reeds geïdentificeerde eilanden van onbelastbaarheid bevinden. De kapitaalsfeer is dan geen afzonderlijk te onderscheiden eiland van onbelastbaarheid.

17. Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 2 Zesde richtlijn). Zie ook: HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13.

18. Conclusie van A-G Van Gerven van 24 april 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, punt 5.

19. HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386. In dezelfde zin: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 157.

20. Conclusie van A-G Jacobs van 24 februari 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), Jur. 2005, blz. I-04357, punt 59.

21. Richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, PbEG L 249/25. Zie ook: conclusie van A-G Jacobs van 24 februari 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), Jur. 2005, blz. I-04357, punt 67. Volledigheidshalve merk ik op dat de kapitaalsbelasting die in de WBR was opgenomen en de implementatie van genoemde richtlijn vormde, met ingang van 1 december 2006 niet meer wordt geheven.

Het komt mij voor dat erkenning van een eiland van onbelastbaarheid dat wordt gevormd door de kapitaalsfeer recht doet aan het karakter van de btw als verbruiksbelasting. In de btw wordt zowel consumptief en productief verbruik aan de heffing onderworpen (zij het dat productief verbruik gepaard gaat met een in beginsel volledig recht op aftrek van voorbelasting). Handelingen die niet tot verbruik leiden, horen niet thuis in de btw. Handelingen in de kapitaalsfeer leiden niet tot verbruik, en behoren dus – beoordeeld vanuit het rechtskarakter van de btw – niet aan de heffing btw te zijn onderworpen.

Aangezien de jurisprudentie van het HvJ EG erop duidt, dat het eiland van onbelastbaarheid gevormd door de kapitaalsfeer bestaat, en de omstandigheid dat het bestaan ervan recht zou doen aan het rechtskarakter van de btw, sluit ik vooralsnog de kapitaalsfeer als afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid niet uit. Bij gebrek aan nadere aanwijzingen beschouw ik het als een eiland voor die handelingen, die niet reeds op één van de andere eilanden van onbelastbaarheid zijn te plaatsen. Het zal niet erg druk zijn op dit eiland.

15.3 (Geen) levering van een goed of een dienst

De btw belast leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel.²² Wil dus van belastingheffing sprake kunnen zijn, dan dient er vooraleerst een levering van een goed of een dienst te worden verricht. Vervolgens kan dan worden nagegaan of die levering of dienst onder bezwarende titel heeft plaatsgevonden (zie hierna, paragraaf 15.4).

Art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 Wet OB) bepaalt dat als een “levering van goederen” wordt beschouwd:

“(...) de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

Een dienst is krachtens art. 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 1 Wet OB):

“(...) elke handeling die geen levering van goederen is”.

Het begrip “dienst” vormt dus een vangnet voor alle handelingen die geen levering van goederen zijn. Daarbij merk ik op dat met het begrip “handeling” kennelijk wordt bedoeld op activiteiten aan de uitgaande kant van een belastingplichtige. Een aankoop of een interne bedrijfsactiviteit is mijns inziens niet als een dienst aan te merken. Uit de twee richtlijnbevestigingen blijkt dat het object van heffing in de btw in beginsel zeer ruim is. Slechts wanneer de handelingen aan de uitgaande zijde van

22. De invoer van goederen en de intracommunautaire verwerving van goederen zijn om technische redenen als belastbaar feit aangemerkt in de btw.

een belastingplichtige zijn te beschouwen als “absoluut verboden handelingen”, zijn zij niet als leveringen van goederen of diensten aan te merken.²³

Voor een belastbare levering van een goed (lichamelijke zaak) in de zin van de btw is vereist dat de “macht om als eigenaar te beschikken” wordt overgedragen.²⁴ Het leveringsbegrip in de btw is een communautair begrip. Hetgeen geregeld is omtrent levering in het nationale burgerlijk recht is niet van belang.²⁵ Als “levering van een goed” in de zin van de btw wordt beschouwd de:

“overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt.”²⁶

Aangezien de overdracht van de juridische eigendom van een zaak niet de doorslaggevende factor vormt, moet aan het begrip “levering van een goed” een feitelijke invulling worden gegeven. Het HvJ EG heeft ook aangegeven dat het:

“aan de nationale rechter staat van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen, of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken.”²⁷

Bij de beoordeling of de *feitelijke* macht is overgegaan, speelt nochtans het recht een rol, aangezien eigendom en bezit uiteindelijk juridisch gedefinieerd zijn. Van Norden meent dan ook dat voor de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken, zowel een feitelijk element als een juridisch element van belang is.²⁸ Ook in de arresten van de Hoge Raad van 23 november 2007 schemt dit door.²⁹ De Hoge Raad oordeelde dat voor een overdracht of overgang van de macht om als eigenaar te beschikken niet voldoende is dat het (volledige) economische belang bij een zaak wordt overgedragen.³⁰ Zelfs wanneer zowel de feitelijke beschikkingsmacht én het (volledige) economische belang is overgedragen, hoeft van

23. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6, HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495, HvJ EG 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1989/496 en HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190. Zie ook: HR 3 januari 2001, nr. 35 609, BNB 2001/194 (Paddo's).

24. Art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB).

25. “(...) dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen (...)”, HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271, r.o. 7.

26. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271, r.o. 9.

27. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271, r.o. 13.

28. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 275.

29. HR 23 november 2007, nr. 38 126, V-N 2007/57.19, HR 23 november 2007, nr. 40 142, V-N 2007/57.20, HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21 en HR 30 november 2007, nr. 37 648, V-N 2007/57.22.

30. HR 23 november 2007, nr. 38 126, V-N 2007/57.19, r.o. 3.3.3 en HR 23 november 2007, nr. 40 142, V-N 2007/57.20, r.o. 3.3.3.

een levering in de zin van de btw geen sprake te zijn.³¹ Er moet tevens in juridische zin iets overgaan of worden overgedragen. Wanneer de (volledige) economische eigendom van een zaak, en eventueel ook de feitelijke beschikkingsmacht over de zaak wordt overgedragen, *kan* naar het oordeel van de Hoge Raad van een levering in de zin van de btw sprake zijn, indien de juridische eigenaar tevens een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vervreemden of bezwaren van de zaak, of wanneer de juridische eigenaar zich jegens de economische eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan de overdracht van de zaak aan een derde. Ik meen overigens dat wanneer de onherroepelijke volmacht of de verplichting tot medewerking aan een overdracht er niet is, onder omstandigheden tóch van een levering in de zin van de btw sprake kan zijn. Uit andere feiten zal dan moeten kunnen worden afgeleid dat aan de juridische component van het leveringsbegrip is voldaan.

Uit het voorgaande vloeit voort dat het leveringsbegrip in de btw naast een materiële (feitelijke) component, een formele (juridische) component heeft. Die formele, juridische component is evenwel niet afhankelijk van het nationale civiele recht, doch is veeleer afhankelijk van hetgeen partijen met elkaar zijn overeengekomen.³² De formele, juridische component krijgt daardoor, net als de materiële component, een feitelijke invulling die niet afhankelijk is van het nationale recht van een lidstaat.

De formele, juridische component houdt in dat de *beschikkingsmacht* van het goed over moet gaan.³³ Het gaat er onder meer om wie in juridische zin de macht heeft het goed naar eigen inzicht te gebruiken, dat gebruik aan een ander over te dragen, door het goed juridisch te vervreemden of te bezwaren.³⁴ Wordt een onherroepelijke volmacht gegeven tot het vervreemden of bezwaren van een zaak, of wordt overeengekomen dat de juridische eigenaar op verzoek verplicht is mee te werken aan een overdracht van de zaak aan een derde, dan is aan de juridische component van het leveringsbegrip voldaan.

De materiële, feitelijke component houdt in dat de feitelijke, fysieke beschikkingsmacht van het goed over moet gaan.³⁵ Het gaat er daarbij niet om of de *bevoegdheid* tot het uitoefenen van die macht aanwezig is, doch of die macht daadwerkelijk, fysiek uitgeoefend kan worden.

Van Norden geeft aan dat voor beide componenten nagegaan moet worden in welke mate de “btw-eigenaar” kan beslissen:

31. HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21, r.o. 3.3.2 en HR 30 november 2007, nr. 37 648, V-N 2007/57.22, r.o. 3.3.2.

32. In dezelfde zin: J.T. Sanders, *Zijn we Safe?*, BtwBrief 2008, nr. 4, blz. 3-9.

33. In dezelfde zin: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 275.

34. HR 23 november 2007, nr. 38 126, V-N 2007/57.19, r.o. 3.3.3, HR 23 november 2007, nr. 40 142, V-N 2007/57.20, r.o. 3.3.3, HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21, r.o. 3.3.2 en HR 30 november 2007, nr. 37 648, V-N 2007/57.22, r.o. 3.3.2. Zie ook: redactie Vakstudie Nieuws, HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21.

35. In dezelfde zin: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 275.

1. hoe een lichamelijke zaak wordt gebruikt;
2. waarvoor een lichamelijke zaak wordt gebruikt;
3. wanneer een lichamelijke zaak wordt gebruikt; en
4. door wie een lichamelijke zaak wordt gebruikt.

Ik meen dat hieraan in ieder geval toegevoegd kan worden de vraag *waar* een lichamelijke zaak wordt gebruikt.

In vervolg op het arrest van het HvJ EG in de reeds eerder aangehaalde zaak Safe, heeft de Hoge Raad destijds geoordeeld dat de overdracht van de economische eigendom van een goed een levering in de zin van de btw vormt.³⁶ Naast de hiervoor besproken formele en materiële componenten van het leveringsbegrip, achtte de Hoge Raad destijds van belang of het risico van alle waardeveranderingen alsmede alle baten en lasten van het goed over waren gegaan. Het lijkt erop dat de Hoge Raad in de aangehaalde zaken van 23 november 2007 nog steeds naast de formele en materiële component een economische component onderscheidt. Doorslaggevend is deze economische component volgens de Hoge Raad niet. In zoverre stemt dit overeen met hetgeen het HvJ EG in de zaak Safe heeft geoordeeld. In genoemde zaak heeft het HvJ EG echter expliciet aangegeven dat slechts van belang is of de *macht* om als eigenaar te beschikken moet overgaan. Het HvJ EG heeft mijns inziens bewust niet geëist dat het *economisch belang* over is gegaan. De overgang van het economisch belang bij een goed mag niet vereenzelvigd worden met de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar te beschikken.³⁷ Aldus kan uit de overgang van het economisch belang bij een zaak niet worden afgeleid dat de macht om als eigenaar te beschikken is overgegaan. Dit laat onverlet dat in veel gevallen het risico van waardeverandering en het risico van tenietgaan van een goed zal liggen bij de partij die tevens de feitelijke en juridische macht heeft om als een eigenaar te beschikken. Aldus kan het economisch belang bij een goed een indicatie zijn voor het bezit van de macht om als eigenaar te beschikken.

Is uiteindelijk de conclusie, dat de macht om als een eigenaar te beschikken niet is overgegaan, dan is sprake van een dienst, indien het een handeling aan de uitgaande zijde van de belastingplichtige betreft en het niet om een absoluut verboden handeling gaat.³⁸ Diensten zijn immers die handelingen (de Wet OB hanteert het mijns inziens in deze context verwarrende begrip “prestaties”) die geen levering van goederen zijn (art. 24 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 1 Wet OB). Voor de onderhavige problematiek betekent dit dat het eiland van onbelastbaarheid dat wordt gevormd door ontbrekende leveringen van goederen of diensten

36. HR 4 juli 1990, nr. 24 942, BNB 1990/272.

37. Vgl. D.B. Bijl, De overdracht van de economische eigendom van een goed in de omzetbelasting, WFR 1990/5929, blz. 1319.

38. Uitzondering vormen in dit verband de als leveringen van goederen beschouwde handelingen genoemd in art. 14 lid 2 onderdelen b en c, art. 14 lid 3, art. 16, art. 17 en art. 18 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 4 onderdelen b en c, art. 5 lid 5, art. 5 lid 6 en art. 5 lid 7 Zesde richtlijn).

in beginsel zeer klein moet worden geacht. Het eiland van onbelastbaarheid dat bestaat vanwege het ontbreken van een bezwarende titel lijkt groter te zijn.

15.4 (Geen) bezwarende titel

15.4.1 *Inleiding*

Uit art. 2 Btw-richtlijn (ex art. 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 Wet OB) vloeit voort dat slechts leveringen van goederen en diensten die *onder bezwarende titel* worden verricht, aan de heffing van btw zijn onderworpen. Er moet dus een onderscheid gemaakt worden tussen leveringen van goederen en diensten in het algemeen, en de kleinere deelverzameling daarvan van de leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel plaatsvinden. In beginsel³⁹ is slechts laatstgenoemde deelverzameling aan de heffing van btw onderworpen.

De bij het ontwerp van het btw-stelsel gemaakte keuze om slechts leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel aan de heffing te onderwerpen, brengt met zich mee dat zodra van een bezwarende titel geen sprake is, een eiland van onbelastbaarheid bestaat. Het is dus van belang na te gaan wat de criteria zijn voor het bestaan van een bezwarende titel.

15.4.2 *Criteria voor het bestaan van een bezwarende titel*

Uit art. 2 lid 1 onderdeel a en onderdeel c Btw-richtlijn (ex artikel 2 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 onderdeel a Wet OB) volgt dat een levering van een goed of een dienst pas belastbaar is voor de btw, indien zij plaatsvindt onder bezwarende titel.⁴⁰ De artikelen 14 lid 1 en 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 en art. 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 en art. 4 Wet OB) vormen een nadere uitwerking van art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 2

39. Afgezien van bijvoorbeeld leveringen van goederen om niet die opgaan in een levering of dienst om baat en van leveringen van goederen en diensten die met leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel gelijkgesteld worden (zie hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7).

40. Ook voor de belastbaarheid van intracommunautaire verwervingen is een bezwarende titel vereist (art. 2 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 28bis lid 1 Zesde richtlijn). Voor het belastbare feit invoer is daarentegen de eis van de bezwarende titel niet gesteld. Dit houdt verband met de ratio van het belastbare feit invoer. Het belastbare feit invoer dient ertoe recht te doen aan het bestemmingslandbeginsel en de externe neutraliteit (de neutraliteit van goederen binnen het vrije verkeer ten opzichte van die uit derde landen) te waarborgen. Zou de eis van de bezwarende titel bij invoer worden gesteld, dan kunnen goederen buiten de Gemeenschap worden aangekocht en zonder heffing van btw worden ingevoerd. Om een dergelijke inbreuk op de externe neutraliteit weg te nemen, zou dan een regeling nodig zijn die overbrengingen van eigen goederen uit derde landen naar de Gemeenschap voor zowel belastingplichtigen als niet belastingplichtigen belastbaar stelt (vgl. de systematiek die thans geldt voor overbrengingen van eigen goederen door belastingplichtigen tussen lidstaten). De huidige systematiek verdient vanuit een doelmatigheidsoogpunt de voorkeur boven een dergelijke, gecompliceerdere methodiek. Zie: D.G. van Vliet, "De heffing van btw bij de invoer van goederen", in: *De ware koningin der belastingen* (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 192 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 246.

lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 onderdeel a Wet OB). De bezwarende titel die krachtens art. 2 lid 1 Btw-richtlijn vereist is, geldt derhalve onverkort voor de in de in art. 14 en 24 Btw-richtlijn genoemde leveringen van goederen en diensten.⁴¹

De bezwarende titel houdt nauw verband met de belastinggrondslag (maatstaf van heffing). Art. 73 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 8 lid 2 Wet OB) bepaalt:

“(...) omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of de dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of een derde (...)”

In de woorden “als tegenprestatie” komt tot uitdrukking dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door de bezwarende titel, die vereist is voor de belastbaarheid van leveringen van goederen of diensten. De Tweede richtlijn, die aan de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn) vooraf ging, bezigde in plaats van de woorden “als tegenprestatie” het begrip “tegenwaarde”. Art. 8 sub a van deze richtlijn bepaalde:

“Art. 8. De belastinggrondslag is:

a. voor leveringen en diensten, alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf”;

In bijlage A, onder punt 13, ad artikel 8 sub a Tweede richtlijn⁴², had de gemeenschapswetgever het begrip “tegenwaarde” als volgt nader verduidelijkt:

“Bijlage A no. 13 ad artikel 8, sub a

Onder ‘tegenwaarde’ dient te worden verstaan al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van de bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering, enz.), dat wil zeggen niet alleen de ontvangen bedragen, doch bijvoorbeeld ook de waarde van de in ruil ontvangen goederen (...)”.

Het komt mij voor dat het begrip “tegenwaarde” uit de Tweede richtlijn geen andere betekenis heeft dan het begrip “tegenprestatie” dat thans in de Btw-richtlijn voorkomt. Daarmee is de jurisprudentie van het HvJ EG inzake de “tegenwaarde” nog altijd relevant. In de zaak Coöperatieve aardappelenbewaarplaats overwoog het HvJ EG dat er een rechtstreeks verband moest bestaan tussen de verrichte dienst en de

41. Ook de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting meent dat voor een belastbare prestatie een aanwijsbare en individualiseerbare vergoeding noodzakelijk is (Rapport van de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 30). Zie ook: D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting, (diss.), Maastricht, 2001, blz. 75. Zie ook: HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 86.
42. Bijlage A vormde ingevolge art. 20 Tweede richtlijn een integrerend deel van deze richtlijn. Art. 20 Tweede richtlijn luidde: “De bijlagen vormen een integrerend deel van deze richtlijn”.

ontvangen tegenwaarde. Het HvJ EG preciseerde in dit verband dat de tegenwaarde moet kunnen worden uitgedrukt in geld en dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.⁴³ Uit het arrest in de zaak Naturally Yours blijkt dat dit niet slechts het geval is indien het diensten betreft, maar ook wanneer het leveringen van goederen betreft.⁴⁴

In de zaak Hong Kong, overwoog het HvJ EG dat de btw veronderstelt dat een prijs of tegenwaarde is bedongen voor de prestaties die zijn verricht.⁴⁵ Wanneer er in het geheel geen objectieve belastingplicht aan de orde zou kunnen zijn, omdat er geen leveringen van goederen of diensten tegen vergoeding worden verricht, ontbreekt naar het oordeel van het HvJ EG ook een subjectieve belastingplicht:

“Hij die regelmatig, doch uitsluitend om niet, diensten verricht jegens ondernemers kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige (...)”

Hoewel ook de zaak Hong Kong nog is gewezen onder de vigeur van de Tweede richtlijn, moet dit arrest geacht worden gelding te hebben onder de vigeur van de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn).⁴⁶ Ook kan voetstoots worden aangenomen dat het arrest niet enkel betrekking heeft op diensten, maar ook gelding heeft voor leveringen van goederen.⁴⁷

In de zaak Apple & Pear bevestigde het HvJ EG dat het vereiste van een rechtstreeks verband, ook onder de werking van de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn) van belang is.⁴⁸ Hoewel het HvJ EG het niet met zoveel woorden zegt, kan het vereiste van een rechtstreeks verband ook worden gelezen in het arrest in de zaak Polysar. Het HvJ EG oordeelde dat:

“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.”⁴⁹

Het HvJ EG lijkt hiermee aan te geven dat het dividend geen bezwarende titel voor een levering van goederen of diensten kan vormen omdat het daarmee geen verband kan houden. Een eventueel dividend rechtstreeks vloeit voort uit de enkele eigen-

43. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 12 en 13.

44. HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365, r.o. 12.

45. HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311, r.o. 10.

46. Vgl. C.P. Tuk, noot onder HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

47. Het HvJ EG verwijst in deze zaak naar goederen *en* diensten dan wel in ruimere zin naar transacties en prestaties, zonder een onderscheid te maken tussen goederen en diensten. In dezelfde zin: C.P. Tuk, noot onder HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

48. HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 01443, r.o. 12.

49. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

dom van het aandeel.⁵⁰ Er bestaat, met andere woorden, geen rechtstreeks verband tussen de financiële deelneming en het dividend dat wordt ontvangen.

Het begrip “bezwarende titel” in de btw is niet noodzakelijkerwijs gelijk aan het begrip “bezwarende titel” dat in het burgerlijk recht wordt gehanteerd. Het begrip bezwarende titel krijgt in de btw een communautaire invulling. In de zaak Tolsma overwoog het HvJ EG met betrekking tot het begrip “dienst(en) onder bezwarende titel” 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”.⁵¹

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie kan dus worden afgeleid dat een bezwarende titel veronderstelt:

1. het bestaan van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld;
2. een op geld waardeerbare, subjectieve tegenwaarde (vergoeding); en

50. Zie ook: HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 13.

51. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14. Vóór 1 januari 2007 vereiste art. 1 Wet OB niet expliciet een bezwarende titel. Vereist was dat de leveringen van goederen en diensten in Nederland werden verricht door ondernemers die “in het kader van hun onderneming” handelden. De Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) stelde evenwel expliciet de eis van een bezwarende titel voor zowel leveringen van goederen en diensten (art. 2 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 2 lid 1 onderdeel a en onderdeel c Btw-richtlijn). Art. 3 Wet OB, dat het belastbare feit “leveringen van goederen” nader uitwerkt, vereiste vóór 1 januari 2007 ook niet expliciet een bezwarende titel. Art. 4 Wet OB, dat het belastbare feit “diensten” nader uitwerkt, vereiste echter wel expliciet dat de diensten “tegen vergoeding” moesten worden verricht. Ik meen echter dat ook voor 1 januari 2007 aan “leveringen van goederen” de eis van een bezwarende titel werd gesteld. Het begrip “leveringen van goederen” moest (en moet nog steeds) immers richtlijnconform worden uitgelegd (HR 4 juli 1990, nr. 24 942, BNB 1990/272). Voorts kon in art. 8 lid 2 Wet OB een bevestiging gelezen worden van de aanwezigheid van de eis van een bezwarende titel. De maatstaf van heffing was volgens dit artikellid “(...) het totale bedrag – 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 (...)”. Wanneer een bezwarende titel ontbreekt, is er geen vergoeding, zodat er geen maatstaf van heffing aan te wijzen is. De levering van goederen (of de dienst) is bij afwezigheid van een maatstaf van heffing niet belastbaar. Aangezien aangehaald artikellid bovendien vereist dat de vergoeding wordt ontvangen “ter zake van de levering of de dienst”, kwam ook het aan de bezwarende titel inherente vereiste van het rechtstreekse verband tot uitdrukking in de Wet OB. Voor 1 januari 2007 waren leveringen van goederen en diensten dus ook in de wetsystematiek enkel belastbaar indien zij onder bezwarende titel plaatsvonden. Na 1 januari 2007 is de Wet OB nader in overeenstemming gebracht met de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn). Art. 1 Wet OB stelt sinds 1 januari 2007 nadrukkelijk de eis van een bezwarende titel.

3. een rechtstreeks verband tussen een bedongen vergoeding en een daartegenoverstaande prestatie.

Hoewel de zaak Tolsma zag op diensten, heeft hetgeen het HvJ EG in deze zaak oordeelde mijns inziens ook te gelden voor leveringen van goederen. Ook voor leveringen van goederen stelt de Btw-richtlijn immers het vereiste van een bezwarende titel en uit de in het voorgaande aangehaalde jurisprudentie blijkt dat het HvJ EG in het verleden op het punt van de bezwarende titel ook geen onderscheid heeft gemaakt tussen leveringen van goederen en diensten.⁵² In de volgende paragrafen ga ik nader in op de drie eisen die aan het bestaan van een bezwarende titel worden gesteld.

15.4.3 *Rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld*

Zoals aangegeven, oordeelde het HvJ EG in de zaak Tolsma – voor zover hier van belang – dat van een dienst onder bezwarende titel slechts sprake kan zijn, indien tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.⁵³ Deze rechtsregel is in latere jurisprudentie van het HvJ EG bevestigd.⁵⁴

Het begrip “rechtsbetrekking” doet op het eerste gezicht vermoeden dat er een “overeenkomst” moet bestaan.⁵⁵ In enige andere taalversie van het Tolsma-arrest wordt gesproken over “et retsforhold” (Deens), “ein Rechtsverhältnis” (Duits), “a legal relationship” (Engels), “un rapport juridique” (Frans), “un rapporto giuridico” (Italiaans), “uma relação jurídica” (Portugees) en “una relación jurídica” (Spaans). Aangenomen moet echter worden dat het een communautair begrip betreft.⁵⁶ Aan het nuttig effect van de Btw-richtlijn zou afbreuk worden gedaan indien per lidstaat vanwege de divergenties in de diverse rechtsorden het begrip “rechtsbetrekking” een verschillende betekenis zou krijgen.⁵⁷ Het begrip rechtsbetrekking in de btw is derhalve niet *afhankelijk* van wat het burgerlijk recht als rechtsbetrekking aanmerkt. Wanneer echter van een overeenkomst tussen twee of meer partijen sprake is, zal aan het bestaan van een rechtsbetrekking niet snel worden getwijfeld, ongeacht de

52. In dezelfde zin: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, blz. 247.

53. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

54. HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18, r.o. 26, HvJ EG 27 april 1999, nr. C-48/97 (Kuwait Petroleum), V-N 1999/27.15, r.o. 26, HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30, r.o. 39, HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16, r.o. 18 en HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH), V-N 2003/34.13, r.o. 47.

55. A-G Van Hilten meent dat het “voor-wat-hoort-wat principe” vereist dat tussen partijen een overeenkomst bestaat en dat tussen prestatie en wederprestatie/tegenwaarde een rechtstreeks verband bestaat. Conclusie van A-G Van Hilten van 17 juli 2008, nr. 43 642, V-N 2008/47.23, punt 6.2.5.

56. Vgl. A. van Dongen, De harmonisatie van de btw (diss.), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007, blz. 52-53.

57. Vgl. HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16, r.o. 21.

vorm van de overeenkomst of het recht dat erop van toepassing is. Wat naar burgerlijk recht als een rechtsbetrekking wordt geduid, zal voor de heffing van de btw in beginsel ook als een rechtsbetrekking hebben te gelden. Een overeenkomst is een *uitdrukking* van een rechtsbetrekking.⁵⁸ Een gevolg van deze vaststelling is bijvoorbeeld dat wanneer bijvoorbeeld dat het voor de heffing van btw buiten twijfel is dat een personenvennootschap een rechtsbetrekking aan kan gaan met derden en aldus leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel jegens hen kan verrichten. Een gevolg is ook dat een vennoot die, op grond van de vennootschapsovereenkomst met de overige vennoten, geld, goederen, het genot van goederen of arbeid inbrengt in een personenvennootschap, voor de heffing van btw handelt in een rechtsbetrekking met de personenvennootschap (die een entiteit is voor de heffing van btw) en niet in de rechtsbetrekking met de overige vennoten, ook al is dit civielrechtelijk wellicht anders te zien (zie deel IV, hoofdstuk 24).

15.4.4 *Een subjectieve, op geld waardeerbare tegenwaarde*

Van een bezwarende titel in de zin van de btw is slechts sprake indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de ontvangst van een subjectieve tegenwaarde die in geld is uit te drukken. Het begrip “tegenwaarde” is een communautair begrip waarvan de uitlegging in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten.⁵⁹ Via het element van de op geld waardeerbare tegenwaarde is de bezwarende titel (vereist voor de belastbaarheid van een handeling) verbonden met de maatstaf van heffing (vereist om uiteindelijk tot een heffing van btw evenredig aan de prijs te komen). De maatstaf van heffing is een subjectieve.

De eis van een subjectieve maatstaf van heffing is ingegeven door het rechtskarakter van de btw. De btw beoogt immers het consumptieve verbruik van particulieren te belasten. Dit resultaat wordt het best benaderd door het consumptieve verbruik uit te drukken in de bestedingen van de consumerende particulieren. Omdat vervolgens om doelmatigheidsoverwegingen is gekozen voor een indirecte wijze van heffen, komt de vergoeding die een ondernemer bedingt het dichtst in de buurt van de bestedingen van consumenten. In de schakels voorafgaand aan de eindschakel van de productie- en distributieketen is het overigens ook weinig zinvol om een objectieve maatstaf van heffing te hanteren, aangezien belastingplichtigen de aan hen in rekening gebrachte btw weer in aftrek kunnen brengen.⁶⁰ Aangezien voldoening van de belasting enkel in geld kan plaatsvinden, is het noodzakelijk dat de tegenwaarde in een geldbedrag kan worden uitgedrukt. Uit het arrest in de zaak Coöperatieve aardappelenbewaarplaats blijkt dat de vergoeding een subjectieve waarde is en niet een

58. HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16, r.o. 23.

59. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 9, 12 en 13.

60. Vgl. J. Reugebrink, Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, WFR 1973/5141, blz. 655. Zie ook: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 328. Met Van Norden meen ik dat dit niet geldt indien door aftrekbeperkingen (bijvoorbeeld in verband met de toepassing van een vrijstelling) de werking van het btw-stelsel wordt verstoord.

volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.⁶¹ Inmiddels mag het tot de vaste jurisprudentie van het HvJ EG worden dat:

*“(...) de tegenwaarde van een dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld, en in de tweede plaats, dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is, aangezien de belastinggrondslag de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde”*⁶²

In de nationale jurisprudentie wordt niet van deze lijn afgeweken.⁶³ Ook de Europese Commissie onderschrijft dat de subjectieve maatstaf van heffing een van de hoekstenen van het btw-stelsel vormt.⁶⁴

Een subjectieve maatstaf van heffing brengt in beginsel met zich mee dat geen correctie wordt aangebracht, indien de maatstaf van heffing ongewoon laag is.⁶⁵ Lidstaten kunnen in beginsel ook niet bepalen dat voor bepaalde handelingen een minimale maatstaf van heffing geldt.⁶⁶ Wanneer de vergoeding echter zo laag is dat sprake is van een handelen uit vrijgevigheid, dan wordt de prestatie gelijkgesteld met een prestatie om niet (de vergoeding wordt geacht te ontbreken).⁶⁷ Bij de beoordeling of van een symbolische vergoeding sprake is, is het volgens nationale jurisprudentie niet voldoende vast te stellen, dat het verschil tussen de totale kosten die gemoeid zijn met de verrichte activiteiten en de ontvangen vergoeding zowel absoluut

61. In de zaak Tolsma geeft het HvJ EG aan dat maatstaf van heffing wordt gevormd door de “werkelijke tegenwaarde”. Daarmee heeft het HvJ EG mijns inziens echter geen objectieve maatstaf van heffing voor ogen gehad. Het komt mij voor dat HvJ EG hiermee slechts aan heeft willen geven *wanneer* sprake is van een vergoeding, en niet hoe die vergoeding moet worden gewaardeerd. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14. Vgl. M.E. van Hilten, De maatstaf van BTW-heffing: Hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/6134, blz. 76 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 329.

62. HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365, r.o. 16. Vgl. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 13, HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-126/88 (Boots Company), FED 1990/617, r.o. 19, HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995, blz. 3109, r.o. 18, HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996, blz. 4573, r.o. 27, HvJ EG 16 oktober 1997, nr. C-258/95 (Julius Filibeck), V-N 1998/2.35, r.o. 13, HvJ EG 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett en Baldwin / The Howden Court Hotel), V-N 1998/59.20, r.o. 40, HvJ EG 29 maart 2001, nr. C-404/99 (Commissie/Frankrijk, bedieningsgeld restaurants), V-N 2001/22.17, r.o. 38 en HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22, r.o. 21.

63. Hof Arnhem 2 januari 2003, nr. 00/1357, V-N 2003/24.17, r.o. 4.3.

64. Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen van 16 maart 2005, COM(2005) 89 def., blz. 6.

65. Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3 (MvT), blz. 32. Zie ook: HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-63/96 (Skripalle), V-N 1998/6.27, r.o. 24.

66. HvJ EG 9 juli 1992, nr. C-131/91 (‘K’ Line Air Service), Jur. 1992, blz. I-04513.

67. HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254, r.o. 3.3. Zie ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 170.

als relatief buitengewoon groot is.⁶⁸ Om te bepalen of van een symbolische vergoeding, en dus van vrijgevigheid, sprake is kan naar het oordeel van de Hoge Raad wel van belang zijn welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen. Niet van belang daarentegen is of een vergoeding verre van kostendekkend is.⁶⁹ Uit het arrest in de zaak Scandic volgt immers dat de omstandigheid dat een prestatie wordt verricht tegen een lagere prijs dan de kostprijs van die prestatie niet voldoende grondslag vormt voor het oordeel dat sprake is van een tegen een symbolische vergoeding verrichte prestatie.⁷⁰

Ondanks bovenstaande uitgangspunten, bevatten de Btw-richtlijn en de Wet OB op enige plaatsen (noodzakelijkerwijs) een geobjectiveerde subjectieve maatstaf van heffing voor gevallen waarin geen zuivere subjectieve maatstaf van heffing voorhanden is.⁷¹ Art. 80 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) biedt de lidstaten in bepaalde gevallen bovendien de mogelijkheid een objectieve maatstaf te hanteren. Deze objectieve maatstaf wordt aangeduid als de “normale waarde”. De ratio van art. 80 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) is blijkens de considerans van de Btw-richtlijn te voorkomen dat belastingplichtigen, door het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel behalen waardoor de lidstaten belastinginkomsten derven.⁷² Op grond van art. 72 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 7 Zesde richt-

68. HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254.

69. HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

70. HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22, r.o. 22. Zie ook: HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254, r.o. 3.3.

71. Een objectieve maatstaf van heffing geldt voor met leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde prestaties (art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB), art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB), art. 26 lid 1 onderdelen a en onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB). Een objectieve maatstaf van heffing geldt ook in het geval van een zogenoemde “integratieheffing” (art. 18 onderdelen a en b Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 7 onderdelen a en b Zesde richtlijn en art. 27 Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 3 Zesde richtlijn). Opgemerkt zij dat Nederland gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die art. 18 onderdeel a Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn) biedt (zie: art. 3 lid 3 onderdeel b jo. 3 lid 9 Wet OB). Van de mogelijkheid die art. 18 onderdeel b Btw-richtlijn biedt, heeft Nederland geen gebruik gemaakt. Art. 27 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 3 Zesde richtlijn) heeft Nederland niet effectief geïmplementeerd (de ministeriële regeling die art. 4 lid 3 Wet OB uit zou moeten werken, is nimmer tot stand gekomen). Voorts geldt een objectieve maatstaf van heffing voor intracommunautaire verwervingen die volgen op fictieve intracommunautaire leveringen (art. 17 Btw-richtlijn jo. art. 20 Btw-richtlijn, ex art. 28bis lid 5 Zesde richtlijn jo. art. 28bis lid 3 Zesde richtlijn, vgl. art. 3a Wet OB jo. art. 17a Wet OB). Van de mogelijkheid die art. 21 Btw-richtlijn biedt (ex art. 28bis lid 6 Zesde richtlijn) heeft Nederland geen gebruik gemaakt. Op grond van art. 85 Btw-richtlijn (ex art. 11, onderdeel B, eerste lid Zesde richtlijn, vgl. art. 19 Wet OB) is de maatstaf van heffing voor de btw bij invoer de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als douanewaarde wordt omschreven. Onder omstandigheden is dat een geobjectiveerde waarde (art. 28 t/m 36 CDW en art. 141 t/m 181bis TCDW).

72. Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, V-N 2006/46.13.

lijn) is de “normale waarde” het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is. Indien geen vergelijkbare verrichting voorhanden is, wordt onder “normale waarde” met betrekking tot goederen, een waarde die niet lager is dan de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, dan de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. Voor diensten is het een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gemaakte uitgaven. Nederland heeft tot op heden geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid die art. 80 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 6 Zesde richtlijn) biedt.⁷³

De normale waarde mag alleen door de nationale wetgever worden toegepast, om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen. Toepassing van de normale waarde is bovendien slechts mogelijk in gevallen waarin familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden bestaan tussen de leverancier of dienstverrichter en diens afnemer. De lidstaten mogen zelf omschrijven wanneer van dergelijke banden sprake is. Het was – ondanks het feit dat het een antifraude- en ontwijkingsmaatregel betreft – mijns inziens vanuit het oogpunt van de neutraliteit beter geweest indien het hier communautaire begrippen had betroffen. Voorts omschrijft genoemd richtlijnartikel de gevallen waarin de normale waarde kan worden toegepast. In alle gevallen gaat het erom dat minimaal één van de betrokken partijen geen recht op aftrek heeft.

Uit het voorgaande blijkt dat de subjectieve maatstaf het uitgangspunt is, en dat een objectieve maatstaf de uitzondering vormt. Uit het arrest van het HvJ EG in de zaak Glawe valt af te leiden dat het voor wat betreft de subjectieve maatstaf van heffing niet zozeer van belang is wat de ontvanger van de prestatie betaalt, maar veeleer van belang is wat de prestatieverrichter voor zijn prestatie ontvangt.⁷⁴ De tekst van art. 73 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 8 leden 1 en 2 Wet OB) duidt daar ook op. De maatstaf van heffing omvat “alles wat de leverancier of dienstverrichter (...) als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen (...)”. De maat-

73. Wel is al sinds 2004 een wetsvoorstel aanhangig dat het mogelijk maakt om een normale waarde te introduceren ter bestijding van belastingfraude en -ontwijking in verband met onroerende zaak constructies. In het wetsvoorstel is geen plek ingeruimd om voor winstuitkeringen een normale waarde te hanteren. Kamerstukken II 2004/05, nr. 30 601, nr. 2 (Voorstel van wet). Vanwege de arrest in de zaken Halifax, BUPA en Huthersfield (HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171) is de behandeling van het voorstel uitgesteld.

74. HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), V-N 1994, blz. 1877. Zie ook: HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-288/94 (Argos), V-N 1996, blz. 4569, r.o. 21.

staf van heffing vormt dus al hetgeen voor de levering of dienst wordt ontvangen.⁷⁵ Uit het arrest Coöperatieve aardappelenbewaarplaats volgt dat de tegenwaarde die voor de levering of dienst wordt ontvangen in geld moet kunnen worden uitgedrukt.⁷⁶

Deze eis roept op de eerste plaats vragen op, in gevallen waarin de maatstaf van heffing zich moeilijk laat bepalen en in gevallen waarin de ontvangst van een tegenwaarde van een onzekere gebeurtenis afhankelijk is.

15.4.4.1 *De moeilijk in geld uit te drukken tegenwaarde*

Bij arrest van 14 juli 1998 heeft het HvJ EG het uitgangspunt dat de tegenwaarde in geld moet kunnen worden uitgedrukt enigszins genuanceerd. In deze zaak (First National Bank of Chicago) ging het om een bank die valuta wisselde, zonder dat de bank daarvoor een afzonderlijke provisie bedong. De bank haalde zijn opbrengsten uit het verschil tussen de aan- en verkoopkoersen. Omdat een bank zeer veel transacties verricht op zeer uiteenlopende bedragen en valuta's waarvan de koersen voortdurend fluctueren, was de vergoeding per individuele transactie niet bepaald en overigens ook niet bepaalbaar. Toch was naar het oordeel van het HvJ EG sprake van diensten onder bezwarende titel, waarbij de vergoeding werd gevormd door het koersverschil. Het HvJ EG overwoog dat er van een bezwarende titel kan worden gesproken, ook wanneer de partijen op het moment waarop de prestaties worden verricht, de grondslag waarover de btw zal worden geheven niet kennen en de ontvanger van de prestatie daarvan ook later niet op de hoogte raakt. Naar het oordeel van het HvJ EG zijn eventuele technische problemen bij de vaststelling van de hoogte van de tegenprestatie op zich geen reden om aan te nemen, dat een tegenprestatie ontbreekt.⁷⁷

Ook in de zaak Argos oordeelde het HvJ EG dat het feit dat bij elke afzonderlijke transactie niet nauwkeurig bekend is wat een belastingplichtige als tegenprestatie voor een levering van goederen (en naar ik aanneem voor diensten) ontvangt, niet afdoet aan de vaststelling dat van een bezwarende titel sprake is.⁷⁸ Het ging in casu om waardebonnen die Argos tegen de nominale waarde, maar soms ook met korting had verkocht aan detailhandelaren, die deze bonnen vervolgens aan klanten hadden doen toekomen. Een klant kon met een waardebon betalen. Het was evenwel onmogelijk om vast te stellen of de daadwerkelijk betaalde vergoeding voor die bon de nominale waarde, dan wel de nominale waarde minus een korting was.

75. Zie ook: HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 13 en HvJ EG 13 juni 2002, nr. C-353/00 (Keeping Newcastle Warm), V-N 2002/33.24, r.o. 25.

76. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 13. Zie ook: HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-288/94 (Argos), V-N 1996, blz. 4569, r.o. 17.

77. HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18, r.o. 31 en 49.

78. HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-288/94 (Argos), V-N 1996, blz. 4569, r.o. 22.

Eenzelfde systematiek paste het HvJ EG toe op de vergoeding voor het spelen op speelautomaten. Het is niet mogelijk om per spel, per speler de vergoeding te bepalen. HvJ EG besloot dat de vergoeding voor de dienst door de exploitant van een speelautomaat bestaat uit het bedrag dat zich na de uitkering van de prijzen in de automaat bevindt.⁷⁹ Zowel in de zaak Glawe als in de zaak First National Bank of Chicago, heeft het HvJ EG de band met een specifieke prestatie losgelaten, omdat de vergoeding per dienst bij de exploitatie van een speelautomaat, respectievelijk het wisselen van valuta niet te bepalen is.⁸⁰

Hiermee geeft het HvJ EG aan dat de enkele onbepaalbaarheid van de hoogte van de vergoeding niet in de weg staat aan de aanwezigheid van een bezwarende titel. Terecht laat het HvJ EG mijns inziens het algemene karakter van de btw zwaarder wegen dan de praktische problemen die bestaan met betrekking tot het vaststellen van de precieze vergoeding per transactie. Alleen op die manier kan worden voorkomen dat particuliere consumptie onbelast blijft en kan een neutrale toepassing van de btw-heffing worden verzekerd. Het komt mij voor dat indien de zuiver subjectieve maatstaf van heffing zich niet laat vaststellen, de geobjectiveerde subjectieve maatstaf van heffing moet worden gezocht. Desnoods moet die maatstaf van heffing door waarderingsdeskundigen worden vastgesteld.⁸¹ In dat verband merk ik op dat het HvJ EG met betrekking tot het vaststellen of van een bezwarende titel niet vereist dat de tegenwaarde in geld *wordt* uitgedrukt, maar in geld *kan worden uitgedrukt*. Het daadwerkelijk in geld uitdrukken in een geldbedrag van de tegenwaarde is pas aan de orde nadat een bezwarende titel is vastgesteld en de vraag van de maatstaf van heffing voorligt.

15.4.4.2 De tegenwaarde die van een onzekere gebeurtenis afhankelijk is

Het is de vraag of met een vergoeding, waarvan de ontvangst en / of de hoogte ervan (mede) afhankelijk is gesteld van een onzekere gebeurtenis, wordt voldaan aan de eis dat de tegenwaarde een subjectieve, in geld uit te drukken waarde is. Hoewel de regelgeving en jurisprudentie geen sluitend antwoord op deze vraag bieden, meen ik toch dat zij bevestigend moet worden beantwoord.⁸²

In de zaak Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf maakte het HvJ EG uit dat wanneer de feitelijke tegenprestatie (gedeeltelijk) afhangt van toekomstige fac-

79. HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), V-N 1994, blz. 1877.

80. In dezelfde zin: J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 169-170.

81. K.M. Braun, S.T.M. Beelen, O.L. Mobach en G.J. van Norden, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.2.1.A,d.1, menen dat in voorkomende gevallen de maatstaf van heffing via schatting kan worden vastgesteld. Als voorbeeld halen zij aan de levering van een nieuw vervaardigd kantoorgebouw aan een belegger, waarbij de verkoopprijs voor een gedeelte vaststaat en bij levering betaald wordt en voor een deel afhankelijk is van de in een bepaalde periode gerealiseerde huuropbrengsten, welk deel pas na verloop van die periode betaald zal worden.

82. In andere zin: G.J. van Bruggen, Prijzen- en startgelden, BtwBrief 1997, nr. 1, blz. 5.

toren zoals een zeker tijdsverloop, toch van een bezwarende titel sprake is.⁸³ In die zaak ging het om de vraag of de rente die een afnemer van een prestatie betaalde voor aan hem verleend uitstel van betaling tot het moment waarop de prestatie plaats zou vinden tot de maatstaf van heffing behoorde. Het HvJ EG overwoog dat uit art. 10 lid 2 eerste alinea Zesde richtlijn (thans: art. 63 Btw-richtlijn) volgt dat de maatstaf van heffing pas op het tijdstip van de prestatie (in casu een levering van goederen) moet worden bepaald. Eventuele onzekerheden tot die tijd doen dus niet ter zake. Daarmee is echter de vraag niet beantwoord of een vergoeding die – afhankelijk van een onzekere gebeurtenis – pas betaald hoeft te worden *nadat* de prestatie is verricht.

De Btw-richtlijn duidt erop dat eventuele onvoorzienbare betalingen de maatstaf van heffing, en dus een op geld waardeerbare, subjectieve vergoeding, kunnen vormen. Tot de maatstaf behoort immers “alles wat de leverancier of dienstverrichter (...) als tegenprestatie verkrijgt”.⁸⁴ Bedragen die ná de voltooiing van een prestatie worden ontvangen, behoren in beginsel ook tot de maatstaf van heffing.⁸⁵ De Btw-richtlijn stelt daarbij niet de voorwaarde dat de ontvangst van deze bedragen voorzienbaar moest zijn.

Uit de zaak Glawe kan worden afgeleid dat het HvJ EG een bezwarende titel aanwezig acht, ook wanneer de (hoogte van de) vergoeding afhankelijk is van een onzekere gebeurtenis.⁸⁶ Sterker nog: op de vergoeding die de exploitant van een speelautomaat ontvangt (uiteindelijk een van tevoren vaststaand percentage van de inzet) mag de inzet in mindering worden gebracht bij het bepalen van de maatstaf van heffing voor de btw. Een bijzonderheid was echter dat op grond van wettelijke regelingen vaststond dat uiteindelijk een bepaald van tevoren vastgesteld percentage zou worden uitgekeerd (en dat dus een bepaald percentage *niet* zou worden uitgekeerd). Met andere woorden, de onzekerheid over de vraag *of* er uiteindelijk een vergoeding zou worden ontvangen lijkt ogenschijnlijk; van te voren stond vast dat een bepaald percentage van de inleg uiteindelijk de vergoeding voor de diensten zou vormen. Zie ik het goed, dan bleef op het niveau van de enkele transactie echter onzeker *of* er betaald werd voor de vermakelijkheidsdienst. Een speler die één keer een munt inwierp, een spel speelde en een bedrag kreeg uitgekeerd dat gelijk was aan, of groter was dan zijn inworp, had niet betaald voor de vermakelijkheidsdienst van de exploitant van de speelautomaat. Per transactie beschouwd, is het onzeker *of* er een vergoeding zal worden betaald voor de prestatie. Als dát als uitgangspunt wordt geno-

83. HvJ EG 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (Muys en De Winter), BNB 1994/95.

84. Art. 73 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn).

85. Indien tegen betaling van rente uitstel van betaling wordt verleend gedurende een periode volgend op de voltooiing van de prestatie, is sprake van een afzonderlijke dienst. Deze dienst is vrijgesteld (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB). Zie : HvJ EG 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (Muys en De Winter), BNB 1994/95 en Besluit van 30 juni 1997, nr. VB97/1567, V-N 1997, blz. 2602.

86. HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), V-N 1994, blz. 1877.

men, houdt het arrest in de zaak Glawe een versoepeling in van de door het HvJ EG geformuleerde uitgangspunten in de zaak Coöperatieve aardappelenbewaarplaats.

In de nationale jurisprudentie zijn ook aanwijzingen te vinden dat aan het uitgangspunt dat de vergoeding een in geld uit te drukken, subjectieve waarde is, niet al te strikt moet worden gehanteerd. In Bijlage A, onderdeel f van het Uitvoeringsbesluit OB is bepaald dat een canon, retributie, huur of een uitkering tot een onzeker jaarlijks bedrag wordt gelijkgesteld met een canon, retributie, huur of een uitkering tot het geschatte gemiddelde jaarlijkse bedrag. Deze bepaling ziet op het bepalen van de maatstaf van heffing bij vestiging, overdracht, afstand of opzegging van de rechten van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming ex art. 8 lid 5 onderdelen b en c Wet OB jo. art. 5 Uitvoeringsbesluit OB. Het station van de bezwarende titel is dan al gepasseerd. Conform het arrest van de Hoge Raad van 25 maart 1998, dient de maatstaf van heffing te worden bepaald door schatting, met inachtneming van de op het tijdstip van de vestiging van het beperkte recht bekende gegevens en de verwachtingen op dat tijdstip. Met later bekend geworden gegevens kan geen rekening worden gehouden.⁸⁷ De Hoge Raad lijkt aan te nemen dat van een bezwarende titel sprake is, ook indien hetgeen uiteindelijk zal worden ontvangen nog niet vaststaat.⁸⁸

Het komt mij voor dat de fiscale neutraliteit gebiedt dat ook wanneer een vergoeding volledig afhankelijk is gemaakt van een onzekere factor, heffing van btw plaats moet vinden. Een "succesfee" dient bijvoorbeeld net als andere betalingen als vergoeding voor een prestatie te worden beschouwd. Vergelijkbare handelingen dienen voor de heffing van btw op dezelfde wijze te worden belast. De vorm waarin een betaling wordt gegoten, bepaalt niet de aard van de daartegenover staande handeling. Ook het algemene karakter gebiedt dat heffing van btw plaatsvindt indien een vergoeding onzeker is. Alle leveringen van goederen en diensten in de productie- en handelsfase worden aan de heffing onderworpen, onder een recht op aftrek van voorbelasting. Dat is nu eenmaal het systeem van de btw. Het komt mij bovendien voor dat het ontkennen van een rechtstreeks verband, of het niet aanwezig achten van een in geld uit te drukken vergoeding afbreuk doet aan het nuttig effect van de Btw-richtlijn. Belastingplichtigen zouden eenvoudig aan de heffing van btw kunnen ontkomen, door een vergoeding afhankelijk te maken van een onzekere gebeurtenis of tijdsverloop.⁸⁹ Een succesfee zou bijvoorbeeld geen bezwarende titel vormen.

Ook een onzekere vergoeding lijkt dus als bezwarende titel te kunnen worden aangemerkt. Dat de hoogte van de vergoeding (nog) niet vaststaat, is kennelijk (zie *First National Bank of Chicago*) niet belangrijk genoeg om de bezwarende titel te ontkennen. Ook in de literatuur wordt aangenomen dat indien een vergoeding afhankelijk

87. HR 25 maart 1998, nr. 33 080, BNB 1998/166.

88. HR 20 december 2000, nr. 35 278, BNB 2001/125.

89. Zie in dit verband ook: HvJ EG 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (*Muys en De Winter*), BNB 1994/95, r.o. 18.

is gemaakt van een onzekere gebeurtenis, toch van een bezwarende titel sprake is.⁹⁰ Dit geldt niet slechts met betrekking tot een vergoeding waarvan de *ontvangst* afhankelijk is gemaakt van een onzekere gebeurtenis, maar ook voor de vergoeding waarvan zeker is dat deze zal worden betaald, maar waarvan de *hoogte* afhankelijk is gesteld van een onzekere gebeurtenis. Het bovenstaande brengt mij tot de conclusie dat de uit Coöperatieve aardappelenbewaarplaats af te leiden eis van een subjectieve, op geld waardeerbare vergoeding met enige soepelheid moet worden toegepast, in het geval een vergoeding van een onzekere gebeurtenis afhankelijk is gemaakt.

15.4.5 *Rechtstreeks verband*

Uit Hoge Raad 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141 valt op te maken dat, indien een ondernemer (belastingplichtige) betalingen verricht aan een andere ondernemer (belastingplichtige), er als regel ervan mag worden uitgegaan dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen. In het geval van betalingen tussen belastingplichtigen wordt uitgegaan van het bestaan van een rechtstreeks verband. Bezien vanuit het algemene, objectieve karakter van de btw, is mijns inziens een juist uitgangspunt. Deze stelregel lijkt door het HvJ EG te worden bevestigd. In de zaak *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* overweegt het HvJ EG ten aanzien van betaalde voorschotten dat:

*“Wat in het bijzonder het voorschot betreft, zij eraan herinnerd, ten eerste, dat het (de betaling van een voorschot, AvD) een aanwijzing vormt dat een overeenkomst is gesloten, aangezien de betaling ervan doet vermoeden dat deze overeenkomst bestaat”.*⁹¹

Bovenstaande uitgangspositie, die niet veel meer dan een verdeling van de bewijslast inhoudt, laat onverlet dat er gevallen kunnen zijn waarin een rechtstreeks verband, en dus een bezwarende titel ontbreekt.⁹²

Er is slechts een bezwarende titel, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenwaarde.⁹³ Mijns inziens moet ter beantwoording van de vraag of een rechtstreeks verband aanwezig is, dan ook een antwoord worden gezocht op de vragen of de tegenwaarde ook zou zijn betaald, indien

90. Zie: A.M.A. Koks en E.H. van den Elsen, “Waardering voor de omzetbelasting”, Vastgoedfiscaal april 2002, blz. 11 en K.M. Braun, S.T.M. Beelen, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 2.2.1.A,d.1.

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

92. Zie bijvoorbeeld: HR 6 december 2000, nr. 35 254, BNB 2001/191 (Samenwerkingsverband universiteiten). In deel IV, hoofdstuk 19, over pot- en poolovereenkomsten ga ik nader in op de vraag hoe dit arrest zich verhoudt met het op een latere datum gewezen arrest van het HvJ EG in de zaak *Kennemer Golf & Country Club* (HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), BNB 2003/30).

93. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), BNB 1981/232, r.o. 12; “(...) Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. (...)”.

de prestatie niet zou zijn verricht en of de prestatie zou zijn verricht, indien de tegenwaarde niet zou zijn betaald. Zo werd in de zaak Julius Filibeck wegens het ontbreken van een rechtstreeks verband geen bezwarende titel aangenomen omdat in die situatie de tegenwaarde ook werd betaald, indien de prestatie niet werd verricht.⁹⁴ Dit principe brengt ook met zich mee dat donaties en schenkingen niet aan te merken zijn als afzonderlijke vergoedingen voor handelingen. Het kenmerk van donaties en schenkingen is dat zij worden gedaan zonder dat daar een wederprestatie tegenover staat.⁹⁵

De eis van het rechtstreekse verband brengt voorts met zich mee dat de vergoeding moet zijn *bedongen*.⁹⁶ Overigens hoeft de vergoeding niet *afdwingbaar* te zijn.⁹⁷ Voldoende is dat partijen de vergoeding overeengekomen moeten zijn.⁹⁸ Van Hilten en Van Kesteren vatten de eis van de bedongen vergoeding in de term “voor-wat-hoort-wat-beginsel”.⁹⁹ Dat is volgens mij ook de kern: de één geeft, opdat de ander geeft en

94. HvJ EG 16 oktober 1997, nr. C-258/95 (Julius Filibeck), V-N 1998/2.35. Het betrof een werkgever die zijn werknemers met een personenbus vervoerde zonder dat de werknemers een afzonderlijke vergoeding voor het vervoer betaalden aan de werkgever en het ontvangen loon onafhankelijk was van het gebruik van het geboden vervoer.

95. Bedragen die als donatie of schenking worden betaald, maar die in wezen een vergoeding vormen voor een belastbare handeling worden als bezwarende titel aangemerkt. Er bestaat dan een rechtstreeks verband tussen de “donatie” of “schenking” en de verkregen wederprestatie. Het wezen gaat in dergelijke gevallen voor de vorm. Hof Leeuwarden 13 januari 2006, nr. 04/0498, V-N 2006/23.1.4. Tegen deze uitspraak is cassatie aangetekend. In zijn conclusie van 19 december 2006, nr. 43 037, V-N 2007/14.25 heeft A-G De Wit het oordeel van het Hof Leeuwarden op dit punt onderschreven. Zie in dit verband ook de goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën inzake bijzondere evenementen die voor goede doelen worden georganiseerd (zogenoemde “fundraisers”). Kenmerkend voor deze evenementen is dat de afnemers voor de aangeboden prestaties een substantieel hogere prijs betalen dan gebruikelijk is. Goedgekeurd is dat onder voorwaarden het giftelement buiten de heffing van btw blijft. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 juni 2007, nr. CPP2007/1077M, V-N 2007/31.25. Zie ook: B.G. van Zadelhoff en J.J.P. Swinkels, Goede doelen in de BTW, WFR 2006/6657, blz. 131-134 en Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 232, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 160-161.

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

97. HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16.

98. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 83.

99. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 125. In het Latijn wordt dit beginsel het “Quid pro quo” beginsel genoemd. Dit beginsel is mijns inziens te onderscheiden van het “ik-geef-opdat-jij-geeft beginsel” (in het Latijn: “do ut des”). Bij het do ut des beginsel staat niet de afdwingbare tegenprestatie voorop, maar de verwachting dat de ander geeft, omdat hij iets van de één heeft gekregen. Het quid pro quo beginsel gaat uit van de gedachte dat de één slechts een prestatie zal verrichten indien de ander een wederprestatie zal verrichten. Do ut des gaat uit van gift en wedergift. Quid pro quo brengt daarentegen tot uitdrukking dat de wederprestatie van de ander een conditio sine qua non is voor het verrichten van een prestatie door de één. Quid pro quo brengt het rechtstreekse verband tot uitdrukking. Opgemerkt zij dat het gebruik van de term “quid pro quo” met name in landen als Italië en Frankrijk tot begripsverwarring kan leiden. In die talen komt het begrip “quiproquo” voor, hetgeen “vergissing” betekent.

de ander geeft opdat de één geeft.¹⁰⁰ In de eerder aangehaalde zaak Tolsma oordeelde het HvJ EG dat een orgeldraaier geen diensten onder bezwarende titel verrichtte, omdat de bedragen die de orgeldraaier in zijn mansbakje ontving volstrekt vrijwillig en willekeurig werden gegeven, terwijl ook de hoogte van de bedragen in de praktijk onmogelijk was vast te stellen.¹⁰¹ Er bestond volgens het HvJ EG geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betalingen. De vergoeding was niet bedongen (de betalingen gebeurden op vrijwillige basis), de voorbijgangers hadden niet om de muzikale prestatie gevraagd, en hun betaling hing niet af van de muzikale prestatie.¹⁰² Het mag dan misschien in het geval van Tolsma wel zo zijn geweest dat Tolsma zijn prestatie niet zou hebben zou zijn verricht, indien de tegenwaarde niet zou zijn betaald, maar het komt mij voor dat Tolsma de tegenwaarde ook zou hebben verkregen, indien de prestatie niet zou zijn verricht. Een rechtstreeks verband ontbreekt dan vanwege die laatste constatering.

In het kader van subsidieverstrekingen heeft het HvJ EG, bij de beantwoording van de vraag of een rechtstreeks verband aanwezig is tussen prestatie en vergoeding, belang gehecht aan het antwoord op de vraag of van “verbruik” sprake was.¹⁰³ Het HvJ EG acht van belang of er een identificeerbare verbruiker en of er een identificeerbaar voordeel is, in die zin dat het voordeel van de prestatie als een bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.¹⁰⁴ Aldus is het voor een rechtstreeks verband van belang dat er een identificeerbaar voordeel, alsmede een identificeerbare verbruiker valt aan te wijzen. Dit beeld komt ook naar voren uit de jurisprudentie die betrekking heeft op de problematiek rond de belastbaarheid van contributiebetalingen.

Uit het Apple & Pear arrest volgt dat om te bepalen of een vergoeding rechtstreeks verband houdt met handelingen van een lichaam (in casu een “Council”), van belang is of het lichaam zich bezig houdt met behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de leden. Alsdan is geen rechtstreeks verband aanwezig. In de zaak Kennemer Golf & Country Club bevestigde het HvJ EG dit oordeel en voegde daaraan toe dat ook wanneer de vergoeding bestaat uit een forfaitair bedrag (zoals doorgaans het geval is bij een contributie) nog steeds sprake kan zijn van een rechtstreeks verband.¹⁰⁵ Volgens het HvJ EG is een rechtstreeks verband ook dan aanwezig indien de

100. Vgl. A.H.R.M. Denie, Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, WFR 1994/6086, blz. 34. Hij demonstreert de eis van het rechtstreekse verband door te stellen: “(...) mijn prestatie is doelgericht op jouw vergoeding, terwijl deze een voorwaarde is voor mijn prestatie aan jou, en mijn prestatie is een voorwaarde voor jouw vergoeding aan mij. (...) De prestaties over en weer zijn (dan) onderling van elkaar afhankelijk.”

101. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 19.

102. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 17.

103. HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32, HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste), V-N 1998/5.17.

104. HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste), V-N 1998/5.17, r.o. 23. Zie: A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/6442, blz. 962.

105. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

forfaitaire contributie niet gekoppeld is aan individuele prestaties op verzoek van de leden, maar bestaat uit een permanente terbeschikkingstelling van faciliteiten. Van belang is te onderkennen dat in de zaak Apple & Pear sprake was van wettelijk verplichte bijdragen. Deze waren óók invorderbaar als een teler géén voordeel had bij de promotieactiviteiten van de handeling. De “vergoeding” werd dus ook betaald indien de prestatie niet verricht werd. De bijdragen die de leden van de Kennemer Golf & Country Club betaalden waren geen wettelijk verplichte bijdragen, maar vloeiden voort uit een contractuele relatie op basis waarvan de leden een individualiseerbaar recht op gebruikmaking van de faciliteiten verkregen. Bovendien moet worden vastgesteld dat in de zaak Apple & Pear de “afnemers” een onbepaalbare groep, te weten een gehele sector, was. In de Kennemer Golf & Country Club zaak kon de groep die een voordeel had wél bepaald worden. Indien de wederpartij niet bepaalbaar is, kan geen sprake zijn van wederkerigheid, en is een rechtstreeks verband met een verrichte handeling niet aanwezig. Er kan dan geen doelloorzakelijk verband bestaan tussen vergoeding en handeling.¹⁰⁶ Een gehele branche, sector of een (groep) uit de samenleving vormt geen individualiseerbare ontvanger.¹⁰⁷ De leden van een vereniging zijn echter niet per definitie als niet-individualiseerbare ontvangers aan te merken. Sinds het Kennemer Golf & Country Club arrest is duidelijk dat de voordelen / diensten niet geconcretiseerd hoeven te zijn ten aanzien van elk lid afzonderlijk.¹⁰⁸ Van doorslaggevende betekenis is, of de contributie door de vereniging is bedongen en of de leden die een voordeel hebben bij de handelingen van de vereniging geïdentificeerd (individualiseerbaar) zijn. Slechts dan is een rechtstreekse band tussen een prestatie van de één en de tegenwaarde van de ander vast te stellen.

De eis van het rechtstreekse verband tussen de handeling en de vergoeding is mijns inziens fundamenteel voor het btw-stelsel. De btw beoogt het particuliere verbruik te belasten. Hoewel de btw naar haar doel een verbruiksbelasting is, is de btw naar haar vorm immers een transactiebelasting. Om doelmatigheidsredenen grijpt de btw aan bij de transacties die belastingplichtigen verrichten, waarbij hetgeen voor die transacties wordt betaald de maatstaf vormt. Slechts indien een rechtstreeks verband bestaat tussen transactie en tegenwaarde, vormt de besteding van de consument een graadmeter voor diens consumptie. Het rechtstreeks verband veronderstelt een bepaalbare relatie tussen individualiseerbare partijen die over en weer concrete prestaties uitwisselen, waarbij de prestatie van de één de noodzakelijke voorwaarde vormt voor de prestatie van de ander en de prestatie van de ander de noodzakelijke voorwaarde vormt voor de prestatie van de één.

106. A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 291.

107. Zie: A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/6442, blz. 962-963.

108. Zie hierover – vóór het verschijnen van het arrest in de zaak Kennemer Golf & Country Club – in andere zin: R.F.W. van Brederode, *De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1993, blz. 197 en D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss.), Maastricht, 2001, blz. 335 en 336.

15.4.6 *De tegenwaarde in natura*

De in paragraaf 15.4.4 besproken eis dat de vergoeding uit te drukken moet zijn in geld, roept vragen op in gevallen waarin sprake is van een vergoeding in natura. De prestatie en de wederprestatie moeten dan op geld gewaardeerd worden, terwijl de eis van de subjectieve vergoeding nog steeds opgeld doet. Aan vergoedingen in natura moet in het kader van dit onderzoek bijzondere aandacht worden besteed, omdat contractuele samenwerking in voorkomende gevallen veel weg heeft van het ruilen van goederen en diensten.

In het geval van een ruil van een goed voor een ander goed (zonder bijbetaling), vereist de subjectieve maatstaf van heffing, dat wordt uitgegaan van de waarde die de ontvanger van het goed aan dat goed toekent. Dat is evenwel geen doelmatige benadering.¹⁰⁹ De leverancier kent de waarde die de ontvanger van het goed daaraan toekent niet. Het HvJ EG heeft dan ook geoordeeld dat in dergelijke gevallen de subjectieve waarde niets anders kan zijn dan de aankoopprijs die de leverancier heeft betaald voor die goederen die hij als tegenprestatie voor de betrokken prestaties zonder bijbetaling levert.¹¹⁰ De maatstaf van heffing wordt dus in die gevallen gesteld op de inkoopprijs. Is er geen inkoopprijs, omdat het bijvoorbeeld zelfvervaardigde goederen betreft, dan kan mogelijk, zoals in de literatuur wel is verdedigd, uitgegaan worden van de kostprijs van het betreffende goed.¹¹¹ Het komt mij voor dat dit een proportionele, doelmatige benadering is.

Eenzelfde problematiek als die zich voordoet in het geval van een ruil van goederen, doet zich voor in het geval van een ruil van diensten. Ook dan is een aankoopprijs of kostprijs niet in alle gevallen voorhanden en kan op de in het voorgaande beschreven stelregel van het HvJ EG niet worden teruggevallen. De Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en de jurisprudentie bieden in deze situaties geen uitsluitel. Het komt mij voor dat een redelijk resultaat wordt bereikt indien, analoog aan art. 75 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 1, onderdeel b Zesde richtlijn), als maatstaf wordt gehanteerd het bedrag van de door de belastingplichtige voor het verrichten van de diensten gemaakte kosten. Ik merk op dat met “kosten” in de zin van art. 75 Btw-richtlijn worden bedoeld: “uitgaven”, zoals dit ook in het oude art. 11A lid 1, onderdeel b Zesde richtlijn het geval was, en zoals dit ook op grond van art. 8 lid 7 Wet OB het geval is.¹¹² Door uit te gaan van de uitgaven wordt een resultaat bereikt dat analoog is aan dat van de arresten *Naturally Yours* en *Empire Stores*.

109. Vgl. M.E. van Hilten, De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/6134, blz. 79.

110. HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93 (*Empire Stores*), V-N 1995, blz. 3109.

111. M.E. van Hilten, De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/6134, blz. 81, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 134-135 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 176.

112. Ook in andere taalversies van de Btw-richtlijn worden steeds dezelfde termen gehanteerd als die in art. 11A lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn werden gebezigd. Zie: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 297.

Naar nationaal recht kan, om de relevante uitgaven te bepalen, aansluiting worden gezocht bij hetgeen in art. 5a en art. 5b Uitv. Besch. OB is bepaald. Gaat het om een dienst, die bestaat uit het in gebruik geven van een goed, dan betreft het de uitgaven, naar tijdsevenredigheid berekend, voor de verwerving of de vervaardiging van het goed, en de uitgaven voor verbetering en onderhoud van het goed. Gaat het om andere diensten, dan moet worden uitgegaan van de gemaakte uitgaven. Als gemaakte uitgaven worden in art. 5b Uitv. Besch. OB aangemerkt de gemaakte "kosten", zodat dit artikel nauwelijks enige verduidelijking biedt. Ik vind de suggestie die Van Hilten heeft gedaan om in dergelijke situaties uit te gaan van het geldbedrag dat de dienstverrichter mist door geen vergoeding in contanten te bedingen, een bruikbaarere oplossing.¹¹³ Ik meen dat het onvermijdelijk is, dat de eis van de subjectieve maatstaf van heffing soepeler te te passen, indien de vergoeding in natura luidt.

15.4.7 Een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde

Met betrekking tot winstrechten / winstuitkeringen kan getwijfeld worden over de vraag of zij naar hun aard de bezwarende titel voor een levering van goederen of diensten kunnen vormen. In het kader van dit onderzoek is het onvermijdelijk om aan winstrechten en winstuitkeringen als tegenwaarde voor verrichte handelingen aandacht te besteden, aangezien het bij een aantal voor dit onderzoek geselecteerde samenwerkingsverbanden de kernvraag is of een winstrecht / winstuitkering de vergoeding voor een verrichte handeling vormt (zie deel IV, hoofdstuk 20, hoofdstuk 24 en hoofdstuk 25).

Ploeger heeft betoogd dat een winstuitkering geen bezwarende titel kan vormen, omdat het karakter van de betaling een winstdeling is.¹¹⁴ Hij ontleent steun voor deze opvatting aan een beslissing van de Tariefcommissie van 22 december 1947.¹¹⁵ Daarin oordeelde de Tariefcommissie dat een winstdeling in een maatschap geen vergoeding is voor een dienst. Ploeger meent dat wanneer het samenwerkingsverband op zichzelf geen belastingplichtige is, omdat er geen duurzame samenwerking is, of omdat de combinatie niet als zodanig naar buiten toe optreedt, er geen reden is om een winstverdeling in het kader van een dergelijk samenwerkingsverband anders te behandelen dan dat in het kader van een samenwerkingsverband dat wél een belastingplichtige is. Hij vindt dat het rechtskarakter van een winstaandeel uit een samenwerkingsverband los van de vraag of het samenwerkingsverband een belastingplichtige is, moet worden beoordeeld. De winstverdeling behoort zijns inziens tot de interne sfeer, terwijl de belastingplicht van het samenwerkingsverband een omstandigheid in de externe sfeer is. Anders dan Ploeger meen ik, dat wanneer er geen combinatie is met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid (geen entiteit, geen "eenieder" in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB), van interne bedrijfshandelingen geen sprake kan zijn. Alsdan

113. M.E. van Hilten, De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/6134, blz. 81.

114. L.F. Ploeger, noot onder HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

115. TC 22 december 1947, nr. 3694 O, B.br.O. 458.

is het mijns inziens niet mogelijk om te spreken van een “interne sfeer”, waarbinnen zich buiten het bereik van de btw afspelende interne bedrijfshandelingen worden verricht. Ik meen dan ook dat de handelingen tussen samenwerkende partijen in het kader van een samenwerkingsverband dat geen entiteit is, geen interne bedrijfshandelingen kunnen zijn. Zij vallen binnen het bereik van de btw, indien zij tegen vergoeding worden verricht. Een winstrecht / winstuitkering kan daarmee in beginsel de vergoeding voor een levering van goederen of diensten vormen.

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen winstrechten die verband houden met een financiële deelneming in een onderneming die verband houden met winstrechten een concrete tegenprestatie. Met het ter beschikking stellen van kapitaal aan een deelneming verricht de aandeelhouder geen belastbare handeling. Zijn handelingen zijn er niet op gericht een rechtstreekse tegenwaarde voor het ter beschikking stellen van kapitaal te krijgen (zoals wel het geval is wanneer een rentedragen-de lening wordt verstrekt), maar zijn gericht op een hoger doel: het vergroten van het winstpotentieel van de deelneming, door erin te investeren. Het verstrekken van eigen vermogen is met andere woorden geen doel op zichzelf, maar een middel om een (hoger) doel te bereiken. Zoals het HvJ EG in de zaak Kretztechnik overwoog, vormt het verstrekken van kapitaal door een aandeelhouder een “investering of belegging van middelen”.¹¹⁶ Het dividend dat voortvloeit uit de financiële deelneming in een onderneming kan naar het oordeel van het HvJ EG geen vergoeding voor een levering van goederen of diensten vormen. Het dividend vloeit het rechtstreeks voort uit de loutere eigendom van de aandelen.¹¹⁷

Winstrechten / winstuitkeringen, die niet voortvloeien uit de loutere eigendom van een financiële deelneming in een onderneming, maar die worden betaald ter zake van concrete handelingen die de een belastingplichtige jegens een derde verricht, zijn mijns inziens te beschouwen als bezwarende titel. Het winstrecht betreft dan een vergoeding die afhankelijk is gemaakt van een onzekere gebeurtenis. De handelingen, noch het verstrekken van het winstrecht / (het recht op) de winstuitkering spelen zich af in de kapitaalsfeer. Er is geen sprake van een belegging, maar juist van een op een opbrengst gerichte economische activiteit. De handelingen zijn rechtstreeks op een doel gericht: het verkrijgen van een tegenwaarde voor de leveringen van goederen en diensten die de leverancier (heeft) verricht. De betaling in de vorm van het winstrecht / de winstuitkering vindt slechts plaats, opdat de goederen en diensten worden geleverd en de goederen en diensten worden slechts geleverd opdat het winstrecht / de winstuitkering wordt verkregen. Ik meen dat een winstrecht / (een recht op een) winstuitkering in verband met een verrichte levering van goederen of diensten niet te vergelijken is met een dividenduitkering die uit het loutere bezit van die deelneming voortvloeit. Een winstrecht / winstuitkering kan dus wel degelijk een bezwarende titel voor een levering van goederen of diensten vormen.

116. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

117. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 57.

Wanneer een winstrecht wordt verstrekt in ruil voor een concrete tegenprestatie, is het vervolgens de vraag of het winstrecht, dan wel de uiteindelijke winstuitkering (zo deze plaatsvindt) de bezwarende titel vormt. Hoewel in de btw de bezwarende titel en de maatstaf van heffing nauw met elkaar zijn verbonden (zie paragraaf 15.4.4), is het mijns inziens van belang de vraag naar de aanwezigheid van een bezwarende titel te onderscheiden van de vraag naar de (hoogte van de) maatstaf van heffing. Eerst moet worden vastgesteld of er een belastbare handeling valt te onderkennen en pas als dat het geval is moet worden vastgesteld wat dan de maatstaf van heffing is (hoewel in het geval een vrijstelling van toepassing is, aan die tweede stap weinig belang toekomt).

15.4.7.1 Bezwarende titel in het geval van een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde

Voor wat betreft de vaststelling of van een bezwarende titel sprake is, acht ik het niet zinvol een onderscheid te maken tussen het winstrecht en de (eventuele) winstuitkering. Op het moment dat partijen overeenkomen dat de één een prestatie zal verrichten, waarvoor de ander hem een recht op eventuele winst zal verstrekken, staat vast dat er een rechtsbetrekking bestaat, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, terwijl er een rechtstreeks verband tussen de bedongen vergoeding en de daartegenover staande prestaties is. Het winstrecht (recht op de eventuele winstuitkering) is op geld te waarderen, zij het dat het criterium van een subjectieve tegenwaarde uit de zaak Coöperatieve aardappelenbewaarplaats dan niet te strikt moet worden toegepast (zie paragraaf 15.4.4).

Vanuit een zuiver wetenschappelijk oogpunt is het recht op de eventuele winst op geld te waarderen op het moment dat de prestatie wordt verricht. Bij die waardering wordt onzekerheidsfactor met betrekking tot de werkelijke winstuitkering verdisconteerd in de waarde van het recht. Of vervolgens ook daadwerkelijk een winstuitkering plaatsvindt, is niet meer van belang. Het voorwerp van de overeenkomst is immers de winstuitkering zelf. De uiteindelijke winstuitkering is slechts een uitvoering van de overeenkomst. Ook wanneer uiteindelijk geen winstuitkering plaatsvindt, is toch een dienst onder bezwarende titel verricht. Op het moment dat de overeenkomst werd aangegaan had het winstrecht een zekere waarde, waarin de onzekerheidsfactor was verdisconteerd. Vindt een winstuitkering uiteindelijk niet plaats, dan komt de bezwarende titel daarmee niet achteraf te ontvallen. Voor de vraag of er een bezwarende titel is, hoeft het winstrecht niet van de winstuitkering te worden onderscheiden. In dit opzicht valt een vergelijking te maken met verzekeringsovereenkomsten. De bezwarende titel komt niet te ontvallen in het geval inderdaad een schade-uitkering plaatsvindt die de betaalde premies overstijgt. De schade-uitkering betreft de loutere uitvoering van de overeenkomst. Het is het voorwerp van de overeenkomst. In de betaalde premies is de onzekerheidsfactor verdisconteerd. Ook in het geval van zogenoemde “swaptransacties” biedt deze benadering uitkomst. Een “swap” is een financieel derivaat waarbij de ene partij voor een bepaalde periode een risico ruilt tegen het risico van een andere partij. Het zijn dus

ruiltransacties. Bekende vormen van “swaps” zijn renteswaps¹¹⁸ en valutaswaps.¹¹⁹ Combinaties en varianten op deze hoofdvormen komen in de praktijk voor. In het geval van swaps is onzeker of en zo ja, tot welk beloop uiteindelijk een geldbedrag zal worden ontvangen. Partijen komen overeen elkaars risico (gedeeltelijk) over te nemen. In het overnemen van elkaars risico in geval van swaptransacties zijn diensten onder bezwarende titel te onderkennen.¹²⁰ De uiteindelijke geldbedragen die worden uitgekeerd zijn niet meer relevant voor het antwoord op de vraag of van een bezwarende titel sprake is.

Strikte toepassing van het bovenstaande de situatie waarin (professionele) sporters een prijzengeld kunnen opstrijken indien zij een zeker, vooraf bepaald wedstrijdresultaat halen, leidt tot de vaststelling dat op het moment dat de sporter en de organisatie die de wedstrijd organiseert een dergelijke overeenkomst sluiten, van een bezwarende titel sprake is. Of een sporter uiteindelijk de prijs ontvangt is – vanuit een strikt wetenschappelijk oogpunt – niet meer relevant. Bij aanvang van de wedstrijd was sprake van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties werden uitgewisseld, terwijl er een rechtstreeks verband tussen de bedongen vergoeding en de daartegenover staande prestatie was. Het prijzengeld was te waarderen op geld (al lijkt dat in het geval van een sportprestatie verdacht veel op hetgeen bij weddenschappen gebeurt), waarbij de onzekerheidsfactor verdisconteerd zou zijn. Ook wanneer de betreffende sporter het prijzengeld niet wint, moet – strikt theoretisch – de bezwarende titel niet geacht worden te zijn komen ontvallen. De sporter die de prijs niet wint heeft wel degelijk een dienst onder bezwarende titel verricht, maar de

118. Een renteswap (ook wel als “Interest Rate Swap” of afgekort als “IRS” aangeduid) is een overeenkomst tussen twee partijen om gedurende een bepaalde periode rentebetalingen over een bepaalde hoofdsom uit te wisselen. Daardoor is het mogelijk om een vastrentende lening om te zetten in variabel rentende lening en omgekeerd, zonder dat de hoofdsommen uitgewisseld hoeven te worden. Opgemerkt zij dat bij een swap ieder van de partijen voor de zelf aangegane lening schuldenaar blijft. Er vindt dus geen schuldoverneming plaats. Vaak is de ene partij een onderneming en is de wederpartij een bank die toegang heeft tot de kapitaalmarkt. Bij een (defensieve) renteswap ruilt een onderneming de renteverplichtingen met de bank. De onderneming, die geen toegang heeft tot de kapitaalmarkt, zal een lening hebben afgesloten met een variabele rente. De (openbare) kapitaalmarkt voor vastrentende leningen is voor bedrijven moeilijk toegankelijk. De bank, die toegang heeft tot de openbare kapitaalmarkt, kan leningen afsluiten met een vaste rente. Door een swap aan te gaan, kan de onderneming zijn variabele renterisico afdekken. Normaliter vraagt de bank een vergoeding voor het mogelijk maken van de renteswap. Zie: A.H. Bomer en T. Munneke, *Ruilen zonder huilen? Omzetbelastingaspecten van swaps en vergelijkbare risicobeheersingsinstrumenten*, WFR 1994/6101, blz. 634 en 635.

119. Een valutaswap (ook wel als “currency-swap” aangeduid) is een transactie waarbij partijen overeenkomen bepaalde hoofdsommen in verschillende valuta te ruilen, waarbij dezelfde hoeveelheid tegen dezelfde wisselkoers in de toekomst wordt wedergeruild. Anders dan bij een renteswap worden bij een valutaswap de hoofdsommen uiteindelijk geruild. Zie: A.H. Bomer en T. Munneke, *Ruilen zonder huilen? Omzetbelastingaspecten van swaps en vergelijkbare risicobeheersingsinstrumenten*, WFR 1994/6101, blz. 635.

120. In dezelfde zin: A.H. Bomer en T. Munneke, *Ruilen zonder huilen? Omzetbelastingaspecten van swaps en vergelijkbare risicobeheersingsinstrumenten*, WFR 1994/6101, blz. 635 en O. Henkow, *Financial Activities in European VAT* (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, blz. 254.

maatstaf van heffing is nihil. Het is dan niet zo vreemd om uiteindelijk niet het *recht* op het prijzengeld als uitgangspunt te nemen maar de daadwerkelijke *uitkering* van het prijzengeld als uitgangspunt te nemen. Weliswaar is dat wellicht is dat vanuit een wetenschappelijk oogpunt niet zuiver, het beantwoordt mijns inziens wel aan het doelmatigheidsbeginsel. Ik kan me dan ook vinden in het arrest van de Hoge Raad van 12 juni 1996 inzake prijzengelden. De Hoge Raad oordeelde dat de prijzengelden die een (belastingplichtige) sporter ontving, de bezwarende titel vormden voor diensten (deelname aan sportwedstrijden) die hij jegens de organisatie van de wedstrijd verrichtte.¹²¹

Ik acht het van belang een onderscheid te maken tussen situaties waarin de onzekere factor voorwerp van de overeenkomst is en gevallen waarin een onzekere factor een onderdeel vormt van de afspraken met betrekking tot de vergoeding voor een prestatie. Een winstuitkering verschilt van bijvoorbeeld een zogenoemde “succesfee”. Het voorwerp van de overeenkomst is in het geval van een succesfee niet de succesfee zelf. Het voorwerp is de verstrekte dienst. De succesfee maakt onderdeel uit van de afspraken inzake de betaling voor de verleende dienst. Het betreft een betaling onder opschortende voorwaarde. Een bezwarende titel is dan al vastgesteld: een dienst en een betaling van een welbepaald bedrag. Een winstuitkering is het voorwerp van een overeenkomst. De uiteindelijke betaling ervan vormt de uitvoering van de overeenkomst.

15.4.7.2 Maatstaf van heffing in het geval van een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde

Uit het arrest van de Hoge Raad van 25 maart 1998, dat de *maatstaf* van heffing moet worden vastgesteld met inachtneming van de op het moment van de belastbare prestatie bekende gegevens en de verwachtingen op dat tijdstip.¹²² Naar het oordeel van de Hoge Raad vloeit uit het stelsel van de Wet voort dat de btw ter zake van dat belastbare feit wordt vastgesteld met inachtneming van de feiten en omstandigheden zoals die op dat tijdstip aanwezig waren.

Met betrekking tot winstrechten die in ruil voor concrete tegenprestaties worden verstrekt, heeft dat mijns inziens te betekenen dat op het moment waarop de prestatie worden verricht, ook de maatstaf van heffing moet worden bepaald. Het komt mij voor dat in voorkomende gevallen waarderingsdeskundigen zullen moeten worden ingeschakeld. Van de (eventuele) latere daadwerkelijke winstuitkering kan dan gezegd worden dat die niet meer wordt ontvangen “als tegenprestatie voor” de door de ander verrichte prestatie.¹²³ De winstuitkering staat in een te ver verwijderd verband met de prestatie.

121. HR 12 juni 1996, nr. 31 175, BNB 1996/346.

122. HR 25 maart 1998, nr. 33 080, BNB 1998/166, r.o. 3.3.

123. Vgl. art. 73 Btw-richtlijn (ex art. 11A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 8 lid 1 Wet OB).

Hoewel ik het bovenstaande een theoretisch juiste benadering acht, meen ik toch dat het niet in alle gevallen tot een doelmatig resultaat zal leiden. Het is zelfs denkbaar dat de kosten van het inschakelen van een waarderingsdeskundige de vastgestelde maatstaf van heffing overschrijden. Dat acht ik moeilijk te verenigen met het uitgangspunt dat de btw op een zo eenvoudig mogelijke wijze moet worden geheven. Uit de zaak Ahold blijkt wel dat de praktische behoeften van een daadwerkelijke toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel theoretisch juiste benaderingen opzich kunnen zetten.¹²⁴ In die gevallen moet mijns inziens op grond van het doelmatigheidsbeginsel de uiteindelijke winstuitkering als de maatstaf van heffing worden gehanteerd. Geaccepteerd moet dan echter worden dat in het geval een winstuitkering uiteindelijk niet plaatsvindt, ook geen heffing van btw plaatsvindt.¹²⁵ Volledigheids halve merk ik op dat deze alternatieve, doelmatige en wellicht vanuit een wetenschappelijk oogpunt niet geheel zuivere benadering ook in het geval van eerdergenoemde prijzengelden uitkomst kan bieden.

15.4.7.3 Conclusie met betrekking tot een winstrecht / winstuitkering als tegenwaarde

Op grond van het bovenstaande, kom ik tot de conclusie dat een winstrecht dat / een winstuitkering, die verband houdt met de financiële deelneming in een onderneming, anders van aard is dan die verband houdt met een individualiseerbare levering van een goed of dienst. Slechts een winstrecht / winstuitkering die verband houdt met de financiële deelneming in een onderneming, valt buiten de reikwijdte van de btw.

In het geval van een winstrecht dat / winstuitkering die verband houdt met een individualiseerbare levering van een goed of dienst geldt dat de bezwarende titel op het moment waarop de prestatie wordt verricht moet worden vastgesteld. Op dat moment moet sprake zijn van een rechtsbetrekking bestaat, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, terwijl er een rechtstreeks verband tussen de bedongen vergoeding en de daartegenover staande prestaties is. Het winstrecht moet in geld uit te drukken zijn. Omdat het een van een onzekere factor afhankelijk gemaakte vergoeding is, moet aan de eis dat het een subjectieve waarde dient te zijn minder belang worden gehecht. De maatstaf van heffing moet worden vastgesteld met inachtneming van de op het moment van de belastbare prestatie bekende gegevens en de verwachtingen op dat tijdstip. Vanuit een zuiver theoretisch oogpunt moet het winstrecht dus worden gewaardeerd. De uiteindelijke winstuitkering is dan vervolgens irrelevant. Ook wanneer deze nihil (of zelfs negatief is, zie deel IV, hoofdstuk 20) blijft de bezwarende titel bestaan. In voorkomende gevallen is bovenstaande be-

124. HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23, r.o. 39.

125. Van Zadelhoff acht het problematisch om de winstuitkering als vergoeding voor het lopen van risico en het potentieel dragen van onverhoopt verlies aan te merken, omdat in het geval van een verlies geen vergoeding valt te onderkennen. Pas na afloop van een transactie zou dan vast te stellen zijn of er een dienst (naar ik aanneem bedoelt Van Zadelhoff "een dienst onder bezwarende titel") wordt verleend. Van Zadelhoff acht dat een zeer onlogische consequentie en verwerpt daarom deze gedachtegang. B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 798.

nadering echter niet doelmatig. De praktische behoeften van een daadwerkelijke toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel kunnen theoretisch juiste benaderingen opzij zetten. Wanneer de kosten van het waarden van winstrechten niet meer in verhouding zijn met de verschuldigde btw, moet mijns inziens de uiteindelijke winstuitkering als maatstaf van heffing worden gehanteerd. Dat brengt dan met zich mee dat in geval een uiteindelijke winstuitkering uiteindelijk uitblijft, er ook geen heffing van btw plaats kan vinden.

15.4.8 *Met leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde leveringen of diensten*

Als een bezwarende titel ontbreekt, kan onder omstandigheden tóch nog aan een belastbare levering van goederen of diensten worden toegekomen. De Btw-richtlijn stelt namelijk enige handelingen gelijk met leveringen van goederen, respectievelijk diensten onder bezwarende titel. Het eiland van onbelastbaarheid dat bestaat vanwege het ontbreken van een bezwarende titel, gaat daardoor deels weer onder water vanwege deze ficties.

Een aantal van de met leveringen en diensten onder bezwarende titel houdt houden primair verband met het voorkomen van verstoring van concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen. Dit zijn de zogenoemde “interne leveringen van goederen en diensten” of “integratieleveringen -en diensten”. Andere gelijkgestelde handelingen houden primair verband met het belasten van privégebruik van goederen of diensten door een belastingplichtige.

15.4.8.1 *“Interne leveringen van goederen en diensten”*

De Btw-richtlijn voorziet in art. 18 onderdeel a (ex art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel b jo. art. 3 lid 9 Wet OB) in een integratielevering (van goederen) en in art. 27 (ex art. 6 lid 3 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 3 Wet OB) in een integratiedienst. Opgemerkt zij dat de integratiedienst van art. 4 lid 3 Wet OB blijkens de tekst van deze bepaling nadere uitwerking behoeft bij ministeriële regeling, doch dat daaraan nog geen invulling is gegeven. De ratio van de integratieheffingen is het voorkomen van verstoring van concurrentieverhoudingen doordat het zelf vervaardigen van goederen / het intern verrichten van diensten uit een oogpunt van de btw leidt tot een gunstiger resultaat dan het kopen van die goederen.

15.4.8.2 *Met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen in verband met privégebruik door belastingplichtigen*

Art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) bepaalt dat onttrekkingen voor privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel, verstrekkingen om niet en het bestemmen van goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden met leveringen onder bezwarende titel worden gelijkgesteld, indien met betrekking tot die goederen een recht op aftrek is ontstaan. Een uitzondering geldt voor geschenken van geringe

waarde en monsters.¹²⁶ Deze bepaling is sinds 1 januari 2007 geïmplementeerd via art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB.¹²⁷

Art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB) bepaalt – kort weergegeven – dat van een levering onder bezwarende titel gelijk sprake is wanneer de belastingplichtige of zijn rechthebbende goederen onder zich heeft, wanneer hij de zijn belastbare economische activiteit beëindigt en met betrekking tot die goederen een recht op aftrek is ontstaan.¹²⁸ Ook art. 18 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel b Zesde richtlijn) voorziet in een correctie in het geval goederen waarvoor een recht op aftrek is ontstaan, worden bestemd voor niet-productief gebruik. Deze correctiemogelijkheid heeft de Nederlandse wetgever niet geïmplementeerd.

Voor wat betreft diensten geldt dat art. 26 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdeel a Wet OB) voorziet in een met een dienst onder bezwarende titel, wanneer tot het bedrijf behorende goederen worden gebruikt voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, indien voor het betreffende goed een recht op aftrek is ontstaan. Diensten die om niet worden verricht door de belastingplichtige voor zijn eigen privédoeleinden of die van zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, worden op voet van art. 26 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB) aan de heffing onderworpen. Opgemerkt zij dat voor laatstgenoemde diensten geen recht op aftrek van de btw hoeft te zijn ontstaan. Deze categorie ziet niet op van derden ingekochte diensten.¹²⁹

Het doel van genoemde bepalingen is mijns inziens gelegen in het corrigeren van genoten aftrek ter zake van goederen en diensten die vervolgens voor consumptieve doeleinden worden gebruikt. Er bestaat dan ook geen recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen. Het HvJ EG heeft zich tot op heden slechts uitgelaten over het doel van art. 26 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 on-

126. Onder "geringe waarde" moet volgens de parlementaire geschiedenis worden verstaan: € 15. Kamerstukken II 2006/07, 30804, nr. 8 (NaV), blz. 37.

127. De onttrekking van goederen die voor bedrijfsdoeleinden dienen als geschenken van geringe waarde of als monster wordt niet als fictieve levering aangemerkt (art. 16 Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3, lid 8 Wet OB).

128. De fictieve levering doet zich alleen voor indien bij aanschaffing recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan, of indien recht op aftrek is ontstaan ten gevolge van een integratielevering (art. 18 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 7 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB).

129. Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT, blz. 60: "Voor de volledigheid zij er op gewezen dat het hier uitsluitend gaat om diensten die de ondernemer zelf als zodanig verricht. Door de ondernemer ingekochte diensten die vervolgens door hem worden bestemd voor de doeleinden, genoemd in artikel 4, tweede lid, onderdeel b, vallen niet onder de toepassing van laatstgenoemde bepaling". Zie ook: B.G. van Zadelhoff, *Consumptief verbruik via de zaak en BTW*, WFR 2006/6694, blz. 1291.

derdeel a Wet OB). Deze bepaling beoogt te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed onttrekt of die een dienst voor privédoeleinden van hemzelf of van zijn personeel verricht, en de eindgebruiker die een goed of dienst van hetzelfde type afneemt, gelijk worden behandeld.¹³⁰ Het doel van deze bepaling is dus te verzekeren dat consumptief ge- of verbruik belast wordt. Het komt mij voor dat art. 16 en art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn eenzelfde functie hebben.

Zowel de richtlijntekst als de wettekst van de betreffende bepalingen is ruim. Het gaat om:

1. het onttrekken van een goed / het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden
2. het om niet verrichten van een dienst voor privédoeleinden
3. het onttrekken van een goed / het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van het personeel
4. het om niet verrichten van een dienst voor privédoeleinden van het personeel
5. het om niet verstrekken van een goed
6. het meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed / het meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden gebruiken van een goed
7. het meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden om niet verrichten van een dienst
8. het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige wanneer hij zijn economische activiteit beëindigt
9. het onder zich hebben van goederen door een rechthebbende wanneer de belastingplichtige zijn economische activiteit beëindigt

Hoewel de bewoordingen ruim zijn, lijken deze bepalingen slechts van toepassing, indien sprake is van een sfeerovergang van de belastingplichtige (ondernemers)sfeer naar de particuliere (consumptieve)sfeer. Volgens A-G Sharpston en A-G Mengozzi kunnen de bepalingen geen toepassing vinden indien er een zakelijk belang is.¹³¹ Zij kunnen slechts toepassing vinden wanneer de verrichte handelingen de belangen

130. HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653, r.o. 35, HvJ EG 16 oktober 1997, nr. C-259/95 (Julius Fillibeck), V-N 1998/2.35, r.o. 25, HvJ EG 17 mei 2001, nr. C-322/99 en C-323/99 (Fischer/Brandenstein), FED 2001/609, r.o. 56, HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22, r.o. 23 en HvJ EG 11 december 2008, nr. C-371/07 (Danfoss en AstraZeneca), V-N 2009/3.24, r.o.46. Zie ook: Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 754 en J.B.O. Bijl en T.H. Anten, De BTW-heffing bij privé-gebruik – een voorstel, WFR 2006/6672, blz. 582.

131. In dit verband is de laatste volzin van art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 8 Wet OB) moeilijk te plaatsen. Uitgesloten van de met leveringen van goederen onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen zijn de "onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster". Die uitsluiting zou niet nodig zijn geweest, omdat art. 16 Btw-richtlijn a priori niet van toepassing is vanwege het (deels) zakelijke belang van de handelingen.

van de onderneming noch direct noch indirect dienen.¹³² Uit het arrest van het HvJ EG in de zaak Danfos A/S en AstraZeneca A/S komt dit beeld ook naar voren.¹³³ De bepalingen zijn er niet op gericht als algemene regel te stellen dat handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, geacht moeten worden binnen de werkingssfeer te vallen. Met A-G Mengozzi meen ik dat de ruime bewoordingen toch zo beperkt uitgelegd moeten worden dat de bepalingen slechts van toepassing zijn in het geval van overgangen van de belaste naar de consumptieve sfeer.¹³⁴ Een overgang van naar de kapitaalsfeer (zie paragraaf 15.2) wordt dus niet door de bepalingen bestreken. Zo moet bijvoorbeeld het begrip “andere dan bedrijfsdoeleinden” niet zo worden uitgelegd dat het ziet op het gebruik van een bedrijfsgoed voor de doeleinden van al de niet-economische doeleinden van een belastingplichtige. Het moet zo worden uitgelegd dat het beperkt is tot gebruik voor privédoeleinden (van de belastingplichtige, zijn personeel of van derden).¹³⁵

Uit de parlementaire geschiedenis van de corresponderende bepalingen in de Wet OB blijkt dat de minister van Financiën eenzelfde opvatting was toegedaan.¹³⁶ Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat met art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB beoogd is privégebruik van diensten te corrigeren.¹³⁷ Blijkens de parlementaire geschiedenis hebben art. 3 lid 3 onderdelen a en c Wet OB eenzelfde doel.¹³⁸ De minister van Financiën heeft bij de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2007, waarvan genoemde bepalingen deel uitmaakten, aangegeven dat de woorden “gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden” (art. 26 lid 2 onderdeel a Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn):

“(...) in lijn met de historie van de Zesde richtlijn beperkt moet worden uitgelegd. Het gaat daarbij om het gebruik van goederen die in beginsel voor bedrijfsdoeleinden in de zin van de BTW-wetgeving worden aangeschaft en waaraan de ondernemer daarna een andere bestemming geeft. Dit andere gebruik ligt in het verlengde van het gebruik voor privé-doeleinden van de ondernemer of zijn personeel”.

132. Conclusie van A-G Sharpston van 23 oktober 2008, nr. C-371/07 (Danfoss A/S en AstraZeneca A/S), V-N 2008/55.19., punt 38, conclusie van A-G Mengozzi van 22 december 2008, nr. C-515/07 (Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie), V-N 2009/3.23, punt 52.

133. HvJ EG 11 december 2008, nr. C-371/07 (Danfoss en AstraZeneca), V-N 2009/3.24, r.o. 55.

134. Conclusie van A-G Mengozzi van 22 december 2008, nr. C-515/07 (Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie), V-N 2009/3.23, punten 38-53. Hoewel A-G Mengozzi slechts spreekt over art. 26 lid 2 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 Zesde richtlijn), kan mijns inziens hetzelfde worden gezegd ten aanzien van de artikelen 16 en 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 en 7 Zesde richtlijn).

135. Conclusie van A-G Mengozzi van 22 december 2008, nr. C-515/07 (Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie), V-N 2009/3.23, punten 47, 48, 54 en 55. Zie ook: conclusie van A-G Sharpston van 23 oktober 2008, nr. C-371/07 (Danfoss A/S en AstraZeneca A/S), V-N 2008/55.19, punten 37 en 38.

136. Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 25.

137. Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 24 – 25.

138. Vgl. Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3 (MvT), blz. 30. Zie ook: Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 24 en 59.

(...)

Genoemde bepaling van de richtlijn vindt geen toepassing met betrekking tot goederen die worden aangeschaft voor activiteiten van de ondernemer die buiten het toepassingsgebied van de BTW vallen en een andere meer bedrijfsgerichte bestemming van de goederen terzake niet denkbaar is. Wanneer bijvoorbeeld goederen worden aangeschaft voor het verrichten van verboden handelingen of voor overheidshandelingen kunnen deze goederen niet worden aangewend voor «andere dan bedrijfsdoeleinden» aangezien deze goederen al direct niet voor economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn worden aangeschaft.»¹³⁹

Het “andere gebruik” (gebruik voor privédoeleinden, privédoeleinden van het personeel, bestemmen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, etc.) ligt volgens de minister dus in het verlengde van het gebruik voor privédoeleinden van de ondernemer of zijn personeel.¹⁴⁰ De bepaling beoogt een gelijke behandeling van de belastingplichtige en de eindverbruiker te verzekeren.¹⁴¹ Ik meen dat justitiabelen zich met recht kunnen beroepen op deze uitspraken van de minister.¹⁴² Naar nationaal recht moet het er mijns inziens dan ook voor worden gehouden dat genoemde bepalingen slechts toepassing vinden ter correctie van de genoten aftrek in gevallen waarin consumptief verbruik plaatsvindt. Een overgang naar de kapitaalsfeer (zie paragraaf 15.2) valt dus niet onder de werking van genoemde bepalingen.

15.4.8.3 *Conclusie ten aanzien van met leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde leveringen en diensten*

Gezien de ratio van genoemde bepalingen en de gevallen waarin zij blijken zich de steeds duidelijker aftekenende lijn in de jurisprudentie toepassing kunnen vinden, zouden deze met leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen geen rol moeten spelen in het kader van contractuele samenwerking door belastingplichtigen. Contractuele samenwerking door ondernemers speelt zich immers niet af in de consumptieve sfeer en levert op zichzelf ook geen reden voor een integratieheffing op. Doordat de betreffende bepalingen echter

139. Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 25.

140. Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 25.

141. HvJ EG 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), FED 1990/739, r.o. 8, HvJ EG 25 mei 1993, nr. C-193/91 (Mohsche), FED 1995/550, r.o. 8, HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653, r.o. 35 en HvJ EG 16 oktober 1997, nr. C-259/95 (Julius Fillibeck), V-N 1998/2.35. Hoewel deze jurisprudentie ziet op art. 26 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 Zesde richtlijn), kan mijns inziens probleemloos worden aangenomen dat art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) eenzelfde oorzaak heeft. Ook art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) beoogt te voorkomen dat een voor privédoeleinden bestemd bedrijfsgoed onbelast blijft.

142. Een beroep op de wetshistorie is daarentegen niet mogelijk, indien op basis van een richtlijnconforme uitleg van een nationale bepaling tot een ander resultaat kan worden gekomen dan waartoe wordt gekomen op basis van een uitspraak of toezegging, die is gedaan in het proces van het tot stand brengen van de nationale regeling. Slechts indien met de uitspraak of toezegging bewust wordt afgeweken van de richtlijn, kan de rechtszekerheid vereisen dat aan de uitspraken of toezeggingen belang wordt toegekend. HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, BNB 2007/277, r.o. 3.4.

zo ruim zijn geformuleerd, is de verleiding groot ze van toepassing te achten in alle gevallen waarin een bezwarende titel niet kan worden vastgesteld. In dit onderzoek zal ik telkens waar deze bepalingen zich opdringen daar aandacht aan besteden, onder terugverwijzing naar deze paragraaf.

15.4.9 *Conclusie met betrekking tot de bezwarende titel*

Het criterium van de bezwarende titel is een belangrijk scharnierpunt in de heffing van btw. Aangezien de bestedingen een maatstaf vormen voor de particuliere consumptie, kan in een stelsel dat aansluit bij de tegenover die bestedingen staande leveringen van goederen en diensten slechts van heffing sprake zijn, indien de prestatie verband houdt met de besteding. Indien een bezwarende titel ontbreekt, is dan ook in beginsel van belastbaarheid geen sprake. Het betreft een belangrijk eiland van onbelastbaarheid. Een uitzondering hierop vormen de met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen. Het betreft hier echter correctiemechanismen die er enkel toe dienen het rechtskarakter van de btw tot uitdrukking te doen komen en / of de neutraliteit van de btw te waarborgen.

15.5 **Bijzondere regelingen**

De Btw-richtlijn kent enige bijzondere regelingen op grond waarvan handelingen van bepaalde marktdeelnemers effectief geheel of ten dele buiten de heffing van btw blijven. Het betreffen met name de zogenoemde “kleine ondernemersregeling”¹⁴³, de “landbouwregeling”¹⁴⁴, de “reisbureauregeling”¹⁴⁵, de “margeregeling”¹⁴⁶, de bijzondere regelingen voor tabaks¹⁴⁷- en andere accijnsproducten¹⁴⁸ en de bijzondere regeling voor beleggingsgoud¹⁴⁹.

Deze regelingen houden verband met de kennelijk bijzonder geachte positie van bepaalde marktdeelnemers (kleine ondernemers, landbouwers, reisbureaus), dan wel die van bepaalde goederen (gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, tabaks- en andere accijnsproducten en beleggingsgoud). Deze regelingen zien dus allemaal op een beperkt gedeelte van het economisch verkeer en hebben daarmee geen generieke betekenis voor het onderwerp van dit onderzoek, contractuele samenwerkingsverbanden. Ik laat dit eiland van onbelastbaarheid daarom in dit onderzoek verder buiten beschouwing.

143. Art. 281-294 Btw-richtlijn (ex art. 24 Zesde richtlijn, vgl. art. 25 Wet OB).

144. Art. 295-305 Btw-richtlijn (ex art. 25 Zesde richtlijn, vgl. art. 27 Wet OB).

145. Art. 306-310 Btw-richtlijn (ex art. 26 Zesde richtlijn, vgl. art. 24, 25 en 25a Uitv. Besch. OB).

146. Art. 311-343 Btw-richtlijn (ex art. 26bis Zesde richtlijn, art. 28b - 28i Wet OB).

147. Art. 28 Wet OB. Gebaseerd op de mogelijkheid om bijzondere maatregelen te handhaven van art. 394 Btw-richtlijn (ex art. 27 eerste en vijfde lid Zesde richtlijn). Zie ook: HR 22 mei 1991, nr. 26 886, BNB 1992/91 en HvJ EG 15 juni 2006, nr. C-494/04 (Heintz van Landewijck), BNB 2007/16.

148. Art. 2 lid 1 onderdeel b ten derde Btw-richtlijn (ex art. 28bis lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 28a Wet OB).

149. Art. 344-356 Btw-richtlijn (ex art. 26ter Zesde richtlijn, vgl. art. 28j-28p Wet OB).

15.6 Overgang van een geheel of gedeelte van een “algemeenheid”: het “niet-leveringsbeginsel”

De artt. 19 en 29 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 en 6 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB) bevatten een inperking op het belastingobject, en vormen daarmee een eiland van onbelastbaarheid. Op grond van deze artikelen kunnen, kort gezegd, lidstaten in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen of dienst heeft plaatsgevonden (dit wordt wel het “niet-leveringsbeginsel” genoemd¹⁵⁰). Deze mogelijkheid is geïntroduceerd met het oog op de eenvoud van de belastingheffing, alsmede om politieke redenen (het niet willen bemoeilijken van bedrijfsoverdrachten).¹⁵¹ Omdat de artt. 19 en 29 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 en 6 lid 5 Zesde richtlijn) optionele bepalingen zijn, verschilt het dus per lidstaat of dit eiland van onbelastbaarheid zich voordoet en welke omvang het heeft. Nederland heeft van de geboden mogelijkheid gebruik gemaakt (art. 31 Wet OB).

Zoals ik heb aangegeven, houdt de regeling in dat zich geen belastbare leveringen en diensten voordoen. De te onderkennen leveringen en diensten worden “weggedacht”, zodat heffing van btw achterwege blijft. Van belang is het te onderkennen dat aan de toepassing van de regeling slechts wordt toegekomen, indien in beginsel wel sprake is van belastbare handelingen. Men moet zich in de oceaan van belastbaarheid bevinden om op het eiland van de overgang of overdracht van een algemeenheid te kunnen geraken. Voorts moet bedacht worden dat wanneer er sprake is van een algemeenheid van goederen of diensten, in Nederland, de regeling van rechtswege van toepassing is.

Indien activa en passiva een geheel of gedeelte van een algemeenheid vormen, dan vinden er bij de overdracht op basis van art. 31 Wet OB geen leveringen of diensten plaats.¹⁵² De overnemer treedt in de plaats van de overdrager.¹⁵³ Het HvJ EG heeft in de zaak Zita Modes¹⁵⁴ geoordeeld dat van een overdracht van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid sprake is indien:

150. HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), V-N 2003/61.18, r.o. 17.

151. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, Voorstel voor een Zesde richtlijn van de raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 753.

152. Voor 24 juni 1998 moest sprake zijn van de overdracht van een (deel van een) onderneming, wilde heffing van omzetbelasting bij de overdracht van activa en passiva achterwege blijven. In 1998 besloot de wetgever de tekst van art. 31 Wet OB meer in overeenstemming met de richtlijn te brengen. Art. 31 Wet OB spreekt thans van een geheel of gedeelte van een “algemeenheid van goederen”. De enkele overgang van een algemeenheid van diensten lijkt op basis van de wettekst niet buiten de heffing te kunnen blijven. Nu de wetgever in 1998 uitdrukkelijk heeft aangegeven art. 31 Wet OB in overeenstemming te willen brengen met art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn (thans art. 19 en art. 29 Btw-richtlijn) acht ik het aannemelijk dat de wetgever mede bedoeld heeft art. 6 lid 5 Zesde richtlijn (art. 29 Btw-richtlijn) te implementeren. Zie A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *Bedrijfsoverdrachten en omzetbelasting*, WPNR 2007/6695, blz. 83.

153. Art. 19 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 Zesde richtlijn, vgl. art. 8 Uitv. Besch. OB).

154. HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), V-N 2003/61.18, r.o. 40.

1. het een overdracht van een handelszaak of autonoom bedrijfsonderdeel betreft,
2. met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken,
3. welke tezamen een onderneming of gedeelte van een onderneming vormen,
4. waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en
5. aan de voorwaarde is voldaan dat de verkrijger de bedoeling heeft om het geheel of het deel van de gemeenschap te exploiteren.

Over de toepassing van art. 31 Wet OB op de overdracht van de onderneming van een exploitant van een of meer onroerende zaken (en mogelijk ook roerende zaken) bestond voorheen enige twijfel. De Hoge Raad heeft in het verleden geoordeeld dat als de afnemer (uitsluitend) op grond van art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB wordt aangemerkt als ondernemer, art. 31 Wet OB niet toegepast kan worden.¹⁵⁵ Bij arrest van 6 juni 2008 is de Hoge Raad teruggekomen op zijn eerdere rechtspraak.¹⁵⁶ Thans kan art. 31 Wet OB ook toepassing vinden indien de overdrager en / of de overnemer (uitsluitend) op grond van art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB belastingplichtige(n) zijn.

De regeling van art. 19 en 29 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 en 6 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB) is een eiland van onbelastbaarheid. Handelingen in het kader van een samenwerkingsverband kunnen zich echter slechts op dit eiland bevinden in het geval dat het een overdracht van een handelszaak of autonoom bedrijfsonderdeel betreft. Reguliere handelingen in het kader van een contractueel samenwerkingsverband zullen dus veelal niet onbelastbaar zijn uit hoofde van deze regeling. Om die reden laat ik dit eiland in dit onderzoek in beginsel verder buiten beschouwing.

In art. 19 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 Zesde richtlijn) is evenwel opgenomen dat het niet-leveringsbeginsel toepassing kan vinden in het geval van de “overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen (...) in de vorm van een inbreng in een vennootschap”. Om die reden zal ik in deel IV, hoofdstuk 24 nadere aandacht besteden aan deze bepaling. Ook in het kader van omzettingen van rechtsvormen en het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door een OV of CV zal ik het beginsel in de analyse betrekken (zie deel IV, hoofdstuk 24).

15.7 **Vrijstellingen voor handelingen in het kader van samenwerkingsverbanden**

In de Btw-richtlijn is op objectniveau voorzien in een aantal gevallen waarin heffing van btw achterwege blijft, door toepassing van een vrijstelling. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 13.2, vallen de vrijstellingen in beginsel buiten het kader van dit onderzoek, omdat zij voorzien in “onbelastheid” en juist uitgaan van “belastbaarheid”. Ik ben me ervan bewust dat in wetenschappelijk opzicht het dus niet helemaal zuiver is om in dit hoofdstuk op een vrijstelling in te gaan. Vrijstellingen kunnen geen eilanden van onbelastbaarheid vormen, doch hooguit eilanden van “onbelastheid” zijn.

155. HR 29 september 1999, nr. 34 774, V-N 1999/47.22 en HR 25 april 2003, nr. 38 132, BNB 2003/216.

156. HR 6 juni 2008, nr. 42 677, BNB 2008/221.

De Btw-richtlijn kent evenwel een tweetal vrijstellingen die in het bijzonder betrekking hebben op samenwerkingsverbanden. Het betreft de vrijstelling voor “organisaties zonder winstoogmerk” (art. 132 lid 1 onderdeel m Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel m Zesde richtlijn, art. 11 lid 1 onderdeel t Wet OB) en de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociaal-culturele sfeer (art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB). Met name laatstgenoemde vrijstelling is specifiek gericht op handelingen in het kader van (contractuele) samenwerking. Ik meen dat in een onderzoek naar contractuele samenwerkingsverbanden in de btw deze vrijstelling ten minste in een kader dient te worden geplaatst. Bovendien vereist de volledigheid dat nadere aandacht wordt besteed aan deze vrijstelling. Daarom ga ik in het navolgende in op de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociaal-culturele sfeer (in Nederland doorgaans aangeduid als “koepelvrijstelling”). De Europese Commissie heeft een voorstel gedaan een vergelijkbare vrijstelling in de Btw-richtlijn op te nemen voor samenwerkingsverbanden in de financiële -en verzekeringssector. Aan deze vrijstelling zal ik, met name in vergelijking met de koepelvrijstelling in de sociaal-culturele sfeer, nadere aandacht besteden. De vrijstelling voor “organisaties zonder winstoogmerk” laat ik in het navolgende buiten beschouwing, omdat die vrijstelling in Nederland nauwelijks toepassing vindt.¹⁵⁷

15.7.1 *De ratio legis van de koepelvrijstelling*

De koepelvrijstelling was niet opgenomen in de Tweede richtlijn. Over de ratio legis van de vrijstelling is uit de officiële stukken inzake de totstandkoming van de Zesde richtlijn weinig af te leiden. Kennelijk werd de vrijstelling al in een aantal lidstaten toegepast met het oog op de gezondheidszorg.¹⁵⁸ In het voorstel voor de Zesde richtlijn was de vrijstelling nog beperkt tot diensten door zelfstandige beroepsgroeperingen met een medisch of paramedisch karakter.¹⁵⁹ Dit verklaart de plaats van de vrijstelling in art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn), vlak na de vrijstellingen die een medisch en / of zorg karakter hebben (art. 132 lid 1 onderdeel b, c, d en e Btw-richtlijn, ex art. 13A lid 1 onderdeel b, c, d, e Zesde richtlijn).¹⁶⁰ Ergens in het proces van de totstandkoming van de Zesde richtlijn heeft

157. Het betreft een vrijstelling voor diensten en daarmee nauw samenhangende leveringen jegens de leden door instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard (aangeduid als “organisaties zonder winstoogmerk”).

158. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, Voorstel voor een Zesde richtlijn van de raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, blz. 758.

159. De tekst van de vrijstelling (art. 14 lid 1 onderdeel f van het voorstel) zoals die in het voorstel voor een Zesde richtlijn van 29 juni 1973 was opgenomen luidde: de diensten die zelfstandige beroepsgroeperingen met een medisch of paramedisch karakter aan hun leden verrichten ten behoeve van hun van belasting vrijgestelde werkzaamheden. Vgl. Conclusie van A-G Mischo van 3 oktober 2002, nr. C-8/01 (Taksatorringen), Jur. 2003, blz. I-13711, punt 108.

160. A.L.C. Simons, noot onder HR 16 december 2000, nr. 35 254, BNB 2001/191 (Samenwerkingsverband universiteiten).

de vrijstelling een (veel) ruimer bereik gekregen. Het is niet meer na te gaan wat de motieven zijn geweest om de vrijstelling uit te breiden.¹⁶¹

Volgens het HvJ EG is de doelstelling van de vrijstelling:

“(...) een btw-vrijstelling in te voeren om te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van die belasting wordt onderworpen wanneer hij geenooft is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt.”¹⁶²

In de sociaal-culturele sfeer komt het voor dat uit efficiencyoverwegingen organisaties samenwerkingsverbanden aangaan om bepaalde activiteiten centraal te laten verrichten.¹⁶³ Wanneer het samenwerkingsverband (de koepelorganisatie) als een entiteit is te beschouwen, moeten de handelingen van het samenwerkingsverband geacht worden in het economisch verkeer plaats te vinden (niet in de interne bedrijfsfeer of de eigen kring van het samenwerkingsverband), ook al zou het aantal aangesloten partijen klein en besloten zijn (besloten kring). Zie hetgeen ik hierover in paragraaf 14.5.3.3 heb opgemerkt. Dat betekent dat de prestaties van het samenwerkingsverband aan de participanten aan de heffing van btw zijn onderworpen. Betreft het bijvoorbeeld administratiewerkzaamheden, dan moet het samenwerkingsverband (de koepel) btw in rekening brengen aan de participanten. Wanneer de participanten echter zelf vrijgestelde prestaties verrichten (zoals bijvoorbeeld ziekenhuizen) of geen belastingplichtigen zijn (zoals kerkgenootschappen en gemeenten), dan kunnen zij deze btw niet (geheel) in aftrek brengen.¹⁶⁴ Er bestaat immers slechts recht op aftrek van voorbelasting voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor *belaste* doeleinden van een belastingplichtige (zie hierover paragraaf 16.2). Het zou dan niet aantrekkelijk zijn voor belastingplichtigen in de sociaal-culturele sector om op zichzelf economisch efficiënte samenwerkingsverbanden te vormen. De versturende werking van de vrijstellingen zonder recht op aftrek in de btw zou dan nog eens extra worden versterkt doordat ook op zichzelf efficiënte samenwerkingsverbanden niet worden gevormd. Door de gecentraliseerde activiteiten onder een vrijstelling te brengen wordt bewerkstelligd dat de heffing van btw geen belemmering meer vormt. Bovendien waarborgt de vrijstelling dat met de andere vrijstellingen beoogde doelen (zoals bijvoorbeeld kostenvermindering van de gezondheidszorg¹⁶⁵) kunnen worden verwezenlijkt. Omdat de vrijstelling voor samen-

161. Over de (drastische) uitbreiding van het bereik van de vrijstelling zijn noch in de verdere officiële stukken over de totstandkoming van de Zesde richtlijn, noch in de daarna verschenen rapporten van de Commissie (Eerste rapport van de Commissie van 17 januari 1983, COM 82/885 en Tweede rapport van de Commissie van 20 december 1988, COM 88/799) nadere toelichtingen te vinden.

162. HvJ EG 11 december 2008, nr. C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing), V-N 2008/60.20.

163. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 240.

164. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 227.

165. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-307/01 (D'Ambrumenil), V-N 2003/61.19, r.o. 58

werkingsverbanden op zichzelf echter ook een vrijstelling is die de concurrentieverhoudingen kan verstoren, zijn aan de vrijstelling strikte voorwaarden verbonden. In Nederland zijn, vanwege de concurrentieverstorende werking die inherent is aan de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden, bijvoorbeeld administratieve diensten in een aantal gevallen uitgezonderd van de toepassing van de vrijstelling.¹⁶⁶ In paragraaf 15.7.3 ga ik nader in op deze voorwaarden.

15.7.2 **Het juridisch kader van de koepelvrijstelling**

De in art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) opgenomen vrijstelling ziet op:

“diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden”.

De tekst van deze vrijstelling is niet één op één overgenomen in art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB. Genoemd artikel bepaalt dat van de belasting zijn vrijgesteld:

“bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen diensten 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”

De Wet OB delegeert dus bij algemene maatregel van bestuur de aanwijzing van de diensten die onder de vrijstelling kunnen worden gebracht aan de Kroon. Art. 9 Uitv. Besl. OB vermeldt de groeperingen die van de vrijstelling gebruik kunnen maken. Per groepering is vervolgens aangegeven welke van hun diensten jegens leden onder de vrijstelling vallen.¹⁶⁷

166. Art. 9 lid 1 onderdelen d en f Uitv. Besl. OB.

167. Het betreft 1) woningwetinstellingen, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het beheer of het onderhoud van woningwet- of premiewoningen, 2) onderwijsinstellingen, voor zover de diensten bestaan uit het verzorgen van de administratie, 3) verplegings- en verzorgingsinstellingen, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor de op grond van art. 11, lid 1, onderdeel c vrijgestelde prestaties van de aangesloten instellingen, maar met uitzondering van de was- en de grootboekadministratie, 4) kruisverenigingen die vrijgestelde prestaties verrichten in de zin van art. 11 lid 1 onderdeel f, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor die vrijgestelde prestaties, 5) andere personen en lichamen die aan de algemene voorwaarden voor de vrijstelling voldoen, voor zover de diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van prestaties →

In verband met mogelijke concurrentieverstoring bij toepassing van de vrijstelling zijn enige diensten ook expliciet van de vrijstelling uitgesloten (art. 9 lid 3 Uitv. Besl. OB jo. 9a Uitv. Besch. OB).¹⁶⁸ Deze uitsluitingen houden verband met het gevaar van concurrentieverstoring.¹⁶⁹

15.7.3 Toepassingsmodaliteiten van de koepelvrijstelling

Zoals uit de voorgaande paragraaf blijkt, heeft geen letterlijke implementatie van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) in de nationale wetgeving (art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) plaatsgehad. Als gevolg hiervan bestaan er verschillen tussen de richtlijntekst en de wettekst. De verschillen zijn in onderstaand schema met onderstrepingen aangegeven:

Tabel 5. Verschillen art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn en art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB

Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn)	Art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB
1. Leden zijn geen belastingplichtigen, of	1. Leden (<u>personen / AWR lichamen</u>) zijn geen ondernemer, of
2. Leden verrichten vrijgestelde prestaties	2. Leden verrichten vrijgestelde prestaties
3. Prestaties zijn direct nodig	3. Prestaties zijn <u>rechtstreeks</u> nodig
4. Enkel betaling aandeel in gezamenlijke uitgaven	4. Enkel betaling aandeel in gezamenlijke uitgaven
5. Kan niet tot verstoring van de mededinging leiden	5. Er treedt geen <u>ernstige</u> verstoring van de concurrentieverhoudingen op
	6. <u>Diensten van bepaalde zelfstandige groepen zijn aangewezen</u> (art. 9 Uitv. Besl. OB)
	7. <u>Bepaalde diensten zijn uitgesloten van de vrijstelling</u> (art. 9 lid 3 Uitv. Besl. OB jo. 9a Uitv. Besch. OB).

N.b. De onderstrepingen duiden de verschillen tussen art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn en art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB aan.

→ waarvoor de leden geen belastingplichtigen zijn, of waarvoor een vrijstelling geldt, waarbij van de vrijstelling zijn uitgesloten het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie.

168. De vrijstelling kan niet worden toegepast op 1) het ter beschikking stellen van personeel (art. 9 lid 3 Uitv. Besl. OB), 2) het ontwikkelen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen, 3) het ontwikkelen van programmatuur voor geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen, alsmede het ter beschikking stellen daarvan, 4) het begeleiden van dan wel het leiding geven aan de toepassing van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen, 5) het ter beschikking stellen van computerapparatuur, 6) advisering, begeleiding, onderzoek en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen, 7) expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzekering of een schadegeval, 8) het verlenen van verplichte bijstand als bedoeld in artikel 14, derde lid, van de Arbeidsomstandighedenwet 1998.

169. Toelichting bij het besluit van 16 maart 1986, nr. 2, *Stb.* 1986, 423.

Hoewel de vrijstelling in art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB dus op een enigszins andere wijze dan in de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) is vormgegeven, neem ik in deze paragraaf de richtlijnbevestiging als uitgangspunt. Ik zal telkens een vergelijking maken met de invulling die de Nederlandse wetgever aan de vrijstelling heeft gegeven.

15.7.3.1 *Zelfstandige groepering ("Koepel")*

Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) stelt onder voorwaarden diensten vrij van een "zelfstandige groepering" (ook wel "koepel(organisatie)", "koepellichaam" of "(11-1-u)samenwerkingsverband" genoemd). Het begrip "zelfstandige groepering" is nergens nader gedefinieerd. Uit het arrest van het HvJ EG in de zaak SUFA volgt evenwel dat voor een "zelfstandige groepering" ten minste drie subjecten nodig zijn: één koepellichaam en ten minste twee leden.¹⁷⁰

Het is onduidelijk wat de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) bedoelt met het element "zelfstandig" in het begrip "zelfstandige groepering". Het ligt op het eerste gezicht voor de hand om het begrip "zelfstandig" uit te leggen in de zin van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). Bij nader inzien moet echter geconcludeerd worden dat dit vermoedelijk niet de bedoeling is. Nog afgezien van de vraag of een rechtspersoon, zoals bijvoorbeeld een vereniging, onzelfstandig ten opzichte van de leden kan zijn (zie hetgeen ik over de [on]zelfstandigheid van rechtspersonen heb opgemerkt in paragraaf 14.2), geldt juist ten aanzien van "zelfstandige groeperingen" dat zij afzonderlijke belastingplichtigen moeten zijn. Zijn zij dat niet dan kunnen zij ook geen belastbare prestaties verrichten en komt de toepassing van een eventuele vrijstelling niet eens aan de orde. Aangezien het begrip zelfstandig een element is van het begrip belastingplichtige, komt het mij voor dat het element "zelfstandig" in het begrip "zelfstandige groepering" een andere betekenis heeft dan die van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn), ook al moet de zelfstandige groepering "dansen naar de pijpen van de leden". Dat een zelfstandige groepering facilitair is ten opzichte van haar leden, maakt haar mijns inziens echter nog niet onzelfstandig in de zin van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn). Ik acht het dan ook waarschijnlijker dat het element "zelfstandig" in "zelfstandige groepering" aldus moet worden opgevat, dat het betekent "maatschappelijk zelfstandig". Anders gezegd betekent dat, dat de zelfstandige groepering een "entiteit" moet zijn. Zo beschouwd, bestaat er geen innerlijke tegenstrijdigheid. Wil een zelfstandige groepering immers een belastingplichtige zijn, zoals de vrijstelling vereist, dan moet de groepering op de eerste plaats een entiteit "eenieder" in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) zijn. Ik houd het er dan ook op dat het element "zelfstandig" in "zelfstandige groepering" betekent dat de groepering een entiteit moet zijn.

170. In dezelfde zin: D.B. Bijl, aantekening bij HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), FED 1989/559.

De Btw-richtlijn stelt geen eisen aan de rechtsvorm van de “zelfstandige groepering”. Weliswaar duidt de term “leden” erop dat de koepel de rechtsvorm van een vereniging, coöperatie of EESV moet hebben, doch dit is niet het geval.¹⁷¹ Het begrip “leden” in art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) heeft mijns inziens een communautaire betekenis, aangezien het een element van een vrijstellingsbepaling is. Uit de tekst van art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB blijkt reeds dat de Nederlandse wetgever de vrijstelling niet beperkt tot (nationale) rechtsvormen die naar civielrechtelijke maatstaven “leden” hebben. De vrijstelling geldt voor “diensten welke door zelfstandige groeperingen van personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen” worden verricht. Dit volgt ook uit de parlementaire geschiedenis.¹⁷² Voorts bevinden zich onder de in art. 9 Uitv. Besl. OB aangewezen groeperingen die van de vrijstelling gebruik kunnen maken instellingen die geen “leden” hebben in de strikte betekenis van het woord. Het bovenstaande brengt mijns inziens met zich mee dat een koepellichaam de rechtsvorm van bijvoorbeeld een personenvennootschap (OV, OVR, CV of CVR) of EESV kan hebben (zie deel IV, hoofdstukken 24 en 25).

15.7.3.2 *Vestigingsplaats van de koepel en de leden*

Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) stelt geen eisen aan de vestigingsplaats van de koepelorganisatie (het samenwerkingsverband). In beginsel kan een koepelorganisatie dan ook in een andere lidstaat zijn gevestigd dan de leden. Bovendien sluit noch de Btw-richtlijn, noch de Wet OB uit dat de koepel in een derde land is gevestigd. De Btw-richtlijn en de Wet OB verhinderen op zichzelf ook niet dat de leden in een andere lidstaat of in een derde land zijn gevestigd.¹⁷³ De vrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) kan echter pas toepassing vinden, indien de plaats van de dienst kan worden gesitueerd in de lidstaat van het betreffende lid van de koepel.

15.7.3.3 *Zelfstandige groepering is een belastingplichtige*

Uit bovenstaande eisen valt af te leiden dat de Btw-richtlijn als uitgangspunt neemt dat de handelingen die de zelfstandige groepering verricht, door die groepering als belastingplichtige worden verricht. De zelfstandige groepering dient dus een belastingplichtige te zijn. Aan de toepassing van een vrijstelling kan immers slechts wor-

171. Rapport van de Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 35 en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 227.

172. Zie Kamerstukken II 1977/78, nr. 3 (MvT), blz. 24: “Deze vrijstelling heeft betrekking op verrichtingen, voortvloeiende uit de samenwerking van in de sociale sfeer werkzame instellingen zoals ziekenfondsen, woningcorporaties, organisaties voor welzijnszorg en instellingen van onderwijs”.

173. In dezelfde zin: K. Vyncke, Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium, *International VAT Monitor*, 2006, September / October, blz. 346.

den toegekomen indien degene die de handeling verricht als belastingplichtige is aan te merken en de handeling een belastbare levering van een goed of dienst onder bezwarende titel is.

15.7.3.4 De zelfstandige groepering verricht diensten aan de leden

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden ziet, blijkens zowel de richtlijntekst als de wettekst alleen op diensten. Het komt mij voor dat met “diensten” bedoeld wordt diensten die onder bezwarende titel plaatsvinden (belastbare diensten). Slechts belastbare diensten kunnen worden vrijgesteld. Aan de toepassing van de vrijstelling wordt niet toegekomen, wanneer er geen belastbare handelingen aan te wijzen zijn om vrij te stellen. Het vereiste van de bezwarende titel brengt met zich mee dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de diensten die het samenwerkingsverband jegens de leden verricht, en de vergoeding die de leden daarvoor betalen. Het rechtstreekse verband is immers een element van de bezwarende titel.

De vrijstelling kan geen toepassing vinden in gevallen waarin de overkoepelende organisatie de taken uitbesteedt aan een andere organisatie. De organisatie waaraan activiteiten zijn uitbesteed kan deze taken dus niet onder de vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB brengen, zelfs niet indien die organisatie speciaal door de koepelorganisatie is opgericht en uitsluitend aan de koepelorganisatie presteert. De vrijstelling werkt alleen van koepel naar leden, en niet van leden naar koepel.¹⁷⁴

De systematiek van de vrijstellingsbepaling in de Btw-richtlijn alsmede in de Wet OB gaat er dus vanuit dat een koepellichaam diensten onder bezwarende titel kan verrichten aan de leden, en reeds aan deze economische activiteit haar belastingplicht kan ontlelen. Ik acht dit een juiste benaderingswijze. Uit de arresten van het HvJ EG in de zaken *Apple & Pear* en *Kennemer Golfclub* volgt dat ook in de verhouding van een vereniging ten opzichte van de leden nagegaan moet worden of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de handelingen (werkzaamheden) van de vereniging en de ontvangen bijdragen of contributies. In de zaak *Kennemer Golfclub* ging het om een vereniging naar Nederlands recht die sportfaciliteiten ter beschikking stelde aan leden die een (forfaitaire) contributie betaalden. In deze zaak bevestigt het HvJ EG de door hem uitgezette lijn en voegt hij daaraan toe dat ook wanneer de vergoeding bestaat uit een forfaitair bedrag (zoals doorgaans het geval is bij een contributie) nog steeds sprake kan zijn van een rechtstreeks verband.¹⁷⁵ Uit het arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2003 volgt dat indien slechts sprake is van “niet-individualiseerbare prestaties die dienstbaar zijn aan het algemene verenigingsbelang”, heffing van btw niet aan de orde kan zijn.¹⁷⁶ Ik leid uit het arrest van de Hoge Raad af dat een vereniging die uitsluitend jegens haar leden handelingen tegen betaling van een

174. HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA*), FED 1989/559. Zie ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 240.

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

176. HR 31 januari 2003, nr. 37 777, BNB 2003/140.

contributie verricht, daardoor de status van belastingplichtige kan krijgen, mits de handelingen voldoende substantieel zijn en zij in rechtstreeks verband staan met de contributiebetalings. Een vereniging die reeds uit hoofde van andere economische activiteiten belastingplichtige is, verricht belastbare handelingen jegens de leden, indien zij daarvoor een vergoeding ontvangt die rechtstreeks verband houdt met de verrichte handelingen. Of de vergoeding in de vorm van een afzonderlijke betaling of in de vorm van een contributiebetalings wordt voldaan, is daarbij niet van belang. De relevante toets ten aanzien van het object is of er een rechtstreeks verband aanwezig is.

Uit de tekst van de vrijstellingsbepaling volgt dat de vrijstelling slechts geldt ten aanzien van diensten die de zelfstandige groepering jegens de leden verricht. Diensten die de groepering jegens derden verricht zijn – behoudens de toepassing van enige andere vrijstelling – belast met btw (zie over de mogelijkheid van het berekenen van een winstopslag, paragraaf 15.7.3.9).

15.7.3.5 *Rechtsvorm van de leden is niet relevant*

Noch de Btw-richtlijn, noch de Wet OB stelt eisen aan de rechtsvorm van de leden. Ook in de jurisprudentie zijn geen aanwijzingen te vinden dat de leden een bepaalde rechtsvorm moeten hebben. Ook is geenszins uitgesloten dat de leden natuurlijke personen zijn. De Btw-richtlijn impliceert zelfs dat dit wel mogelijk is door te spreken van “zelfstandige groeperingen van personen”. Sterker nog, art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB doet dit. Het stelt onder voorwaarden vrij de diensten door “zelfstandige groeperingen van personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen”. A-G Mischo meent ook dat natuurlijke personen leden kunnen zijn van een zelfstandige groepering in de zin van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 Zesde richtlijn).¹⁷⁷

15.7.3.6 *Leden verrichten hun activiteiten niet als belastingplichtigen of verrichten vrijgestelde prestaties*

De eis dat de leden die de zelfstandige groepering vormen, een activiteit uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, houdt verband met de functie van de vrijstelling. De vrijstelling beoogt te voorkomen dat belastingplichtigen in de sociaal-culturele sector afzien van het vormen van op zichzelf economisch efficiënte samenwerkingsverbanden vanwege de versturende werking van de vrijstellingen zonder recht op aftrek in de btw.

Ik merk op dat de Btw-richtlijn (net als de Zesde richtlijn dat deed) vereist dat de leden een *activiteit* uitoefenen die is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Art. 11 lid 1 Wet OB vereist dat de leden *prestaties* verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn. Het komt mij voor dat het begrip

177. Conclusie van A-G Mischo van 20 april 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), Jur. 1989, blz. 01737, punt 12.

“activiteit” in art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) niet hetzelfde betekent als het begrip “economische activiteit” van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn). Het is mijns inziens ruimer dan dat. Zou het begrip “activiteit” hetzelfde betekenen als “economische activiteit” dan zou art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) een innerlijke tegenstrijdigheid bevatten. Het zou dan vereisen dat de leden een economische activiteit uitoefenen waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Een belastingplichtige is juist eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Een dergelijke lezing van genoemde bepaling acht ik dan ook niet juist. Ik houd het er dan ook op dat met het woord “activiteit” niet slechts de economische activiteiten, maar ook de niet-economische activiteiten worden bedoeld. Het ware mijns inziens meer in overeenstemming met de ratio legis van de vrijstelling geweest, indien de richtlijn had bepaald dat de leden geen recht op aftrek mogen hebben ter zake van de prestaties die de koepelorganisatie verricht. Het doet er dan niet toe of de leden geen belastingplichtigen zijn of dat zij om andere redenen (bijvoorbeeld vanwege het vrijgesteld presteren) geen recht op aftrek bezitten.

De tekst van art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB is in dit opzicht niet veel beter. Volgens die tekst dienen de leden *prestaties* te verrichten die zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn. Vermoedelijk wordt met het woord “prestaties” gedoeld op leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel. Vinden de prestaties onder bezwarende titel plaats, dan wil dat echter nog niet zeggen dat zij worden verricht door een subject dat voor deze prestaties ondernemer is. Ook staat, mede gezien de fictiebepalingen van art. 3 lid 3 onderdeel a, 4 lid 2 onderdeel a en onderdeel b Wet OB ter zake van prestaties om niet, geenszins vast dat er geen recht op aftrek is. Ook de tekst van art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB zou mijns inziens beter uit kunnen gaan van de eis dat de leden ter zake van de prestaties van de koepelorganisatie geen recht op aftrek mogen bezitten.

De vraag dringt zich op hoe moet worden omgegaan met leden die zowel economische als niet economische activiteiten verrichten en met leden die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten. Om deze vraag te kunnen beantwoorden, is het echter nuttig eerst in te gaan op de eis, dat de prestaties jegens de leden direct nodig zijn voor de onbelastbare handelingen of de vrijgestelde activiteit van de leden.

15.7.3.7 Prestaties van het samenwerkingsverband zijn direct nodig voor onbelastbare of vrijgestelde handelingen van de leden

De Btw-richtlijn vereist dat de diensten van de koepel “direct nodig” zijn voor de activiteiten van de leden. De Wet OB vereist dat de diensten van de koepel “rechtstreeks nodig” zijn voor de prestaties van de leden. Uit beide bepalingen volgt dat er een rechtstreeks verband dient te bestaan tussen de activiteiten van de koepel en de activiteiten van de leden. Anders gezegd houdt deze eis in dat nagegaan moet worden of de diensten van de koepel zouden zijn betrokken, indien de leden de activiteiten die zij verrichten niet zouden hebben verricht. Voldoende is dat de diensten die de koepelorganisatie aan de leden verricht bijdragen aan de activiteiten van de le-

den. De eis “direct nodig” moet niet zo strikt worden uitgelegd dat de praktische betekenis de vrijstelling vrijwel komt te vervallen.¹⁷⁸

De vrijstelling kan geen toepassing vinden indien de ene zelfstandige groepering diensten verricht aan de andere zelfstandige groepering. De koepelvrijstelling kan niet worden “gestapeld”. De door een zelfstandige groepering aan een andere zelfstandige groepering uitbestede diensten kunnen dus niet onder de vrijstelling vallen.¹⁷⁹ Overigens acht ik het wel mogelijk dat een entiteit tegelijkertijd lid is van twee of meer zelfstandige groeperingen.

Het verdient opmerking dat (nauw) “met de vrijgestelde diensten samenhangende leveringen of diensten”, niet onder de vrijstelling zijn gebracht, zoals dat wel in een aantal andere vrijstellingen in art. 132 lid 1 het geval is.¹⁸⁰ Slechts vrijgesteld zijn de diensten die *direct nodig* zijn voor de vrijgestelde activiteiten van de leden. Leveringen van goederen kunnen nooit onder de reikwijdte van de vrijstelling vallen. Voor diensten is het bepalende criterium of zij direct nodig zijn voor de activiteiten van de leden.

15.7.3.8 Leden die gedeeltelijk belastingplichtig zijn en belaste prestaties verrichten

De tekst van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) verzet zich er niet tegen dat de leden onbelastbare prestaties en tevens belastbare (vrijgestelde en / of belaste) prestaties verrichten. De restrictie dat de diensten van de koepelorganisatie “direct nodig” zijn voor de vrijgestelde dan wel niet belastbare handelingen van de leden moet mijns inziens echter wel zo worden uitgelegd dat de diensten van de koepel die de facto gebruikt worden voor belaste prestaties niet vrijgesteld zijn. Het probleem dat zich voordoet, is dat niet altijd eenvoudig vast te stellen zal zijn welke diensten van de koepel gebruikt worden voor welke handeling van het lid van de koepel. Deze problematiek is tot op zekere hoogte vergelijkbaar met de problematiek ten aanzien van het recht op aftrek in gevallen, waarin kosten worden gemaakt die zowel betrekking hebben op onbelastbare als op belaste activiteiten. Het HvJ EG heeft ten aanzien daarvan geoordeeld dat het aan de betreffende lidstaat is een passende verdeelsleutel vast te stellen, binnen de grenzen van (met name) de fiscale neutraliteit.¹⁸¹ Eenzelfde benadering zou mijns inziens ook passen bij de onderhavige problematiek.

178. In dezelfde zin: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 379.

179. HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), FED 1989/559. Zie ook: D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 228.

180. Zie bijvoorbeeld: art. 132 lid 1 onderdeel c, h, i, l, m, n Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel c, h, i, l, m, n Zesde richtlijn).

181. HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20.

15.7.3.9 *Het samenwerkingsverband vordert enkel terugbetaling van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven*

Zowel art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) als art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB stelt de eis dat de zelfstandige groepering slechts terugbetaling vordert van het aandeel van de leden in de gezamenlijke uitgaven.¹⁸² Deze eis doet denken aan de eis die aan het leerstuk van kosten voor gemeene rekening wordt gesteld (zie deel IV, hoofdstuk 21). De ratio van deze restrictie is niet volstrekt duidelijk. Het komt mij voor dat deze eis verband houdt met de gedachte dat een koepelorganisatie in de praktijk een “verlengstuk” is van de ondernemingen van de leden. Er bestaat een nauwe band (gelieerdheid) tussen de leden en de zelfstandige groepering. Daar past een (winst)opslag niet bij.¹⁸³ Voorts houdt de eis mijns inziens verband met de verstoring van de mededinging, die de vrijstelling kan veroorzaken (zie paragraaf 15.7.1).

Opmerkelijk is het, dat de eis dat slechts terugbetaling mag worden gevorderd van het aandeel van de leden in de gezamenlijke uitgaven, zowel in de tekst van art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB als in de tekst van art. 9 lid 2 Uitv. Besl. OB tot uitdrukking is gebracht. Aangezien art. 9 Uitv. Besl. OB uitvoering geeft aan art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB, acht ik het bepaalde in art. 9 lid 2 Uitv. Besl. OB overbodig. Genoemde eis geldt ook zonder deze bepaling.

Zowel de tekst van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) als de tekst van de Wet OB eisen dat het samenwerkingsverband enkel terugbetaling vormt van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven. Dit roept de vraag op of kosten, die geen uitgaven vormen (zoals afschrijvingen) onder de werking van de vrijstelling vallen. De gedachte zou op kunnen komen dat kosten die geen uitgaven vormen altijd met btw aan de leden in rekening moeten worden gebracht, of dat – indien kosten die geen uitgaven vormen van de leden worden gevorderd – de vrijstelling in zijn geheel toepassing mist (omdat niet *enkel* terugbetaling van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven wordt gevorderd). Ik meen dat dit geen juiste benadering is. Andere taalversies van de Btw-richtlijn bieden geen onmiddellijke uitkomst. In de Engelse tekst wordt gesproken van “joint expenses”, in de Duitse tekst van “gemeinsamen Kosten”, in de Franse tekst van “les dépenses engagées en commun” en in de Spaanse versie van “los gastos hechos en común”. De ratio van de vrijstelling (zie paragraaf 15.7.1) duidt er evenwel op dat met de term “uitgaven” in art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) zowel kosten die uitgaven zijn als kosten die geen uitgaven zijn, worden bedoeld. Ik houd het er dan ook op dat de volledige of gedeeltelijke toepassing van de vrijstelling niet verhinderd wordt doordat (tevens) kosten die geen uitgaven zijn van de leden worden gevorderd.

182. Zie ook: Hof Amsterdam 1 juni 2004, nr. 02/5245, V-N 2004/48.8.

183. Vgl. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 228.

Uit de tekst van de vrijstellingsbepaling volgt dat de vrijstelling slechts geldt ten aanzien van diensten die de zelfstandige groepering jegens de leden verricht. Diensten die de groepering jegens derden verricht zijn – behoudens de toepassing van enige andere vrijstelling – belast met btw. Met Van der Paardt meen ik dat voor wat betreft de diensten die een zelfstandige groepering jegens derden verricht, de eis dat de vergoeding niet hoger mag zijn dan de kostprijs, niet geldt.¹⁸⁴ Aangezien noch de richtlijn tekst nog de Wet OB een verbod bevat op het beogen van winst, belemmert een eventueel winstoogmerk ter zake van de prestaties jegens derden, de toepassing van de vrijstelling op diensten jegens de leden mijns inziens niet. In België wordt deze opvatting kennelijk niet gedeeld. De Belgische rechter heeft het HvJ EG vragen gesteld over de toepassing van de vrijstelling in gevallen waarin de koepelorganisatie naast diensten aan leden ook diensten aan niet-leden verricht.¹⁸⁵ Zoals aangegeven, ben ik van mening dat de richtlijn tekst geen verbod bevat op het verrichten van prestaties jegens derden.

Hoewel de eis dat het samenwerkingsverband geen winst mag beogen niet als zodanig aan de toepassing van de vrijstelling wordt gesteld¹⁸⁶, brengt de eis dat het samenwerkingsverband van een lid enkel terugbetaling vordert van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven wel met zich mee dat er geen winst mag worden gemaakt met de diensten *jegens de leden*. Mijns inziens gaat dit echter niet zover dat de zelfstandige groepering nimmer een batig saldo mag hebben dat veroorzaakt wordt door de diensten jegens de leden. De methodiek die het HvJ EG hanteert ten aanzien van de vrijstellingen waarvoor wel expliciet de eis wordt gesteld dat er geen winstoogmerk mag zijn, kan ook voor de onderhavige eis van de samenwerkingsvrijstelling worden gehanteerd.¹⁸⁷ Een tijdelijk batig saldo is geen belemmering om de vrijstelling toe te passen, mits dit saldo wordt aangewend om diensten jegens de leden te verrichten of om de vergoeding voor toekomstige diensten jegens leden te verlagen.¹⁸⁸ De activiteiten van de zelfstandige groepering moeten in dit verband als één geheel worden gezien en het resultaat daarvan moet zijn dat ter zake van het geheel van deze activiteiten enkel een kostendekkende vergoeding wordt gevorderd. Eventuele verrekenprijscorrecties ten behoeve van de directe belastingen hebben mijns inziens geen betekenis voor de toepassing van de vrijstelling, zolang zij niet tot het daadwerkelijk in rekening brengen van winstopslagen leiden.

Bij arrest van 10 augustus 2007 heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld over de reikwijdte van art. 11, eerste lid, onderdeel u Wet OB.¹⁸⁹ De hoofdvraag is of de

184. R.N.G. van der Paardt, noot onder HR 10 augustus 2007, nr. 40 984, BNB 2007/285.

185. Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door het Hof van Beroep te Brussel (België) op 29 maart 2007 — SA AXA Belgium, voorheen AXA Royale Belge SA/1. De Belgische Staat, administratie van de btw, de registratie en de domeinen, 2. Belgische Staat, administratie van de bijzondere belastinginspectie (BBI), nr. C-168/07, PbEU 9 juni 2007, C 129/8.

186. Deze eis wordt wel expliciet gesteld ten aanzien van onder andere de vrijstellingen van art. 132 lid 1 onderdelen b, g, h, i, l, m Btw-richtlijn (ex art. 13A b, g, h, i, l, m Zesde richtlijn).

187. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

188. In dezelfde zin: R.N.G. van der Paardt, noot onder HR 10 augustus 2007, nr. 40 984, BNB 2007/285.

189. HR 10 augustus 2007, nr. 40 984, BNB 2007/285, V-N 2007/40.25.

vrijstelling geheel dan wel gedeeltelijk toepassing kan vinden indien de koepelorganisatie bepaalde prestaties slechts aan één of aan enkele leden verricht. De twijfel van de Hoge Raad wordt ingegeven door de eis van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) dat de groepering van de leden slechts terugbetaling vordert van hun aandeel in de *gezamenlijke* uitgaven. Als een zelfstandige groepering aan ieder van de aangesloten leden een afzonderlijke, unieke dienst verricht, is dan nog wel sprake van “gezamenlijke uitgaven”? Bezien vanuit de tekst is mogelijk wat te zeggen voor de opvatting dat de vrijstelling niet opgaat indien een deel van de uitgaven slechts een deel van de leden of slechts één lid aangaat. Ik prefereer echter een benadering die recht doet aan de ratio van de vrijstellingsbepaling. Ook wanneer bepaalde diensten slechts aan enkele leden worden verricht, dient de vrijstelling mijns inziens toegepast te kunnen worden. De prestaties van de zelfstandige groepering moeten als één geheel worden beschouwd. Waar het om gaat is dat de groepering niet meer vordert dan de uitgaven. A-G Sharpston gaf op 9 oktober 2008 in genoemde zaak het HvJ EG in overweging de vrijstelling van toepassing te achten, zelfs indien de diensten slechts jegens een of meer leden worden verricht, op voorwaarde dat aan de overige voorwaarden van genoemde bepaling is voldaan.¹⁹⁰ Een al te letterlijke interpretatie van de woorden “aandeel” en “gezamenlijke” leidde naar haar mening tot een niet te rechtvaardigen en kunstmatige beperking van de draagwijdte van de vrijstelling. Bij arrest van 18 december 2008 heeft het HvJ EG bevestigd dat de vrijstelling ook van toepassing is, indien diensten aan één of enkele van de leden worden verricht (mits overigens aan de voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan).¹⁹¹

15.7.3.10 *Geen verstoring van de mededinging*

In art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) is de voorwaarde opgenomen dat de “vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden”. Het HvJ EG heeft geoordeeld dat vanwege deze voorwaarde, de vrijstelling tijdelijk mag worden verleend, indien in de toekomst mogelijk een reëel gevaar bestaat voor verstoring van de mededinging.¹⁹²

De ratio van de voorwaarde hangt samen met de ratio van de vrijstellingsbepaling als geheel. Enerzijds heeft de vrijstelling als doel dat de verhoudingen tussen kleine en grote vrijgesteld presterende belastingplichtigen niet worden verstoord, maar anderzijds mag de vrijstelling niet zover gaan dat deze de verhoudingen verstoort tussen vrijgesteld presterende zelfstandige groeperingen en onafhankelijke derden die dezelfde diensten aanbieden.

190. Conclusie van A-G Sharpston van 9 oktober 2008, nr. C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing), V-N 2008/54.22.

191. HvJ EG 11 december 2008, nr. C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing), V-N 2008/60.20.

192. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 63.

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 15.7.1, hangt de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden samen met het bestaan van de overige vrijstellingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Deze vrijstellingen belemmeren de mogelijkheden voor marktdeelnemers bepaalde activiteiten uit te besteden. Behoudens gevallen waarin de uitbestede activiteit onder de reikwijdte van de betreffende vrijstellingsbepaling kan worden gebracht (bijvoorbeeld als handelingen een afzonderlijk geheel vormen en kenmerkend en essentieel zijn voor vrijgestelde handelingen¹⁹³ of wanneer handelingen als een “nauw samenhangende dienst” zijn aan te merken¹⁹⁴), zal ter zake van uitbestede diensten btw in rekening worden gebracht die bij de uitbestedende marktdeelnemer niet voor aftrek in aanmerking komt. De marktdeelnemer die vanwege zijn beperkte bedrijfsomvang gedwongen is bepaalde activiteiten in samenwerking met andere marktdeelnemers onder te brengen in een “gemeenschappelijke structuur” (een zelfstandige groepering, zoals een vereniging), komt – vanwege de vrijstellingen zonder een recht op aftrek – in een ongunstiger positie te verkeren dan een marktdeelnemer die de betreffende activiteiten intern kan verrichten. De zelfstandige groepering zal immers – ervan uitgaande dat de groepering een belastingplichtige is, zie paragraaf 15.7.3.3 – btw in rekening dienen te brengen ter zake van de prestaties jegens de leden. De opsteller van de richtlijn heeft voorzien in een vrijstelling voor de activiteiten van de groepering om uniforme concurrentievoorzwaarden te creëren op een markt waarop zowel grote als kleinere ondernemingen actief zijn.¹⁹⁵ De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden kan echter op zichzelf ook weer een verstoring van de mededinging veroorzaken. De zelfstandige groepering kan immers op zichzelf weer beschouwd worden als een marktdeelnemer. Op de markt van de activiteiten die aan de groepering zijn uitbesteed, kan concurrentieverstoring optreden doordat de zelfstandige groepering de diensten vrijgesteld kan verrichten, waar onafhankelijke marktdeelnemers dezelfde diensten belast verrichten. Om die reden is de toepassing van de vrijstelling beperkt tot gevallen waarin op het niveau van de zelfstandige groepering geen verstoring van de mededinging optreedt ten gevolge van de vrijstelling. In de zaak Taksatorringen heeft het HvJ EG aangegeven, dat de voorwaarde dat geen verstoring van de mededinging op kan treden, ziet op de toepassing van de vrijstelling *op zich*.¹⁹⁶ Onderzocht moet worden of een type activiteit tot concurrentievervalsing leidt. De eventuele omstandigheden op een markt zijn daarbij niet van belang. De methodiek van het HvJ EG komt er dus op neer dat de vrijstelling even opzij worden geschoven en er gekeken wordt of – indien de vrijstelling niet van toepassing zou zijn – een onafhankelijke marktdeelnemer in een ongunstiger marktpositie zou verkeren dan de zelfstandige groepering. Een zelfstandige groepering kan immers op zichzelf heel wel efficiënter zijn dan een onafhankelijke marktdeelnemer. Het HvJ EG gaat er met A-G Mischo vanuit dat wanneer een zelfstandige groepering, los van enige belasting of vrijstelling, erin slaagt de leden als

193. Vgl. HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606 en HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC), FED 2002/192.

194. Vgl. HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154 en HvJ EG 14 juni 2007 nr. C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100.

195. Vgl. conclusie van A-G Mischo van 3 oktober 2002, nr. C-8/01 (Taksatorringen), Jur. 2003, blz. I-13711, punt 118-120.

196. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 58.

klant te behouden, de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden er niet de oorzaak van is dat onafhankelijke marktdeelnemers van de betreffende markt worden uitgesloten.¹⁹⁷ Slechts wanneer ten gevolge van de vrijstelling voor de zelfstandige groepering de onafhankelijke marktdeelnemer van de markt wordt uitgesloten, wordt de vrijstelling weer op zijn plaats geschoven. De vrijstelling mag niet worden toegepast, indien de vrijstelling van de zelfstandige groepering enerzijds en de belasting van een onafhankelijke marktdeelnemer anderzijds, ertoe leidt dat de onafhankelijke marktdeelnemer van de markt wordt uitgesloten.¹⁹⁸

Voor wat betreft de wijze waarop de omvang van de voor de eventuele concurrentieverstoring relevante markt moet worden bepaald, kan het arrest in de zaak *Isle of Wight* tot op zekere hoogte als leidraad dienen.¹⁹⁹ Dit arrest gaat over de belastingplicht van een publiekrechtelijk lichaam. Bij de vaststelling of een publiekrechtelijk lichaam een belastingplichtige is, speelt de eventuele concurrentieverstoring die op kan treden wanneer het lichaam niet als belastingplichtige wordt aangemerkt, een rol.²⁰⁰ Het HvJ EG heeft onder meer geoordeeld dat de verstoring van de concurrentie moet worden beoordeeld met betrekking tot de werkzaamheden als zodanig, zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke lokale markt. Mijns inziens is dit criterium ook relevant voor de toepassing van onderhavige vrijstelling.

De Nederlandse invulling van de eis dat de toepassing van de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging mag leiden, wijkt af van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn). Op de eerste plaats eist art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB dat geen *ernstige* verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt. De Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) lijkt de drempel lager te leggen: de vrijstelling mag niet tot verstoring van de mededinging leiden. Op de tweede plaats zijn in art. 9 Uitv. Besl. OB enige zelfstandige groeperingen en de diensten die voor toepassing van de vrijstelling in aanmerking komen genoemd. Voor sommige van de aangewezen groeperingen geldt echter dat bepaalde diensten die zij jegens de leden verrichten van de vrijstelling zijn uitgezonderd. Voorts zijn via art. 9 lid 3 Uitv. Besl. OB in art. 9a Uitv. Besch. OB op een meer generieke wijze bepaalde diensten van de vrijstelling uitgesloten in verband met het concurrentieverstorende effect dat zij geacht worden te hebben wanneer zij

197. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 59 en conclusie van A-G Mischo van 3 oktober 2002, nr. C-8/01 (Taksatorringen), Jur. 2003, blz. I-13711, punt 131.

198. Vgl. conclusie van A-G Mischo van 3 oktober 2002, nr. C-8/01 (Taksatorringen), Jur. 2003, blz. I-13711, punt 134.

199. HvJ EG 16 september 2008, nr. C-288/07 (*Isle of Wight*), V-N 2008/47.21. Art. 13 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 5 Zesde richtlijn) bevat de eis dat de behandeling van een publiekrechtelijk lichaam als niet-belastingplichtige tot verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) vereist eenvoudigweg dat de toepassing van de vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden. De criteria uit genoemde artikelen zijn dus niet volledig gelijk. Omdat in beide artikelen echter het begrip “verstoring van de mededinging” (concurrentieverstoring) centraal staat, meen ik dat in zoverre analoge toepassing van het arrest zinvol is.

200. Zie: art. 13 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 5 Zesde richtlijn), vgl. HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. 231/87 en 129/88 (Carpaneto Piacentino), FED 1990/312.

vrijgesteld zouden zijn. Samenvattend komt de systematiek van art. 9 Uitv. Besl. OB en art. 9a Uitv. Besch. OB op het volgende neer.

Tabel 6. Systematiek vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociale sfeer

Aangewezen zelfstandige groepering	Voor vrijstelling in aanmerking komende diensten (art. 9 lid 1 Uitv. Besl. OB)	Van de vrijstelling uitgesloten diensten (art. 9 lid 1 Uitv. Besl. OB)
Instellingen die zijn toegelaten om op de voet van de Woningwet werkzaam te zijn in het belang van de volkshuisvesting (art. 11 lid 1 onderdeel b Wet OB).	Diensten rechtstreeks nodig voor het beheer of onderhoud van woningwet- of premiewoningen.	-
Onderwijsinstellingen (art. 11 lid 1 onderdeel o Wet OB) ²⁰¹	Verzorgen van de administratie	-
Verplegings- en verzorgingsinstellingen (art. 11 lid 1 onderdeel c Wet OB)	Diensten rechtstreeks nodig voor de vrijgestelde diensten.	- Wasverzorging - Loonadministratie - Salarisadministratie - Financiële administratie - Grootboekadministratie
Kruisverenigingen (art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB)	Diensten rechtstreeks nodig voor de vrijgestelde diensten.	-
Andere personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn.	Diensten rechtstreeks nodig voor het verrichten van vrijgestelde / onbelastbare prestaties	- Loonadministratie - Salarisadministratie - Financiële administratie - Grootboekadministratie

In ieder geval zijn de volgende diensten van de vrijstelling uitgesloten (art. 9 lid 3 Uitv. Besl. OB jo. art. 9a Uitv. Besch. OB):

1. Het ter beschikking stellen van personeel²⁰²;
2. De ontwikkeling van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
3. De ontwikkeling van en het ter beschikking stellen van programmatuur voor geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
4. De begeleiding van en het leiding geven aan de toepassing van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;

201. Zie ook: besluit van 30 november 1994, nr. VB 94/3619, V-N 1994, blz. 3873.

202. Het ter beschikking stellen van personeel is bij besluit van 20 februari 1986, *Stb.* 1986, 49, met ingang van 22 februari 1986 in art. 9 Uitv. Besl. OB uitgezonderd van de toepassing van de vrijstelling. Aanvankelijk was deze uitzondering in de aanhef van het eerste lid van art. 9 Uitv. Besl. OB opgenomen. Thans is deze uitzondering in art. 9 lid 3 Uitv. Besl. OB te vinden.

5. Het ter beschikking stellen van computerapparatuur;
6. Advisering, begeleiding, onderzoeken en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen;
7. Expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzekering of een schadegeval;
8. Het verlenen van bijstand als bedoeld in artikel 14, derde lid, van de Arbeidsomstandighedenwet 1998.

Via de artikelen 9 Uitv. Besl. OB en art. 9a Uitv. Besch. OB wordt aldus een geheel eigen, op ficties gebaseerde, invulling gegeven aan de eis dat de concurrentieverhoudingen niet (ernstig) mogen worden verstoord. Voor deze systematiek is gekozen omdat de diverse samenwerkingsvormen zo onderling verschillend werden geacht, dat een allesomvattende regeling in de Wet OB niet opportuun zou zijn. Door de eis van concurrentieverstoring in te vullen aan de hand van een algemene maatregel van bestuur kon bovendien beter worden ingespeeld op actuele ontwikkelingen.²⁰³ De gehanteerde systematiek roept de vraag op of het een gesloten systeem betreft, en of het mogelijk is tegenbewijs te leveren voor de veronderstelling dat de uitgezonderde diensten concurrentieverstoring met zich meebrengen, indien zij onder de vrijstelling zouden vallen.

Het Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat art. 11 lid 1 u Wet OB jo. art. 9 Uitv. Besl. OB jo. art. 9a Uitv. Besch. OB een sluitende regeling is. Dit betekent dat diensten die niet expliciet zijn uitgezonderd van de vrijstelling, onder de vrijstelling vallen.²⁰⁴ In het verleden zijn hierdoor wel onwenselijk geachte situaties ontstaan. Zo kon vóór 1986 in de medische sector met toepassing van de vrijstelling personeel worden uitgeleend²⁰⁵, terwijl onafhankelijke derden die vergelijkbare diensten aanboden (uitzendbureaus) dat niet konden. Er was eerst een wijziging van het Uitv. Besl. OB nodig om deze concurrentieverstoring op te heffen. In wezen is de Nederlandse systematiek niet flexibel genoeg om een zuivere implementatie van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) te belichamen.

Een ander bezwaar tegen de Nederlandse regeling is mijns inziens dat enerzijds weliswaar geldt dat art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB de toepassing van de vrijstelling pas verhindert in het geval van *ernstige* concurrentieverstoring, maar dat anderzijds zelfstandige groeperingen die één van de uitgezonderde diensten verrichten deze diensten niet vrijgesteld aan de leden kunnen aanbieden, ook al doet zich geen (ernstige)

203. Kamerstukken II 1977/78, 14 887 nr. 3 (MvT), blz. 24: "De samenwerkingsorganen in de sociale sfeer vertonen zoveel onderling verschillende vormen dat het niet wel mogelijk is de vrijstelling uitputtend in de wet zelf te regelen. Mede gelet op de aspecten van concurrentieverhoudingen welke hier in het geding zijn, geeft de ondergetekende er daarom de voorkeur aan in de wet het kader voor de vrijstelling op te nemen en dit kader bij algemene maatregel van bestuur verder in te vullen". Zie ook: D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 228.

204. Hof Amsterdam 12 augustus 1985, nr. 1964/84, FED 1986/885. Zie ook: J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), FED 2004/259.

205. Hof Amsterdam 12 augustus 1985, nr. 1964/84, FED 1986/885.

verstoring van de mededinging voor. Er bestaat voor hen geen wettelijk geregelde tegenbewijsregeling. Op zichzelf verhindert art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) mijns inziens niet dat met ficties wordt gewerkt. Dit komt de rechtszekerheid ten goede. De Deense regeling die voorziet in de mogelijkheid de vrijstelling tijdelijk te verlenen, is volgens het HvJ EG ook geoorloofd.²⁰⁶ Daaraan verbindt het HvJ EG echter wel de eis dat de vrijstelling wordt verlengd zolang de betrokkene voldoet aan de voorwaarden van de vrijstelling. Deze eis moet mijns inziens naar analogie op de Nederlandse regeling worden toegepast. Diensten mogen worden uitgezonderd van de vrijstelling, maar de vrijstelling moet worden verleend indien de betrokkene voldoet aan de voorwaarden van de vrijstelling. Het ontbreken van een tegenbewijsregeling is mijns inziens niet verenigbaar met art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn). De consequentie hiervan moet zijn, dat een belastingplichtige, die een dienst verricht die is uitgezonderd van de vrijstelling, maar aan kan tonen dat geen verstoring van de mededinging op kan treden, zich rechtstreeks op art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn) kan beroepen.²⁰⁷

15.7.4 *De voorgestelde vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector*

In de financiële en verzekeringssector geldt een aantal vrijstellingen die een meer technisch karakter hebben. Als gevolg van deze vrijstellingen hebben financiële en verzekeringsinstellingen in veel gevallen geen of een beperkt recht op aftrek. De Europese Commissie heeft een toenemende concurrentie in de financiële en verzekeringssector waargenomen op zowel de pan-Europese markt als op de markten daarbuiten.²⁰⁸ De btw, in het bijzonder de beperking van het recht op aftrek bij financiële en verzekeringsinstellingen, blijkt een belemmering te vormen bij het behalen van een grotere efficiency die in het licht van toenemende concurrentie noodzakelijk wordt geacht.

Een van de manieren om een grotere efficiency te bereiken blijkt het reduceren van de kosten te zijn door samen te werken met andere ondernemingen in de sector. Pooling van activiteiten blijkt een belangrijke methode te zijn om dat te realiseren.²⁰⁹ Ondernemingen gaan bijvoorbeeld over tot de gezamenlijke ontwikkeling

206. HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 67.

207. In dezelfde zin: D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 229.

208. Toelichting bij het voorstel van 28 november 2007 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief.

209. Toelichting bij het voorstel van 28 november 2007 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief.

van computersystemen en -software, en tot de oprichting van zogenaamde “credit factories”. Het nadeel van het onderbrengen van (deel)activiteiten bij andere partijen is, dat de betreffende diensten dan soms niet meer onder de financiële en verzekeringsvrijstellingen vallen en dus met btw moeten worden belast, terwijl de afnemer, de uitbestedende financiële of verzekeringsinstelling, van de dienst deze btw vaak niet kan aftrekken. De btw is dan een kostenpost, terwijl de financiële en verzekeringsvrijstellingen nu juist (overwegend) een technisch karakter hebben.

Het werd onwenselijk geacht dat de btw de economische concurrentie beperkt, en de Europese Commissie heeft daarom een voorstel gedaan om de vrijstellingen in de financiële en verzekeringssector te moderniseren.²¹⁰ In het kader daarvan heeft de Commissie onder andere een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector voorgesteld.²¹¹

De voorgestelde vrijstelling beoogt in wezen het cumulerende effect van de financiële en verzekeringsvrijstellingen gedeeltelijk te ondervangen op vergelijkbare wijze als de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociaal-culturele sfeer dat doet. Hoewel de vrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) in beginsel ook van toepassing is op samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector, wordt de toepassing ervan in deze sectoren kennelijk als moeizaam ervaren. Gebleken is dat niet alle lidstaten de vrijstelling hebben geïmplementeerd, en dat niet alle lidstaten die de vrijstelling wel hebben geïmplementeerd de grensoverschrijdende toepassing ervan toelaten. De eisen die de diverse lidstaten die de vrijstelling hebben geïmplementeerd aan de vrijstelling stellen, zijn niet uniform en bemoeilijken de pan-Europese toepassing ervan.²¹² Om de (pan-Europese) toepassing van de vrijstelling te bevorderen, heeft de Commissie een voorstel voor een specifieke samenwerkingsvrijstelling gedaan.²¹³ Dit verklaart ook de afwijkende toepassingsmodaliteiten

210. Voorstel van 28 november 2007 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief en Voorstel voor een Verordening van de Raad tot vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 746 definitief.

211. Toelichting bij het voorstel van 28 november 2007 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief.

212. Commission staff working document of 28 November 2008(!sic 2007), accompanying document to the proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EV on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services, SEC(2007)1554, blz. 43 – 44.

213. Commission staff working document of 28 November 2007, accompanying document to the proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EV on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services, Impact Assessment Summary, SEC(2007)1555, blz. 5.

ten opzichte van die van de huidige vrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB).

15.7.4.1 *Het juridisch kader van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector*

Het voorstel van de Europese Commissie voorziet in (onder andere) de invoeging van een nieuw art. 137 ter Btw-richtlijn. Dit tekst van dit voorgestelde artikel luidt:

“De lidstaten verlenen vrijstelling voor de diensten die samenwerkingsverbanden van belastingplichtigen ten behoeve van hun leden verrichten, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- (1) het samenwerkingsverband en alle leden zijn in de Gemeenschap gevestigd of woonachtig;*
- (2) het samenwerkingsverband verricht een autonome activiteit en treedt op als een onafhankelijke entiteit ten aanzien van zijn leden;*
- (3) de leden van het samenwerkingsverband verrichten diensten die zijn vrijgesteld krachtens artikel 135, lid 1, punten a) tot en met g), of andere diensten ter zake waarvan zij niet als belastingplichtige worden aangemerkt;*
- (4) de diensten worden door het samenwerkingsverband uitsluitend ten behoeve van de leden verricht en zijn noodzakelijk om de leden in staat te stellen diensten te verlenen die zijn vrijgesteld krachtens artikel 135, lid 1, punten a) tot en met g);*
- (5) het samenwerkingsverband vordert van zijn leden slechts de precieze terugbetaling van hun aandeel in de gezamenlijke kosten, met uitsluiting van verrekenprijscorrecties ten behoeve van de directe belastingen”.*

Het valt op dat hoewel de tekst van het voorgestelde art. 137 ter Btw-richtlijn gelijkenissen vertoont met art. art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB), er toch belangrijke verschillen tussen beide bepalingen bestaan. Op deze verschillen ga ik in paragraaf 15.7.4.2 in. Aanvankelijk was in het voorstel van de Europese Commissie opgenomen dat de lidstaten uiterlijk op 31 december 2009 de wijzigingen zouden moeten hebben geïmplementeerd (art. 2 van het voorstel). Aangezien de richtlijn nog niet is aangenomen zal deze datum worden opgeschoven.

15.7.4.2 *Toepassingsmodaliteiten van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector*

Uit de vorige paragraaf blijkt dat de voorgestelde vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de financiële en verzekeringssector op onderdelen afwijkt van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociale sfeer. Deze verschillen zijn in onderstaand schema met onderstrepingen weergegeven:

Tabel 7. Verschillen art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn en het voorgestelde art. 137 Btw-richtlijn

Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB)	Art. 137 ter van het Voorstel (COM(2007) 747 definitief)
1. Leden zijn geen belastingplichtigen, of 2. Leden verrichten vrijgestelde prestaties	1. Leden zijn geen belastingplichtigen, of 2. Leden verrichten vrijgestelde prestaties <u>in de zin van art. 135 lid 1 onderdelen a tot en met g Btw-richtlijn</u>
3. Prestaties zijn direct nodig	3. De diensten zijn <u>noodzakelijk</u> om de leden in staat te stellen diensten te verlenen <u>die zijn vrijgesteld krachtens artikel 135 lid 1 onderdelen a tot en met g Btw-richtlijn</u>
4. Enkel betaling aandeel in gezamenlijke uitgaven	4. Enkel betaling <u>precieze</u> aandeel in gezamenlijke <u>kosten, met uitsluiting van verrekenprijscorrecties ten behoeve van de directe belastingen</u>
5. Kan niet tot verstoring van de mededinging leiden	5. -
6. -	6. De zelfstandige groepering en de leden wonen of zijn gevestigd in de Gemeenschap
7. -	7. De zelfstandige groepering is een onafhankelijke entiteit
8. -	8. De zelfstandige groepering verricht een <u>autonome activiteit</u>
9. (?) ²¹⁴	9. De diensten worden door het samenwerkingsverband uitsluitend ten behoeve van de leden verricht

N.b. De onderstrepingen duiden de verschillen tussen art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn en het voorgestelde art. 137 Btw-richtlijn aan.

Omdat het voorstel voor de richtlijn nog niet is aangenomen en uit thans beschikbare stukken de precieze achtergronden van de afwijkende eisen niet kan worden afgeleid, acht ik het niet zinvol hier nader op de voorgestelde vrijstelling in te gaan.

214. Zie: Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door het Hof van Beroep te Brussel (België) op 29 maart 2007 – SA AXA Belgium, voorheen AXA Royale Belge SA/1. De Belgische Staat, administratie van de btw, de registratie en de domeinen, 2. De Belgische Staat, administratie van de bijzondere belastinginspectie (BBI), nr. C-168/07, PbEU 9 juni 2007, nr. C-129/8.

15.8 Conclusie ten aanzien van eilanden van onbelastbaarheid op objectniveau

Handelingen blijven niet onbelastbaar *omdat* zij “niet in het economisch verkeer” worden verricht. Handelingen die aan te merken zijn als “economische activiteiten” vinden per definitie plaats in het economisch verkeer. De relevante toets, die ook rechtstreeks uit de Btw-richtlijn voortvloeit is of een activiteit een economische activiteit is. Dit is een toets op het subjectniveau, nu het begrip economische activiteit onderdeel uitmaakt van het begrip belastingplichtige.

De bijzondere regelingen en de vrijstellingen zijn weliswaar eilanden van onbelastbaarheid, maar blijven in dit onderzoek verder buiten beschouwing. De bijzondere regelingen blijven buiten beschouwing omdat zij geen generieke werking hebben, maar juist zien op specifieke categorieën marktdeelnemers of prestaties. De bijzondere positie van deze marktdeelnemers of prestaties zou het zicht op een beantwoording van de centrale onderzoeksvraag eerder vertroebelen dan verhelderen. De vrijstellingen blijven buiten beschouwing, aangezien vrijstellingen strikt genomen eilanden van belastbaarheid, zij het van onbelastheid zijn. Gezien de centrale probleemstelling, die uitgaat van onbelastbare handelingen, blijven de vrijstellingen in het vervolg van dit onderzoek buiten beschouwing.

Als voor dit onderzoek relevante eilanden van onbelastbaarheid blijven dan over de handelingen die niet door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht, de handelingen die geen leveringen van goederen of diensten zijn, de leveringen van goederen of diensten die niet (en ook niet bij fictie) onder bezwarende titel plaatsvinden en de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die aan te merken zijn als de overgang of overdracht van een algemeenheid van goederen en / of diensten.

HOOFDSTUK 16

Een oceaan van aftrek van voorbelasting in de productie- en distributiefase

16.1 De werking en functie van het recht op aftrek van voorbelasting

In art. 1 lid 2 Btw-richtlijn komt de werking van het btw-systeem tot uitdrukking:

“(...) Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. (...)”

Het doel van de aftrekregeling is de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.¹ In de btw zijn ondernemers weliswaar als belastingplichtigen aangemerkt, maar de btw beoogt niet hen, doch de consumerende particulieren te belasten. De heffing van btw verloopt op een indirecte, neutrale wijze. Er mag geen btw cumuleren in de productie- en distributieketen. Daarom hebben belastingplichtigen volgens art. 168 Btw-richtlijn, (ex art. 17 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB) een recht op aftrek van voorbelasting voor zover zij de goederen en diensten gebruiken voor *belaste* handelingen.² Zij worden – afgezien van timingverschillen en administratieve lasten – op die manier ontheven van de belasting.

1. HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, r.o. 19, HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, r.o. 15, HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 10, HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14, r.o. 15, HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfria), V-N 2000/22.12, r.o. 44, HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 19, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 24 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 25.
2. Daarnaast kent de Btw-richtlijn een recht op aftrek toe ter zake van voorbelasting die toerekenbaar is aan bepaalde vrijgestelde prestaties waarvoor de Btw-richtlijn expliciet een recht op aftrek toekent (zie hierna).

De neutrale werking van het btw-stelsel vereist dat in de productie- en distributieketen geen btw drukt. Het recht op aftrek van voorbelasting verzekert deze neutrale werking. De aftrekregeling vormt een integrerend deel van de btw-regeling en kan niet worden beperkt.³ Het is vaste jurisprudentie van het HvJ EG dat belastingplichtigen het recht op aftrek onmiddellijk en volledig moeten kunnen uitoefenen.⁴ Er mag geen btw blijven drukken in de productie- en distributiefase. Het bestaan van een oceaen van belastbaarheid, veronderstelt een oceaen van aftrek van voorbelasting. Beperkingen van het recht op aftrek van voorbelasting in de productie- en distributiefase dienen uitzonderingen te zijn. Toch bestaan er eilanden van aftrekbeperking, waarvan de belangrijkste worden gevormd door die voor de vrijgestelde prestaties. Uit de tekst van art. 168 Btw-richtlijn, (ex art. 17 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB) volgt dat aan de belastingplichtige in rekening gebrachte btw die toerekenbaar is aan *door* die belastingplichtige verrichte vrijgestelde prestaties, in beginsel niet voor aftrek in aanmerking komt.⁵ Voor een beperkt aantal vrijgestelde prestaties maakt de Btw-richtlijn een uitzondering.⁶ Voor wat betreft goederen en diensten die worden gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties, bestaat op grond van art. 173 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel c Uitv. Besch. OB) een evenredige aftrek ("pro rata" aftrek). Het "pro rata" is

3. HvJ EG 6 juli 1995, nr. C-62/93 (BP Soupergaz), Jur. 1995, blz. I-01883, r.o. 18, HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12, r.o. 43 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 33.
4. HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, r.o. 16, HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/647, r.o. 27 en HvJ EG 6 juli 1995, nr. C-62/93 (BP Soupergaz), Jur. 1995, blz. I-01883, r.o. 18.
5. Art. 132 -137 Btw-richtlijn (ex art. 13 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 Wet OB).
6. De Btw-richtlijn kent een recht op aftrek toe ter zake van voorbelasting die toerekenbaar is aan bepaalde vrijgestelde prestaties (de zogenoemde vrijstellingen met behoud van een recht op aftrek). Zie: art. 138 tot en met 166 Btw-richtlijn (ex art. 14, 15, 16 en quater A en C Zesde richtlijn). In de Wet OB hebben de vrijstellingen met behoud van een recht op aftrek de vorm van een nul-tarief: art. 9 lid 2 onderdeel b Wet OB jo. Tabel II Wet OB alsmede art. 33 en art. 40 Uitv. Reg. AWR. Een afzonderlijke categorie vrijgestelde prestaties, waarvoor toch een recht op aftrek van voorbelasting bestaat wordt gevormd door enige financiële en verzekeringsdiensten aan niet in de Gemeenschap gevestigde afnemers. Zie: art. 132 -137 Btw-richtlijn (ex art. 13 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdelen i, j en k Wet OB en art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB). Opgemerkt zij dat de Btw-richtlijn geen recht op aftrek toelaat ter zake van collectief vermogensbeheer (art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn, ex art. 13B onderdeel d ten zesde, Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 onderdeel i ten derde Wet OB) jegens afnemers buiten de Gemeenschap, doch dat de Wet OB dit wel toestaat. Mogelijk is deze discrepantie veroorzaakt doordat de vrijstelling voor collectief vermogensbeheer pas laat in de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) is opgenomen. Vgl. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 282. Afgezien van de in het voorgaande aangehaalde uitzonderingen accepteert het HvJ EG niet dat er een recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 28 en HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 19.

– kort weergegeven – de uitkomst van de breuk van de omzet⁷ exclusief btw behaald met handelingen waarvoor een recht op aftrek bestaat en de omzet (exclusief btw) behaald met handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (art. 174 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 19 lid 1 Zesde richtlijn). Indien de splitsing van de voorbelasting conform het pro rata niet overeenkomt met het werkelijke gebruik dat van de (van derden betrokken) goederen en diensten wordt gemaakt, dan kan een splitsing op basis van het werkelijke gebruik worden gehanteerd (art. 173 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 5 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 2 Uitv. Besch. OB).

16.2 Het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot onbelastbare handelingen

Wanneer handelingen door een belastingplichtige *onbelastbaar* zijn, kunnen zij in geen geval nog als *belaste* handelingen worden aangemerkt (zie paragraaf 13.2). Letterlijke interpretatie van art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB) leidt dan tot de gevolgtrekking dat btw die toerekenbaar is aan *onbelastbare* handelingen (handelingen die te plaatsen zijn op één van de eilanden van onbelastbaarheid) niet voor aftrek in aanmerking komt, aangezien niet voldaan is aan het vereiste dat de van derden betrokken goederen en diensten worden gebruikt voor *belaste* handelingen. De soep wordt echter niet zo heet gegeten als dat zij wordt opgediend.

In art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB) ligt besloten dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de ingekochte goederen en diensten en de belaste handelingen in een later stadium. De van derden betrokken goederen en diensten moeten een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.⁸ Anders gezegd: de gemaakte kosten moeten een onderdeel zijn van de prijs van de in een later stadium te verrichten handelingen die worden verricht met gebruikmaking van die goederen en diensten.⁹ Het is echter aan de belastingplichtige om zijn prijzen, en de elementen waaruit deze zijn opgebouwd, vast te stellen. Hierdoor is het denkbaar dat kosten voor goederen en diensten die worden gebruikt voor de ene categorie producten, een onderdeel vormen van de prijzen van een andere categorie producten. En zo is het ook denkbaar dat kosten voor onbelastbare handelingen, een onderdeel vormen van de prijzen van belastbare handelingen. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien kosten in verband met de onbelastbare ver-

7. Het is technisch eigenlijk beter in dit verband te spreken van “vergoedingen” dan van “omzet” omdat met het begrip “vergoedingen” de btw-bedragen zelf al worden uitgesloten van de berekening. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 336.

8. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 34.

9. HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 30.

koop van een deelneming worden doorbelast aan de verkochte deelneming.¹⁰ Er bestaat dan een verband tussen de ingekochte goederen en diensten en belastbare (belaste) handelingen in een later stadium. Het is vervolgens de vraag of het verband tussen de kosten en de belastbare handelingen een sterkere band is dan het verband tussen de kosten en de onbelastbare handelingen waarvoor ze in eerste instantie zijn gemaakt. Ik meen dat dit het geval is. Het is eenvoudiger een draad te spannen tussen twee zichtbare palen, dan tussen één zichtbare, en één aan het zicht onttrokken paal. Het HvJ EG gaat er kennelijk vanuit dat rechtstreekse toerekening aan iets dat zich buiten de reikwijdte van de btw afspeelt, niet mogelijk is. Bedacht moet echter worden dat goederen en diensten die *feitelijk* weliswaar gebruikt worden voor onbelastbare handelingen, vanuit een *bedrijfseconomische* optiek (mede) gebruikt kunnen worden voor belastbare (belaste) handelingen. Het is mijns inziens dan ook goed mogelijk om kosten toe te rekenen aan de handelingen waarin zij in de prijs ervan tot uitdrukking komen. De neutraliteit van de belasting is er het meest bij gebaat indien de btw op kosten waarvan *economisch* vaststaat dat zij volledig tot uitdrukking komen in belastbare (belaste) handelingen volledig aftrekbaar is, ook al hebben zij *feitelijk* betrekking op iets wat zich buiten de reikwijdte van de btw afspeelt.

Met het bovenstaande is de kous echter niet af. Ook wanneer in tweede instantie geen rechtstreeks verband tussen de gemaakte kosten en belastbare uitgaande prestaties kan worden gelegd, is volgens de jurisprudentie onder omstandigheden nog een recht op aftrek mogelijk. Het HvJ EG geeft aan het recht op aftrek van voorbelasting een ruime werking en beperkt het niet tot directe kosten.

Wanneer kosten geen directe kosten zijn, vormen zij mogelijk algemene kosten. Dit is volgens het HvJ EG het geval indien zij als zodanig bestanddelen vormen van de prijs van de producten van een onderneming.¹¹ Om te beoordelen of de kosten algemene kosten zijn en als zodanig bestanddelen van de prijzen van de producten van een belastingplichtige zijn, moet volgens het HvJ EG worden beoordeeld of een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.¹² Is deze band er niet, dan volgt uit onder meer de zaak *Securenta* dat de btw op de kosten die moeten worden toegerekend aan onbelastbare

10. Een kostendoorbelasting houdt in dat er in beginsel een belastbare prestatie moet hebben plaatsgevonden. Zie: HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141. Het is echter denkbaar dat er in het geheel geen belastbare prestatie ten grondslag heeft gelegen aan de kostendoorbelasting. Als degene aan wie de kosten in rekening worden gebracht in het geheel geen identificeerbaar ge- of verbruik (voordeel) ontvangt, kan mijns inziens ook niet gezegd worden dat de kostendoorbelasting een vergoeding voor een prestatie vormt. Onder omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval van een actieve houdstervennootschap die beslissingen voor de overige concernonderdelen maakt, kan eventueel de situatie bestaan dat de kostendoorbelastingen wel de vergoeding voor prestaties jegens de dochtervennootschappen vormen en de houdstervennootschap niet zelf geacht moet worden de ingekochte diensten volledig te hebben verbruikt. Vgl. H.W.M. van Kesteren, *Directe en algemene kosten in de btw*, WFR 2008/6757, blz. 320-321. Zie ook: C.J. Hummel, *De btw-aspecten van een overname*, NTFR Beschouwingen 2007/25.

11. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National I*), V-N 2001/15.26, r.o. 35.

12. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National I*), V-N 2001/15.26, r.o. 35 en 36, HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*), BNB 2005/313, r.o. 36.

activiteiten (het HvJ EG spreekt in dit verband over “niet-economische activiteiten”) niet voor aftrek in aanmerking komt.¹³

De zaak Kretztechnik vormt een voorbeeld van deze redeneertrant. In deze zaak ging het om de aftrek van btw op van derden betrokken diensten die werden gebruikt voor een onbelastbare handeling, de uitgifte van aandelen in een kapitaalsvennootschap. Het HvJ EG overwoog:

(...) nu een aandelenuitgifte een handeling is die niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, en Kretztechnik met deze handeling haar kapitaal ten behoeve van haar algemene economische activiteit beoogde te versterken, (moet – toevoeging AvD) worden vastgesteld dat de kosten van de door haar in het kader van de betrokken handeling verworven diensten deel uitmaken van haar algemene kosten en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn. Er is immers een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige (...).”¹⁴

Omdat de uitgifte van aandelen plaatsvond om de algehele economische activiteit te versterken, nam het HvJ EG een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de ingekochte diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige aan. Kennelijk bestond er in de zaak Kretztechnik een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met gehele economische activiteit. De kosten vormden algemene kosten die als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten uitmaakten. Het lijkt erop dat het HvJ EG in de zaken Kretztechnik en Securenta niet zozeer de toets relevant acht of de kosten tot uitdrukking komen in de prijs van de producten, maar of een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met gehele economische activiteit is aan te wijzen. Om te beoordelen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met gehele economische activiteit bestaat, is naar het oordeel van het HvJ EG kennelijk relevant of het verworven kapitaal bestemd is voor de economische activiteiten van de betrokkene. Het komt mij voor dat het HvJ EG daarmee geen zuiver objectieve maatstaf aanlegt.

In de zaak Kretztechnik was sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten en de gehele economische activiteit. De gehele economische activiteit bestond uit het verrichten van enkel belaste prestaties. Ik merk op dat het HvJ EG de uitgifte van de aandelen in de eigen onderneming negeerde. Handelingen in de (eigen) kapitaalssfeer lijken het recht op aftrek niet te beïnvloeden. Kretztechnik verrichtte dus geen niet-belastbare handelingen naast belaste handelingen. Daarin verschilt de zaak Securenta van de zaak Kretztechnik. Securenta verrichtte – zonder in die beschouwing de uitgifte van de aandelen en atypische stille deelnemingen te betrekken – naast belaste en vrijgestelde prestaties ook niet aan de btw onderworpen handelingen (mogelijk betrof het het enkele houden van aandelen; Se-

13. HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20.

14. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 36.

curenta ontving dividenden¹⁵). Wederom negeerde het HvJ EG bij de beoordeling van het recht op aftrek de uitgifte van de aandelen en atypische stille deelnemingen zelf. Het onderzocht slechts in hoeverre de kosten verbonden aan de uitgifte van de aandelen / deelnemingen zagen op de belastbare handelingen (de economische activiteiten) van Securenta. Het HvJ EG heeft aangegeven dat het aan de lidstaten is de methoden en criteria vast te stellen voor de verdeling van de voorbelasting over belastbare en onbelastbare handelingen (ik duid deze verdeelsleutel aan als het “pre-pro rata”). Vervolgens moet worden vastgesteld welk deel van de categorie belastbare handelingen bestaat uit handelingen, waarvoor een recht op aftrek bestaat (de vaststelling van het zogenoemde pro rata, thans in de Btw-richtlijn aangeduid als de “evenredige aftrek”). Zie hierover hetgeen ik in paragraaf 16.1 heb opgemerkt.

Voor zover de belastingplichtige handelingen verricht waarvoor een recht op aftrek bestaat, kan de btw op de algemene kosten dus in aftrek worden gebracht. Hoewel het HvJ EG zulks niet uitdrukkelijk heeft aangegeven, ben ik – vanwege de neutraliteit die het btw-systeem vereist – geneigd hieraan toe te voegen dat slechts in het geval vastgesteld kan worden dat de gemaakte kosten niet in de prijzen van de producten van een belastingplichtige tot uitdrukking worden gebracht (maar bijvoorbeeld uitsluitend worden gefinancierd uit eigen vermogen), er ondanks de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met gehele economische activiteit geen sprake is van algemene kosten. Alsdan zou er geen recht op aftrek moeten bestaan. Het lijkt mij echter een schier onmogelijke opgave voor een fiscus te bewijzen dat kosten *niet* zijn opgenomen in de prijzen van producten van een belastingplichtige. Ik houd het er dan ook op dat zodra een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met gehele economische activiteit kan worden vastgesteld, de kosten algemene kosten zijn.

Wanneer van algemene kosten sprake is, komt de btw op die kosten voor aftrek in aanmerking conform het gehele pro rata van de economische activiteit van de belastingplichtige. Het is echter denkbaar dat de (algemene) kosten een sterker verband vertonen met een bepaald deel van de onderneming dan met de onderneming als geheel. Het HvJ EG overwoog in de zaak *Abbey National I*:

“Deze regel (het rechtstreeks toerekenen, AvD) moet eveneens worden toegepast op de kosten van goederen en diensten die behoren tot de algemene kosten betreffende een gedeelte van de economische activiteiten van een belastingplichtige dat duidelijk is afgebakend en waarvan alle handelingen aan BTW zijn onderworpen, aangezien deze goederen en diensten daardoor rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met dat gedeelte van zijn economische activiteiten.

Wanneer de (...) gebruikte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend gedeelte van zijn economische activiteiten, zodat de kosten van deze diensten deel uitmaken van de algemene kosten van dat gedeelte van de onderneming, en wanneer alle met betrekking tot dit gedeelte verrichte handelingen aan BTW zijn

15. HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*), V-N 2008/14.20, r.o. 12.

onderworpen, kan hij (de belastingplichtige, AvD) derhalve de BTW die over de uitgaven voor de verkrijging van die diensten is geheven, volledig aftrekken.”¹⁶

Ik vermoed dat het HvJ EG in deze rechtsoverwegingen met “aan de btw zijn onderworpen” bedoelt “belast zijn met btw” (zie over het verschil tussen “belastbaar” / “onderworpen” en “belast”, paragraaf 13.2). Het ging er in deze zaak immers om of de belastingplichtige de btw op de algemene kosten in aftrek kon brengen conform het pro rata van zijn gehele onderneming, of dat hij de btw volledig in aftrek kon brengen, omdat in het afgebakende deel van de economische activiteiten enkel handelingen werden verricht waarvoor een recht op aftrek bestond. Met Van Kesteren meen ik dat algemene kosten niet kunnen worden toegerekend aan een afgebakend gedeelte dat deels belast, deels vrijgesteld presteert.¹⁷ Van Kesteren laat daarbij nog de mogelijkheid open dat indien een lidstaat gebruik heeft gemaakt om uit te gaan van een deel-pro rata (art. 173 lid 2 Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 5 Zesde richtlijn), dit anders kan zijn.¹⁸ Hoewel het gissen blijft naar de precieze bedoeling van het HvJ EG, lijkt de tekst van aangehaalde rechtsoverweging deze opening mijns inziens echter niet te bieden. Het HvJ EG stelt immers expliciet de voorwaarde dat alle met betrekking tot het afgebakende gedeelte verrichte handelingen aan btw zijn onderworpen (waarvoor naar mijn mening dus gelezen moet worden: “belast zijn”). Mijns inziens moet in het geval alle met betrekking tot het afgebakende gedeelte verrichte handelingen vrijgesteld zijn, worden aangenomen dat dan ook geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.¹⁹

Wat moet worden verstaan onder een duidelijk afgebakend gedeelte van de economische activiteiten van een belastingplichtige heeft het HvJ EG niet aangegeven. Met Van Kesteren meen ik dat “een afgebakend gedeelte van een economische activiteit” inhoudt dat sprake moet zijn van een bedrijfsonderdeel dat een zekere mate van zelfstandigheid heeft en ook op zichzelf als een afzonderlijke economische activiteit zou kunnen worden uitgeoefend. Het moet gaan om een autonoom bedrijfsonderdeel. Van Kesteren heeft geopperd dat een vennootschap die deel uitmaakt van een fiscale eenheid ook als zodanig is aan te merken.²⁰ Mogelijk valt ook een aansluiting te vinden bij het begrip “algemeenheid van goederen” in de zin van art. 19 jo. art. 29 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 jo. art. 6 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB).²¹ Uit de zaak Zita Modes volgt dat een (geheel of een gedeelte van een) algemeenheid van goederen is:

16. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 39 en 40.

17. H.W.M. van Kesteren, Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008/6757, blz. 324.

18. Nederland heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

19. Behoudens gevallen waarin art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB van toepassing is.

20. H.W.M. van Kesteren, Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008/6757, blz. 325.

21. Voor 24 juni 1998 stelde art. 31 Wet OB de eis dat sprake moest zijn van de overdracht een (deel van een) onderneming. Die terminologie laat duidelijk zien dat sprake is van een “afgebakend deel”. Thans vereist art. 31 Wet OB niet meer een geheel of gedeelte van een onderneming, maar van een geheel of gedeelte van een algemeenheid van goederen. De terminologie sluit nu →

“(...) een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend”.²²

In deze rechtsoverweging heeft het HvJ EG het over een “autonoom bedrijfsonderdeel”. Een autonoom bedrijfsonderdeel is mijns inziens op zijn minst een afgebakend gedeelte van een economische activiteit. Zo bezien, zijn de criteria uit het arrest in de zaak Zita Modes ook relevant bij de beantwoording van de vraag of van een afgebakend gedeelte sprake is.

Uit het voorgaande volgt dat de fiscale neutraliteit het HvJ EG ertoe heeft bewogen het recht op aftrek ruimhartig toe te kennen. In de systematiek van het HvJ EG zal eerst beoordeeld moeten worden of de ingekochte goederen en diensten rechtstreeks worden gebruikt voor belastbare handelingen (rechtstreekse toerekening). Is dit het geval, dan is sprake van directe kosten. Er bestaat een recht op aftrek van voorbelasting voor zover de belastbare handelingen een recht op aftrek geven. Dit is het geval indien de handelingen belast zijn, of indien de handelingen weliswaar vrijgesteld zijn, maar de Btw-richtlijn desondanks toch een recht op aftrek verleent (“vrijstellingen met behoud van recht op aftrek van voorbelasting”, zie hiervoor). Worden de ingekochte goederen en diensten niet rechtstreeks gebruikt voor *belastbare* handelingen, maar worden zij gebruikt voor *onbelastbare* handelingen, dan meen ik met Van Kesteren dat onder omstandigheden tóch nog sprake kan zijn van directe kosten.²³ Dit is het geval indien de kosten van de ingekochte goederen en diensten tot uitdrukking komen in de prijzen van belastbare handelingen van de belastingplichtige, ook al worden de ingekochte goederen en diensten *gebruikt* voor onbelastbare handelingen. Is alsnog een rechtstreeks verband te construeren met belastbare handelingen, dan bestaat – behoudens eventuele vrijstellingen en andere aftrekbeperkingen – een recht op aftrek van voorbelasting. Is ook in tweede instantie geen verband te leggen met belastbare handelingen, dan vormen de kosten mogelijk algemene kosten. Van algemene kosten is sprake indien de kosten onmiddellijk en rechtstreeks verband houden met de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige. Kan worden vastgesteld dat de kosten een specifiek rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een duidelijk afgebakend deel van de economische activiteiten waarvan alle handelingen belast zijn, dan kan alle btw op de kosten in aftrek worden gebracht. Is dat niet mogelijk, dan kan de btw in aftrek worden ge-

→ nauwer aan bij die van de Btw-richtlijn. Opgemerkt zij dat de enkele overgang van een algemeenheid van diensten op basis van de wettekst niet buiten de heffing lijkt te kunnen blijven. Aangezien de wetgever in 1998 echter uitdrukkelijk heeft aangegeven art. 31 Wet OB in overeenstemming te willen brengen met art. 5 lid 8 en art. 6 lid 5 Zesde richtlijn (thans art. 19 en art. 29 Btw-richtlijn) acht ik het aannemelijk dat de wetgever mede bedoeld heeft art. 6 lid 5 Zesde richtlijn te implementeren. Zie ook: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *Bedrijfsverdrachten en omzetbelasting*, WPNR 2007/6695, blz. 83.

22. HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Srl), V-N 2003/61.18, r.o. 40.

23. H.W.M. van Kesteren, *Directe en algemene kosten in de btw*, WFR 2008/6757, blz. 322.

bracht conform het pro rata dat geldt voor het geheel van de economische activiteiten van de belastingplichtige.

16.3 Herziening van het recht op aftrek van voorbelasting

Het recht op aftrek van voorbelasting waarborgt de neutraliteit van de btw. Het bevestelt dat de heffing van btw op goederen en diensten strikt evenredig aan de prijs van die goederen en diensten is. Dit kan slechts het geval zijn, indien het recht op aftrek volledig en onmiddellijk wordt verleend.²⁴ Alleen dan kan worden voorkomen dat belastingplichtigen btw moeten voorfinancieren.²⁵ Om uiteenlopende redenen kan een belastingplichtige desondanks niet alle aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Uitsluitingen vanwege evident consumptief verbruik, uitsluitingen in verband met de economische conjunctuur en uitsluitingen verband houdende met de toepassing van bepaalde vrijstellingen zijn hier voorbeelden van (zie deel III, hoofdstuk 12).

De oorspronkelijk genoten aftrek is niet definitief. Art. 15 lid 4 Wet OB vereist dat de aftrek van voorbelasting volledig opnieuw wordt gezien, op het tijdstip waarop de belastingplichtige de goederen en diensten gaat gebruiken. Blijkt dat er de facto meer aftrekgerechtigd gebruik van de goederen en diensten wordt gemaakt, dan oorspronkelijk was voorzien, dan zal de belastingplichtige de te weinig afgetrokken belasting op verzoek terugkrijgen. Teveel afgetrokken belasting wordt hij echter verschuldigd op het moment waarop hij de goederen en diensten gaat gebruiken voor minder aftrekgerechtigde doeleinden dan oorspronkelijk ingeschat. Tot 1 januari 2007 werd deze aanpassing van de aftrek aangeduid als “herrekening”. Thans wordt

24. De belastingplichtige aan wie voor aftrek in aanmerking komende btw in rekening wordt gebracht (ik laat de mogelijkheid dat de heffing van btw verlegd kan zijn naar de afnemer hier buiten beschouwing), kan deze btw in aftrek brengen op hetzelfde moment waarop de leverancier of dienstverrichter die btw verschuldigd wordt. Art. 167 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB). Op dat moment moet de belastingplichtige dus bepalen of en in hoeverre hij een recht op aftrek bezit. Art. 15 lid 4 Wet OB bepaalt dat de aftrek van de belasting plaats vindt overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen en diensten gaat gebruiken. Anders dan in de Wet OB het geval is kent de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) geen expliciete bepaling over het tijdstip waarop de omvang van dat aftrekrecht moet worden bepaald. De systematiek van de artikelen 167 en 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 1 en 17 lid 2 Zesde richtlijn), mede gezien in het licht van de jurisprudentie van het HvJ EG, duidt er echter op dat de bestemming die de belastingplichtige geeft aan de goederen of diensten die hij van een andere belastingplichtige betreft, op het tijdstip waarop zij worden geleverd doorslaggevend is. Zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB verlenen de belastingplichtige dus een onmiddellijk recht op aftrek van voorbelasting conform de bestemming die de belastingplichtige geeft aan de goederen en diensten. Hij brengt de btw in aftrek voor de goederen en diensten die bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen. Zie HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14, r.o. 17 en 18. Dit gebruik zal hij zo goed mogelijk moeten inschatten. In dezelfde zin: D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 305.
25. Dit laat onverlet dat de belastingheffing niet volledig neutraal verloopt, aangezien belastingplichtigen in ieder geval te maken hebben met administratieve verplichtingen.

deze aanpassing aangeduid als “herziening”. De Btw-richtlijn voorziet echter slechts in een beperktere wijze van de aanpassing van de aftrek van voorbelasting. Art. 184 Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 1 Zesde richtlijn) bepaalt dat de oorspronkelijk door een belastingplichtige in aftrek gebrachte belasting wordt “herzien” indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Voor investeringsgoederen geldt echter de *lex specialis* van art. 187 Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 2 Zesde richtlijn). Op grond van deze bepaling wordt de herziening van de voorbelasting gespreid over een periode van vijf jaar (roerende zaken) en maximaal twintig jaar (onroerende zaken). De herzieningsregels zien slechts op wijzigingen in de verhouding belast / vrijgesteld gebruik, en niet in wijzigingen in de verhouding belastbaar (belast en vrijgesteld) / onbelastbaar gebruik.

HOOFDSTUK 17

Conclusie

Hoewel in de btw belastbaarheid het uitgangspunt is, blijft in sommige gevallen heffing van btw toch achterwege. Vanuit een Europeesrechtelijke optiek, kunnen aan de onbelastbaarheid van handelingen, de volgende oorzaken ten grondslag liggen (ik beperk mij hier tot de eilanden van onbelastbaarheid die in het kader van het vervolg van dit onderzoek relevant zijn):

A. Op subjectniveau

1. De samenwerkende partijen zijn tezamen als eenieder (één entiteit) aan te merken;
2. Er is geen sprake van het verrichten van een economische activiteit;
3. Er is sprake van handelen binnen een fiscale eenheid.

In uitzonderlijke gevallen kan de onbelastbaarheid op subjectniveau gebaseerd worden op de vaststelling dat de ene partij ondergeschikt (onzelfstandig) is ten opzichte van de andere partij.

B. Op objectniveau

4. Er is geen sprake van een handelen door een belastingplichtige “als zodanig”;
5. Er is sprake van handelen in de kapitaalsfeer;
6. Er is geen sprake van een levering of een dienst;
7. De handeling vindt niet plaats onder bezwarende titel.

Ik merk op dat het eiland van de “als zodanig handelende belastingplichtige” (4) en het eiland van de “kapitaalsfeer” (5) maar net boven de waterspiegel uit komen. Nochtans kan het bestaan ervan niet volledig worden uitgesloten. Voorts moet in ogenschouw worden genomen dat ik de eventueel als eilanden van onbelastbaarheid te beschouwen nationale leerstukken partage, kosten voor gemene rekening en transacties voor gezamenlijke rekening vooralsnog buiten beschouwing heb gelaten, vanwege hun bijzondere verband met het fenomeen contractuele samenwerking. Aan deze leerstukken besteed ik in de volgende hoofdstukken afzonderlijk aandacht. Ik stel thans vast dat op nationaal niveau meer eilanden van onbelastbaarheid lijken te bestaan, dan het geval is op Europees niveau. Uit de gemaakte analyse blijkt echter

dat deze eilanden samenvallen met die insulae, die boven de Europeesrechtelijke zeespiegel uitsteken.

De oceaan van aftrek van voorbelasting is groter dan de oceaan van belastbaarheid. Als eenmaal van belastingplicht sprake is, dan beperkt de Btw-richtlijn het recht op aftrek nauwelijks. Het HvJ EG geeft een ruime werking aan het aftrekrecht. Via de door het HvJ EG ontwikkelde algemene kostenleer kan btw die betrekking heeft op een onbelastbare handeling, toch voor aftrek in aanmerking komen. Van belang is dan dat de kosten een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige. Wijzigingen in de verhouding belastbaar / onbelastbaar gebruik kunnen niet leiden tot herziening van de btw.

In het volgende deel van dit onderzoek (deel IV) komen de geselecteerde contractuele samenwerkingsvormen aan de orde, waarbij het samenwerkingsmodel uit deel II van dit onderzoek als leidraad dient. Voor iedere samenwerkingsvorm heb ik een afzonderlijk hoofdstuk ingericht. Deze hoofdstukken (met uitzondering van hoofdstuk 26) volgen een vast stramien. Omdat het voor een goed begrip van de eventuele btw-gevolgen voor de handelingen in het kader van de samenwerkingsverbanden, noodzakelijk is een indruk te hebben van de inhoud van de contracten waarop zij gebaseerd zijn, begint ieder hoofdstuk met een analyse van de algemene juridische kenmerken. Aangezien in de systematiek van de btw de eerste vraag die beantwoord moet worden de vraag naar de belastingplichtige (het belastingsubject) is, ga ik vervolgens na of de participanten en het samenwerkingsverband een belastingplichtigen zijn en of er eventueel een fiscale eenheid denkbaar is tussen de bij de samenwerking betrokken belastingplichtigen. De tweede paragraaf van ieder hoofdstuk gaat dus over het subject-niveau. Aan de hand van de bevindingen in deze paragraaf stel ik telkens vast aan welk van de drie archetypen van samenwerking (zie deel II, hoofdstuk 8) het betreffende samenwerkingsverband beantwoordt. De derde paragraaf van ieder hoofdstuk gaat over het object-niveau. Op basis van de bij het desbetreffende archetype behorende handelingen, ga ik na in hoeverre de handelingen aan de btw zijn onderworpen en of een recht op aftrek bestaat ten aanzien van de onderwerpelijke handelingen. Daarbij vergelijk ik de wijze waarop de heffing van btw naar nationaal recht plaatsvindt, met de wijze waarop deze naar Europees recht plaatsvindt, of althans plaats hoort te vinden. Deze vierde paragraaf bevat dus de beantwoording van het positiefrechtelijke deel van de centrale probleemstelling: in hoeverre worden naar Nederlands en naar Europees positief recht handelingen tussen de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband onderling en – indien het contractuele samenwerkingsverband een entiteit is voor de heffing van btw – tussen de participanten en het contractuele samenwerkingsverband aan de heffing van btw onderworpen en in hoeverre bestaat naar Nederlands en naar Europees positief recht een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot genoemde handelingen. Vanwege de diversiteit van de te bespreken samenwerkingsvormen is het weinig zinvol deel IV af te sluiten met een overkoepelende gevolgtrekking. Ter beantwoording van het positiefrechtelijke deel van de centrale vraagstelling sluit ik elk hoofdstuk af met een afzonderlijke conclusie.

Deel IV – Evaluatie van
contractuele
samenwerkingsverbanden
naar positief recht

HOOFDSTUK 18

Kartelovereenkomsten

18.1 Inleiding

In deel II, hoofdstuk 8 heb ik aan de hand van een model van samenwerking inzichtelijk gemaakt dat samenwerking tussen ondernemingen zich in vele gradaties kan voordoen. Ik heb drie niveaus van samenwerking onderscheiden. Op het eerste niveau van samenwerking (aangeduid als “contractual”) bevinden zich die vormen van samenwerking die ertoe leiden dat partijen hun gedrag zo op elkaar afstemmen dat zij niet langer diametraal tegenover elkaar staan, maar in meer of mindere mate naast elkaar staan of elkaar minimaal uit de weg gaan. De subjecten blijven naast elkaar bestaan, en er ontstaat geen nieuw, derde subject.

Overeenkomsten die zien op het beperken van concurrentie tussen bedrijven, zijn voorbeelden van samenwerkingsverbanden van het eerste niveau. Dergelijke overeenkomsten worden “(economische) kartelovereenkomsten” genoemd.¹ Kartelovereenkomsten hoeven echter niet uitsluitend ten doel te hebben de concurrentie uit te schakelen. Kartelovereenkomsten kunnen ook gesloten worden met het oog op het bereiken van kostenbesparingen of het verbeteren van productie of distributie. Met name in het mededingingsrecht vormen de kartelovereenkomsten het voorwerp van studie. Voor dit onderdeel van het onderzoek naar de btw-aspecten van kartelovereenkomsten zoek ik aansluiting bij het scala van kartelovereenkomsten die in het mededingingsrecht wordt onderkend.

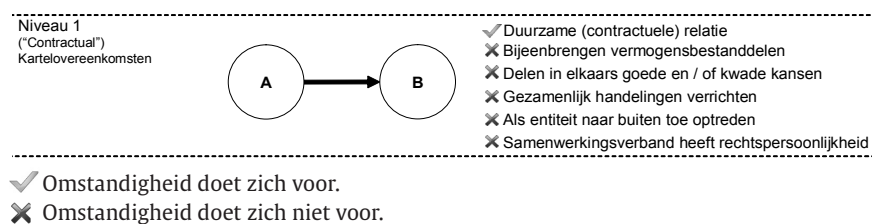
Hoewel het begrip “kartelovereenkomst” een negatieve connotatie heeft, is het niet zo dat kartelovereenkomsten per definitie ontoelaatbaar zijn. Slechts wanneer de mededinging wordt verhinderd, beperkt of vervalst, vallen kartelovereenkomsten onder het kartelverbod dat is opgenomen in art. 81 EG-verdrag. Eventueel kunnen dan nog vrijstellingen of ontheffingen van toepassing zijn (zie paragraaf 18.2.1).

1. Kartelafspraken hebben niet noodzakelijkerwijs de vorm van een overeenkomst. Zij kunnen ook zijn neergelegd in een besluit van een ondernemersvereniging of kunnen louter onderling afgestemde feitelijke gedragingen zijn. Aangezien in dit onderzoek *contractuele* samenwerkingsverbanden het voorwerp van onderzoek zijn, beperk ik mij tot de kartelafspraken die in een overeenkomst zijn neergelegd.

Het begrip “kartelovereenkomst” zegt niets over de juridische vorm van de overeenkomst. Ook geeft het op zichzelf geen aanwijzingen van de mate waarin de samenwerking plaatsvindt. Het is slechts een verzamelbegrip voor afspraken tussen ondernemingen ter coördinatie van hun gedrag. In de meest ruime opvatting betekent dit, dat een groot deel van de voor dit onderzoek geanalyseerde samenwerkingsverbanden tevens als kartelovereenkomsten of soortgelijke regelingen aan te merken zijn. Zouden echter de kartelovereenkomsten als geheel buiten de reikwijdte van dit onderzoek worden gelaten, dan betekent dat, dat aan het eerste niveau van samenwerking geen aandacht wordt besteed. Het is dan niet meer mogelijk de verdergaande vormen van samenwerking te spiegelen aan dit startpunt. Om die reden meen ik dat het noodzakelijk is om binnen dit onderzoek aandacht te besteden aan de kartelovereenkomsten, die niet tevens als één van de andere in dit onderzoek aan de orde komende samenwerkingsverbanden (zie de hoofdstukken 19 tot en met 25 van dit deel) zijn aan te merken.²

Onder “kartelovereenkomsten” versta ik in dit onderzoek die overeenkomsten die slechts ertoe strekken dat de belangen van de deelnemende ondernemingen niet met elkaar botsen en waarbij de partijen hun juridische en economische zelfstandigheid niet opgeven.³ Van de eventueel voor de typering van de samenwerking relevante omstandigheden die ik in deel II, hoofdstuk 10 heb geïdentificeerd, speelt bij kartelovereenkomsten dus slechts de omstandigheid dat van een duurzame contractuele relatie sprake is. Overeenkomsten die voorzien in een verdergaande vorm van samenwerking (waarbij voor- en nadelen worden gedeeld, productiefactoren bijeen worden gebracht, gezamenlijk handelingen worden verricht, of gezamenlijk naar rendement wordt gestreefd), vallen niet binnen de definitie van het begrip “kartelovereenkomsten” zoals ik dat in dit onderzoek hanteer. Schematisch laat zich dit als volgt verduidelijken:

Figuur 25. Kartelovereenkomsten



2. Maeijer duidt overeenkomsten die slechts verplichten tot het zich onthouden van bepaalde concurrerende handelingen aan als “zuivere kartelovereenkomsten”. Een vergelijkbaar uitgangspunt is te vinden in Kamerstukken II, 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9. Omdat kartelovereenkomsten niet slechts hoeven te verplichten tot het zich onthouden van het verrichten van bepaalde concurrerende handelingen, maar ook kunnen verplichten tot het juist verrichten van bepaalde handelingen die de concurrentie beperken (zoals bijvoorbeeld het hanteren van vaste prijzen, het verstrekken van informatie, etc.), acht ik het door Maeijer gehanteerde begrip “zuivere kartelovereenkomst” in het kader van dit onderzoek niet geschikt. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.
3. Zie ook: W. van Gerven e.a., *Kartelrecht II*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1997, blz. 127.

Wanneer, zoals op het eerste niveau van samenwerking het geval is, afzonderlijke ondernemingen zijn te onderscheiden, die met elkaar overeenkomsten sluiten op basis waarvan zij over en weer handelingen jegens elkaar verrichten, doet het algemene karakter van de btw vermoeden dat heffing aan de orde is. Daarbij moet bedacht worden dat voor de heffing van btw ook in het zich verplichten iets niet te doen een handeling (en meer in het bijzonder: een dienst) is. In dit hoofdstuk ga ik met betrekking tot handelingen in het kader van kartelovereenkomsten na, in hoeverre op basis van het positieve Nederlandse en Europese recht daadwerkelijk heffing van btw aan de orde is. Ik beoordeel of handelingen in het kader van kartelovereenkomsten zich op één van de eilanden van onbelastbaarheid bevinden (zie deel III) en of een volledig recht op aftrek bestaat met betrekking tot deze handelingen.

18.2 Algemene juridische aspecten

18.2.1 Kartelovereenkomsten en het mededingingsrecht

Kartelovereenkomsten worden beheerst door het kartelrecht (ook wel mededingingsrecht).⁴ Het fundament van het kartelrecht is gelegen in het EG verdrag. In het kader van dit onderzoek is met name art. 81 EG-verdrag (ex art. 85 EG-verdrag) van belang. Art. 81 EG-verdrag vormt de basis voor het (Europese) kartelverbod. De Nederlandse wet- en regelgeving is georiënteerd op het Europese recht en stemt daarmee nauw overeen.⁵ Aldus bestaat ten aanzien van het kartelverbod één set aan materiële normen.⁶ In Nederland geldt het kartelverbod op grond van art. 6 Mededingingswet.⁷ Opgemerkt zij dat niet slechts (schriftelijke of mondelinge) kartelovereenkomsten onder dit verbod vallen, maar dat ook besluiten van ondernemingsverenigingen en onderling afgestemde feitelijke gedragingen eronder vallen. Het kartelverbod heeft dus een ruimer bereik dan de hier aan de orde zijnde kartelovereenkomsten. De Nederlandse Mededingingsautoriteit ("hierna: "NMa") ziet toe op de handhaving van het kartelverbod.⁸ Noch het Europese, noch het Nederlandse kartelverbod is echter absoluut. Er bestaan vrijstellingen en er zijn ontheffingen mogelijk. In dit verband is in het bijzonder de bagatelregel van belang. Er geldt een vrijstelling van het kartelverbod voor de zogenoemde "bagatellen". Dit zijn kartelafspraken tussen een klein aantal ondernemingen met een beperkte gezamenlijke omzet, die de concurrentie niet belemmeren. Bedacht moet tevens worden dat het kartelverbod alleen geldt, indien de afspraken ertoe strekken of ten gevolge hebben dat de mededinging wordt verhinderd, beperkt of vervalst. Hoewel er dus een algemeen kartelverbod geldt, is dit verbod niet zo algemeen dat kartelafspraken in het geheel niet meer toelaatbaar zijn.

4. Zie over het gebruik van de termen "kartelrecht" en "mededingingsrecht": M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 1.

5. Kamerstukken II, 1995/96, 24 707, nr. 3 (MvT), blz. 7-8.

6. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 48.

7. Wet van 22 mei 1997, *Stb.* 1997, 242.

8. Voor zaken waarin de handel tussen lidstaten wordt beïnvloed door kartelafspraken, treedt in beginsel de Europese commissie op als toezichthouder.

18.2.2 *Horizontale en verticale overeenkomsten*

Er wordt in het mededingingsrecht een onderscheid gemaakt tussen horizontale en verticale overeenkomsten, hetgeen overigens niet wegneemt dat er mengvormen kunnen bestaan van horizontale en verticale overeenkomsten.⁹ Horizontale kartelovereenkomsten zijn afspraken tussen partijen binnen eenzelfde bedrijfstak (horizontale samenwerking tussen concurrenten die zich in hetzelfde stadium van het productie- of distributieproces bevinden). Verticale regelingen zijn afspraken tussen partijen binnen dezelfde bedrijfskolom (verticale samenwerking tussen leveranciers en afnemers). Verticale regelingen kunnen het karakter dragen van een kartelovereenkomst. Dergelijke overeenkomsten zijn als “verticale kartelovereenkomsten” aan te duiden.

18.2.3 *Echte horizontale kartelovereenkomsten en andere horizontale regelingen*

Binnen de horizontale kartelovereenkomsten kan een verder onderscheid worden gemaakt tussen “echte kartelovereenkomsten” en “andere horizontale regelingen”¹⁰. Een dergelijk onderscheid wordt binnen de verticale kartelovereenkomsten niet gemaakt.

Onder een (echte) horizontale kartelovereenkomst wordt verstaan een kartel waaraan (het streven naar) macht op de markt inherent is. Een aantal van de echte kartelovereenkomsten strekt ertoe dat partijen voor- en nadelen delen, productiefactoren bijeen brengen, gezamenlijk handelingen verrichten, of gezamenlijk naar rendement streven. Zoals ik in paragraaf 18.1 heb aangegeven vallen deze kartelovereenkomsten echter buiten de in dit onderzoek gehanteerde definitie van het begrip “kartelovereenkomst”. Zo is een winstverdelingsovereenkomst aan te merken als een echte kartelovereenkomst, maar valt de winstverdelingsovereenkomst buiten de in dit onderzoek gehanteerde definitie van “kartelovereenkomsten”. Het uit het mededingingsrecht afkomstige begrip “echte kartelovereenkomst” valt dus niet volledig samen met het in dit onderzoek gehanteerde begrip “kartelovereenkomst”.

Als “andere horizontale regelingen” worden aangemerkt die overeenkomsten waaraan (het streven naar) macht niet inherent is, maar waarbij bijvoorbeeld het samenwerkingselement een prominentere rol opeist. Deze “andere horizontale regelingen” vallen over het algemeen niet binnen de definitie van “kartelovereenkomsten” in de zin van dit onderzoek, omdat zij er niet slechts bewerkstelligen dat de belangen van de deelnemende ondernemingen niet met elkaar botsen.

9. W. van Gerven e.a., *Kartelrecht II*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1997, blz. 148-152, M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 9, P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 45.

10. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 165.

18.2.4 *Verschijningsvormen van echte horizontale kartelovereenkomsten en andere horizontale regelingen*

Bedacht moet worden dat kartelovereenkomsten niet zijn gebonden aan een bepaalde vorm of inhoud. Een kartelovereenkomst kan derhalve een combinatie zijn van verscheidende typen kartelovereenkomsten. Het komt bijvoorbeeld voor dat prijsafspraken in combinatie met marktverdelingsafspraken worden gemaakt. Het is dan ook slechts mogelijk om enige ideaaltypen van kartelovereenkomsten te duiden. In de literatuur wordt wel een onderverdeling gemaakt aan de hand van de materiële kenmerken van de overeenkomsten.¹¹ In het navolgende ga ik achtereenvolgens in op de belangrijkste¹² ideaaltypen van echte horizontale kartelovereenkomsten en op die van andere horizontale regelingen, die binnen de in dit onderzoek gehanteerde definitie van het begrip “kartelovereenkomst” vallen.

18.2.4.1 *Verschijningsvormen van echte horizontale kartelovereenkomsten*¹³

Prijsregelingen

Een overeenkomst die ziet op het rechtstreeks of zijdelings bepalen van de aan- of verkoopprijzen tussen concurrenten, wordt ook wel prijskartel genoemd.¹⁴ Van een prijskartel is dus sprake indien partijen hun onderlinge concurrentie beperken door afspraken te maken over de te hanteren prijzen ten opzichte van afnemers. Er kan bijvoorbeeld gewerkt worden met minimumprijzen of met vaste prijzen.¹⁵ Een prijskartel kan ook aan de kant van de afnemers worden gevormd (maximale vraagprijzen of zelfs vaste prijzen).¹⁶ Prijsconcurrentie kan zowel horizontaal als verticaal worden beperkt door een prijskartel. In geval van horizontale overeenkomsten ver-

11. Ook in artikel 81 lid 1 EG-verdrag (ex art. 85 EG-verdrag) worden enige voorbeelden gegeven van typen kartelovereenkomsten die worden onderscheiden naar de materiële kenmerken. Deze voorbeelden zijn niet in art. 6 Mededingingswet overgenomen, omdat de Minister van Economische Zaken dit niet zinvol achtte (Kamerstukken II, 1995/96, 24 707, nr. 3 (MvT), blz. 71). Wel zijn de voorbeelden uit art. 81 lid 1 EG-verdrag (ex art. 85 lid 1 EG-verdrag) geciteerd in de MvT (Kamerstukken II, 1995/96, 24 707, nr. 3 (MvT), blz. 61).
12. In theorie is er welhaast een oneindige variëteit aan kartels te bedenken. Ik beperk mij hier tot de typen kartels die het meest voorkomen of in het verleden voorkwamen en in de literatuur op het gebied van het mededingingsrecht de meeste aandacht hebben gekregen.
13. Vanwege de in dit onderzoek gehanteerde definitie van “kartelovereenkomsten” besteed ik in dit hoofdstuk geen aandacht aan het winst- en / of verliesverdelingskartel en aan regelingen inzake centrale in- of verkoop (het syndicaat). Deze samenwerkingsvormen komen afzonderlijk aan de orde in hoofdstuk 26.
14. Prijskartels in de luchtvaart en de (zee)scheepvaart tussen partijen die dezelfde routes afleggen, worden ook wel “conferences” genoemd. Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse Taal, 14^e Druk. Zie ook: R. Slot en G.H. Minnaar, *Elementaire Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1999, blz. 262.
15. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 166.
16. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 166.

plichten de leveranciers zich onderling om dezelfde prijzen te hanteren. Prijskartels zijn in de regel verboden.¹⁷

Een calculatiekartel heeft betrekking op afspraken over de te hanteren berekeningsmethoden voor de prijzen aan de afnemers. Een open calculatiekartelovereenkomst ziet slechts op het vaststellen van de elementen waaruit de verkoopprijs dient te bestaan. Een gesloten calculatiekartelovereenkomst is in wezen een onvolmaakte prijskartelovereenkomst, en bevat naast afspraken over de in de verkoopprijs mee te nemen elementen, afspraken over de waarde die aan de verschillende elementen moet worden toegekend.¹⁸

Conditieregelingen

Van een conditiekartel is sprake indien de kartelovereenkomst afspraken bevat die bestaan in het rechtstreeks of zijdelings bepalen van de andere contractuele voorwaarden dan de aan- of verkoopprijzen.¹⁹ Een conditiekartel kan bijvoorbeeld betrekking hebben op de verkoopvoorwaarden, uitverkoopperiodes, openingstijden, de leveringsvoorwaarden, de betalingsvoorwaarden of op een wederverkoopverbod.²⁰ Ook het toepassen van clausules op basis waarvan het aangaan van overeenkomsten met afnemers afhankelijk moeten worden gesteld van bijkomende, niet gebruikelijke prestaties ("tying clauses"), alsmede het collectief toepassen van verschillende voorwaarden bij gelijkwaardige prestaties aan verschillende afnemers ("discriminatieregelingen") vallen mijns inziens hieronder te rangschikken.

Reclameregelingen

Een reclameregeling is een afspraak tussen concurrenten om af te zien van het maken van bepaalde vormen van reclame. Zo kunnen partijen bijvoorbeeld afspreken dat zij in hun reclame-uitingen geen verwijzingen zullen maken naar de geldende prijzen.²¹

Meldingsregelingen / regelingen met betrekking tot informatie-uitwisseling

Overeenkomsten die zien op het uitwisselen van informatie tussen concurrenten, zoals informatie over prijzen, prijswijzigingen, kortingen en handelsvoorwaarden, het houden van vooroverleg bij aanbestedingen ("aanbestedingskartels"²²), alsmede overeenkomsten die zien op het doen van bepaalde meldingen (bijvoorbeeld mel-

17. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 93.

18. R. Slot en G.H. Minnaar, *Elementaire Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhof, Groningen, 1999, blz. 262.

19. R. Slot en G.H. Minnaar, *Elementaire Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhof, Groningen, 1999, blz. 261.

20. M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 203 en M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 167.

21. Vgl. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 166.

22. Zie: Kamerstukken II, 2002/03, nr. 28 244, nr. 6 (Eindrapport Enquêtecommissie Bouwnijverheid; Rapport: "De bouw uit de schaduw"), blz. 68.

dingen van het aanvaarden van opdrachten) kunnen als kartelovereenkomsten worden beschouwd.²³ In beginsel zijn informatiekartels niet toegestaan.²⁴

Productieregelingen

Een productiekartel bevat afspraken over het beperken of controleren van de productie (productiebeperkingen, productiecapaciteitsbeperkingen, normalisatieregelingen).²⁵ Productiekartels zijn in de regel verboden.²⁶ In het verleden zijn in tijden van economische crisis dergelijke kartels wel op planmatige basis toegelaten. Dergelijke kartels worden wel “crisiskartels” genoemd.²⁷

Investeringsregelingen

Afspraken die ertoe strekken, dat andere participanten bij de kartelovereenkomst toestemming dienen te verlenen voordat investeringen gedaan kunnen worden (investeringskartel), zijn concurrentiebeperkend, en doorgaans niet toegestaan. Hetzelfde geldt ten aanzien van overeenkomsten die zien op een verbod om productiecapaciteit te verhuren aan derden, etc.

Afzetregelingen

Een afzetkartel heeft betrekking op afspraken over het beperken of controleren van de afzet (afzetquoteringen).²⁸ Net als productiekartels zijn afzetkartels in de regel verboden.²⁹

Marktverdelingsregelingen

Een kartelovereenkomst die betrekking heeft op het verdelen van de afzetmarkt, wordt wel een marktverdelingskartelovereenkomst genoemd. De verdeling kan geschieden op basis van geografische locaties, maar ook op basis van marktsegmenten, klantenlijsten (klantenverdelingen), artikelen, etc. Met name wanneer het gaat om aanzienlijke marktaandelen, zijn overeenkomsten met betrekking tot verdeling van de markt niet toegestaan.³⁰ Ook concurrentieverboden kunnen in dit verband wor-

23. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 95 en M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 166.

24. P.J. Slot, Ch. R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 95, M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 95.

25. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 167.

26. M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 206 en P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 93.

27. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 95, zie ook: M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 207.

28. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 167.

29. M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 206.

30. M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 207 en P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 93.

den genoemd. Dit zijn afspraken op basis waarvan partijen zich van bepaalde concurrerende activiteiten zullen onthouden.³¹

18.2.4.2 *Verschijningsvormen van andere horizontale regelingen*³²

In deze paragraaf worden enige vaker voorkomende andere horizontale regelingen besproken. Het betreft hier – net als bij de echte kartels – geen uitputtende opsomming van regelingen. Telkens wordt aangegeven of de betreffende regeling als een kartelovereenkomst in beperkte zin valt aan te merken (en daarmee binnen het bestek van dit hoofdstuk valt).

Specialisatieregelingen

Onder specialisatieregelingen worden verstaan overeenkomsten op basis waarvan partijen zich verplichten zich toe te leggen op een bepaalde soort deel van de productie (afzien van een ander deel van de productie) alsmede overeenkomsten op basis waarvan partijen zich verplichten uitsluitend gezamenlijk een bepaalde productie te realiseren.³³ Met name wanneer een belangrijk deel van de markt wordt bestreken, kunnen specialisatieregelingen het karakter van een echt kartel hebben.³⁴ Specialisatieregelingen zijn onder omstandigheden echter toegelaten, omdat zij bij kunnen dragen aan technologische vooruitgang.³⁵ Wanneer specialisatieregelingen betrekking hebben op het gezamenlijk produceren van producten, vallen zij niet meer onder de in dit onderzoek gehanteerde definitie van kartelovereenkomsten.

Rationalisatieregelingen (regelingen inzake het gebruik van gemeenschappelijke normen)

Als kartelovereenkomsten kunnen ook worden aangemerkt overeenkomsten waarbij producenten bepaalde productiespecificaties afspreken, een gezamenlijk kwaliteitskenmerk voeren of anderszins gemeenschappelijke normen hanteren.³⁶ Mok beschouwt deze overeenkomsten als “andere horizontale regelingen”. Fierstra beschouwt deze overeenkomsten evenwel als “echte kartelovereenkomsten”. Omdat dergelijke overeenkomsten niet per se strekken tot (het streven naar) het uitoefenen van macht (zie paragraaf 18.2.3), deel ik deze overeenkomsten in bij de andere horizontale regelingen. Wanneer de normen niet bindend zijn, zijn dergelijke overeen-

31. Vgl. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 168. Opgemerkt zij dat Mok de concurrentieverboden beschouwt als “andere horizontale regelingen”. Het komt mij echter voor dat aan concurrentieverboden (het streven naar) macht op de markt doorgaans inherent is. Ik deel de concurrentieverboden daarom in bij de “echte kartels”.

32. Vanwege de in dit onderzoek gehanteerde definitie van “kartelovereenkomsten” besteed ik in dit hoofdstuk geen aandacht aan onderzoeks- en ontwikkelingsregelingen, joint ventures en (bouw)combinaties. Deze samenwerkingsvormen komen aan de orde in de hoofdstukken 24, 25 en 26.

33. Zie: M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 222.

34. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 168.

35. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 99.

36. M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 209.

komsten niet verboden.³⁷ Verplichte normen werken echter concurrentiebeperkend en zijn in de regel verboden.

18.2.5 *Versijningsvormen van verticale regelingen*

Prijsregelingen

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 18.2.4.1, kunnen prijskartelovereenkomsten niet slechts in het horizontale vlak, maar ook in het verticale vlak voorkomen. In geval van verticale overeenkomsten verplicht de leverancier zijn afnemer (en soms via een kettingbeding ook diens afnemers) om bepaalde vaste of minimale prijzen te hanteren (prijzbinding).³⁸ Onder de verticale prijsregelingen vallen ook die overeenkomsten waarbij een schakel in de bedrijfskolom wordt overgeslagen, zoals het geval is wanneer een fabrikant rechtstreeks, met het voorbijgaan aan de groothandel, prijsafspraken met de detaillist maakt. In Nederland, maar ook in de rest van de Europese Unie zijn verticale prijskartels slechts bij uitzondering toegestaan. In de Verenigde Staten geldt een absoluut verbod op verticale prijskartels.³⁹

Regelingen inzake alleenverkoop

Wanneer een leverancier en een wederverkoper overeenkomen dat de leverancier in een bepaald gebied de producten (goederen of diensten) alleen aan de betreffende wederverkoper zal leveren, is sprake van een overeenkomst van alleenverkoop. Alleenverkoopovereenkomsten worden dikwijls gesloten met handelsagenten of commissarissen. In beginsel zijn deze overeenkomsten toegestaan.⁴⁰

Regelingen inzake alleenkoop

De overeenkomsten van exclusieve afname (in het internationale verkeer ook wel “exclusive supplier agreements” genoemd) zijn in wezen het spiegelbeeld van de overeenkomsten van exclusieve verkoop. Een samenloop van beide typen overeenkomsten is echter niet noodzakelijk.⁴¹

Regelingen inzake selectieve distributie

Een overeenkomst van selectieve distributie (ook wel “exclusieve wederverkoopovereenkomst”) strekt ertoe dat de leverancier overeenkomt dat de wederverkopers aan bepaalde eisen zullen voldoen. Dergelijke overeenkomsten worden in het internationaal verkeer ook wel aangeduid als “preferred supplier agreements”. Zo kan de leverancier bijvoorbeeld eisen stellen aan de inrichting van demonstratie-, verkoop- en reparatieruimten, aan de serviceverlening door de wederverkoper en uitingen van reclame.⁴² Ook komt het voor dat er eisen worden gesteld aan de opleiding van

37. M.A. Fierstra, Europees mededingingsrecht, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 209.

38. M.R. Mok, Kartelrecht I, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 169 en M.A. Fierstra, Europees mededingingsrecht, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 201.

39. M.R. Mok, Kartelrecht I, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 170.

40. M.A. Fierstra, Europees mededingingsrecht, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 231-232.

41. M.R. Mok, Kartelrecht I, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 170.

42. M.R. Mok, Kartelrecht I, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 170.

het personeel van de wederverkoper.⁴³ Selectieve distributie is in beginsel toegestaan, indien het gaat om kwalitatieve eisen.⁴⁴

Regelingen inzake branchebescherming

Onder branchebeschermingsregelingen worden verstaan overeenkomsten tussen de exploitant van een winkel- of bedrijvencomplex en de daarin gevestigde ondernemers (of ondernemers die zich daar zullen vestigen). In branchebeschermingsovereenkomsten wordt afgesproken dat andere, nieuwe ondernemers zich slechts in het complex mogen vestigen, indien zij geen producten (goederen of diensten) aanbieden die (soort)gelijk zijn aan de producten die de reeds gevestigde ondernemers (of de ondernemers die zich daar zullen vestigen) verkopen.⁴⁵ Dergelijke overeenkomsten vallen onder omstandigheden onder het kartelverbod.

Franchising

In het geval van een franchising overeenkomst verstrekt de ene partij, de franchisegever, aan de andere partij, de franchisenemer, het recht om de onderneming volgens een bepaalde bedrijfsformule te exploiteren en verplicht de franchisegever de franchisenemer zijn activiteiten volgens de aanwijzingen van de franchisegever te verrichten.⁴⁶ Niet zelden gaat een franchisecontract gepaard met exclusieve afnamecontracten en marktverdelingscontracten. Er bestaat een uitgebreid systeem voor vrijstellingen van het kartelverbod voor franchisingovereenkomsten.⁴⁷

Een bijzondere vorm van franchising is de productief franchising. Hierbij verstrekt de franchisegever de franchisenemer het recht om volgens bepaalde voorschriften een product te fabriceren en dat product onder het merk van de franchisegever in de handel te brengen.⁴⁸ Het opleggen van kwalitatieve verplichtingen wordt niet door het kartelverbod bestreden.

18.3 De kartelovereenkomst en de participanten als belastingplichtigen

18.3.1 De kartelovereenkomst als belastingplichtige

Een kartelovereenkomst leidt niet tot het ontstaan van een (nieuwe) belastingplichtige. Partijen bij de overeenkomst blijven in beginsel in juridisch en economisch opzicht zelfstandig. Ieder van de participanten blijft zelf handelingen jegens derden verrichten, zij het dat hij daarbij vanwege de kartelafspraken minder concurrentie van de andere participant(en) zal ondervinden. Partijen die een kartelovereenkomst

43. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 101.

44. M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 170, P.J. Slot, Ch. R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 101.

45. Zie: M.R. Mok, *Kartelrecht I*, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 171.

46. Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Hertogenbosch 23 december 1994, nr. 92A/1615, V-N 1995, blz. 1726.

47. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, *Inleiding mededingingsrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 101 - 102.

48. M.A. Fierstra, *Europees mededingingsrecht*, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 241.

aangaan, zijn normaliter aan te merken als belastingplichtigen in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB).

18.3.2 *De kartelovereenkomst en de fiscale eenheid*

Aangezien een kartelovereenkomst niet leidt tot het ontstaan van een nieuw (rechts)subject, is er geen “persoon” in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) te onderkennen, die eventueel deel uit kan maken van een fiscale eenheid.

18.3.3 *De participanten als belastingplichtigen*

Een kartelovereenkomst heeft uiteindelijk ten doel de concurrentie tussen ondernemingen te beperken. Het bestaan van een kartelovereenkomst veronderstelt dus dat er ondernemingen zijn die handelingen tegen vergoeding jegens derden verrichten, waarbij zij concurrentie ondervinden van andere ondernemingen die hetzelfde doen. De participanten bij een kartelovereenkomst zullen daarom doorgaans belastingplichtigen in de zin van de btw zijn. Desalniettemin dient de belastingplicht voor ieder van de participanten op basis van de normale criteria van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) te worden beoordeeld. In het navolgende wordt ervan uitgegaan dat partijen bij een kartelovereenkomst alle belastingplichtigen zijn.

18.3.4 *De participanten van een kartelovereenkomst en de fiscale eenheid*

Participanten bij een kartelovereenkomst kunnen, wanneer zij aan de voorwaarden van art. 11 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) voldoen, tezamen als één belastingplichtige worden aangemerkt (fiscale eenheid, zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4). In het kader van de verhoudingen van partijen bij een kartelovereenkomst verdient de eis van economische verwevenheid, zoals die in Nederland wordt ingevuld, evenwel nadere aandacht.⁴⁹

De economische verwevenheid kan ofwel in de horizontale verhoudingen tussen partijen (partijen in dezelfde bedrijfstak die dezelfde klantenkring bedienen) ofwel in de verticale verhoudingen tussen partijen (partijen in dezelfde bedrijfskolom die elkaars handelingen aanvullen of vrijwel uitsluitend jegens elkaar handelen) gelegen zijn. Het doet in dat verband niet ter zake of partijen hun onderlinge concurrentie door middel van kartelovereenkomsten hebben beperkt. Hoewel dus voorop staat dat partijen bij een kartelovereenkomst in juridisch en economisch opzicht zelfstandig zijn en blijven, is het wél mogelijk dat zij in fiscale zin economisch (alsmede financieel en organisatorisch) nauw met elkaar verbonden zijn. De economische ver-

49. Aan de eisen van financiële en economische verwevenheid besteed ik in deze paragraaf geen aandacht, omdat de invulling ervan niet door de eventuele aanwezigheid van een kartelovereenkomst wordt beïnvloed. Andersom houdt de eventuele omstandigheid dat aan deze eisen is voldaan geen verband met de (inhoud van) een kartelovereenkomst.

wevenheid in het kader van art. 11 lid 1 btw richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) heeft een andere, minder ver strekkende betekenis dan de economische zelfstandigheid die partijen bij een kartelovereenkomst geacht worden te hebben. Partijen die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zo verweven zijn dat zij als éénieder kunnen worden aangemerkt in de zin van de btw, kunnen in het kader van het mededingingsrecht nog steeds als juridisch en economisch zelfstandige subjecten worden beschouwd. Deelname aan een kartelovereenkomst en een fiscale eenheid kunnen dan ook samengaan.

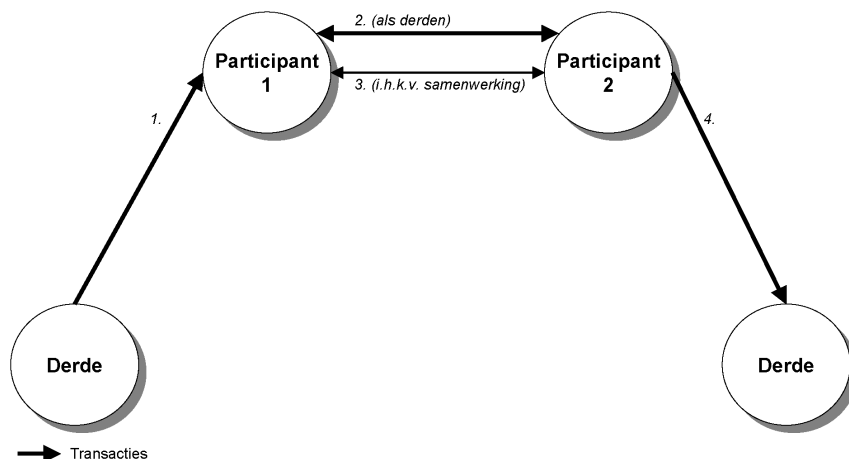
18.3.5 *Conclusie ten aanzien van de belastingplicht*

Kartelovereenkomsten die regelen dat de belangen van de deelnemende ondernemingen niet met elkaar botsen en die niet zover gaan dat de partijen hun juridische en economische zelfstandigheid opgeven, leiden niet tot het ontstaan van een nieuwe, van de participanten te onderscheiden entiteit. De participanten bij een kartelovereenkomst zullen – gezien de aard van kartelafspraken – doorgaans belastingplichtigen voor de btw zijn. Eventueel kunnen de participanten bij een kartelovereenkomst een fiscale eenheid vormen, mits aan de voorwaarden daarvoor is voldaan. De economische verwevenheid in het kader van de fiscale eenheid btw, zoals daaraan in Nederland invulling wordt gegeven, staat niet in de weg aan de juridische en economische zelfstandigheid die een kartelovereenkomst, als bedoeld in dit onderzoek, veronderstelt.

18.4 **Handelingen van de kartelovereenkomst en de participanten**

De vaststelling dat een kartelovereenkomst geen van de partijen te onderscheiden entiteit doet ontstaan, brengt met zich mee dat ook voor de heffing van btw kartelovereenkomsten te kenmerken zijn als samenwerkingsverbanden van het eerste archetype (zie deel II, hoofdstuk 8). Kenmerkend voor dit archetype is dat zich in beginsel vier soorten transacties voor kunnen doen: 1) leveringen van goederen en diensten door derden jegens de participanten, 2) leveringen en diensten tussen de participanten, waarbij zij als derden tegenover elkaar staan, 3) leveringen en diensten tussen de participanten waarbij zij in het kader van het samenwerkingsverband handelen en 4) leveringen en diensten door de participanten jegens derden. Schematisch is dit als volgt weer te geven:

Figuur 26. Archetype I. Kartelovereenkomst



In de volgende paragraaf ga ik nader in op elk van deze vier transacties.

18.4.1 Handelingen van derden jegens de participanten

De leveringen van goederen en diensten die derden jegens een participant verrichten, vallen niet onder de reikwijdte van de tussen de participanten gesloten kartelovereenkomst. Het uitgangspunt is dat leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, door als belastingplichtigen handelende derden, belast zijn. Een zelf volledig belast presterende participant, kan de aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek brengen.

18.4.2 Handelingen van de participanten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)

In paragraaf 18.2.2 heb ik uiteengezet dat er een onderscheid is te maken tussen horizontale en verticale kartelovereenkomsten. Verticale overeenkomsten zien, anders dan horizontale overeenkomsten rechtstreeks op prestaties tussen de contractanten bij een kartelovereenkomst. Partijen bij een horizontale overeenkomst hebben niet zozeer het oogmerk jegens elkaar prestaties te verrichten, doch veeleer het oogmerk om door coördinatie van hun gedragingen op efficiëntere wijze prestaties jegens derden te verrichten. Om deze reden houd ik in deze paragraaf vast aan het gemaakte onderscheid tussen horizontale en verticale kartelovereenkomsten.

18.4.2.1 Horizontale kartelovereenkomsten

Een horizontale kartelovereenkomst staat er niet aan in de weg dat partijen, buiten die kartelovereenkomst om, handelingen onder bezwarende titel jegens elkaar verrichten. Ook concurrenten kunnen immers leveringen van goederen en / of diensten onder bezwarende titel jegens elkaar verrichten. Handelingen die buiten het kader

van het samenwerkingsverband tussen de participanten (als derden) onderling worden verricht, moeten op de normale wijze op hun fiscale merites, zowel voor wat betreft de uitgaande kant (belastbaarheid van de handelingen) als voor wat betreft de inkomende kant (de aftrek van voorbelasting) worden beoordeeld.

18.4.2.2 *Verticale kartelovereenkomsten*

Ook bij een verticale kartelovereenkomst staan de participanten in beginsel als onafhankelijke derden ten opzichte van elkaar. Anders dan een horizontale kartelovereenkomst, beïnvloedt een verticale kartelovereenkomst echter juist rechtstreeks de rechtsbetrekkingen die partijen als onafhankelijke derden met elkaar aangaan. Zo kunnen de transacties tussen een fabrikant en een groothandel beïnvloed worden door een verticaal verkoopkartel (de transactie tussen de fabrikant en de groothandel wordt dan bezwaard met het beding, of zelfs kettingbeding, dat er vaste of minimumprijzen gelden bij wederverkoop).

Het is mogelijk dat de kartelovereenkomst een raamcontract is. De kartelovereenkomst beïnvloedt dan de overeenkomsten en de daaruit voortvloeiende transacties tussen de participanten (indien het een overeenkomst tussen twee opvolgende schakels in de bedrijfskolom betreft), doch uit de kartelovereenkomst zelf vloeien geen (belastbare) handelingen voort. Een verticaal raamcontract strekt er niet toe een ruilverhouding tussen partijen te creëren, doch om de ruilverhouding die reeds aanwezig is, of die zal ontstaan, op generieke wijze te beïnvloeden. De transacties die partijen jegens elkaar verrichten en die slechts worden beïnvloed door de verticale raamovereenkomst, zijn dan ook op de normale wijze aan de heffing van btw onderworpen. De concurrentiebeperkende afspraken daaromheen doen aan die vaststelling niet af. De verticale raamovereenkomst maakt niet dat partijen die voor de heffing van de btw als onafhankelijke derden van elkaar worden beschouwd, door de kartelovereenkomst een andere status krijgen. Handelingen tussen de participanten bij een verticale raamovereenkomst worden op de normale wijze op hun fiscale merites beoordeeld.⁵⁰

18.4.3 *Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband*

Kartelovereenkomsten strekken er in beginsel niet toe transacties tussen de participanten te genereren. Denkbaar is echter dat uit de kartelovereenkomst rechtstreeks leveringen van goederen en / of diensten onder bezwarende titel tussen partijen voortvloeien. De transacties tussen partijen die voortvloeien uit een kartelovereenkomst bespreek ik in deze paragraaf.

50. Zie over de btw-gevolgen van wereldwijde raamcontracten: G.C. Bulk, Wereldwijde contracten en BTW, BtwBrief 1998, nr. 2, blz. 3-6 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 382-389.

Volledigheidshalve zij opgemerkt dat in kartelovereenkomsten boeteclausules kunnen zijn opgenomen.⁵¹ De partij die zich niet houdt aan de (concurrentiebeperkende) afspraken in de overeenkomst, is gehouden een boete te betalen. Het komt mij voor dat dergelijke boetes niet de vergoeding vormen voor belastbare handelingen tussen de partijen bij de kartelovereenkomst. Het zijn onbelastbare schadevergoedingen.⁵²

18.4.3.1 Horizontale kartelovereenkomsten

Het is niet gebruikelijk dat er in het kader van een horizontale kartelovereenkomst betalingen plaatsvinden voor het nalaten, of het juist verrichten van handelingen over en weer. Het is wezensvreemd aan een horizontale kartelovereenkomst dat er handelingen tussen de participanten over en weer uit voortvloeien. Een horizontale kartelovereenkomst strekt er in beginsel niet toe een ruilverhouding tussen partijen te creëren, doch om de ruilverhoudingen die de participanten individueel jegens derden hebben, op elkaar af te stemmen. Handelingen die in het kader van horizontale kartelovereenkomsten plaatsvinden, zonder dat daarbij betalingen over en weer worden verricht, blijven in de uitvoeringspraktijk veelal buiten de heffing van btw.⁵³

Het positieve recht biedt voor deze handelwijze echter geen onmiddellijke grondslag. Voor de heffing van btw kunnen diensten over en weer worden onderkend, wanneer de ene partij bepaalde handelingen verricht of nalaat in ruil voor het verrichten of nalaten van bepaalde handelingen door de ander. Een dienst is immers alles wat geen levering van een goed is. Een verplichting om een daad na te laten of om

51. Vgl. P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, Inleiding mededingingsrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 94.

52. Vgl. HR 4 december 1991, nr. 27 561, BNB 1992/37 (boetes bibliotheek). Anders: HR 12 april 1995, nr. 30 265, BNB 1995/181 (boetes videotheek). Opgemerkt zij dat in laatstgenoemde zaak de hoogte van de boete afhankelijk was van het aantal dagen dat de lener de videoband te laat terugbracht. Naar het oordeel van de Hoge Raad bestond tussen het in gebruik geven van de videobanden en de boete bij de te late terugbezorging een rechtstreeks verband, zodat de boete behoorde tot de vergoeding. Zie ook: Hof Leeuwarden 2 september 1994, nr. 538/92, FED 1994/627 (vergoeding schade uit onrechtmatige daad) en Hof 's-Gravenhage 28 februari 2003, nr. 02/1559, V-N 2005/31.18 (in gebreke blijven telecom operator).

53. Vinden afzonderlijke betalingen plaats, dan blijft heffing van btw doorgaans niet achterwege. Een ondernemer die zich tegen een jaarlijkse vergoeding tegenover een verkoopkantoor van concurrenten verbond tot een bepaalde productie- en afzetbeperking, verrichtte een dienst (TC 14 juni 1960, nr. 9004 O, BNB 1960/309). Een ondernemer die op grond van een concurrentiebeding afzag van het exploiteren van een bloemenhandel in een bepaald pand, verrichtte een dienst (Hof 's-Gravenhage 8 december 1980, nr. 2596/79, V-N 1981, blz. 1809). Het door een ondernemer afzien van biedingen op een pand onder het beding dat de ondernemer van de uiteindelijke koper een gedeelte van het pand zou kunnen huren en voorts nog onder het beding dat de koper hem een bedrag van f 50 000 zou betalen, werd aangemerkt als een dienst. Overigens vormde enkel het bedrag in contanten de vergoeding, en werd de wederdienst, die bestond uit het toekennen van een huurrecht, niet als vergoeding beschouwd. Hof 's-Gravenhage 18 november 1980, nr. 95/80, BNB 1982/48.

een daad of een situatie te dulden valt onder het begrip dienst.⁵⁴ De onderworpenheid aan de btw vereist dat de dienst onder bezwarende titel (dus in “ruil” voor een tegenwaarde, zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4) geschiedt. Het op zich nemen van de verplichting een daad na te laten tegen een betaling van een geldbedrag is onmiskenbaar een dienst.⁵⁵ De vergoeding voor een dienst hoeft echter geenszins in een geldbedrag uitgedrukt te worden. Een vergoeding kan ook in natura worden betaald. Aldus kan van een dienst onder bezwarende titel worden gesproken, indien de ene dienst wordt vergoed met de andere (weder)dienst. Aangezien het op zich nemen van de verplichting een daad na te laten een dienst vormt, is van een dienst sprake indien de één de daad nalaat opdat de ander zich onthoudt van het verrichten van een andere daad. Zo bezien is als een dienst te beschouwen het hanteren van een met de concurrent overeengekomen prijs jegens de klanten, in ruil voor de toezegging dat de concurrent dezelfde prijs jegens zijn klanten hanteert (prijskartel). Het afzien van het produceren van een bepaalde hoeveelheid goederen, in ruil voor het afzien van het produceren van een bepaalde hoeveelheid goederen door de ander, is het vice versa verrichten van een dienst (productieregeling). In het zich over en weer toeleggen op een bepaald deel van de productie en het tegelijkertijd aan een ander overlaten van een ander deel van de productie, zijn diensten over en weer te onderkennen (specialisatieregelingen). Vanwege het bepaalde in art. 25 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) is in theorie sprake van een ruil van diensten.⁵⁶

54. Art. 25 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) merkt onder meer als dienst aan: “de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden”. In de Tweede richtlijn was nog als dienst aangemerkt: “de nakoming van een verbintenis om iets niet te doen” (art. 6 jo. Bijlage A no. 9 ad artikel 6 lid 1 Tweede richtlijn). De Btw-richtlijn lijkt dus, anders dan de Tweede richtlijn, het aangaan van de overeenkomst en niet zozeer het geven van uitvoering daaraan, als vertrekpunt te nemen. Het lijkt mij ook niet eenvoudig na te gaan op welk moment aan een verbintenis om iets niet te doen uitvoering wordt gegeven. Anderzijds meen ik dat het enkele aangaan van een verbintenis op zichzelf geen belastbaar feit voor de btw vormt. Vanwege het bijzondere karakter van het nalaten van een daad of het dulden van een situatie, acht ik het uitgangspunt van de Btw-richtlijn beter hanteerbaar dan dat van de Tweede richtlijn. De uitvoering aan de verbintenis iets na te laten of te dulden vangt aan op het moment waarop de overeenkomst wordt aangegaan. Zie ook: D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss.), Maastricht, 2001, blz. 122.
55. Dit was reeds het geval onder de vigueur van het Besluit op de Omzetbelasting 1940. Zie bijvoorbeeld: TC 18 december 1950, BNB B 8961.
56. Daaraan doet mijns inziens niet af dat strikt genomen de één de ander geen voordeel verstrekt dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van de ander kan worden beschouwd (vgl. HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardienste*), V-N 1998/5.17, r.o. 23). Bij een ruil van prestaties (vergoedingen in natura over en weer) zal het nimmer zo zijn dat de één de ander een voordeel verstrekt dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van de ander kan worden beschouwd. De kosten die partijen zelf maken voor het verrichten van de over en weer verrichte diensten vormen een bestanddeel van de kosten van hun eigen activiteiten. Ik acht het aannemelijk dat de transactiekosten (zie deel II, hoofdstuk 8) die verbonden zijn aan het sluiten van de betreffende kartelovereenkomst wel degelijk tot uitdrukking zullen komen in de kosten van de activiteiten. Bovendien zou het strijdig zijn met de neutraliteit van de heffing, indien het nalaten van een daad tegen een betaling in een geldbedrag wel, maar diezelfde handeling tegen betaling in natura niet tot belastbaarheid zou leiden.

Er valt een rechtstreeks verband tussen een doen of nalaten van de één en een doen of nalaten van de ander te onderkennen. De ene partij zal immers de overeengekomen handelingen slechts dan verrichten dan wel nalaten, indien de andere partij zulks ook doet. Mijns inziens kunnen de diensten getypeerd worden als het “verlenen van rechten” en / of het “zich ertoe verplichten iets niet te doen”. Deze diensten zullen op geld gewaardeerd moeten worden om aldus de maatstaf van heffing te bepalen (zie hierover deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.6).⁵⁷ Juist wanneer de diensten over en weer bestaan in het nalaten van bepaalde handelingen, of het dulden van een situatie, is het bepalen van een subjectieve maatstaf van heffing vrijwel onmogelijk.

De (theoretisch juiste) heffing van btw houdt in deze gevallen geen rekening met het fenomeen van samenwerking. De btw is een objectieve heffing, waarin de objectieve aard van de handelingen voorop staat.⁵⁸ Hoewel partijen in de hiervoor beschreven situaties geen ruil van prestaties voorstaan, doch enkel gedrag op elkaar af wensen te stemmen, heeft de btw in beginsel een zo ruim bereik dat, beoordeeld naar positief recht, ook in dergelijke gevallen heffing van btw aan de orde moet zijn.⁵⁹ Het lijkt evenwel niet doelmatig om ook daadwerkelijk tot heffing van btw over te gaan, omdat partijen doorgaans niet in de veronderstelling zullen verkeren diensten over en weer te verrichten (zij gevoelen eerder een samenwerking), de “dienstverlening” niet erg zichtbaar is en bovendien een subjectieve maatstaf van heffing niet eenvoudig, of zelfs onmogelijk is vast te stellen. Het is dan ook wel verklaarbaar dat in de praktijk heffing van btw ter zake van de hiervoor genoemde handelingen achterwege blijft.

Aldus doet zich in het geval van horizontale kartelovereenkomsten waarbij geen betalingen over en weer worden verricht, de situatie voor dat – beoordeeld naar positief recht – er tussen de participanten belastbare handelingen zijn te onderkennen, doch dat daaraan in de praktijk tot nu toe ongesanctioneerd geen gevolgen voor de btw-heffing zijn verbonden.

Deze constatering is evenwel niet exclusief voor kartelafspraken, waarin geen betalingen over en weer worden verricht. Hoewel het niet gebruikelijk is, komt het voor dat kartelafspraken gepaard gaan met handelingen tegen vergoeding tussen de participanten. Dit was bijvoorbeeld het geval in de Nederlandse bouwfraudeaffaire die speelde vanaf november 2001 en die leidde tot de parlementaire bouwfraude-

57. HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995, blz. 3109. Zie ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 169.

58. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24.

59. Heffing van btw kan mogelijk naar positief recht ook achterwege blijven in het geval een groot aantal partijen bij de overeenkomst is betrokken en iedere participant diensten verricht jegens alle andere participanten. Onder omstandigheden kan dan een rechtstreeks verband tussen de diensten en de tegenwaarden (wederdiensten) niet meer worden geconstrueerd, zodat een bezwarende titel ontbreekt. In hoofdstuk 19 over pot- en poolovereenkomsten ga ik nader op deze problematiek in.

enquête.⁶⁰ Aan de bouwfraudeaffaire zaten twee aspecten. Op de eerste plaats was er in enkele gevallen valsheid in geschrifte gepleegd (er waren facturen opgemaakt voor werkzaamheden die in werkelijkheid niet waren verricht dan wel voor een lagere prijs waren verricht). Op de tweede plaats werd een betalingssysteem gehanteerd waarbij opdrachtgevers stelselmatig te hoge kosten in rekening kregen gebracht. Slechts het tweede aspect – het maken van prijsafspraken – is hier van belang.

Bouwbedrijven hadden bij de aanleg van infrastructurele werken (viaducten, wegen, spoorlijnen, tunnels, etc.) onderling illegale prijsafspraken gemaakt. Bij aanbestedingen “gunden” de bouwbedrijven bouwprojecten aan elkaar. Van tevoren werd vastgesteld welk bouwbedrijf de laagste inschrijving zou doen. Deze winnaar van de aanbesteding, betaalde vervolgens (in strijd met het mededingingsrecht) een “rekenvergoeding” aan de andere bouwbedrijven in verband met het door hen gedane voorbereidende werk. Deze betalingen werden bijgehouden in schaduwboekhoudingen. Door middel van een verrekeningssysteem bouwden de andere bouwbedrijven rechten op om bij volgende aanbestedingen de opdracht te krijgen. Mijs inziens vormden de betalingen vergoedingen voor belastbare handelingen (het afzien van de opdracht door tegen een hoger, niet concurrerend bedrag in te schrijven op de opdracht). Dat het verboden kartelafspraken betrof die nietig zijn, doet daaraan niet af. De rechtsbetrekking in de zin van de btw (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.3), is en blijft aanwezig. Illegale handelingen worden in de btw in beginsel hetzelfde behandeld als legale handelingen.⁶¹ Het afzien van een opdracht tegen vergoeding blijft – ongeacht de civielrechtelijke nietigheid – voor de btw een belastbare (en zelfs een belaste) handeling. De nietigheid van afspraken heeft overigens ook geen consequenties voor het recht op aftrek.⁶² Ik acht het echter, mede vanwege het illegale karakter van de handelingen, niet aannemelijk, dat in de praktijk btw zal worden voldaan ter zake van handelingen die uit verrekeningssystemen voortvloeien.

Als aangenomen wordt, dat de handelingen die in het kader van horizontale kartelovereenkomsten plaatsvinden, belastbare diensten met zich meebrengen, dan zal met betrekking tot deze diensten een recht op aftrek van voorbelasting bestaan. De diensten lijken niet in een vrijstelling te kunnen delen. Het lijkt erop dat in de uitvoeringspraktijk de diensten in het kader van horizontale kartelovereenkomsten genegeerd worden op basis van het beginsel doelmatigheidsbeginsel (opgevat als het beginsel van eenvoud van wetstoepassing). Deze onbelastbare handelingen worden bij het bepalen van het recht op aftrek buiten beschouwing gelaten.

60. Zie: Kamerstukken II, 2002/03, nr. 28 244, nr. 6 (Eindrapport Enquêtecommissie Bouwnijverheid; Rapport: “De bouw uit de schaduw”).

61. HvJ EG 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43. Zogenaemde “absoluut verboden handelingen” vallen niet binnen het bereik van de btw (zie: deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.3.4).

62. HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Kittel / Recolta), V-N 2006/42.13.

18.4.3.2 Verticale kartelovereenkomsten

Aan bepaalde verticale kartelovereenkomsten is inherent dat uit die overeenkomsten, wanneer het althans geen raamovereenkomsten betreft (zie paragraaf 18.4.2.2), handelingen onder bezwarende titel tussen partijen plaatsvinden. In het bijzonder is dit het geval bij regelingen inzake alleenverkoop (in het bijzonder bij agentuurovereenkomsten en commissionairsovereenkomsten), alleenkoop en bij franchising. In het navolgende ga ik nader in op de alleenverkoopovereenkomsten en op franchising. Wat voor alleenverkoopovereenkomsten geldt, geldt mutatis mutandis voor alleenkoopovereenkomsten.

Alleenverkoop: agentuurovereenkomsten

Een agentuurovereenkomst is te beschouwen als een bemiddelingsovereenkomst.⁶³ Een handelsagent verricht doorgaans op naam en voor rekening van de principaal leveringen van goederen en / of diensten jegens derden. Daarvoor ontvangt de handelsagent dan een vergoeding (commissie). Deze vergoeding is aan te merken als de vergoeding voor een bemiddelingsdienst die de handelsagent jegens de principaal verricht. Het betreft een belastbare dienst.⁶⁴ De aanwezigheid van een kartelovereenkomst (agentuurovereenkomst) heeft dus niet tot gevolg dat handelingen tegen vergoeding onbelastbaar blijven. Dit is in overeenstemming met het algemene karakter van de btw.

Alleenverkoop: commissionairsovereenkomsten

Een commissionair verricht op eigen naam, maar voor rekening van zijn principaal leveringen van goederen en / of diensten jegens derden. De commissionair ontvangt normaliter een commissie. Voor de heffing van btw wordt de commissionair echter geacht de goederen of diensten van zijn principaal te kopen, om ze vervolgens te verkopen aan de uiteindelijke afnemer. Aldus is voor de heffing van btw een belastbare prestatie van de principaal aan de commissionair en van de commissionair aan de afnemer te constateren (art. 14 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 4 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 6 Wet OB ten aanzien van goederen en art. 28 Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 4 Wet OB ten aanzien van diensten).

De reden dat voor transacties door commissionairs een “aan-en-doorfictie” geldt, is dat daarmee wordt voorkomen dat de commissionair vanwege de factureringsregels in de btw zijn principaal bekend moet maken bij de afnemer. Zonder deze “commissionairsfictie”, presteert de principaal immers rechtstreeks aan de afnemer en moet hij derhalve rechtstreeks factureren aan de afnemer. Laatstgenoemde is dan in staat de marge van de commissionair te bepalen. Aldus zou de commissionairsfiguur door het btw-stelsel feitelijk onbruikbaar worden. Bovendien voorkomt de commissio-

63. Asser/Kortmann/De Leede/Thunissen, 5-III, 1994, nr. 33 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 438.

64. Zie over het begrip “bemiddelen” in de btw nader: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 443-462.

nairsfictie problemen rond het recht op aftrek van voorbelasting. Een afnemer die van de commissionair een factuur ontvangt, heeft geen recht op aftrek indien hij (ook voor de btw) rechtstreeks van de principaal geacht wordt de prestatie af te nemen. De afnemer zou dan immers niet beschikken over een correcte factuur, opge maakt door degene die de prestatie heeft verricht. Het alternatief, een factuur van de principaal aan de commissionair biedt daarvoor geen oplossing. Het zou betekenen dat de commissionair geen recht op aftrek heeft van de door de principaal aan hem berekende btw en de afnemer geen recht op aftrek heeft van de door de commissionair aan hem berekende btw.⁶⁵ Door de commissionairsfictie worden deze problemen ondervangen. De principaal wordt voor de heffing van btw geacht aan de commissionair te presteren en dient aan de commissionair te factureren. De commissionair brengt de in rekening gebrachte btw in aftrek, indien deze rechtstreeks toerekenbaar is aan een belaste prestatie die de commissionair aan de afnemer verricht. De commissionair stuurt een factuur aan de afnemer, en de afnemer kan de daarop vermelde btw in aftrek brengen indien en voor zover hij een recht op aftrek heeft.

Hoewel dus de heffing van btw in geval van commissionairsovereenkomsten beïnvloed wordt door de wijze waarop partijen samenwerken, heeft de samenwerking niet tot gevolg dat heffing van btw achterwege blijft. De bijzondere wijze waarop btw wordt geheven, zorgt er juist voor dat partijen niet belemmerd worden in de keuze voor de manier waarop zij hun samenwerking willen vormgeven.

Regelingen inzake selectieve distributie

Een regeling inzake selectieve distributie heeft betrekking op de condities waaronder een distributeur goederen of diensten mag “wederverkopen”. Gesteld zou kunnen worden dat de leverancier / dienstverrichter een recht verleent aan de distributeur. Het ligt mijns inziens echter minder voor de hand om het voldoen aan de voorwaarden om als “geselecteerde wederverkoper” te worden aangemerkt, diensten te onderkennen. Alsdan is het verstrekken van het recht niet als een dienst onder bezwarende titel aan te merken (aannemende dat voor de status “geselecteerde wederverkoper” geen bedrag in contanten wordt betaald).

Regelingen inzake branchebescherming

Een branchebeschermingsovereenkomst tussen een exploitant van een winkel- of bedrijvencomplex en de daarin gevestigde ondernemers, die bepaalt dat andere, nieuwe ondernemers zich niet in het complex mogen vestigen indien zij producten (goederen of diensten) aanbieden die (soort)gelijk zijn aan de producten die de reeds gevestigde ondernemers (of de ondernemers die zich daar zullen vestigen) verkopen, leidt mijns inziens niet tot belastbare handelingen voor de btw. Wellicht kan betoogd worden dat de exploitant met het niet-toelaten van een nieuwe winkelier een dienst (het nalaten van een handeling, zie hiervoor paragraaf 18.4.3.1) verricht, doch het komt mij voor dat een bezwarende titel ontbreekt.

65. In dezelfde zin: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 117 en G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 474.

Franchising

Franchiseovereenkomsten leiden normaliter tot transacties tussen partijen. De franchisenemer die bijvoorbeeld tegen betaling van een vergoeding het gebruiksrecht van een winkel verwerft en deze winkel voor eigen rekening en risico zonder inkomensgarantie exploiteert, is een van de franchisegever te onderscheiden belastingplichtige.⁶⁶ In het kader van een franchiseovereenkomst zal de franchisenemer doorgaans een vergoeding betalen aan de franchisegever in verband met het gebruikmaken van de bedrijfsformule van de franchisegever. Alsdan is sprake van een dienst onder bezwarende titel. Het komt mij voor dat deze diensten zijn te classificeren als het verlenen van octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken en andere soortgelijke rechten, als bedoeld in art. 56 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (ex art. 9 lid 2 onderdeel e, eerste gedachtestreepje Zesde richtlijn, vgl. art. 6 lid 2 onderdeel d ten eerste Wet OB). Ook bij franchiseovereenkomsten beïnvloedt de samenwerking de heffing van btw ter zake van handelingen tussen de partijen niet.

18.4.4 Handelingen van de participanten jegens derden

Een kartelovereenkomst is een overeenkomst die de verhouding tussen de participanten regelt. In het geval van horizontale kartelovereenkomsten regelt de overeenkomst niet de rechtsbetrekking tussen de participanten en derden / afnemers. Bij verticale overeenkomsten is dat juist wel het geval. Ook in deze paragraaf houd ik daarom vast aan het onderscheid tussen horizontale en verticale kartelovereenkomsten.

18.4.4.1 Horizontale kartelovereenkomsten

Horizontale kartelovereenkomsten regelen slechts de modaliteiten van en de condities waaronder de handelingen van de participanten jegens derden worden verricht. De rechtsbetrekkingen met derden zullen door afzonderlijke overeenkomsten worden geregeerd. Er zijn dan ook geen handelingen van de participanten in het kader van het samenwerkingsverband (de kartelovereenkomst) jegens derden te onderkennen. De handelingen die de participanten (ieder afzonderlijk) jegens derden verrichten en die door de kartelafspraken worden beïnvloed, worden op de normale wijze in de heffing betrokken. Indien het belaste prestaties betreft, bestaat er een recht op aftrek van voorbelasting.

18.4.4.2 Verticale kartelovereenkomsten

Zoals aangegeven in paragraaf 18.2.2, zijn verticale kartelovereenkomsten overeenkomsten in de productie- en distributieketen (de bedrijfskolom). In de bedrijfskolom zijn degenen die aan elkaar leveringen van goederen en diensten verrichten, dezelfde subjecten als degenen die met elkaar kartelafspraken maken. Partijen in een bedrijfskolom (leveranciers en afnemers) staan dus vanuit een btw-optiek ten opzichte van elkaar als onafhankelijke derden. Omdat de participanten bij een verticale kartelovereenkomst ten opzichte van elkaar staan als onafhankelijke derden (leveran-

66. Hof 's-Hertogenbosch 23 december 1994, nr. 92A/1615, V-N 1995, blz. 1726.

cier en toeleverancier), zijn de handelingen die zij onderling verrichten in feite handelingen jegens derden. Bij verticale kartelovereenkomsten is er dus geen onderscheid te maken tussen de handelingen *jegens derden*, de handelingen *onderling als derden* (buiten het kader van de samenwerking) en de handelingen *onderling in het kader van het samenwerkingsverband*. In paragraaf 18.4.3.2 heb ik de btw-gevolgen van leveringen en diensten onder bezwarende titel tussen de participanten bij een verticale kartelovereenkomst besproken. De conclusie was dat heffing van btw (en daarmee ook het recht op aftrek van voorbelasting) op de normale wijze plaatsvindt. Gezien het voorgaande geldt deze conclusie ook voor handelingen door participanten jegens derden.

18.5 Conclusie

In geen geval maakt een kartelovereenkomst dat de partijen daarbij voor de heffing van btw niet meer ten opzichte van elkaar staan als onafhankelijke derden. Partijen bij horizontale en verticale kartelovereenkomsten beogen in beginsel niet transacties tussen de betrokkenen te creëren. Doorgaans beïnvloeden kartelovereenkomsten hooguit (de condities van) uit andere overeenkomsten voortvloeiende transacties tussen partijen onderling of transacties met derden.

Uit bepaalde horizontale en verticale kartelovereenkomsten vloeien echter wel transacties tussen partijen onderling voort. Bij verticale kartelovereenkomsten is dit op zichzelf niet bevreemdend, aangezien verticale kartelovereenkomsten het over en weer verrichten van prestaties tot voorwerp kunnen hebben. Voor wat betreft horizontale overeenkomsten ligt het aannemen van prestaties tussen de participanten over en weer op het eerste gezicht minder voor de hand. Als echter bedacht wordt dat het begrip “dienst” in de zin van de btw een ruim begrip is en ook een verplichting tot het nalaten van een handeling kan inhouden, dan moet de conclusie luiden dat het over en weer verrichten van diensten in het kader van een horizontale kartelovereenkomst het verrichten van diensten onder bezwarende titel inhoudt. Naar positief nationaal en Europees recht moeten die diensten onder bezwarende titel aan de heffing van btw worden onderworpen. De praktijk lijkt echter te zijn dat aan dit positieve recht geen uitvoering wordt gegeven. Partijen hebben niet het oogmerk en vermoedelijk ook niet de perceptie diensten jegens elkaar te verrichten, het ruilen van een dienst die bestaat in het nalaten van iets tegen een dienst die bestaat in het nalaten van iets anders is nauwelijks zichtbaar en moeilijk op geld waardeerbaar. Vermoedelijk acht de uitvoeringspraktijk het niet doelmatig om dan toch tot heffing van btw over te gaan. Ik concludeer dan ook dat met betrekking tot horizontale kartelovereenkomsten zich de situatie doet zich aldus voor dat het nationale positieve recht en het Europese positieve recht met elkaar overeenstemmen, doch dat aan die voorschriften doorgaans geen uitvoering wordt gegeven.

Met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting, brengen kartelovereenkomsten geen bijzonderheden met zich. De heffing van btw met betrekking tot kartelovereenkomsten stemt op dit punt zowel naar positief recht alsook de facto overeen met wat op basis van het algemene karakter van de btw verwacht zou mogen worden.

HOOFDSTUK 19

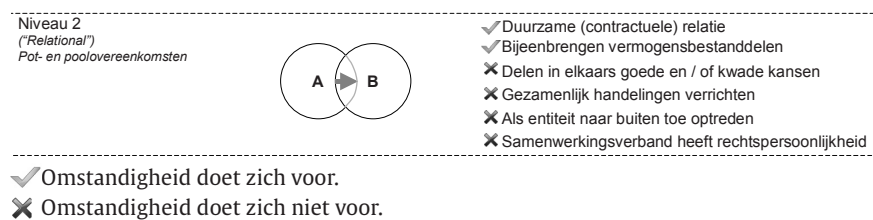
Pot- en poolovereenkomsten

19.1 Inleiding

In het in deel II ontwikkelde model van samenwerking onderscheidt het tweede niveau ("relational") zich van eerste niveau van samenwerking ("contractual") door de sterkere onderlinge band, die bestaat tussen partijen en de grotere inspanning die partijen voor het samenwerkingsverband moeten leveren. Zonder zover te gaan dat zij een entiteit vormen, stemmen partijen hun gedrag nader op elkaar af, brengen ze vermogensbestanddelen bijeen, delen ze in elkaars goede en / of kwade kansen en / of verrichten ze gezamenlijk handelingen. Deze samenwerkingsverbanden vereisen een zekere interne regeling (zie deel II, hoofdstuk 8).

Pot- en poolovereenkomsten zijn voorbeelden van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau van samenwerking. Het zijn normale wederkerige overeenkomsten. Aan deze overeenkomsten zijn geen bijzondere wettelijke vereisten verbonden. Hierdoor vertonen zij in meer of mindere mate kenmerken van andere overeenkomsten van samenwerking. Het begrip "pot- of poolovereenkomst" is niet duidelijk omljnd. Kenmerkend voor pot- en poolovereenkomsten is evenwel dat partijen geld (positieve en negatieve bedragen), goederen (zaken en vermogensrechten), het genot van goederen of arbeid bijeenbrengen. Dit kan ofwel geschieden met het oog op de latere verdeling van hetgeen is bijeengebracht, ofwel met het oog op het delen van het gebruik van hetgeen is bijeengebracht. Schematisch is dit als volgt samen te vatten:

Figuur 27. Pot- en poolovereenkomsten



In theorie valt een onderscheid te maken tussen potovereenkomsten (overeenkomsten die op het bijeenbrengen van enkel geld zien) en poolovereenkomsten (overeenkomsten die op het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen in het algemeen zien). In dit onderzoek maak ik dit onderscheid niet.

In Nederland wordt aangenomen dat het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen in en het uitnemen van vermogensbestanddelen uit een pot of pool geen aanleiding geeft tot heffing van btw. Pot- of poolovereenkomsten worden voor de heffing van omzetbelasting niet relevant geacht.¹ In dit hoofdstuk onderzoek ik of deze aanname juist is en of pot- of poolovereenkomsten aanleiding kunnen geven tot belastbare handelingen voor de btw. Zowel de vraag of het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen als de vraag of het wederzijds gebruik van de bijeengebrachte vermogensbestanddelen belastbare handelingen zijn, behoeft beantwoording. Voorts moet worden nagegaan in hoeverre een recht op aftrek bestaat met betrekking tot hetgeen bijeen wordt gebracht.

19.2 Algemene juridische aspecten

19.2.1 *Zuivere en onzuivere pot- of poolovereenkomsten*

Pot- of poolovereenkomsten zijn geen benoemde overeenkomsten. Zij kennen geen specifieke regeling in het burgerlijk recht. Omdat pot- of poolovereenkomsten niet gebonden zijn aan enige vorm of inhoud, kan onder de naam pot- of poolovereenkomst een veelheid aan contracten voorkomen met een uiteenlopende strekking en inhoud.²

Om een onderzoek naar de btw-aspecten van pot- of poolovereenkomsten mogelijk te maken is het noodzakelijk de uitersten van het brede spectrum van poolovereenkomsten te bepalen. Dit doe ik door zuivere pot- of poolovereenkomsten te onderscheiden van de onzuivere pot- of poolovereenkomsten. Een zuivere pot of pool is een pot of pool waarvan de inhoud homogeen is. Een onzuivere pot of pool bestaat uit ongelijksoortige vermogensbestanddelen. Onzuivere pot- of poolovereenkomsten blijven in dit onderzoek buiten beschouwing. Een zuivere poolovereenkomst strekt er uitsluitend toe het bijeengebrachte op een later moment weer onder de participanten te verdelen en eventueel de participanten in staat te stellen van het bijeengebrachte gebruik te maken.

19.2.2 *Definities van pot- of poolovereenkomsten in de literatuur*

In de literatuur worden verschillende definities van “potovereenkomst”, “poolovereenkomst” en “pot- of poolovereenkomst” gehanteerd. Zo maakt Maeijer geen onderscheid tussen “pot- of poolovereenkomsten”. Hij definieert deze overeenkomsten als:

*“overeenkomsten waarbij partijen zich verbinden bepaalde inkomsten in een “pot” of “pool” te storten en deze pot onderling te verdelen”.*³

1. C.P. Tuk, Wetgeving op de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1959, blz. 93. Zie ook: Van Ooijen, noot onder TC 22 december 1953, nr. 6915 O, BNB 1954/132.
2. Vgl. L.G.M. Stevens, De vennootschap onder firma, WFR 1986/5713, blz. 83.
3. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

Ook Tuk en Van Ooijen maken geen onderscheid tussen potovereenkomsten en poolovereenkomsten. Zij definiëren “pot- of poolovereenkomsten” als:

“overeenkomsten waarbij een aantal personen zich verbindt om de vruchten van de arbeid welke zij ieder voor zich verrichten, te verenigen in een pot en daarna volgens een bepaalde formule uit te delen”.⁴

Mohr definieert de pot- of poolovereenkomst als de

“overeenkomst waarbij partijen zich verbinden om bepaalde inkomsten, die ieder van hen door eigen verrichtingen verwerft, samen te voegen, teneinde deze in een bepaalde, onderling overeengekomen verhouding, te verdelen”.⁵

Hij merkt daarbij op dat het voordeel dat wordt bereikt, niet wordt verkregen door te handelen op basis van of met hetgeen werd ingebracht. De minister van Justitie acht het kenmerkend voor een pot- of poolovereenkomst dat ieder van de deelnemers inkomsten in een pot stort, maar niet de bedoeling heeft met het aldus gevormde vermogen te gaan handelen om daarmee voordeel te behalen, maar om dit vermogen onderling te verdelen.⁶ A-G Groeneveld hanteert voor de omschrijving van de pot- of poolovereenkomst een omschrijving die letterlijk gelijk is aan die van Slagter. Laatstgenoemde gaf echter een omschrijving van enkel de potovereenkomst.⁷ A-G Groeneveld hanteert dus voor de definitie van de pot- of poolovereenkomst de definitie die Slagter gegeven heeft aan de potovereenkomst. Slagter omschrijft de potovereenkomst als:

“een overeenkomst krachtens welke enige partijen zich verbinden de door hen individueel gemaakte winsten in een pot of een “pool” te stoppen met de afspraak om deze pot of “pool” vervolgens volgens een bepaalde sleutel – anders dan op basis van de inbreng – tussen hen te verdelen”.⁸

Zoals aangegeven, hanteert A-G Groeneveld dezelfde definitie, zij het voor het begrip “pot- of poolovereenkomst”, maar voegt daar nog aan toe:

“Men streeft wel naar een gemeenschappelijk vermogensrechtelijk voordeel, maar met hetgeen men inbrengt wordt niet gehandeld teneinde een gemeenschappelijk voordeel te

4. C.P. Tuk, Wetgeving op de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1959, blz. 93 en Van Ooijen, noot onder TC 22 december 1953, nr. 6915 O, BNB 1954/132.
5. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.
6. Kamerstukken II, 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9-10.
7. W.J. Slagter e.a., Personenassociaties, Kluwer, Deventer (losbl.), Onderdeel 1, hoofdstuk 1, par. 3, nr. 6 (Maatschap of participatie-overeenkomst).
8. W.J. Slagter e.a., Personenassociaties, Kluwer, Deventer (losbl.), Onderdeel 1, hoofdstuk 1, par. 3, nr. 6 (Maatschap of participatie-overeenkomst).

behalen. De inbreng is juist de individuele winst van ieder der deelgenoten, terwijl de overeenkomst strekt ter verdeling van het totaal van die winsten”.⁹

Hillebrandt definieert enkel het begrip “potovereenkomst”. Hij merkt als potovereenkomst aan:

“de overeenkomst waarbij twee of meer partijen de door ieder individueel te behalen winst in gemeenschap brengen, teneinde deze gezamenlijk te delen”.¹⁰

Ook Wisselink en Spaanstra definiëren alleen het begrip “potovereenkomst”. Zij omschrijven de potovereenkomst als een overeenkomst waarbij ondernemers overeenkomen winst (en verlies) in een (contractuele) gemeenschap te brengen en die winst samen te delen volgens bepaalde verdeelsleutels.¹¹

De staatssecretaris van Financiën omschrijft het begrip “poolovereenkomst” als:

“een overeenkomst waarbij de deelnemers zich verbinden om bepaalde inkomsten - die zij ieder met eigen activiteiten vergaren - samen te voegen en deze in een overeengekomen verhouding te verdelen”.¹²

Daaraan voegt de staatssecretaris toe:

“bij de deelnemers bestaat echter niet de intentie om met of op basis van hetgeen zij inbrengen de te verdelen inkomsten te vergroten”.

Een enigszins vergelijkbare definitie van het begrip “poolovereenkomst” geven Van Leeuwe en Van der Grinten. Zij omschrijven de poolovereenkomst als een

“overeenkomst waarbij twee of meer vennootschappen overeenkomen hun winst en verlies te poolen en in een bepaalde verhouding te verdelen”.¹³

19.2.3 **Overeenkomende elementen van de definities van pot- of poolovereenkomsten in de literatuur**

Hoewel onder de noemer pot- of poolovereenkomst in het maatschappelijk verkeer een veelheid aan inhoudelijk uiteenlopende overeenkomsten voorkomt, blijkt dat in de omschrijvingen van pot- of poolovereenkomsten in de literatuur telkens een aantal kenmerken terugkeert.

9. Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73 (overdrachtsbelasting).
10. H.W.L. Hillebrandt, Nog eens: potovereenkomsten, TVVS 1959, nr. 8, blz. 194.
11. M.A. Wisselink en J. Spaanstra, Overdrachts- en liquidatiewinst, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 182.
12. Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 november 1998, nr. DB98/841, BNB 1999/28, zoals gewijzigd bij besluit van 5 februari 1999, DB99/235, V-N 1999/11.15, en bij besluit van 12 april 1999, nr. DB99/1140, V-N 1999/20.8 (Ondernemerschap bij maatschappen tussen echtgenoten).
13. M.V.M. van Leeuwe en W.C.L. van der Grinten, Fusies van ondernemingen, Kluwer, Deventer (los-bl.), Hoofdstuk V.3.

Zo wordt op de eerste plaats van belang geacht, dat er iets in een pot of pool wordt gestopt (Maeijer, Tuk, Van Ooijen, Van Leeuwe en Van der Grinten, Slagter, A-G Groeneveld), danwel in gemeenschap wordt gebracht (Hillebrandt), wordt gestort (minister van Justitie) of wordt samengevoegd (Mohr, staatssecretaris van Financiën). Op de tweede plaats wordt duidelijk dat er geld (contanten) in de pot of pool moet worden ingebracht. Hillebrandt, Slagter en A-G Groeneveld menen dat er winst moet worden ingebracht. Volgens Van Leeuwe en Van der Grinten, alsmede Wisselink en Spaanstra gaat het om zowel winst als verlies. Maeijer, Mohr, de minister van Justitie en de staatssecretaris van Financiën menen dat het moet gaan om inkomsten. In de definitie van Tuk moeten de vruchten van arbeid worden ingebracht. Op de derde plaats volgt uit alle definities dat hetgeen is bijeengebracht, op een later moment moet worden verdeeld volgens een verdeelsleutel.¹⁴ Daaraan voegen Mohr, de minister van Justitie, de staatssecretaris van Financiën en A-G Groeneveld expliciet toe dat er geen activiteiten met het ingebrachte mogen worden verricht. Deze eis lijkt ook in de andere definities besloten te liggen. Slechts Slagter en A-G Groeneveld voegen daaraan toe dat de verdeelsleutel een andere moet zijn dan de inbrengverhouding.

Ik constateer dat de definities op diverse onderdelen gelijkenissen vertonen, ook al ziet de ene definitie op de pot- of poolovereenkomst, de ander enkel op de potovereenkomst en weer een ander slechts op de poolovereenkomst. In alle gebruikelijke definities wordt kenmerkend geacht dat:

1. er geld (contanten) in een pot of pool wordt gestopt, danwel in gemeenschap wordt gebracht, of wordt samengevoegd (vorming van een pot of pool);
2. hetgeen is bijeengebracht, op een later moment moet worden verdeeld volgens een verdeelsleutel;
3. er geen activiteiten met het bijeengebrachte mogen worden verricht om daarmee vermogensrechtelijk voordeel te behalen.

19.2.4 *Tekortkomingen definities pot- of poolovereenkomsten in de literatuur*

Kennelijk gaan de definities in de literatuur alle uit van overeenkomsten waarbij contanten (verliezen daaronder begrepen) worden gedeeld. Mogelijk is dit ingegeven door de (spaarzame) jurisprudentie over pot- of poolovereenkomsten.¹⁵ Door het uitgangspunt te hanteren dat het bij pot- en poolovereenkomsten gaat om het delen van contanten, dekken de in de literatuur gehanteerde definities mijns inziens de lading van poolovereenkomsten niet volledig. De definities zijn op de eerste twee onderdelen (inbreng in contanten en verdeling van het ingebrachte) mijns inziens te beperkt.

14. Zie ook: J. Spaanstra, Personenassociatie of potovereenkomst, WFR 1965/4763, blz. 629.

15. HR 20 mei 1925, B. 3606, HR 8 januari 1947, B. 8257, HR 11 januari 1961, nr. 14 376, BNB 1961/65, HR 19 mei 1965, nr. 15 392, BNB 1965/200, Hof Arnhem 10 december 1992, nr. 92/0656, V-N 1993, blz. 1621, HR 10 februari 1999, nr. 34 018, BNB 1999/155 en Hof Arnhem 24 april 2001, nr. 98/3621, V-N 2001/39.15.

Op de eerste plaats komen in de praktijk poolovereenkomsten voor op basis waarvan andere vermogensbestanddelen dan contanten (goederen, het genot van goederen of arbeid) worden bijeengebracht.¹⁶

Op de tweede plaats komen in de praktijk pot- of poolovereenkomsten voor op basis waarvan weliswaar geld bijeen wordt gebracht, maar niet *uitsluitend* met het oog op de latere verdeling ervan. In het merendeel van de definities wordt het oogmerk van latere verdeling centraal gesteld. Het bijeenbrengen van contanten geschiedt evenwel bijvoorbeeld ook om liquiditeitsproblemen te ondervangen of om schaalvoordelen te behalen (zie hierna, paragraaf 19.4.3.6 en 19.3.4.7 over cash pooling). Het bijeenbrengen van andere vermogensbestanddelen (goederen, het genot van goederen of arbeid) hoeft niet enkel met het oog op de latere (her)verdeling te geschieden, maar kan heel wel met het oog op het delen in het gebruik van deze vermogensbestanddelen plaatsvinden. Ik acht het element van het oogmerk van latere verdeling daarom niet essentieel, al zal normaliter op enig moment verdeling van de pool wel plaatsvinden.

Uit het voorgaande blijkt op de eerste plaats dat het onderscheid tussen pot- en poolovereenkomsten niet altijd duidelijk wordt gemaakt. Voor dit onderzoek, dat zich richt op de heffing van btw, acht ik een onderscheid tussen potovereenkomsten enerzijds en poolovereenkomsten anderzijds niet relevant. Zoals aangegeven, is de essentie dat er vermogensbestanddelen bijeen worden gebracht met het oog op latere verdeling of met het oog op wederzijds gebruik van het bijeengebrachte. De term “poolovereenkomst” dekt deze essentie. In het navolgende hanteer ik daarom uitsluitend de term “poolovereenkomst”.

Op de tweede plaats volgt uit het voorgaande dat er uit de literatuur geen bruikbare, sluitende definitie van poolovereenkomsten te destilleren valt. De literatuur biedt mijns inziens echter wel voldoende *aanwijzingen* om de reikwijdte van poolovereenkomsten te bepalen.

19.2.5 *Eigen criteria voor (zuivere) poolovereenkomsten*

Aan de hand van de onderzochte literatuur kom ik tot een definitie van een zuivere poolovereenkomst. Een zuivere poolovereenkomst voldoet aan de volgende, cumulatieve criteria:

1. er worden contanten (geld), goederen (zaken en / of vermogensrechten) of het genot van goederen of arbeid in een pool gestopt, in gemeenschap gebracht, of sa-

16. Zie: G. Heida en G. van Muiden, *Samenwerkingsvormen in landbouw en middenstand*, Kluwer, Deventer, 1968. Zij duiden het gezamenlijk gebruik van een of meer werktuigen door een beperkt aantal boeren aan als een “combinatie”. In dit onderzoek is de term combinatie gereserveerd voor samenwerkingsverbanden op basis waarvan een gezamenlijk handelen plaatsvindt. Zie ook: Nota van de minister van Landbouw Natuur en Voedselkwaliteit over de toekomst van het totale agro-cluster: Kiezen voor landbouw - Een visie op de toekomst van de Nederlandse agrarische sector, ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, 2005, blz. 94.

- mengevoegd (vorming van een pool door het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen);
2. hetgeen is bijeengebracht, wordt op enig moment weer verdeeld volgens een verdeelsleutel en / of hetgeen bijeen is gebracht, wordt door ieder van de participanten gebruikt volgens een bepaalde verdeelsleutel;
 3. er wordt met het bijeengebrachte niet voor gezamenlijke rekening en risico gehandeld;
 4. er wordt met het bijeengebrachte niet gestreefd naar het behalen van gezamenlijk vermogensrechtelijk voordeel.

Onder een zuivere poolovereenkomst versta ik aldus de niet nader te benoemen overeenkomst waarbij de participanten zich louter verbinden om enkel geld, enkel goederen, enkel het genot van goederen of enkel arbeid samen te voegen en het gebruik daarvan volgens een bepaalde verdeelsleutel te delen, waarbij de contanten, de goederen, het genot van de goederen of de arbeid uiteindelijk in een overeengekomen verhouding weer worden verdeeld, zonder dat met de bijeengebrachte contanten voor gezamenlijke rekening en risico wordt gehandeld en / of zonder dat met het bijeengebrachte naar het behalen van een gezamenlijk vermogensrechtelijk voordeel wordt gestreefd.

19.2.5.1 *Vorming van een pool door het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen*

Sommige auteurs houden er rekening mee dat een poolovereenkomst mede kan zien op het verdelen van negatieve vermogensbestanddelen, in het bijzonder verliezen.¹⁷ In de praktijk komen als “poolovereenkomsten” aangeduide overeenkomsten voor, op basis waarvan kosten worden verdeeld (kostenverdeelovereenkomsten) en / of op basis waarvan verliezen worden verdeeld (verliesverdeelovereenkomsten).¹⁸ Bena-drukt zij, dat de kosten of verliezen die via een poolovereenkomst worden gedeeld, *individueel* belopen kosten en / of verliezen zijn. Er is geen sprake van gezamenlijk gemaakte kosten. Het spreekt voor zich dat een pool met kosten of verliezen niet fysiek ontstaat. Een pool die kosten of verliezen bevat, bestaat uitsluitend op papier. Het is een virtuele pool. Het is van belang te onderkennen, dat wanneer de participanten bij een poolovereenkomst niet in gelijke mate kosten of verliezen onderbrengen in de pool, dit ten gevolg zal hebben dat de participant(en) die meer kosten dan de andere(n) onderbrengt (onderbrengen) in de pool, (een) compensatie dient (dienen) te ontvangen. De participant(en) die minder kosten dan de andere(n) ten laste van de pool brengt (brengen), zal (zullen) bij moeten dragen in de kosten van de andere participant(en). Doorgaans zal een onevenwichtigheid in de gemaakte kosten leiden tot rechtstreekse betalingen tussen de participanten. Zuiver theoretisch beschouwd worden er dan vermogensbestanddelen bijeengebracht, maar ook weer

17. Zie bijvoorbeeld: M.V.M van Leeuwe en W.C.L. van der Grinten, *Fusies van ondernemingen*, Kluwer, Deventer (Josbl.), Hoofdstuk V.3. en A.H. Coumans en E.M. Fredriks, *Verliescompensatie binnen de Europese Gemeenschap*, WFR 1990/5921, blz. 975.

18. Zie bijvoorbeeld: HR 20 mei 1925, B. 3606 en HR 8 januari 1947, B. 8257. Zie ook: R. Slot en G.H. Minnaar, *Elementaire Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1999, blz. 263.

verdeeld. Er vindt een uitname uit een (papieren, virtuele) pool plaats. Tegenover iedere inbreng van kosten of verliezen, staat in wezen een inbreng van opbrengsten of winsten. Een kosten- of verliespool is daarom als een *gecombineerde* pool te beschouwen. De inhoud van een dergelijke pool is dus niet homogeen. Om die reden is een kosten- of verliespool niet als een zuivere pool aan te merken. Onzuivere poolovereenkomsten vallen in beginsel buiten het bestek van dit hoofdstuk. Ondanks dat het onzuivere poolovereenkomsten betreft en ondanks het gegeven dat zich de omstandigheid voordoet dat partijen zich niet beperken tot het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen, maar in elkaars goede en kwade kansen delen, ga ik in dit hoofdstuk toch in op kosten- of verliespools, omdat zij met enige regelmaat voorkomen, en zij anders in dit onderzoek onbesproken zouden blijven.

Zoals aangegeven, houdt geen van de auteurs er rekening mee dat een poolovereenkomst kan bestaan uit goederen (zaken en / of vermogensrechten), het genot van goederen of arbeid. Bekende voorbeelden van dergelijke overeenkomsten zijn de overeenkomsten grond waarvan vakantiewoningen¹⁹, landbouwwerktuigen²⁰ of andere bedrijfsmiddelen worden “gepoold”.²¹ Verder waren met name in het verleden in de landbouw overeenkomsten op basis waarvan de oogst werd “gepoold” niet on gebruikelijk.²² Voor wat betreft het “poolen” van arbeid kan ook gesproken worden

19. H.H.M. Maathuis, De eigen vakantiebungalow als beleggingsobject, WFR 1998/6316, blz. 1666–1672. Zie ook: HR 15 april 1998, nr. 33 430, BNB 1998/211 en HR 10 februari 1999, nr. 34 018, BNB 1999/155.
20. Vgl. G. Heida en G. van Muiden, Samenwerkingsvormen in landbouw en middenstand, Kluwer, Deventer, 1968, blz. 23 en blz. 85 en Nota van de minister van LNV over de toekomst van het totale agrocluster: Kiezen voor landbouw – Een visie op de toekomst van de Nederlandse agrarische sector, ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, 2005, blz. 94. De casuïstiek die voorlag in HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222 duidt op de aanwezigheid van een pot- of poolovereenkomst. In die zaak ging het om een “overeenkomst van maatschap” op grond waarvan – ter verkrijging van een subsidie – bepaalde landbouwwerktuigen uitsluitend aan de individuele bedrijfsvoeringen van de maten ter beschikking werden gesteld. De kosten van de landbouwwerktuigen werden op evenredige wijze verdeeld. Uit de feiten zoals die door het Hof te Leeuwarden zijn vastgesteld valt niet op te maken of de landbouwmachines, danwel de daarvoor benodigde middelen waren ingebracht. Hierdoor kan niet met zekerheid worden vastgesteld of het een kostenmaatschap (benoemde poolovereenkomst), dan wel een (bedrijfsmiddelen)pool (onbenoemde poolovereenkomst) betrof.
21. Zie ten aanzien van het “poolen” van zeesleepboten: Hof 's-Gravenhage, 4 december 1996, nr. 94/3765, V-N 1997, blz. 2866. Ook in de transportsector komt het “poolen” van bedrijfsmiddelen voor (zie bijvoorbeeld: Overeenkomst inzake de douaneregeling voor containers die in het internationale vervoer in poolverband worden gebruikt, PB EG 22 april 1995, L 91, blz. 46–52). Vroeger kwam het ook wel voor dat landbouwgrond gemeenschappelijk werd gebruikt door boeren voor hooiwinning of voor het weiden van vee (marken, hemrikken, gemene stadswelden, meenscharren). Deze samenwerkingsvormen zijn (mede ten gevolge van de Markenwet van 1886) thans niet meer gebruikelijk. G. Heida en G. van Muiden, Samenwerkingsvormen in landbouw en middenstand, Kluwer, Deventer, 1968, blz. 13.
22. Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Groningen 6 februari 2003, nr. 62763 KG ZA 03-13 (Vermue / HZPC Holland B.V.), inzake een pool van pootaardappelen. Uitspraak is beschikbaar op: <http://www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=AF4516> [geraadpleegd 4 januari 2009 om 21:00].

van een pool. Het “poolen van werknemers” houdt het verdelen van de (potentiële) arbeid die zij kunnen verrichten in.²³

De vorming van een pool kan, doch hoeft niet te leiden tot het ontstaan van een (goederen)gemeenschap. De vraag of van een goederengemeenschap sprake is, heeft gevolgen voor de heffing van btw (zie paragraaf 19.4.1). Een gemeenschap kan ontstaan door een rechtshandeling (zoals een overdracht), door een feitelijke handeling (zoals zaaksvorming of vermenging) of van rechtswege (zoals een huwelijksgemeenschap of een nalatenschap met meer dan een erfgenaam).²⁴ Wanneer twee partijen een goed tot een gemeenschap willen laten behoren, zal de één een aandeel in het goed aan de ander moeten leveren. Indien partijen een goed dat zij van een derde betrekken tot de gemeenschap willen laten behoren, zal deze derde het goed aan beiden moeten leveren. Wanneer dus in het kader van de poolovereenkomst een overdracht van een deel van een goed (zaak of vermogensrecht) plaatsvindt van één participant aan de ander(en), of wanneer bijvoorbeeld zaaksvermenging optreedt, ontstaat een gemeenschap. Een gemeenschap kan ook ontstaan indien een derde een goed levert aan de deelgenoten gezamenlijk. In beginsel zijn de deelgenoten dan gelijkelijk gerechtigd tot het gemeenschapsvermogen, tenzij uit hun rechtsverhouding anders blijkt.²⁵ Bovendien volgt uit art. 7:169 BW dat iedere deelgenoot bevoegd is tot het gebruik van een gemeenschappelijk goed, mits dit gebruik met het recht van de overige deelgenoten te verenigen is.

Van de vorming van een gemeenschap door levering van een aandeel in een goed aan een ander, moet worden onderscheiden het vestigen van een beperkt recht op een zaak. Tussen een hoofdgerechtigde en een beperkt gerechtigde bestaat geen gemeenschap, omdat niet elk recht op het goed aan meer personen gezamenlijk toebehoort.²⁶

Naast de goederenrechtelijke gemeenschap van titel 3.7 BW komt ook wel het begrip “verbintenisrechtelijke gemeenschap” voor, al kent de wet die term niet.²⁷ Met de verbintenisrechtelijke gemeenschap wordt bedoeld de situatie waarin een eigenaar van een goed of een algemeenheid van goederen aan anderen het economisch belang (een economische deelgerechtigdheid) daarvan toekent. De overdracht van de economische eigendom is in dit verband te zien als de vorming van een verbintenisrechtelijke gemeenschap. Voor de heffing van btw is het verschil tussen een goederenrechtelijke en een verbintenisrechtelijke gemeenschap van weinig belang. De voor de heffing van btw relevante vraag is of met de levering van de eigendom, dan

23. Zie bijvoorbeeld: Hof Amsterdam 15 april 1982, nr. 2/82 OK, NJ 1983/744, inzake een “pool van werknemers” die al naar gelang de behoefte van de diverse deelnemende havenbedrijven in die bedrijven werden ingezet.

24. J.F.M. Janssen, Gemeenschap en haar ontstaan, in C.G. Breedveld-de Voogd, F.W. Grosheide, H.D. Ploeger, M.J.G.C. Raaijmakers, B.E. Reinhartz, T.J. Mellema-Kranenburg & A.J.H. Pleysier (red.), BW-Krant Jaarboek 18, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 11.

25. Art. 3:166, lid 2 BW.

26. Art. 3:166, lid 1 BW. Zie: M.J.A. van Mourik, Gemeenschap, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 1.

27. M.J.A. van Mourik, Gemeenschap, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 3-4.

wel de economische eigendom aan de ander(e) participant(en), de macht om als eigenaar erover te beschikken, over gaat.

Een pool bestaat niet noodzakelijkerwijs uit vermogensbestanddelen die alle participanten gezamenlijk toebehoren. Partijen kunnen vermogensbestanddelen bijeenbrengen, zonder dat zij de andere participanten een eigendomsrecht verstrekken en zonder dat een gemeenschap ontstaat. Een gemeenschap is dus altijd een pool²⁸, maar een pool is niet altijd een gemeenschap.

Het is bovendien niet altijd noodzakelijk – en ook niet altijd wenselijk – om de vermogensbestanddelen ook daadwerkelijk, fysiek bijeen te brengen. Niet zelden wordt het daadwerkelijk vormen van een pool overgeslagen en vindt de vorming van een pool slechts op papier plaats. Aldus kunnen fysieke en virtuele pools worden onderscheiden. In het geval van een virtuele pool is het uitwisselen van prestaties tussen de participanten doorgaans zichtbaarder dan in het geval van een fysieke pool. Met name virtuele poolovereenkomsten, maar ook fysieke poolovereenkomsten, zijn niet of nauwelijks te onderscheiden van normale overeenkomsten van ruil (barterovereenkomsten). Het best laat zich dat wellicht illustreren aan de hand van een overeenkomst tot bruikleen tussen twee partijen. Als de één de ander een bedrijfsmiddel (bijvoorbeeld een landbouwwerktuig, zoals een ploeg) in bruikleen geeft, en de ander een tweede landbouwwerktuig (bijvoorbeeld een tractor) in ruil daarvoor in bruikleen geeft, dan is er nauwelijks te twijfelen aan het antwoord op de vraag of hier prestaties worden uitgewisseld. Wanneer de twee participanten voor een lange duur hun landbouwwerktuigen “poolen”, dan is het voorwerp van de overeenkomst niet anders dan die van het ruilen van bruikleen van een ploeg voor de bruikleen van een tractor. Zowel in het geval van een barterovereenkomst als in het geval van een poolovereenkomst is het tot stand brengen van een ruil van (een aandeel in) de vermogensbestanddelen of van prestaties (diensten, zoals het verstrekken van een gebruiksrecht) het voorwerp van de overeenkomst.

Een pool (waaraan ook daadwerkelijk uitvoering wordt gegeven) met andere vermogensbestanddelen dan contanten heeft dus normaliter het verstrekken van een recht tot gebruik tot gevolg. Dit is niet slechts het geval indien er slechts twee partijen bij de overeenkomst zijn betrokken, maar geldt in beginsel ook in het geval er meer dan twee partijen betrokken zijn bij de overeenkomst.

In het geval van zuivere winstverdelingsovereenkomsten (opbrengsten- of winstpool) is er normaliter sprake van een virtuele pool.²⁹ Zuivere winstverdelingsovereenkomsten doen zich nauwelijks voor. De combinatie van een opbrengsten- en kostenpool en van een winst- en een verliespool komt wel voor. Het “bijeengbrengen” van verliezen bestaat uit het uitnemen van contanten uit een pool. Een participant die kosten of een verlies wil compenseren door contanten uit de pool te nemen, kan

28. Een gemeenschap van één goed in gezamenlijke eigendom van twee partijen, waarbij is overeengekomen dat beide het goed kunnen gebruiken, merk ik in dit verband ook aan als een pool.

29. Vgl. H.N.J. Kuyter, Potovereenkomsten, TVVS 1959, nr. 6, blz. 145.

dat pas doen als een andere participant opbrengsten (winsten) in de pool heeft ondergebracht. Naar hun aard zijn gecombineerde opbrengsten- en kostenverdeelovereenkomsten, alsmede winst- en verliesverdeelovereenkomsten virtuele poolovereenkomsten, omdat kosten of verliezen niet fysiek kunnen worden ingebracht. Aan dit type overeenkomsten wordt in dit hoofdstuk geen aandacht besteed, omdat het onzuivere poolovereenkomsten betreft. Een bijzondere vorm van een virtuele pool die voorziet in het verdelen van kosten, is de overeenkomst tot verdeling van voor gezamenlijke rekening gemaakte kosten. Deze bijzondere poolovereenkomst komt, mede vanwege de specifieke gevolgen voor de heffing van omzetbelasting die eraan zijn verbonden, in hoofdstuk 21 afzonderlijk aan de orde.

19.2.5.2 Verdeling van het ingebrachte

In de gebruikelijke definities wordt voor pot- of poolovereenkomsten kenmerkend geacht dat het bijeengebrachte zal worden verdeeld onder de participanten. Dit kenmerk lijkt voort te vloeien uit de aanname dat de pool bestaat uit louter contanten. Een pool die uit louter contanten bestaat, hoeft mijns inziens niet noodzakelijkerwijs gevormd te zijn met het uitsluitende oog op de verdeling van die pool. Poolovereenkomsten worden onder andere aangegaan om praktische redenen, om kosten te besparen, om de onderlinge concurrentie te beperken of om financiële risico's te spreiden en met een ander te delen.³⁰

Zoals door mij is aangegeven, komen bovendien in het maatschappelijk verkeer ook pools voor die andere bestanddelen dan contanten bevatten. Met name deze pools zijn meestal niet gevormd met het (loutere) oog op de latere verdeling. Vaak zijn dergelijke pools gevormd met het oog op het delen van het *gebruik* van hetgeen zich in de pool bevindt. De samenstelling van de pool zelf wordt daarbij in beginsel ongemoeid gelaten.

Poolovereenkomsten hoeven mijns inziens dus niet uitsluitend te worden aangegaan met het oog op de latere verdeling van hetgeen wordt bijeengebracht. Anders dan Slagter³¹ en A-G Groeneveld³² meen ik dan ook dat de verdeling van een pool niet op basis van een andere verdeelsleutel dan de grootte van het bijeengebrachte gebaseerd moet worden.

Met de eis dat er een latere verdeling van hetgeen is bijeengebracht moet plaatsvinden, wordt mijns inziens slechts tot uitdrukking gebracht dat een poolovereenkomst niet primair de strekking heeft een ruil tot stand te brengen. Een poolovereenkomst is dus geen ruilovereenkomst ten aanzien van de eigendom van de vermogens-

30. Zie onder meer: J. Spaanstra, Personenassociatie of potovereenkomst, WFR 1965/4763, blz. 629.

31. W.J. Slagter e.a., Personenassociaties, Kluwer, Deventer (losbl.), Onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 3, nr. 6 (Maatschap of participatie-overeenkomst).

32. Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73.

bestanddelen die zich in de pool bevinden.³³ Het criterium van latere verdeling dient om de poolovereenkomst af te bakenen ten opzichte van andere overeenkomsten, zoals die van koop, (eigendoms)ruil en schenking.

Het criterium van latere verdeling vereist niet dat uit een poolovereenkomst geen ruilverhouding voort zou mogen of kunnen vloeien. Ten eerste kan een poolovereenkomst strekken tot de ruil van gebruik van in de pool ondergebrachte vermogensbestanddelen ("gebruiksruil"). Ten tweede is het niet uit te sluiten dat de handelingen in het kader van een poolovereenkomst uiteindelijk resulteren in een eigendomsruil van de vermogensbestanddelen (zie hierna, paragraaf 19.4.3). Het betreft dan echter niet een oorzaak, doch een gevolg. De eis van latere verdeling betekent dus enkel dat het voorwerp van de overeenkomst niet mag zijn het totstandbrengen van een (ver)koop, ruil of schenking van hetgeen is ingebracht.

Een door een poolovereenkomst beheerste pool kan op verschillende manieren worden verdeeld. Het doet er in dat verband niet toe of de pool een gemeenschap is. Een eerste mogelijkheid is dat van tevoren vaststaat dat ieder van de deelnemers bij verdeling van de pool *precies* datgene ontvangt wat hij heeft ingebracht ("pool zonder herverdeling"). Een tweede mogelijkheid is dat van tevoren vaststaat dat ieder van de deelnemers niet precies ontvangt wat hij heeft ingebracht, of dat bij het aangaan van de poolovereenkomst partijen een eventuele latere herverdeling niet hebben uitgesloten ("pool met herverdeling"). Ontvangt bij verdeling van de pool niet ieder van de deelnemers precies wat hij heeft ingebracht, dan kan het zo zijn dat ieder van de participanten iets anders van een gelijke waarde uit de pool ontvangt. Mogelijk is ook dat de verdeling van de pool tot een over- of onderbedeling van één of meer participanten leidt. In het geval van over- of onderbedeling ligt een compensatie tussen de participanten buiten de pool om in de rede.

Het vormen van een pool met herverdeling betekent niet automatisch dat de participanten voor gezamenlijke rekening en risico handelen. Dit zou pas het geval zijn indien de participanten de vruchten van hun samenwerking zouden delen.³⁴ Dat is nu juist in geval van (onbenoemde) poolovereenkomsten niet aan de orde.

In de parlementaire geschiedenis, de jurisprudentie en in de literatuur wordt doorgaans uitsluitend gedoeld op de poolovereenkomsten met herverdeling, wanneer

33. Vgl. M.V.M. van Leeuwe en W.C.L. van der Grinten, *Fusies van ondernemingen*, Kluwer, Deventer (losbl.), Hoofdstuk V.3. Een overeenkomst van winstoverdracht (vgl. het in het Duitse recht voorkomende "Gewinnabführungsvertrag", § 291 AktG en het "Teilgewinnabführungsvertrag", § 292 AktG) is derhalve niet als een poolovereenkomst aan te merken.

34. Het delen van de vruchten van de samenwerking is mijns inziens een kenmerkend element van het handelen voor gezamenlijke rekening en risico. Anders dan het geval is bij partageovereenkomsten (zie hoofdstuk 22), delen participanten bij een poolovereenkomst niet de vruchten van gezamenlijk handelen.

over pot- en poolovereenkomsten wordt gesproken.³⁵ De motieven om een pool met (eventuele) herverdeling te vormen kunnen gelegen zijn in het spreiden en delen van risico's. Er zijn echter redenen waarom in voorkomende gevallen een poolovereenkomst zonder herverdeling beter aansluit bij hetgeen partijen wensen. De motieven om een pool zonder herverdeling te vormen kunnen gelegen zijn in het behalen van rentevoordelen door schaalvergroting³⁶ of het bereiken van administratieve vereenvoudigingen.³⁷ Een pool die niet kan leiden tot een herverdeling zal ook wenselijk zijn indien partijen elkaar wel het gebruik van het bijeengebrachte (bijvoorbeeld landbouwmachines) wensen te geven, doch de eigendom ervan zelf wensen te behouden.

In essentie zijn dus twee typen poolovereenkomsten denkbaar: poolovereenkomsten zonder een herverdeling en poolovereenkomsten met een herverdeling van het ingebrachte.³⁸ Het is van belang het verschil tussen deze twee typen overeenkomsten reeds hier te onderkennen, omdat het consequenties heeft voor de heffing van btw (een herverdeling houdt mogelijk een ruil, en daarmee eventueel een belastbare handeling in).

Een bekend voorbeeld van een pool met herverdeling is de poolovereenkomst tussen commissarissen van een concern (zie hierna, paragraaf 19.4.3.8). Voorts kan onder omstandigheden een en / of bankrekening als pool met herverdeling worden beschouwd.

Van een (zuivere) pool met herverdeling is ook sprake indien twee of meer bedrijven besluiten uitsluitend hun winsten te "poolen".³⁹ In dit verband wordt ook wel van

35. Zie bijvoorbeeld: Handelingen II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7, Hof Arnhem 24 april 2001, nr. 98/3621, V-N 2001/39.15, C.P. Tuk, Wetgeving op de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1959, blz. 93 en Asser-Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

36. Wanneer een onderneming een negatief saldo heeft in de rekening-courant verhouding met een bank, zal de onderneming een (relatief hoge) debetrente moeten betalen. Heeft een onderneming een positief saldo dan zal de onderneming een (relatief lage) creditrente ontvangen van de bank. Als twee ondernemingen besluiten hun opbrengsten, inkomsten of winsten te poolen, dan kunnen zij door deze schaalvergroting rentevoordelen behalen. De onderneming met een positief saldo op zijn rekening-courant zal weliswaar niet de (relatief lage) creditrente ontvangen die hij anders van de bank zou krijgen, maar de ondernemer met een negatief saldo hoeft geen (relatief hoge) debetrente aan de bank te betalen.

37. M.R. Reuvers geeft aan dat er mogelijk ook fiscale motieven ten grondslag liggen aan poolovereenkomsten. Zijns inziens kunnen poolovereenkomsten "belastingdrukegalisatie tot gevolg hebben of inkomens overhevelen van de ene gerechtigde naar de andere". M.R. Reuvers, Nationale belastingoases, in: Fiscale Miniaturen, FED, Deventer, 1987, blz. 245.

38. Dit onderscheid staat los van de vraag of er sprake is van een goederengemeenschap in civielrechtelijke zin. Een verdeling van een goederengemeenschap kan immers ook leiden tot een herverdeling.

39. Zie voor een opsomming van enige praktijkvoorbeelden: M.V.M. van Leeuwe en W.C.L. van der Grinten, Fusies van ondernemingen, Kluwer, Deventer (losbl.), Hoofdstuk V.3. De poolovereenkomst vormt niet zelden een eerste stap in een voortschrijdend proces van concentratie van de betrokken bedrijven. Ook in de lijnvaart komt het (internationaal) poolen van winsten voor (R. Slot en G.H. Minnaar, Elementaire Bedrijfseconomie, Wolters-Noordhoff, Groningen, 2007, blz. 263).

een winstverdelingskartel gesproken (zie hoofdstuk 18).⁴⁰ Door de winsten in een centrale pool te storten en vervolgens deze pool te verdelen kan de onderlinge concurrentie beperkt worden, of kunnen bedrijfsrisico's onderling worden afgedekt. Opgemerkt zij dat een *zuivere* winstpool niet vaak voorkomt. Meestal zal worden afgesproken te delen in elkaars winsten en verliezen. De inhoud van een dergelijke pool is niet homogeen. Van een zuivere pool is dan dus geen sprake meer. Aan onzuivere poolovereenkomsten wordt in dit onderzoek geen aandacht besteed.

Zoals ik heb aangegeven, komen in de praktijk ook wel poolovereenkomsten zonder herverdeling voor. Zo wordt in het kader van het zogenoemde "cash pooling" normaliter een pool zonder herverdeling gevormd (zie hierna, paragraaf 19.4.3.6 en 19.4.3.7).

19.2.5.3 Niet voor gezamenlijke rekening en risico

Uit de in de literatuur gehanteerde definities van (pot- of) poolovereenkomsten vloeit voort dat partijen bij een poolovereenkomst met hetgeen is bijeengebracht geen handelingen verrichten om daarmee vermogensrechtelijk voordeel te behalen.⁴¹ In de parlementaire geschiedenis bij de totstandkoming van titel 7.13 BW is dit nogmaals tot uitdrukking gebracht.⁴² Het voordeel dat met de poolovereenkomst wordt behaald, wordt niet verkregen door te handelen met, of op basis van hetgeen werd ingebracht.⁴³ Hetgeen is bijeengebracht, wordt dus niet aangewend om *daarmee* het individuele voordeel te behalen.⁴⁴ De "inbreng" is niet per se het middel om het doel (het behalen van individueel voordeel) te bereiken.

Onder de zuivere poolovereenkomsten kunnen daardoor niet de personenvennootschappen worden verstaan.⁴⁵ Van het begrip zuivere poolovereenkomst zijn hierdoor bovendien uitgesloten andere samenwerkingsovereenkomsten waarvoor kenmerkend is dat *met de inbreng* gehandeld wordt om daarmee het individuele doel te bewerkstelligen (zoals bijvoorbeeld bij beleggingsfondsen het geval is, zie hoofdstuk 23).

40. R. Slot en G.H. Minnaar, *Elementaire Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 2007, blz. 263. Zie ook: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

41. Zie onder andere: A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50, Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 november 1998, nr. DB 98/841, BNB 1999/28, zoals gewijzigd bij besluit van 5 februari 1999, DB 99/235, V-N 1999/11.15, en bij besluit van 12 april 1999, nr. DB 99/1140, BNB 1999/241 en conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73. Zie ook: Hof Arnhem 10 december 1992, nr. 92/0656, V-N 1993, blz. 1621.

42. Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

43. A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

44. Voor vennootschappen in de zin van titel 7.13 BW is juist kenmerkend dat *met de inbreng* een voordeel voor de participanten moet worden behaald. De inbreng dient het middel te zijn om het doel (vermogensrechtelijk voordeel voor alle participanten) te verwezenlijken.

45. A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50, Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

De eis dat niet voor gezamenlijke rekening en risico gehandeld mag worden, houdt ook in dat overeenkomsten die ertoe strekken dat de participanten contanten bijeenbrengen, waarmee vervolgens – al dan niet op een voor derden duidelijk kenbare wijze – voor gezamenlijke rekening goederen of diensten worden betrokken, niet onder de definitie van onbenoemde poolovereenkomsten vallen. De poolovereenkomst die een “inkooporganisatie” doet ontstaan, is dus geen zuivere poolovereenkomst. Bekende voorbeelden van dit type samenwerkingsverbanden zijn de (kosten)vennootschap (zie hoofdstuk 24), de – al dan niet informele –(kosten)vereniging en de (inkoop)coöperatie.

Dat niet voor gezamenlijke rekening en risico gehandeld mag worden, houdt bovendien in dat van een actieve samenwerking van de participanten geen sprake kan zijn. Er is geen sprake van een gezamenlijk optreden naar buiten toe of van “actieve samenwerking in het economisch verkeer”. Ieder van de participanten oefent zélf een beroep of bedrijf uit en treedt onder een eigen naam naar buiten toe op.⁴⁶ Daaruit vloeit vervolgens de laatste eis die aan zuivere poolovereenkomsten moet worden gesteld voort. Deze laatste eis luidt dat de participanten niet naar gezamenlijk voordeel mogen streven.

19.2.5.4 Geen streven naar gezamenlijk voordeel

Zoals aangegeven werd, heeft het ontbreken van actieve samenwerking tot gevolg dat een poolovereenkomst niet strekt tot het behalen van *gezamenlijk voordeel*. Ook dit onderscheidt de poolovereenkomst, met name van de overeenkomst van vennootschap.

Hoewel met een poolovereenkomst gestreefd kan worden naar vermogensrechtelijk voordeel (zoals vermindering risico's, behalen van schaalvoordelen, besparing van kosten) voor de deelnemende participanten, wordt in het kader van een poolovereenkomst niet gehandeld om *gemeenschappelijk (gezamenlijk) voordeel* te behalen.⁴⁷ Een poolovereenkomst wordt aangegaan om *individueel* vermogensrechtelijk voordeel te behalen.

19.3 De poolovereenkomst en de participanten als belastingplichtigen

19.3.1 De poolovereenkomst als belastingplichtige

Het aangaan van een *zuivere* poolovereenkomst leidt niet tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige in de zin van de btw. Een zuivere pool neemt niet als zodanig deel aan het maatschappelijk verkeer en heeft geen feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid. Een pool is dus geen entiteit en kan niet worden aangemerkt als “eenieder” in de zin van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB). Voorts verricht een pool geen economische activiteiten. Het is een passie-

46. Vgl. J. Spaanstra, Personenassociatie of potovereenkomst, WFR 1965/4763, blz. 630.

47. Vgl. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

ve verzameling vermogensbestanddelen. Dit is niet anders, indien de pool een gemeenschap vormt in de zin van titel 7 van boek 3 BW.

Zodra de participanten voor gezamenlijke rekening en risico gaan handelen met hetgeen zij bijeen hebben gebracht, is van een zuivere pool geen sprake meer. Deze situatie valt dus buiten het bestek van dit hoofdstuk. Wordt er met het bijeengebrachte voor gezamenlijke rekening en risico gehandeld, dan kan een entiteit ontstaan en is mogelijk sprake van een personenvennootschap of – indien niet aan de voorwaarden van het begrip vennootschap is voldaan – van een “feitelijk samenwerkingsverband”. Deze samenwerkingsvormen bespreek ik in hoofdstuk 24.

19.3.2 *De poolovereenkomst en de fiscale eenheid*

Omdat een poolovereenkomst niet is aan te merken als een “persoon” in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) kan een pool geen deel uitmaken van een fiscale eenheid.

19.3.3 *De participanten als belastingplichtigen*

Partijen bij poolovereenkomsten kunnen in beginsel zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen zijn. De belastingplicht voor ieder van de participanten zal op basis van de normale criteria van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) moeten worden beoordeeld.

Wanneer een niet-belastingplichtige participant handelingen verricht in het kader van een poolovereenkomst, dan kan – afhankelijk van het antwoord op de vraag of de handeling valt aan te merken als een belastbare handeling (zie paragraaf 19.4.3) – de participant uit hoofde van zijn deelname aan de poolovereenkomst in beginsel een belastingplichtige worden. Daarvoor is onder meer vereist dat de handelingen met enige duurzaamheid worden verricht en de participant zelfstandig is in de zin van art. 9 lid 1, jo art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 jo 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB).

In het navolgende wordt uitgegaan van poolovereenkomsten tussen partijen die belastingplichtigen zijn.

19.3.4 *De participanten van een poolovereenkomst en de fiscale eenheid*

Partijen bij een poolovereenkomst kunnen zodanig met elkaar verweven zijn, dat zij als één ondernemer (belastingplichtige) in de zin van art. 7 lid 4 Wet OB kunnen worden aangemerkt. De aanwezigheid van een poolovereenkomst staat hieraan geenszins in de weg. Eventueel uit een poolovereenkomst voortvloeiende belastbare handelingen tussen de participanten, blijven buiten de heffing, indien de participanten een fiscale eenheid vormen.

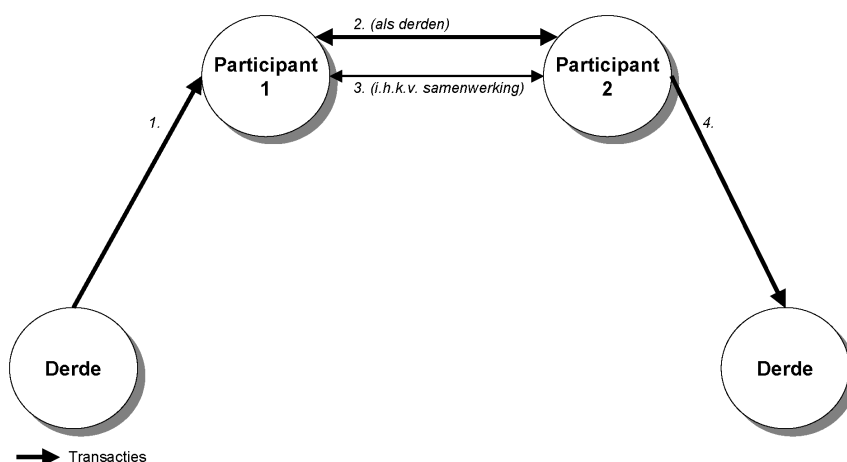
19.3.5 Conclusie ten aanzien van de belastingplicht

Een poolovereenkomst doet onder omstandigheden een goederengemeenschap ontstaan, doch het leidt vanuit een fiscaal oogpunt in geen geval tot het ontstaan van een afzonderlijke, van de participanten te onderscheiden belastingplichtige. De participanten bij een poolovereenkomst kunnen – wanneer zij aan de voorwaarden daarvoor voldoen – op zichzelf wel als belastingplichtigen worden beschouwd. Een poolovereenkomst staat niet aan de weg aan de vorming van een fiscale eenheid.

19.4 Handelingen van de poolovereenkomst en de participanten

Poolovereenkomsten zijn te kenmerken als samenwerkingsverbanden van het eerste archetype (zie deel II, hoofdstuk 8). Er kunnen zich vier soorten transacties voordoen: 1) leveringen van goederen en diensten door derden jegens de participanten, 2) leveringen en diensten tussen de participanten, waarbij zij als derden tegenover elkaar staan, 3) leveringen en diensten tussen de participanten, waarbij zij in het kader van het samenwerkingsverband handelen en 4) leveringen en diensten door de participanten jegens derden. Schematisch is dit als volgt weer te geven:

Figuur 28. Archetype I. Poolovereenkomst



In de volgende subparagrafen ga ik nader in op elk van deze vier transacties.

19.4.1 Handelingen van derden jegens de participanten

De leveringen van goederen en diensten die derden jegens een participant verrichten, vallen in beginsel niet onder de reikwijdte van de tussen de participanten gesloten poolovereenkomst. Deze transacties moeten op de normale wijze worden beoordeeld op hun belastbaarheid. Het uitgangspunt is dat de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door als belastingplichtigen aan te merken derden belast zullen zijn.

Indien de levering van goederen of de dienst wordt verricht aan één van de participanten afzonderlijk, dan staat deze transactie op zichzelf los van de poolovereenkomst. Het recht op aftrek van voorbelasting is afhankelijk van het antwoord de vraag in hoeverre de betreffende participant handelingen verricht waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De participant zal de btw die ter zake van deze leveringen of diensten in rekening is gebracht in aftrek kunnen brengen, aangezien de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die een participant *jegens* derden (zie paragraaf 19.4.4) verricht, behoudens uitzonderingen, prestaties zijn waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Wordt een levering van goederen of een dienst verricht aan twee of meer participanten gezamenlijk, dan ontstaan er problemen bij het vaststellen van het recht op aftrek van voorbelasting. In het geval van diensten ontstaan er bovendien moeilijkheden ten aanzien van de bepaling van de plaats van de prestatie.

Van belang is dus op de eerste plaats of er goederen geleverd, dan wel diensten worden verricht. Wanneer een leverancier een goed levert aan twee afnemers gezamenlijk, dan worden de afnemers mede-eigenaar van het goed, hetgeen betekent dat een gemeenschap ontstaat. Een gemeenschap is op zichzelf geen entiteit voor de heffing van btw, en kan dus ook niet als zodanig de afnemer van een prestatie vormen. De participanten (deelgenoten) zijn voor de heffing van btw ieder voor een deel afnemer van de prestatie. De plaats van de levering van goederen is vast te stellen aan de hand van art. 31 en art. 32 Btw-richtlijn (ex art. 8 Zesde richtlijn, vgl. art. 5 Wet OB).⁴⁸ De plaats van de levering is daar waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt, indien het niet wordt verzonden of vervoerd. Wordt het goed wel verzonden of vervoerd, dan is de plaats van levering de plaats van het vertrek van het vervoer. Voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting heeft het HvJ EG bepaald dat indien het goed in mede-eigendom wordt aangeschaft, het recht op aftrek van voorbelasting van de participanten is gemaximeerd tot hun aandeel in de gemeenschap.⁴⁹ Voorts hangt het recht op aftrek van ieder van de participanten af van hoe zij het betreffende goed hebben geëtiketteerd. Ten slotte bestaat dan een recht op aftrek van voorbelasting voor zover de betreffende participant het goed gebruikt voor handelingen waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Wanneer een dienstverrichter een dienst verricht aan twee of meer afnemers gezamenlijk komt de vraag op of de dienst “uiteenvalt” in evenzoveel afzonderlijke diensten als dat er participanten (afnemers) zijn. Als dit het geval is, moet voor iedere afzonderlijke dienst de plaats van de prestatie worden bepaald. Met name indien de (belastingplichtige) participanten in verschillende lidstaten / derde landen zijn ge-

48. Omwille van de leesbaarheid beperk ik mij hier tot de hoofdregels met betrekking tot de plaats van levering van goederen. De artikelen 33 tot en met 39 Btw-richtlijn (ex art. 8 Zesde richtlijn, vgl. art. 5 art. 5a en 5b Wet OB) bevatten bijzondere regels met betrekking tot de plaats van leveringen van goederen voor onder andere afstandsverkopen, gebruikte goederen, installatie- en montageleveringen, leveringen aan boord van schepen, vliegtuigen en treinen en leveringen van goederen via distributiesystemen.

49. HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229, r.o. 74.

vestigd zal dit voor diensten die geacht worden te zijn verricht op de plaats waar de afnemer woont of is gevestigd tot praktische moeilijkheden leiden. Aangezien met ingang van 1 januari 2010 diensten aan belastingplichtigen als hoofdregel geacht worden daar plaats te vinden, waar de afnemer woont of is gevestigd, zullen deze praktische moeilijkheden vanaf die datum eerder toenemen, dan afnemen. Als de dienst voor het bepalen van de plaats van de prestatie niet uiteenvalt in evenzoveel afzonderlijke diensten, doch voor de bepaling van de plaats van de dienst, één geheel blijft, dan is – in het bijzonder wanneer alle participanten een even groot “aandeel” in de ontvangen dienst hebben – de plaats van die dienst nauwelijks te bepalen. Noch de rechtsbetrekking, noch het verbruik van de dienst, noch (het aandeel in) de betalingen bieden bij een verdeling onder de participanten in gelijke delen houvast. Het komt mij dan ook voor dat het laten uiteenvallen van de dienst in evenzoveel afzonderlijke diensten aan de participanten de te bewandelen weg is bij het bepalen van de plaats van de prestatie.

Ook voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting is deze weg mijns inziens de juiste. Dat betekent echter niet dat het een weg zonder obstakels is. Het probleem doet zich immers voor dat voor het recht op aftrek van voorbelasting nauwkeurig moet worden bepaald welke participant welke dienst (welk dienstdeel) afneemt. Met name wanneer één van de participanten wel doch de andere participant geen handelingen verricht waarvoor een recht op aftrek bestaat, is het van belang vast te stellen welke participant welke dienst (welk dienstdeel) afneemt. De rechtsbetrekking tussen de dienstverrichter enerzijds en de participanten anderzijds zal tot weinig nut zijn. De dienst wordt immers gezamenlijk afgenomen. Het is bovendien voorstelbaar dat de overeenkomst tussen partijen waarin de rechtsbetrekking tot uitdrukking komt, onvoldoende informatie bevat. Ik acht het dan nog het meest doelmatig om aan te knopen bij de betalingen van de participanten aan de dienstverrichter, dan wel – indien de betalingen plaatsvinden vanuit een pool – bij de verhouding van hun bijdragen aan de pool.

Een alternatieve, eventueel aanvullende, benaderingswijze is in deze gevallen aan te knopen bij het verbruik dat ieder van de participanten van de diensten (dienstdelen) heeft. Deze benaderingswijze kan met name nuttig zijn, indien het verbruik, voordeel of nut van de dienst van één participant evident groter is dan dat van de andere participanten. Anders dan Van Norden meen ik dat het verbruiscriterium niet categorisch moet worden verworpen als criterium om de afnemer van een prestatie te bepalen.⁵⁰ Het criterium is inderdaad – zoals Van Norden betoogt – niet geschikt om in concernverhoudingen te bepalen welke vennootschap de afnemer van een dienst, waartoe een andere concernvennootschap de opdracht heeft gegeven, is. Ook moet het criterium niet zomaar in alle gevallen, waarin het de vraag is wie de afnemer van een prestatie is, worden toegepast. Met Van Norden meen ik dat wanneer aan het verbruiscriterium het primaat wordt toebedacht, zulks weinig doelmatig is en ook de rechtszekerheid niet bevordert. De btw is toch zo vormgegeven dat wordt aangeknoopt bij de transacties die uit een rechtsbetrekking voortvloeien. De rechtszeker-

50. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 339 – 340.

heid vereist, dat de rechtsbetrekking ook bepalend is voor de fiscale gevolgen die uit de overeenkomst voortvloeien. Bovendien moet bedacht worden dat, wanneer een dienstverrichter zich voor het bepalen van de plaats van de prestatie bij elke dienst die hij aan een ander verricht, moet afvragen, of die ander het verbruik van die dienst heeft, een praktisch onwerkbare situatie ontstaat. De doelmatigheid eist dat in beginsel wordt uitgegaan van de rechtsbetrekking.

Ik acht het criterium echter niet bij voorbaat ongeschikt om in de *bijzondere gevallen* waarin *twee of meer afnemers gezamenlijk* een dienst afnemen, te bepalen welke participant, welke dienst (welk dienstdeel) afneemt. Toegegeven zij dat het criterium “verbruik” een allerm minst helder criterium is, omdat aan het begrip verschillende betekenissen kunnen worden toegekend (gebruik, verbruik, besteding) en het daardoor wellicht niet als enig beslissend criterium kan worden gehanteerd. Doch het criterium kan mijns inziens als aanvullend, mogelijk corrigerend, criterium in deze bijzondere gevallen aanwijzingen bevatten voor de mate waarin ieder van de participanten een recht op aftrek van voorbelasting toekomt.

19.4.2 *Handelingen van de participanten onderling als derden*

Het bestaan van een poolovereenkomst heeft betrekking op handelingen tussen de participanten. Het bestaan van een poolovereenkomst laat echter onverlet dat de participanten, buiten die overeenkomst om, handelingen onder bezwarende titel jegens elkaar kunnen verrichten. Handelingen die buiten het kader van het samenwerkingsverband tussen de (belastingplichtige) participanten (als derden) onderling worden verricht, moeten op de normale wijze op hun fiscale merites worden beoordeeld.

19.4.3 *Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband*

Algemeen wordt aangenomen dat poolovereenkomsten geen betekenis hebben voor de btw. Doorgaans wordt met het begrip “poolovereenkomst” echter slechts bedoeld op de vorming van een pool van contanten (zie paragraaf 19.2.4), met het enkele oog op de latere verdeling ervan. Ik acht de stelling juist dat het bijeenbrengen van contanten in een pool geen betekenis heeft voor de btw (zie hierna, paragraaf 19.4.3.1). Mijns inziens kan echter niet in het algemeen gesteld worden dat poolovereenkomsten geen betekenis hebben voor de btw.

Op de eerste plaats kan in het bijeenbrengen van goederen in een pool onder omstandigheden een levering voor de btw worden onderkend. Op de tweede plaats zijn er diensten waarneembaar, wanneer participanten elkaar door de vorming van een pool, het gebruik geven van goederen. Hetzelfde is het geval indien partijen diensten verrichten in het kader van een poolovereenkomst. Aangezien aan de vorming van een pool het “voor-wat-hoort-wat-principe” ten grondslag ligt (de een brengt uitsluitend iets in, als de ander dat ook zal doen, de een staat slechts het gebruik van zijn bedrijfsmiddelen toe, indien hij het gebruik van de bedrijfsmiddelen van de an-

der ontvangt), dwingt de systematiek van de Btw-richtlijn en de uitleg die het HvJ EG daaraan geeft tot de conclusie dat deze leveringen en diensten in beginsel onder bezwarende titel plaatsvinden en dus belastbaar zijn. Wanneer sprake is van slechts twee participanten hoeft dit ook geen bevreemding te wekken. De pool is dan niets anders dan de marktplaats, waar de transacties tussen beiden plaatsvinden. Ik meen, dat - ook al verrichten de partijen de handelingen in het kader van de poolovereenkomst niet zozeer met het oog op het verkrijgen van een rechtstreekse tegenwaarde, maar veeleer met het oog op het onrechtstreeks behalen van een voordeel door middel van de samenwerking⁵¹ - dit toch niet af kan doen aan de vaststelling, dat de één een prestatie verricht jegens de ander, opdat de ander een prestatie aan hem verricht. De btw is immers een objectieve, algemene belasting en voorts zou een andersluidend standpunt ertoe leiden dat gelijke prestaties ongelijk worden behandeld (een handeling in het kader van een poolovereenkomst zou onbelastbaar zijn, terwijl diezelfde handeling in het kader van een normale overeenkomst tot levering of tot het verrichten van een dienst, aan de btw zou zijn onderworpen). Ik besef, dat het constateren van prestaties over en weer in het kader van poolovereenkomsten op het eerste gezicht gekunsteld mag lijken, doch ik meen dat bij een nadere beschouwing de conclusie dat er prestaties over en weer worden verricht naar Europees positief recht onontkoombaar is. Bedacht moet worden dat het HvJ EG in voorkomende gevallen prestaties over en weer onderkent, ook wanneer dit op het eerste gezicht wellicht niet voor de hand ligt.⁵² Wanneer echter een groter aantal participanten is betrokken bij de pool, is het de vraag of er nog een rechtstreeks verband waarneembaar is tussen de handelingen die de participanten in het kader van de poolovereenkomst verrichten.

Om het bovenstaande te verduidelijken bespreek ik enige varianten van poolovereenkomsten. Allereerst bespreek ik een drietal variaties op de *inhoud van de pool*. Ik ga in op de pool van contanten, de pool van goederen of het genot van goederen en op de pool van arbeid, kennis, etc. Vervolgens onderzoek ik de betekenis van het *aantal participanten* bij een poolovereenkomst. In paragraaf 19.4.3.5 toets ik ten slotte mijn bevindingen aan enige concrete situaties.

19.4.3.1 De pool van contanten

Een (zuivere) pool van contanten strekt niet tot vermeerdering van hetgeen in de pool bijeen is gebracht (zie paragraaf 19.2.5.4). Met hetgeen is bijeengebracht in een zuivere pool worden geen activiteiten verricht, wordt niet belegd en wordt ook niet op andere wijze gestreefd naar het vermeerderen van de pool of het behalen van opbrengsten voor de participanten. Een poolovereenkomst van contanten ziet niet op het verwerven van opbrengsten of winsten, maar op het verdelen, het besteden

51. Vgl. het standpunt van EDM in HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 83.

52. HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995, blz. 3109. Zie in dit verband ook de noot van D.B. Bijl bij dit arrest in FED 1995/502.

daarvan.⁵³ Een klassiek voorbeeld is de “fooienpot” die door horecapersoneel wel wordt gehanteerd.⁵⁴

Worden contanten bijeengebracht, dan is daarin in geen geval een levering van een goed of dienst onder bezwarende titel van de ene participant aan de andere participant(en) te onderkennen. Het “ruilen” van geld vormt op zichzelf geen belastbare handeling. Een eventuele latere herverdeling zal om dezelfde reden ook geen aanleiding tot heffing van btw geven. Ondernemers vormen echter niet zomaar een pool van contanten. Een pool zou gevormd kunnen worden om daarmee gezamenlijke aankopen te doen. De inhoud van de pool wordt dan als het ware omgezet van een pool van contanten naar een pool van goederen of diensten, al naar gelang de aard van hetgeen is aangekocht. Voor de heffing van btw is dit nog steeds niet relevant (zie voor wat betreft de gezamenlijke aankoop van goederen en diensten van een derde, paragraaf 19.4.1).

Met de vorming van een pool van contanten waartoe alle partijen toegang hebben, kunnen partijen ook beogen hun individuele risico's onderling af te vlakken. Gedacht kan worden aan de situatie waarin twee afzonderlijke, zelfstandige ondernemers hun individueel behaalde winsten (of omzetten) in een pool storten, om te komen tot spreiding van hun individuele ondernemingsrisico's. Een slecht jaar van de één, wordt ondervangen door een goed jaar van de ander, en andersom. Door de vorming van een winstpools kunnen fluctuaties in de inkomsten onderling worden opgevangen. Met name wanneer ondernemingen zich nog in een startfase bevinden, is dit een beproefde risicospreidingsmethode.

In bovenstaande handelwijze is, in het bijzonder indien slechts twee belastingplichtigen een pool vormen, een ruil van diensten waarneembaar, ook al lijkt dit niet voor de hand te liggen. De één dekt het bedrijfsrisico van de ander en andersom. Met name wanneer de pool niet fysiek, maar virtueel is (de contanten worden niet daadwerkelijk op één rekening gestort), lijkt het er toch sterk op dat partijen over en weer diensten verrichten. De dienst van de één, vormt de vergoeding voor de dienst van de ander, en andersom. De één zal slechts bereid zijn eventuele fluctuaties in het inkomen van de ander op te vangen, indien de ander zich bereid verklaart dat ook voor

53. In dezelfde zin: H.W.L. Hillebrandt, Nog eens: potovereenkomsten, TVVS 1959, nr. 8, blz. 196 en Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

54. Ik laat dit type poolovereenkomsten in dit onderzoek verder buiten beschouwing, aangezien het overeenkomsten tussen niet-belastingplichtigen betreft. Van Hilten en Van Kesteren menen dat wanneer de ontvangen fooien in één pot worden gedaan en daarna worden verdeeld over het gehele bedienend personeel, in beginsel over deze fooi btw zou moeten worden voldaan. Kennelijk gaan zij uit van de situatie dat de fooien rechtstreeks door de werkgever worden ontvangen en door hem in één pot worden gedaan. Alsdan is moeilijk vast te stellen of de fooien niet zijn voldaan voor de prestatie van de werkgever, maar voor de bijzondere verdiensten van het bedienende personeel. Op grond van HR 23 november 1994, nr. 29 186, BNB 1995/215 en het Besluit van 29 december 1994, nr. VB94/4707, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot fooien (Mededeling 32), V-N 1995, blz. 345 hoeven fooien echter niet tot de vergoeding worden gerekend. Zie: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 174.

hem te doen. Vanwege het algemene karakter van de btw, meen ik dat het uitgangspunt moet zijn dat hier diensten onder bezwarende titel plaatsvinden. Tenzij een vrijstelling van toepassing is (zie hierover nader paragraaf 19.4.3.6 en 19.4.3.7 over cash pooling), zijn de diensten over en weer als belaste diensten aan te merken. Dit leidt ertoe dat de maatstaf van heffing moet worden vastgesteld, hetgeen in het geval van een ruil van diensten geen eenvoudige opgave is (zie hierover deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.6).

De vorming van een pool van contanten heeft op zichzelf geen gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting van de participanten. Wanneer echter de diensten die de participanten in het kader van de poolovereenkomst over en weer verrichten als vrijgestelde prestaties zijn aan te merken, heeft dit gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting (zie hierover nader paragraaf 19.4.3.6 en 19.4.3.7 over cash pooling).

19.4.3.2 *De pool van goederen of de pool van het genot van goederen*

In het geval van een pool van goederen moet een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin de participanten mede-eigenaar worden van de goederen in de pool (er ontstaat dan een gemeenschap) en de situatie waarin een goederengemeenschap niet tot stand komt, maar partijen elkaar wel het genot gunnen van de goederen die fysiek of virtueel bijeengevoegd zijn. Zoals aangegeven in paragraaf 19.4.1, kan een gemeenschap op verschillende manieren ontstaan. Ik beperk mij hier tot de gemeenschap die ontstaat, doordat partijen elkaar onder bijzondere titel een aandeel in de eigendom van een goed leveren.

Vooropgesteld zij dat in geen geval de inbreng in een pool kan worden beschouwd als een levering of een dienst onder bezwarende titel jegens “de pool”, aangezien de pool geen entiteit is. Hierin verschilt de pool, vanuit een fiscaal perspectief, van een personenvennootschap. Een personenvennootschap is immers in beginsel wel een entiteit waaraan leveringen van goederen en diensten kunnen worden verricht. Als zich al leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel voordoen bij de inbreng in een pool, dan moeten het prestaties tussen de participanten zijn. Voor wat betreft de inbreng van een pool moet dus onderzocht worden of in de inbreng in de pool belastbare prestaties tussen de participanten onderling gezien kunnen worden.

In het geval geen gemeenschap ontstaat, dan gaat bij het bijeenbrengen van de goederen de macht om als eigenaar over het bijeengebrachte te beschikken niet over. Er vindt dan reeds om die reden geen belastbare levering plaats. Indien de betreffende goederen echter onder bijzondere titel in gemeenschap worden gebracht, dan moet naar burgerlijk recht, een levering van een aandeel in de betreffende goederen van de inbrengende participant aan de overige participanten, plaatsvinden. Het is de vraag of deze civielrechtelijke levering ook als een levering in de zin van de btw moet worden beschouwd. Voor een levering in de zin van de btw is bepalend of de macht

om als eigenaar over het betreffende goed te beschikken over gaat.⁵⁵ Gesteld kan worden dat, wanneer een participant een goed in de gemeenschap brengt, het betreffende goed ten minste gedeeltelijk uit zijn macht geraakt. Hij heeft niet meer de volledige (juridische) beschikkingsmacht over het goed. Reeds uit de zaak HE kan worden opgemaakt dat het HvJ EG voor de heffing van btw belang toekent aan de mede-eigendom van goederen.⁵⁶ Uit het arrest in de zaak Centralan volgt meer expliciet dat twee of meer personen tegelijkertijd over één enkel goed als een eigenaar kunnen beschikken. Het is dan ook mogelijk dat één goed tweemaal wordt geleverd. Weliswaar ging het in de zaak Centralan niet om wat naar Nederlands burgerlijk recht een gemeenschap van goederen zou worden genoemd, maar om een naar Engels burgerlijk recht met een huurrecht bezwaard eigendom, doch ik meen dat uit genoemd arrest en uit de zaak HE kan worden afgeleid dat het HvJ EG er geen belang aan hecht of het nationale burgerlijk recht eventueel een onderscheid maakt tussen gezamenlijke eigendom en “gedeelde eigendom”. In Centralan overwoog het HvJ EG overwoog immers:

“65. Aan deze uitlegging [dat twee handelingen met betrekking tot één goed als twee afzonderlijke leveringen kunnen worden aangemerkt, AvD] wordt geen afbreuk gedaan door het betoog van de Commissie dat bezwaarlijk kan worden aangenomen dat twee verschillende personen, die verschillende rechten hebben op een goed, beide(sic!) het recht hebben om als een eigenaar over dit goed te beschikken.

66. Blijkens de diverse wijzen waarop het begrip gezamenlijke eigendom in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, is het namelijk mogelijk dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. Bijgevolg kan aan de in punt 64 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging [dat twee handelingen met betrekking tot één goed als twee afzonderlijke leveringen kunnen worden aangemerkt, AvD] niet worden afgedaan door het feit dat Centralan onmiddellijk na het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar nog een residueel eigendomsrecht bezat, noch door het feit dat die huurovereenkomst het recht van volle eigendom heeft bezwaard, zodat alleen het residuele eigendomsrecht en niet de onbezwaarde volle eigendom kon worden overgedragen.

67. Hieruit volgt dat in het hoofdgeding zowel de eerste handeling, bestaande in het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar, als de tweede handeling, bestaande in de overdracht van het residuele eigendomsrecht, een “levering” in de zin van de Zesde richtlijn kunnen vormen.”⁵⁷

Het komt mij voor dat wanneer een belastingplichtige een aandeel in een goed levert aan een ander, zodat zij daarna het betreffende goed in gezamenlijke eigendom zullen houden, hij daarmee de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak (deels) overdraagt. Aldus verricht hij een levering in de zin van de btw. Van belang daarbij is of degene die mede-eigenaar wordt, zijn aandeel in de zaak kan vervreemden of bezwaren, zonder dat hij daarvoor de medewerking van de andere mede-ei-

55. Art. 14 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 5, lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB.

56. HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229.

57. HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19, r.o. 65, 66 en 67.

genaar nodig heeft. In de arresten van de Hoge Raad van 23 en 30 november 2007 oordeelde de Hoge Raad immers dat voor de overgang van de macht om als eigenaar te beschikken van belang is of:

*“(...) de juridische eigenaar tevens een onherroepelijke volmacht heeft gegeven tot het vervreemden of bezwaren van de zaak, of (...) de juridische eigenaar zich jegens de economische eigenaar ertoe heeft verplicht op verzoek mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde.”*⁵⁸

In het geval van een gemeenschap, geldt dat, tenzij partijen anders overeenkomen, ieder van de deelgenoten vrijelijk, zonder toestemming van de andere deelgenoten, over zijn aandeel in het gemeenschappelijke goed kan beschikken.⁵⁹ In beginsel is de (civielrechtelijke) levering van een aandeel in een goed aan een ander voor de heffing van btw als een levering in de zin van art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB) aan te merken. Betreft het een zuivere pool (een pool met een homogene inhoud) waarin slechts één van de participanten een goed inbrengt, dan zal een bezwarende titel voor deze levering ontbreken (tenzij hij bijvoorbeeld buiten de pool om een vergoeding in contanten ontvangt). Brengen beide (belastingplichtige) participanten een goed onder in een zuivere pool en leveren zij over en weer elkaar een aandeel in hun zaak, dan is sprake van twee prestaties onder bezwarende titel (een ruil). Als de levering van het aandeel in het goed een belaste levering is, dan kan eventuele btw (al dan niet via een herziening) die bij de aankoop van het goed in rekening is gebracht, in zoverre in aftrek worden gebracht. Voor wat betreft de btw die toerekenbaar is aan het aandeel dat de participant zelf behoudt, moet het recht op aftrek worden beoordeeld aan de hand van het gebruik dat de participant maakt van dat (aan)deel in het goed. Daarbij speelt de belastbaarheid van het in gebruik geven van (het eigen aandeel in) het goed aan de andere participant, een rol.

Ook voor wat betreft het gebruik van goederen die in een pool zijn ondergebracht, is het onderscheid van belang tussen de situatie waarin de pool wel en die waarin de pool geen gemeenschap vormt. In het geval van een gemeenschap zijn alle partijen immers mede-eigenaar van de goederen en komt hen in beginsel (tenzij anders is overeengekomen) ook automatisch een gebruiksrecht toe (art. 7:169 BW). In dat geval is er dus geen sprake van het over en weer verstrekken van een gebruiksrecht. De participanten (deelgenoten) hebben al van rechtswege een wederzijds gebruiksrecht, tenzij zij het wederzijds gebruik contractueel hebben uitgesloten. Is geen sprake van een gemeenschap, dan valt in het verstrekken van gebruiksrechten over en weer een ruil van diensten te constateren. Deze diensten zijn belastbaar; er bestaat

58. HR 23 november 2007, nr. 38 126, BNB 2008/54, HR 23 november 2007, nr. 40 142, V-N 2007/57.20, HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21 en HR 30 november 2007, nr. 37 648, V-N 2007/57.22.

59. Art. 3:175 lid 1 BW jo. art. 3:191 lid 1 BW. Betreft het een bijzondere gemeenschap (waartoe meer dan één goed behoort), dan kan een deelgenoot niet beschikken over zijn aandeel in een tot de gemeenschap behorend goed afzonderlijk (art. 3:190 lid 1 BW).

een rechtstreeks verband tussen de dienst die de één verricht en de dienst die de ander verricht. De één zal de bruikleen van het goed dat hij inbracht immers slechts toestaan op de voorwaarde dat de ander de bruikleen toestaat van het goed dat hij inbracht. De dienst van de één vormt de vergoeding voor de dienst van de ander en andersom. Er is sprake van bruikleen over en weer. De problemen die zich met betrekking tot het vaststellen van de maatstaf van heffing voordoen in gevallen waarin een vergoeding in natura wordt betaald heb ik in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.6 geschetst.

Bij het verdelen van de pool doet zich het omgekeerde voor van hetgeen zich bij de vorming van de pool voordoet. Is er sprake van een gemeenschap, dan leidt de verdeling van de pool tot een levering van de één aan de ander. Is er geen sprake van een gemeenschap, dan leidt de verdeling van de pool niet tot belastbare handelingen.

Het komt mij voor dat, voor wat betreft de vraag of een participant een recht op aftrek bezit met betrekking tot de goederen die in een pool worden bijeengebracht, van belang is, of hij een aandeel in het goed aan de andere participant (belast) heeft geleverd en of in het wederzijds gebruik van elkaars goederen belaste diensten zijn te onderkennen. Is een goed niet in een gemeenschap gebracht (heeft ieder van de participanten nog de enkele, volledige eigendom van het betreffende goed), dan wordt het in beginsel volledig gebruikt voor diensten (het verstrekken van bruikleen) die, behoudens vrijstellingen, belast zijn. In het geval van belaste diensten bestaat dan een volledig recht op aftrek. Is het goed wel in een gemeenschap gebracht, dan heeft de inbrengende participant in beginsel een gedeeltelijk recht op aftrek. Voor zover hij immers met de inbreng in de gemeenschap een belaste levering verricht aan de andere participant, kan hij de aan hem in rekening gebrachte btw (al dan niet via de herzieningsregels) in aftrek brengen. Voor wat betreft de aftrek van btw die betrekking heeft op zijn eigen aandeel, is van belang hoe hij het goed gebruikt in zijn eigen onderneming. Hij heeft recht op aftrek van voorbelasting voor zover hij het goed gebruikt voor de belaste prestaties in zijn onderneming. De btw die de inbrengende participant ter zake van de levering van het aandeel aan de andere participant in rekening heeft gebracht komt bij de ander voor aftrek in aanmerking, indien deze het (aandeel in) het goed gebruikt voor belaste prestaties in zijn onderneming.

19.4.3.3 *De pool van arbeid, kennis, etc.*

De vorming van een zuivere pool die bestaat uit (alleen) arbeid, (alleen) kennis of (alleen gelijke) andere niet-stoffelijke objecten zal in geen geval leiden tot leveringen van goederen onder bezwarende titel. Het verrichten van arbeid, het laten delen van anderen in kennis, en dergelijke handelingen zijn echter aan te merken als diensten in de zin van art. 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 1 Wet OB). Diensten die participanten jegens elkaar verrichten in het kader van een poolovereenkomst, zullen, op dezelfde wijze als dat het geval is bij het over en weer verstrekken van het genot van goederen, tot belastbare handelingen voor de btw leiden. Korthedshalve verwijs ik naar paragraaf 19.4.3.2.

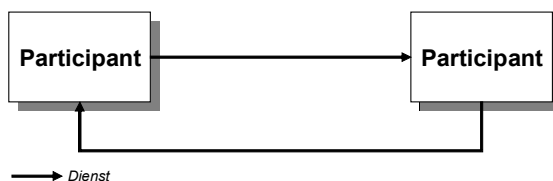
19.4.3.4 Betekenis van het aantal participanten bij een poolovereenkomst

In de vorige paragrafen ben ik steeds uitgegaan van twee participanten bij de pool. In deze paragraaf ga ik na wat het gevolg is indien er meer dan twee participanten bij de pool zijn betrokken.

Van een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel kan slechts sprake zijn, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte prestatie(s) en de daarvoor ontvangen vergoeding. Ook wanneer de vergoeding wordt gevormd door een levering van een goed of dienst, is het noodzakelijk dat er een rechtstreeks verband aanwezig is. Verwezen zij naar de vorige paragrafen en naar deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.5. Het belang van het aantal participanten bij een poolovereenkomst is erin gelegen dat naarmate het aantal participanten groter is, het moeilijker is om een rechtstreeks verband tussen de onderlinge handelingen vast te stellen. Daarmee wordt het moeilijk een bezwarende titel te constateren.

In gevallen waarin slechts twee partijen een poolovereenkomst sluiten, is het doorgaans niet moeilijk in die bilaterale verhouding een element van ruil te onderkennen (zie hierna, figuur 29).

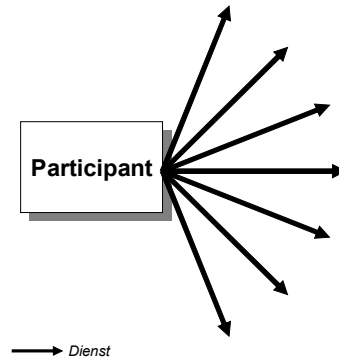
Figuur 29. Enkelvoudig bilateraal verband



Wanneer een ruilelement aanwezig is, is het – zoals ik in de voorgaande paragrafen heb betoogd – vervolgens in bilaterale verhoudingen niet ingewikkeld om in die ruilverhouding prestaties over en weer te onderkennen, waarbij de prestatie van de één, de vergoeding voor de prestatie van de ander vormt en andersom.⁶⁰ Moeilijker wordt het al indien één partij met meerdere partijen bilaterale verbanden onderhoudt (zie hierna, figuur 30). In die situatie stelt een participant (het gebruik van) een vermogensbestanddeel als een faciliteit ter beschikking aan de andere participanten en worden niet telkens afzonderlijke overeenkomsten gesloten, wanneer één van de participanten het betreffende goed gebruikt.

60. Vgl. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

Figuur 30. Meervoudige bilaterale verbanden



Wanneer een participant een forfaitaire bijdrage levert (het door de inbreng in de pool beschikbaar stellen van een vermogensbestanddeel), kan de vraag worden gesteld of er nog wel een rechtstreeks verband aanwezig is tussen de prestatie (het ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel) en de ontvangen vergoeding (het door de andere participanten ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel). Uit de zaak Kennemer Golf & Country Club leid ik echter af dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord.⁶¹ In deze zaak werd de permanente ter beschikkingstelling van sportfaciliteiten door een golfvereniging aan haar leden als een dienst aangemerkt, waarvoor de contributiebetaling de vergoeding vormde. Het rechtstreekse verband stuitte niet af op de omstandigheid dat de contributie niet was gekoppeld aan individuele prestaties, die op verzoek van de leden werden verricht. Ondanks de relatief grote groep afnemers (alle leden) was het in deze zaak mogelijk om de leden als afnemers te identificeren en om de aan hen geleverde prestatie te bepalen (het verlenen van een individualiseerbaar recht op gebruikmaking van de faciliteiten).⁶² In het geval van een poolovereenkomst neemt iedere participant

61. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

62. Het arrest HR 6 december 2000, nr. 35 254, BNB 2001/191 (Samenwerkingsverband universiteiten) is moeilijk te rijmen met het (twee jaar later gewezen) Kennemer Golf & Country Club arrest. In de zaak van 6 december 2000 verrichtte een stichting prestaties jegens een aantal samenwerkende universiteiten. De universiteiten betaalden een (na onderhandelingen vastgestelde) forfaitaire vergoeding. De Hoge Raad zag hierin geen bezwarende titel. De Hoge Raad oordeelde dat alléén van een bezwarende titel gesproken zou kunnen worden indien de bijdrage van elke universiteit zo zou zijn vastgesteld dat de hoogte ervan verband houdt met de aan de desbetreffende universiteiten ten goede komende prestaties. Het is maar de vraag of de Hoge Raad tot hetzelfde oordeel zou zijn gekomen indien het arrest in de zaak Kennemer Golfclub al wel gewezen zou zijn. Het arrest HR 8 november 2002, nr. 37 002, BNB 2003/47 (Consortium negen onderwijsinstellingen) is wat dat betreft beter te rijmen met de zaak Kennemer Golf & Country Club. Het betrof een VOF die samen met negen onderwijsinstellingen deelnam aan een consortium en in dat kader een (automatiserings)project verzorgde. De VOF ontving, mede namens de deelnemende onderwijsinstellingen, een subsidie. Het deel van de subsidie dat de VOF verkreeg werd door de Hoge Raad aangemerkt als vergoeding voor de werkzaamheden die de VOF in het kader van het consortium verrichtte. Opgemerkt zij dat de Hoge Raad in het arrest niet verwees naar het eerder dat jaar gewezen arrest in de zaak Kennemer Golf & Country Club.

zowel de positie van de vereniging in (iedere participant stelt een vermogensbestanddeel door inbreng ter beschikking) als de positie van een lid in (iedere participant gebruikt wel één of meer van de door de anderen ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen).

In de zaken Mohr en Landboden Agrardiensten ging het om gevallen waarin de groep van “afnemers” onbepaalbaar groot was.⁶³ In beide situaties betaalde een (overheids)instelling een bedrag aan een agrariër, opdat deze zijn productie zou vermindere. Het HvJ EG stelde vast dat de (overheids)instelling niet kon worden aangemerkt als de afnemer van de prestatie, nu deze geen voordeel ontving van de agrariër.⁶⁴ Aldus moest het “algemeen belang” als “afnemer” worden aangewezen, doch het HvJ EG achtte dit geen identificeerbare gebruiker. Bovendien kon niet gezegd worden dat het voordeel dat de agrariër aan “het algemeen belang” deed toekomen, een bestanddeel zou gaan vormen van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer. Aldus was de onbepaalbaarheid van de groep van de afnemers doorslaggevend bij de vaststelling dat er geen belastbare prestatie aanwezig was. Het HvJ EG overwoog:

*“Aangezien de door de landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie noch de bevoegde nationale autoriteiten noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als gebruikers van een dienst kunnen worden beschouwd, kan deze verbintenis niet als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt”.*⁶⁵

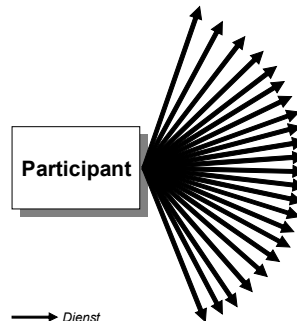
Ik merk op dat het HvJ EG in beide zaken constateert dat zich in het geheel geen dienst in de zin van de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) voordoet. Aan de vraag van het bestaan van een rechtstreeks verband met een vergoeding lijkt het HvJ EG niet eens toe te komen. Doordat geen concrete gebruiker (afnemer) van de prestatie aanwezig is, is er eenvoudigweg geen toerekeningspunt aanwezig voor de handeling die de agrariër verricht (zie hierna, figuur 31).

63. HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17.

64. HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32, r.o. 22 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17, r.o. 23.

65. HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17, r.o. 24.

Figuur 31. Meervoudige bilaterale verbanden, geen identificeerbare afnemer



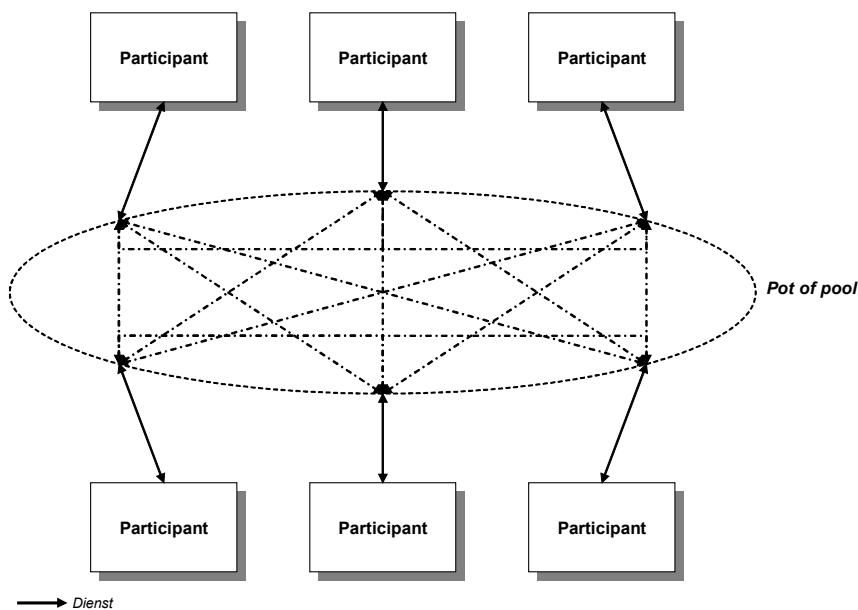
Het effect dat zich in de hiervoor aangehaalde arresten Mohr en Landboden Agrardienste voordoet, doet zich ook voor in gevallen waarin een grotere groep participanten in het kader van een poolovereenkomst prestaties jegens elkaar verricht, waarbij wordt afgerekend met gesloten beurzen. Bovendien treedt er een multiplier-effect op. Waar in de zaken Mohr en Landboden Agrardienste slechts één partij handelingen verrichtte, verrichten bij poolovereenkomsten *alle* partijen handelingen. Naast het multiplier-effect speelt wellicht ook het element van samenwerking een rol. Het is met name het element van samenwerking dat het moeilijker maakt om prestaties over en weer waar te nemen, aangezien partijen juist niet primair voor ogen staat prestaties met elkaar te ruilen.⁶⁶ Desalniettemin moet mijns inziens op grond van het objectieve, algemene karakter als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van het verrichten van prestaties over en weer. Als er meerdere partijen bij de overeenkomst zijn betrokken, als partijen bovendien niet zozeer het één op één ruilen van prestaties als wel het samenwerken voor ogen staat en als bovendien de handelingen binnen het kader van de poolovereenkomst met gesloten beurzen worden verricht, is het echter niet eenvoudig om de ruilverhouding(en) te ontrafelen. Het is denkbaar dat nauwelijks vast te stellen is welke participant, welke prestatie verricht in ruil voor welke tegenprestatie van welke andere participant. Weliswaar kan het zo zijn dat partijen nauwgezet bijhouden wie wat doet en wie wat ontvangt⁶⁷, doch een rechtstreeks verband valt slechts te construeren indien ook vast te stellen is wie wat in ruil voor welke prestatie heeft ontvangen. De aard van hetgeen wordt gedeeld (zoals contanten, arbeid, kennis, bedrijfsmiddelen) speelt daarbij een rol. Zo is – naar ik meen – bij het delen van kennis moeilijker na te gaan welke participant welke informatie van welke andere participant heeft ontvangen dan bij het delen van het gebruik van bedrijfsmiddelen. Zeker wanneer partijen niet beogen het bijeengebrachte te ruilen, maar het delen in het gebruik ervan, moet een rechtstreeks verband wellicht niet voetstoots worden aangenomen. Ten gevolge van de samenwerking kan het rechtstreekse verband tussen prestatie en wederprestatie

66. Vgl. het standpunt van EDM in HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 83.

67. Zie bijvoorbeeld de "facturen" die door de leden van het consortium aan EDM, de beheerder van het consortium werden uitgereikt in HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 18.

(vergoeding) verwateren. Als een rechtstreeks verband met de vergoeding ontbreekt, is van handelingen onder bezwarende titel geen sprake, en kan heffing van btw niet aan de orde zijn (zie hierna, figuur 32). Het doelmatigheidsbeginsel brengt dan met zich mee dat heffing van btw achterwege blijft, ook al betekent dit mogelijk dat handelingen tussen twee partijen anders worden behandeld dan dezelfde handelingen tussen een veelheid van partijen.

Figuur 32. Meerdere multilaterale verbanden



Voor de aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen een prestatie en een vergoeding is de mate waarin de ontvanger individualiseerbaar is, van belang.⁶⁸ Indien de wederpartij niet bepaalbaar is, kan geen sprake zijn van wederkerigheid, en is een rechtstreeks verband met een verrichte handeling niet aanwezig. Er kan dan ook geen doelloorzakelijk verband bestaan tussen vergoeding en handeling.⁶⁹ Het is moeilijk, en in voorkomende gevallen ondoenlijk een rechtstreeks verband te identificeren indien het aantal deelnemers aan het samenwerkingsverband groot is en iedere partij met elke andere partij relaties onderhoudt (multilaterale verbanden). Indien de wederpartij en de precieze wederprestatie niet bepaalbaar zijn, kan geen sprake zijn van wederkerigheid en is een rechtstreeks verband met een verrichte

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

69. Vgl. A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 291.

handeling niet aanwezig.⁷⁰ Er is dan geen doelloorzakelijk verband tussen vergoeding en handeling.⁷¹ Zoals aangegeven, brengt het doelmatigheidsbeginsel dan met zich mee, dat heffing van btw achterwege blijft, ook al betekent dit mogelijk een schending van (een element van) het neutraliteitsbeginsel (soortgelijke prestaties dienen op een gelijke wijze aan de heffing te worden onderworpen). Een algemene richtlijn met betrekking tot het minimum aantal deelnemers, waarbij het rechtstreeks verband niet meer vast te stellen is, is niet te geven. Dit zal voor iedere afzonderlijke feitelijke situatie moeten worden beoordeeld. Nog gecompliceerder wordt het om een rechtstreeks verband vast te stellen, indien partijen met gesloten beurzen tal van handelingen verrichten voor de pool, terwijl onduidelijk is welke partij welk(e) (deel van de) prestatie afneemt. Het komt mij voor dat een rechtstreeks verband niet of nauwelijks is vast te stellen, wanneer een grote groep samenwerkende partijen met gesloten beurzen via de pool, multilateraal tal van prestaties uitwisselt om er tezamen beter van te worden.

Voorzichtigheid is echter geboden. In de (Europese) jurisprudentie zijn wel aanwijzingen, doch is geen onweerlegbaar bewijs voor deze redenering te vinden. Voorts draagt de redenering het gevaar in zich dat groepen belastingplichtigen aan belastingheffing trachten te ontkomen door diensten, die op zichzelf waardeerbaar zijn (bijvoorbeeld door de kostprijs als grondslag te nemen), met gesloten beurzen onderling te ruilen.

Mogelijk is het EDM-arrest een voorbeeld van een situatie waarin een rechtstreeks verband niet vast te stellen is wegens het grote aantal multilaterale banden en de verrekening met (in beginsel) gesloten beurzen.⁷² Aan het rapport voor de hoorzitting en aan het arrest zijn de volgende feiten te ontleen. In de Portugese zaak EDM ging het om een naamloze vennootschap die deelnam in drie "consortia". Een consortium is in Portugal geen vennootschapsvorm in strikte zin, maar een "vorm van vereniging voor een bepaald doel". De consortia hadden enkel ten doel vindplaatsen van delfstoffen te ontdekken en te onderzoeken hoe deze geëxploiteerd konden worden. Zij hielden zich niet bezig met de exploitatie van de delfstoffen zelf. Uit het rapport voor de hoorzitting, de conclusie van A-G Léger en uit het arrest van het HvJ EG zelf wordt niet duidelijk of deze consortia als belastingplichtigen voor de btw zijn aan te merken. EDM verrichtte enige handelingen van technische aard, fungeerde als "bedrijfsleider" van het consortium en nam deel aan raden voor oriëntatie en technische commissies. EDM trad op als een leider van het consortium. Kennelijk ontving

70. Er zijn enige gelijkenissen met wat zich voor kan doen met betrekking tot gesubsidieerde verhoudingen. Uit de arresten in de zaken *Mohr* en *Landboden-Agrardiensten* lijkt te volgen dat wanneer handelingen plaatsvinden "in het algemeen belang" van een individualiseerbaar verbruik geen sprake is, zodat heffing van btw achterwege dient te blijven. Zie: HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (*Mohr*), BNB 1997/32 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (*Landboden-Agrardiensten*), V-N 1998/5.17. In subsidieverhoudingen betreft het echter situaties waarin één subsidieverstrekker een betaling verricht aan één presteerder, die vervolgens unilateraal aan een grote groep "afnemers" presteert.

71. Vgl. A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting* (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 291.

72. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

EDM géén vergoeding voor de handelingen in het kader van de consortiumovereenkomst. Slechts wanneer de handelingen van EDM de afspraken in de consortiumovereenkomst overstegen, ontving EDM daarvoor een vergoeding. Ieder van de partijen van het consortium werd verplicht naar verhouding evenveel werkzaamheden te verrichten. Daartoe werd van iedere werkzaamheid de waarde bepaald. Het lijkt erop dat daarbij rekening gehouden werd met de daarvoor gemaakte interne en externe kosten. Deze waardebepaling diende er niet toe om de hoogte van een betaling te bepalen, maar om te bepalen welke werkzaamheden ieder lid van het consortium diende te verrichten. Aldus werden de handelingen van de deelnemers gericht op het behalen van een gemeenschappelijk resultaat.

Het is onduidelijk of de consortia aan te merken waren als belastingplichtigen.⁷³ Waren de consortia belastingplichtigen, dan heeft het HvJ EG de werkzaamheden die de leden verrichtten mogelijk gezien als een met de inbreng in een vennootschap te vergelijken handeling, of als interne bedrijfshandelingen van een belastingplichtige.⁷⁴ In het laatste geval is het EDM-arrest geen voorbeeld van een situatie waarin de aanwezigheid van een groot aantal participanten het zicht op een rechtstreeks verband vertroebelt, maar veeleer een voorbeeld van een situatie waarin geen leveringen van goederen of diensten zijn waar te nemen.⁷⁵ Het lijkt er nog het meest op dat het HvJ EG het consortium niet als een (belastingplichtige) entiteit beschouwde.⁷⁶

In het geval het HvJ EG EDM inderdaad niet als een entiteit heeft beschouwd, kan de uitkomst van het arrest wellicht worden verklaard vanuit de doelstellingen van de participanten. De idee is dan dat vanwege het gezamenlijke doel dat partijen voor ogen hadden, er geen vergoeding in natura (het ruilen van kennis over “rendabiliteit en exploitatiemogelijkheden”⁷⁷ van ertslagen) te onderkennen viel. De gerichtheid op gezamenlijk resultaat ten gunste van alle deelnemers, belet in die benadering dat een gerichtheid op individueel resultaat ten gunste van één en ten laste van de anderen bestaat. Het element van samenwerking doet het element van ruil dan verwatere[n]. Er vinden wel prestaties plaats, maar de prestaties worden niet over en weer

73. M.E. van Hilten, noot onder HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, G.J. van Norden, De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 6, redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15, J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

74. In dezelfde zin: O. Henkew, Financial Activities in European VAT (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, blz. 180-181.

75. G.J. van Norden, De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 6, redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15, J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

76. Het HvJ EG laat de belastbaarheid van de werkzaamheden van de leden afketsen op het ontbreken van een bezwarende titel. Als van handelingen binnen een entiteit (interne bedrijfshandelingen) sprake was geweest, dan was a priori niet eens sprake geweest van leveringen van goederen en diensten.

77. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 17: “EDM maakt deel uit van drie consortia die als enig doel hebben ertslagen te ontdekken in drie verschillende streken van Portugal en de rendabiliteit van de exploitatie ervan te onderzoeken. (...)”.

verricht. Bovendien is geen te individualiseren verbruik en te individualiseren verbruiker te onderkennen. De btw is evenwel een objectieve belasting. Het oogmerk van partijen bij een transactie doet niet ter zake.⁷⁸ Ik betwijfel dan ook of dit de grond was waarop het HvJ EG van oordeel was dat geen rechtstreeks verband bestond.

Plausibeler acht ik de eventuele verklaring dat (nog steeds uitgaande van de veronderstelling dat het consortium in de zaak EDM géén belastingsubject was) het niet doenlijk was om van iedere handeling de verbruiker en diens verbruik of genot te identificeren. Uit de jurisprudentie van het HvJ EG is duidelijk dat, wil een handeling een belastbare handeling zijn, vereist is dat de belastingplichtige jegens een individualiseerbare afnemer een individualiseerbare handeling moet verrichten. Wellicht was in de zaak EDM geen rechtstreeks verband tussen de prestatie die EDM verrichtte, en de (gefragmenteerde) vergoedingen in natura die EDM ontving van de andere consortiumdeelnemers, omdat niet vastgesteld kon worden wie wat aan wie presteerde en was het dus ook niet doenlijk om van ieder handeling de verbruiker en diens verbruik of genot te identificeren. Bij gebrek aan duidelijkheid omtrent de feiten in de EDM zaak valt echter niet na te gaan of de groep afnemers van EDM, dan wel het verbruik van de afnemers onbepaalbaar was en of het HvJ EG (mede) op die grond een bezwarende titel niet aanwezig achtte. Het blijft dan gissen of het HvJ EG (mede) op die grond een bezwarende titel niet aanwezig achtte, of dat er andere gronden waren, en zo ja, welke, om de handelingen van de deelnemers onbelastbaar te laten.

19.4.3.5 *Toetsing aan enige concrete situaties*

Omdat in de vorige paragraaf uitgegaan is van een theoretische benadering van poolovereenkomsten, ga ik in deze paragraaf na wat de gevolgen van bovenstaande vaststellingen in concrete situaties zijn. Daartoe selecteer ik een drietal, zich in de uitvoeringspraktijk voordoende poolovereenkomsten met uiteenlopende kenmerken. Van deze drie overeenkomsten stel ik telkens vast in hoeverre de onderlinge handelingen van de participanten in het kader van het samenwerkingsverband belastbaar zijn en in hoeverre een recht op aftrek met betrekking tot deze handelingen bestaat.

19.4.3.6 *Pool met contanten: physical cash pooling*

In de bancaire sector wordt gebruik gemaakt van op poolovereenkomsten gelijkende mechanismen. Met name een bepaalde vorm van het zogenoemde “cash pooling” kan als zuivere poolovereenkomst worden geduid. Cash pooling is een bancaire product dat banken plegen aan te bieden aan concerns waarvan de concernonderdelen diverse bankrekeningen bij eenzelfde bank hebben. De cash pool wordt doorgaans dus gevormd bij een bank.⁷⁹ Cash pooling is het compenseren van de saldi van bankrekeningen van diverse groepsvennootschappen. Door negatieve saldi met positieve

78. HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24.

79. Zie: R.J. Botter en R.L.S. Verjans, Cash pooling, Ondernemingsrecht, 2005-2, nr. 14, blz. 38 – 42.

saldi te compenseren, ontstaat uiteindelijk één positief danwel negatief saldo. Zo kan voorkomen worden dat een groepsvennootschap kosten maakt doordat de vennootschap op de ene rekening een (hoge) debetrente moet betalen, terwijl de vennootschap op een andere rekening slechts een (beperkte) creditrente ontvangt. Cash pooling is aldus een methode om de renteopbrengsten maximaal en de rente-uitgaven minimaal te houden.

Er zijn twee methoden van cash pooling te onderscheiden. Cash pooling kan plaatsvinden dooraldi in rekening-courant fysiek (door middel van overboekingen) te compenseren (“saldoconcentratie”, “saldoregulatie”, “cash concentration” of “physical pooling⁸⁰”) of door dealdi rekentechnisch te compenseren (dit wordt ook wel “notional pooling” of “rente- en / of saldocompensatie” genoemd).

In geval van notional pooling ontstaat er niet daadwerkelijk een pool met contanten. Er ontstaat dan een virtuele pool. Notional cash pooling wordt afzonderlijk besproken in paragraaf 19.4.3.7.

Indien physical pooling wordt toegepast, ontstaat er door de overboekingen wél daadwerkelijk een pool met contanten. Overeenkomsten die voorzien in physical cash pooling zijn om die reden aan te merken als poolovereenkomsten die leiden tot de vorming van een fysieke pool. Opgemerkt zij dat op het niveau van de groepsvennootschappen niet zozeer een pool van contanten zichtbaar is, maar eerder leningen aan⁸¹ en door een centrale groepsvennootschap zichtbaar zijn.⁸² Op concernniveau ontstaat evenwel een pool met contanten, die uiteindelijk verdeeld wordt aan de hand van hetgeen is ingebracht (de inbreng is uiteindelijk gelijk aan de uitname, er vindt geen herverdeling van de hoofdsommen plaats). Ik acht het daarom systematisch het meest geschikt physical cash pooling te bespreken in het kader van dit hoofdstuk over poolovereenkomsten.

Cash pooling structuren kunnen in de praktijk complexe bouwwerken zijn, met name indien cash pooling in internationale verhoudingen wordt toegepast, (sub) cash pooling op diverse niveaus plaatsvindt, verschillende banken betrokken zijn en / of verschillende valuta worden gepoold. Om de btw-aspecten van cash pooling in kaart te brengen is het echter nuttig uit te gaan van een niet al te complexe basisstructuur.

Physical cash pooling betekent dat creditsaldi overgeboekt worden naar een centrale bankrekening (het “master account”) en dat de debetsaldi vervolgens vanuit de master account worden aangezuiverd. Worden alle creditsaldi naar de master account

80. Ook wel aangeduid als “physical sweeping”, L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, *International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks*, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 188.

81. In voorkomende gevallen vindt storting op een deposito plaats.

82. De fysieke pool kan ontstaan op grond van bilaterale overeenkomsten tussen een centrale groepsvennootschap en iedere deelnemende concernvennootschap afzonderlijk, of op grond van een raamovereenkomst waartoe de deelnemende concernvennootschappen partij worden.

overgeboekt en alle debetsaldi aangezuiverd tot een nulpositie, dan spreekt men van “zero balancing”. Worden slechts creditsaldi boven een van tevoren vastgesteld minimum overgeboekt, dan noemt men dat “constant balancing”. Het is ook mogelijk dat vooraf vastgestelde bedragen van de master account worden teruggeboekt (“target balancing”) of dat saldi pas worden overgeboekt indien vooraf vastgestelde drempels worden overschreden (“trigger balancing”). In deze laatste twee gevallen wordt een van tevoren vastgesteld constant minimaal saldo op de bankrekeningen bereikt. Het aanzuiveren van de diverse bankrekeningen kan ofwel gedurende de dag plaatsvinden (“intra-day sweeping”) ofwel aan het einde van de dag (of week) plaatsvinden (“end-of-day sweeping”).⁸³ In geval van trigger balancing vinden ad hoc sweeps plaats.⁸⁴ Dit aanzuiveren of afkomen van de bankrekeningen geschiedt normaliter geautomatiseerd.

De master account staat doorgaans op naam van een groepsvennootschap. Deze groepsvennootschap vervult de functie van een centrale thesaurier. Groepsvennootschappen met een batig (credit) saldo verstrekken contanten aan de centrale thesaurier. In ruil ontvangen zij een rente. Deze rente zal doorgaans hoger zijn, dan wanneer zij niet hadden meegedaan aan de cash pool. Groepsvennootschappen met een negatief (debet) saldo verkrijgen contanten van de centrale thesaurier. In ruil daarvoor moeten zij rente betalen. Die rente zal in de regel lager zijn, dan wanneer zij van een bank hadden moeten lenen. Het bovenstaande betekent dus dat groepsvennootschappen met een batig saldo leningen verstrekken aan de centrale thesaurier en dat de centrale thesaurier, met die geleende contanten, leningen verstrekt aan de groepsvennootschappen met een negatief saldo. De centrale thesaurier en de groepsvennootschappen met een negatief saldo lenen dus direct, respectievelijk indirect gelden van groepsvennootschappen met een batig saldo.

De centrale thesaurier rekent rentekosten en rentebaten op een centraal niveau af met de bank. De centrale thesaurier verdeelt de interestlasten en baten over de deelnemende groepsvennootschappen door hogere rentes te hanteren voor groepsvennootschappen met een batig saldo, en lagere rentes te hanteren voor groepsvennootschappen met een negatief saldo. Voor zijn activiteiten ontvangt de thesaurier een vergoeding. Deze vergoeding bedraagt doorgaans een deel van het behaalde totaalvoordeel.

83. L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, *International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks*, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 164.

84. L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, *International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks*, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 165.

Het bovenstaande kan verduidelijkt worden aan de hand van een (gestileerd) voorbeeld.⁸⁵ Opgemerkt zij dat de gehanteerde bedragen en rentepercentages gefingeerd zijn en louter ter illustratie dienen.

Binnen een concern met vier werkmaatschappijen houdt ieder van de werkmaatschappijen afzonderlijk een bankrekening aan. De door de bank gehanteerde debetrente bedraagt 7%, de creditrente bedraagt 4%. Twee groepsvennootschappen hebben een batig saldo, twee groepsvennootschappen hebben een negatief saldo.

Tabel 8. Voorbeeld physical cash pooling: situatie voor vorming van een pool

	Saldo	Debetrente %	Creditrente %	Te betalen / te ontvangen rente
Groepsvennootschap A	+ 800	7%	4%	+ 32
Groepsvennootschap B	- 600	7%	4%	- 42
Groepsvennootschap C	+ 900	7%	4%	+ 36
Groepsvennootschap D	- 300	7%	4%	- 21
Totaal				+ 5

Het concern als geheel heeft, in het geval van financieel zelfstandig opererende werkmaatschappijen, een renteopbrengst van + 5 op jaarbasis. Door een cash pool te vormen kan de groep als geheel een grotere renteopbrengst behalen. In het kader van de cash pool worden de saldi geconcentreerd op een centraal master account en wordt op dat niveau met de bank afgerekend (zie tabel 9).⁸⁶

Tabel 9. Voorbeeld physical cash pooling: situatie na vorming van een pool op groepsniveau

	Saldo	Debetrente %	Creditrente %	Te betalen / te ontvangen rente
Groepsvennootschap A	-	-	-	-
Groepsvennootschap B	-	-	-	-
Groepsvennootschap C	-	-	-	-
Groepsvennootschap D	-	-	-	-
Totaal	800	7%	4%	+ 32

85. Dit voorbeeld is gedeeltelijk ontleend aan L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 162.

86. Opgemerkt zij dat – anders dan in het gestileerde voorbeeld – de bank in voorkomende gevallen een lagere debetrente zal hanteren voor de pool als geheel, dan dat de bank voor de groepsmaatschappijen afzonderlijk zou hanteren.

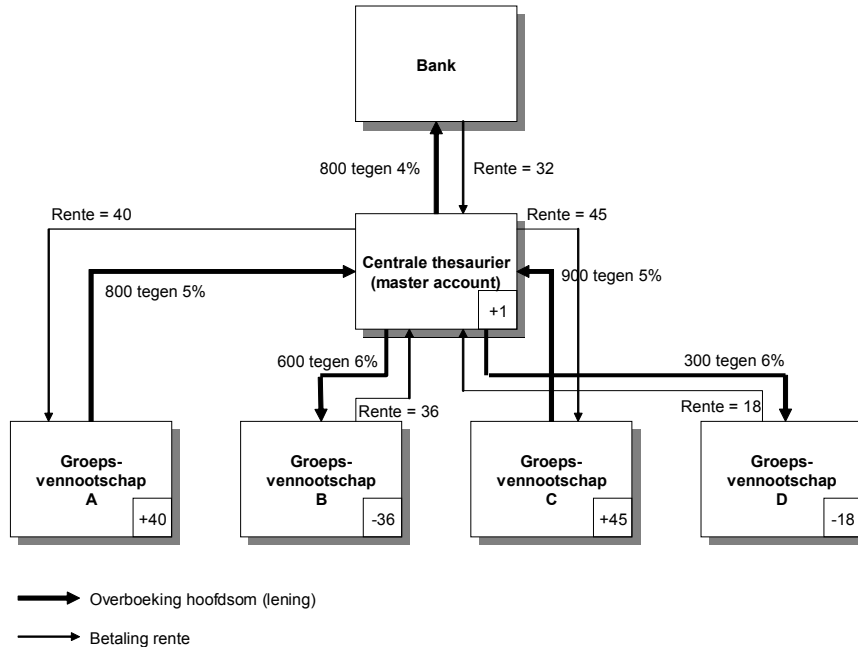
Het op groepsniveau behaalde voordeel kan aan de groepsvennootschappen worden doorgeschoven, door lagere debetrentes en hogere creditrentes te hanteren. In dit voorbeeld kiest het concern ervoor om op basis van tussen de groepsmaatschappijen en de centrale thesaurier gesloten overeenkomsten van geldlening een debetrente van 6% (i.p.v. 7%) te hanteren en een creditrente van 5% (i.p.v. 4%) te hanteren. De centrale thesaurier betaalt dus een rente van 5% aan groepsvennootschappen waarvan het batig saldo wordt overgeboekt naar het masteraccount en ontvangt dus een rente van 6% van groepsvennootschappen waarvan het saldo wordt aangevuld ten laste van het masteraccount (zie tabel 10).

Tabel 10. Voorbeeld physical cash pooling: situatie na vorming van een pool op het niveau van de groepsvennootschappen

	Saldo	Debetrente %	Creditrente %	Te betalen / te ontvangen rente
Groepsvennootschap A	+ 800	6%	5%	+ 40
Groepsvennootschap B	- 600	6%	5%	- 36
Groepsvennootschap C	+ 900	6%	5%	+ 45
Groepsvennootschap D	- 300	6%	5%	- 18
Totaal		6%	5%	+ 31

Door het hanteren van gunstige rentepercentages behaalt ieder van de groepsvennootschappen uiteindelijk een voordeel dat zonder het vormen van de cash pool niet behaald zou zijn. Het behaalde voordeel op groepsniveau bedraagt in dit voorbeeld evenwel + 32, terwijl de groepsvennootschappen gezamenlijk uiteindelijk slechts een voordeel van + 31 krijgen toegeschoven. Het restant (+1) vormt in dit voorbeeld de vergoeding die de centrale thesaurier ontvangt voor zijn activiteiten. Het eindresultaat laat zich als volgt schematisch samenvatten:

Figuur 33. Physical cash pooling



Uit het voorgaande vloeit voort dat in het geval van physical cash pooling, gezien vanuit de afzonderlijke groepsvennootschappen, met hetgeen is bijeengebracht in de pool (de master account) binnen de groep van participanten activiteiten worden verricht. Er worden leningen verstrekt door en aan groepsvennootschappen. Naar derden toe vinden er geen handelingen plaats met de bijeengebrachte contanten. Hoewel cash pooling dus niet perfect binnen de definitie van de zuivere poolovereenkomst valt, acht ik de verschillen daarmee zo gering dat ik het nuttig acht physical cash pooling in het kader van dit hoofdstuk aan een nadere analyse te onderwerpen.

Physical cash pooling leidt er dus niet toe dat er een (definitieve) herverdeling plaatsvindt van de contanten van de diverse groepsvennootschappen. Dit betekent dat stortingen in en uitnamen uit de pool (boekingen naar en van de master account) in beginsel geen vergoedingen vormen voor belastbare handelingen tussen de betrokken concernonderdelen.

Hoewel dus de "inbreng" in en de uitname uit een pool irrelevant is voor de heffing van btw, kan het *gebruik* van de contanten die zijn bijeengebracht in een pool, wél aanleiding geven tot heffing van btw. Daarbij merk ik op dat hoewel bij cash pooling doorgaans méér dan twee participanten betrokken zijn, er geen sprake is van multilaterale verhoudingen. Bij cash pooling onderhoudt iedere groepsvennootschap een bilaterale (contractuele) band met de centrale thesaurier.

Zoals is aangegeven, vinden in het kader van physical cash pooling rentebetalingen plaats ter zake van wat in de pool is ingebracht en uit de pool is genomen. Binnen het concern worden leningen verstrekt aan en door de centrale thesaurier.⁸⁷ Er wordt weliswaar bij de centrale thesaurier een pool van contanten gevormd, waar de groepsvennootschappen gebruik van kunnen maken, maar het rendement van die contanten wordt niet in de pool ondergebracht. Voor de heffing van btw betekent dit dat de groepsvennootschappen met een batig saldo tegen een rentevergoeding krediet verstrekken aan de centrale thesaurier en de centrale thesaurier krediet verstrekt aan de groepsvennootschappen met een negatief saldo. In ruil voor het uitleenen van contanten ontvangen de groepsvennootschappen met een batig saldo een (gunstiger) rentevergoeding. De groepsvennootschappen met een negatief saldo betalen een (gunstiger) rentebedrag aan de thesaurier. De thesaurier betaalt en ontvangt rente. Het daarbij behaalde voordeel (+ 1 in het voorbeeld) valt aan hem toe.⁸⁸

Voor de heffing van btw betekent het bovenstaande dat de uitlenende groepsvennootschappen geacht moeten worden diensten onder bezwarende titel te verlenen aan de centrale thesaurier.⁸⁹ Het betreft het verlenen van krediet. De vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB) is mijns inziens van toepassing. In beginsel heeft het verstrekken van leningen (vrijgestelde diensten) gevolgen voor het recht op aftrek, tenzij degene aan wie de lening wordt verstrekt, buiten de Europese Unie is gevestigd.⁹⁰

Het is echter de vraag of het bijkomstige financiële activiteiten betreft. Op grond van art. 174 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 19 lid 2 Zesde richtlijn) wordt de omzet met betrekking tot bijkomstige financiële handelingen buiten beschouwing gelaten bij de berekening van het pro rata. In art. 174 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 19 lid 2 Zesde richtlijn) is bovendien bepaald dat de omzet met betrekking tot de in art. 135 lid 1 onderdelen b tot en met g bedoelde handelingen die bijkomstig zijn, buiten beschouwing blijft bij de berekening van het pro rata.⁹¹ Art. 174 lid 2 is voor

87. In voorkomende gevallen vindt storting op een deposito plaats. Voor de heffing van btw wordt rente op een deposito hetzelfde behandeld als de rente op een geldlening. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

88. Eventueel brengt de centrale thesaurier in plaats daarvan een afzonderlijke fee in rekening aan de groepsvennootschappen voor het verrichten van een centrale thesaurierfunctie. Omwille van de overzichtelijkheid van het voorbeeld, laat ik deze eventualiteit in het navolgende buiten beschouwing.

89. Uit de zaak Floridienne/Berginvest kunnen echter ook argumenten worden gedestilleerd om onder omstandigheden te betogen dat van een "eenvoudige herbelegging" sprake is. In dat geval is geen sprake van een belastbare activiteit. HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 30.

90. Art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB.

91. Het lijkt erop dat art. 174 lid 2 onderdelen b en c Btw-richtlijn tweemaal hetzelfde bepalen, aangezien de in onderdeel b genoemde financiële handelingen tevens de in art. 135 lid 1 onderdelen b tot en met c genoemde handelingen zijn, waarnaar onderdeel c van art. 174 lid 2 Btw-richtlijn verwijst. Zie: M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 294-296.

wat betreft de bijkomstige financiële handelingen niet geïmplementeerd in de Nederlandse wet- en regelgeving.⁹² Belastingplichtigen kunnen mijns inziens echter een rechtstreeks beroep doen op art. 174 lid 2 Btw-richtlijn.⁹³ De ratio van deze bepalingen is immers de waarborging van de doelstelling van de fiscale neutraliteit.⁹⁴ Uit de Btw-richtlijn en uit de Europese jurisprudentie valt niet onomstotelijk op te maken wanneer financiële activiteiten bijkomstig zijn. Het HvJ EG heeft zich in de zaak Régie Dauphinoise, maar met name in de zaken EDM en Nordania Finans echter wel uitgelaten over de criteria die een rol spelen bij de invulling van het begrip “bijkomstige financiële handelingen”.⁹⁵ In de zaak EDM oordeelde het HvJ EG dat bepalend is of de financiële handelingen slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is. In de zaak Nordania Finans overwoog het HvJ EG dat de berekening van de aftrek wordt vervalst, indien alle opbrengsten van financiële handelingen van de belastingplichtige die verband houden met een belastbare activiteit, in de noemer van het pro rata zouden worden opgenomen, zelfs wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan, impliceert.⁹⁶ Bovendien besliste het HvJ EG in de zaak EDM dat een grote omvang van de opbrengsten uit financiële handelingen een indicatie kan vormen dat de handelingen niet bijkomstig zijn. Het HvJ EG gaf daarbij echter aan dat, ook wanneer méér inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de hoofdactiviteit, het niet uitgesloten is dat de activiteiten als bijkomstige financiële handelingen kunnen worden aangemerkt.⁹⁷ Het komt mij voor dat de activiteiten van groepsvennootschappen in het kader van cash pooling als bijkomstige financiële handelingen kunnen worden aangemerkt, tenzij deze activiteiten een groot beslag leggen op ingekochte goederen en diensten waarop btw drukt.⁹⁸

92. Art. 14 Uitv. Besch. OB bevat slechts een uitwerking van de in art. 174 lid 2 Btw-richtlijn genoemde leveringen van investeringsgoederen.

93. In dezelfde zin: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 338-339.

94. HvJ EG 6 maart 2008, nr. C-98/07 (Nordania Finans), V-N 2008/15.20, r.o. 23.

95. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 en HvJ EG 6 maart 2008, nr. C-98/07 (Nordania Finans), V-N 2008/15.20. Uit het arrest in de zaak Régie Dauphinoise volgt, dat financiële handelingen niet bijkomstig zijn, indien het prestaties betreft, die het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de belastbare activiteiten van de ondernemer.

96. HvJ EG 6 maart 2008, nr. C-98/07 (Nordania Finans), V-N 2008/15.20, r.o. 23.

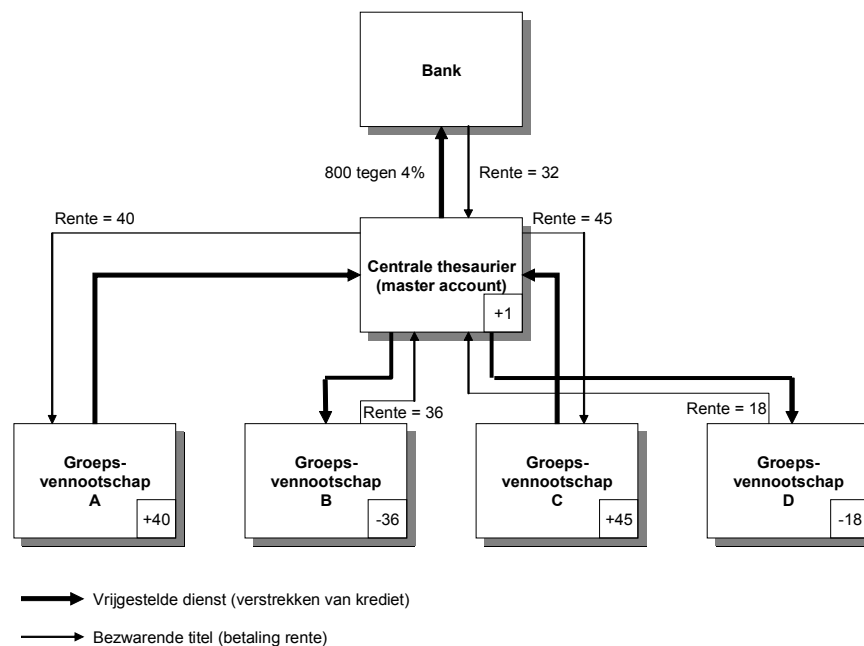
97. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

98. Deze groepsvennootschappen dienen dan aannemelijk te maken dat deze activiteiten (nagenoeg) uitsluitend zijn aangewend en behoefte van belaste activiteiten of dat deze activiteiten slechts een zeer beperkt gebruik van de van derden betrokken prestaties met zich meebrengt. Naar het oordeel van de Rechtbank dient ook onderzocht te worden of de activiteiten het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verband vormen van de overige activiteiten. Zie: Rechtbank 's Gravenhage 18 juli 2008, nr. 06/08051, NTFR 2008/1609. Tegen deze uitspraak is geen hoger beroep aangetekend.

De activiteiten van de centrale thesaurier zijn mijns inziens in beginsel te beschouwen als het verlenen van krediet. De centrale thesaurier leent geld in en uit van de groepsvennootschappen. Ik acht de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB) van toepassing. De centrale thesaurier onderhoudt tevens een relatie met de bank. Heeft de pool een batig saldo, en ontvangt de pool creditrente, dan kan naar mijn mening gesteld worden dat de centrale thesaurier krediet verleent aan de bank. De centrale thesaurier is te beschouwen als de “groepsbank”. Hij verricht verricht in dat kader vrijgestelde diensten (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB).

De activiteiten van de bank zijn vrijgesteld (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 13B lid 1 onderdeel d Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB). De gevolgen voor de heffing van btw zijn als volgt samen te vatten:

Figuur 34. Physical cash pooling: belastbare handelingen voor de heffing van btw



19.4.3.7 Pool met contanten: notional cash pooling

In het geval van “notional cash pooling” komt een (nagenoeg) zuivere pool zonder herverdeling tot stand. In het geval van “notional cash pooling” vindt er geen daadwerkelijke overboeking van de saldi van de bankrekeningen van de diverse groepsvennootschappen naar een centraal master account plaats. De banksaldi van de

groepsvennootschappen zullen feitelijk op de rekeningen van die groepsvennootschappen blijven staan.

In plaats van het fysiek overboeken van banksaldi wordt met de bank overeengekomen, dat de door het concern verschuldigde en te ontvangen rente niet over de bankrekeningen van de verschillende groepsvennootschappen afzonderlijk wordt berekend, maar dat de verschuldigde of te ontvangen rente over het saldo van de rekeningen wordt berekend. De saldi van de afzonderlijke rekeningen worden dus met elkaar verrekend. De rente wordt (her)berekend over het totaal van de gecombineerde debet- en creditsaldi van de bankrekeningen van de groepsvennootschappen. Resulteert dit in een door de bank te vergoeden bedrag aan rente, dan wordt dit bedrag in het algemeen op een centrale bankrekening (master account) gestort.⁹⁹ Het rentevoordeel komt dus in eerste instantie toe aan de centrale thesaurier. Is sprake van een te betalen bedrag aan rente, dan wordt dit van de master account afgeboekt. Anders dan bij physical cash pooling bevat de master account bij notional cash pooling uitsluitend rentebedragen. Notional pooling is niet in alle landen toegestaan.¹⁰⁰

Centrale banken stellen eisen aan de solvabiliteit van banken. Notional cash pooling kan ertoe leiden dat de bank die notional cash pooling aanbiedt, zijn solvabiliteit dient te verhogen. Om dat te voorkomen zal de bank de deelnemende groepsvennootschappen verplichten zich onderling garant voor elkaar te stellen.¹⁰¹

In het geval een bedrag aan rente door de bank is vergoed en naar de master account is overgemaakt, vinden vervolgens doorbetalingen van rentebedragen aan de deelnemende groepsvennootschappen plaats. De hoogte van de doorbetaalde rentebedragen wordt door het concern zelf bepaald. Voor zijn activiteiten ontvangt de thesaurier normaliter een vergoeding. Deze vergoeding bedraagt doorgaans een deel van het behaalde totaalvoordeel. Met de vergoeding die de thesaurier ontvangt wordt bij de hoogte van de intra-groep uitbetalingen van de rentebedragen doorgaans rekening gehouden. Is sprake van te betalen debet rente aan de bank, dan vindt deze betaling plaats vanuit de master account. De master account wordt door de deelnemende groepsvennootschappen aangezuiverd. Bij de hoogte van de aan de master account over te maken bedragen, wordt normaliter rekening gehouden met de marge die de thesaurier ontvangt voor zijn activiteiten. Opgemerkt zij dat dit met zich mee brengt dat, strikt genomen, van een zuivere virtuele pool dus geen sprake is. Er vinden immers tevens fysieke (rente)betalingen plaats. Ten aanzien van de hoofdsommen is echter wel sprake van een *virtuele* pool. Ik acht het dan ook nuttig om notional cash pooling op deze plek te bespreken. Net als bij physical cash pooling,

99. R.J. Botter en R.L.S. Verjans, *Cash pooling*, Ondernemingsrecht, 2005-2, nr. 14, blz. 39.

100. L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, *International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks*, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 187 en 188.

101. L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, *International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks*, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 188 en J.W. Winter, *Concernfinanciering* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 144.

geldt ten aanzien van notional cash pooling dat zich in de praktijk complexe structuren voordoen. Om de kern van de problematiek inzichtelijk te maken acht ik het echter zinvol om uit te gaan van een relatief overzichtelijke basisstructuur. Aldus kan het bovenstaande het best verduidelijkt worden aan de hand van een (gestileerd) voorbeeld. Voor dit voorbeeld wordt waar mogelijk aangesloten bij het in de vorige paragraaf gehanteerde voorbeeld over physical cash pooling. Opgemerkt zij dat ook in het onderhavige voorbeeld de gehanteerde bedragen en rentepercentages gefingeerd zijn en louter ter illustratie dienen.

Binnen een concern met vier werkmaatschappijen houdt ieder van de werkmaatschappijen afzonderlijk een bankrekening aan. De debetrente die de bank hanteert, bedraagt 7%, de creditrente bedraagt 4%. Twee groepsvennootschappen hebben een batig saldo, twee groepsvennootschappen hebben een negatief saldo.

Tabel 11. Voorbeeld notional cash pooling: situatie voor vorming van een pool

	Saldo	Debetrente %	Creditrente %	Te betalen / te ontvangen rente
Groepsvennootschap A	+ 800	7%	4%	+ 32
Groepsvennootschap B	- 600	7%	4%	- 42
Groepsvennootschap C	+ 900	7%	4%	+ 36
Groepsvennootschap D	- 300	7%	4%	- 21
Totaal				+ 5

Het concern als geheel heeft een renteopbrengst van + 5 op jaarbasis. Door een notional cash pool te vormen kan de groep als geheel een grotere renteopbrengst behalen. In het kader van de notional cash pool worden de saldi virtueel geconcentreerd. De bank vergoedt een vooraf overeengekomen rente over dit virtuele totaalsaldo. In dit voorbeeld werkt de bank met een debetrente van 7% en een creditrente van 4%.¹⁰²

102. Opgemerkt zij dat – anders dan in het gestileerde voorbeeld – de bank in voorkomende gevallen een lagere debetrente zal hanteren voor de pool als geheel, dan dat de bank voor de groepsmaatschappijen afzonderlijk zou hanteren.

Tabel 12. Voorbeeld notional cash pooling: situatie na vorming van een pool op groepsniveau

	Saldo	Debetrente %	Creditrente %	Te betalen / te ontvangen rente
Groepsvennootschap A	+ 800	7%	4%	+ 32
Groepsvennootschap B	- 600	7%	4%	- 42
Groepsvennootschap C	+ 900	7%	4%	+ 36
Groepsvennootschap D	- 300	7%	4%	- 21
Per saldo door de bank aan concern betaalde rente				+ 5
Per saldo op basis van virtuele pot door bank te betalen rente	+ 800	7%	4%	+ 32
Door de bank op de master account nog te betalen rente (= voordeel behaald met cash pool)				+ 27

Over de door groepsvennootschappen aangehouden individuele bankrekeningen heeft de bank al op individuele basis rente berekend of vergoed. Door notional cash pooling toe te passen ontstaat op concernniveau een groter bedrag aan te vergoeden rente dan op het niveau van de groepsvennootschappen afzonderlijk. Het totale voordeel bij notional cash pooling is – bij gelijke bedragen – gelijk aan het totale voordeel dat bij physical cash pooling ontstaat.

Het verschil tussen de werkelijk reeds betaalde rente door de bank en de op basis van de virtuele pool te betalen rente wordt door de bank op de master account gestort. Dit bedrag is het voordeel dat met de cash pool is behaald.

Het op groepsniveau behaalde voordeel wordt normaliter aan de groepsvennootschappen doorgeschoven.¹⁰³ Als verdeelsleutel kan bijvoorbeeld de bijdrage aan de winst van het concern worden gehanteerd.¹⁰⁴ Denkbaar is ook dat de verdeling is gekoppeld aan de liquiditeitspositie van de deelnemende groepsvennootschappen. Transfer pricing regels gebieden dat iedere groepsvennootschap een “fair share” ontvangt.¹⁰⁵ Wanneer niet volgens het at-arm’s-length-beginsel wordt gehandeld, zal de fiscus de aangifte vennootschapsbelasting corrigeren. Hij stelt dan rentebedragen en vergoedingen vast, en constateert dan informele kapitaalstortingen c.q. verkapte

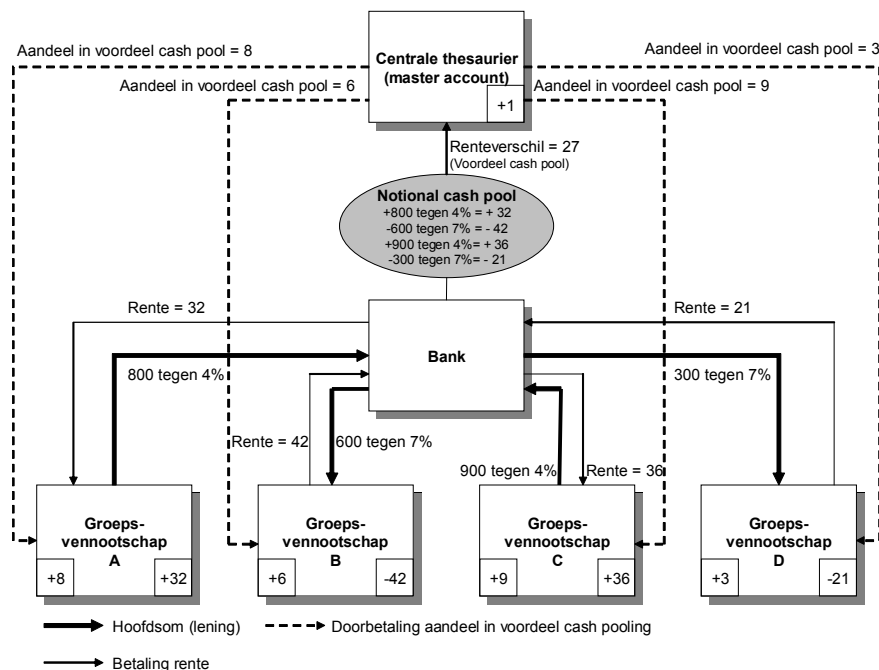
103. R.J. Botter en R.L.S. Verjans, Cash pooling, Ondernemingsrecht, 2005-2, nr. 14, blz. 39.

104. L. van der Wielen, W. van Alphen, J. Bergen and P. Lindow, International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006, blz. 173.

105. Kamerstukken II 2003/2004, 29 210, nr. 25 (NaV), blz. 30. Zie ook: A.J. Bakker, Transfer pricing, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005, blz. 121.

winstuitkeringen. Schematisch ziet het bovenstaande er als volgt uit (het cash pool voordeel is op dezelfde wijze verdeeld als in het voorbeeld van physical cash pooling, en is dus gekoppeld aan de liquiditeitspositie van de groepsvennootschappen):

Figuur 35. Notional cash pooling



De “inbreng” in en de uitname uit een notional cash pool is irrelevant voor de heffing van btw, aangezien deze niet feitelijk plaatsvindt. Er valt geen gebruiksruil waar te nemen ten aanzien van hetgeen is ingebracht, aangezien de betrokken partijen de contanten niet daadwerkelijk aan elkaar ter beschikking stellen. Bij notional cash pooling vinden dus noch ten aanzien van de eigendom van de gepoolde contanten, noch ten aanzien van het gebruik van de gepoolde contanten belastbare handelingen plaats.

Bij notional cash pooling doet zich echter een – van de poolproblematiek losstaande – bijzonderheid voor. De bank betaalt het met de virtuele cash pooling behaalde resultaat aan de centrale thesaurier. De centrale thesaurier laat dit voordeel toekomen aan de deelnemende groepsvennootschappen. Dit roept de vraag op of het (aandeel in het) cash pooling voordeel dat de dochtervennootschappen ontvangen een vergoeding is voor een belastbare handeling áán de centrale thesaurier. Wanneer er immers betalingen plaatsvinden, bestaat het vermoeden dat zij de vergoeding voor een belastbare handeling vormen.¹⁰⁶ Het komt mij echter voor dat het niet eenvoudig is

106. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

om bij deze betalingen een belastbare handeling te vinden. Er vallen eerder handelingen van de centrale thesaurier jegens de participanten waar te nemen. Wellicht kan gesteld worden dat de groepsvennootschappen diensten verrichten bestaande uit het meewerken aan het optimaliseren van de liquiditeitspositie van het concern als geheel (en het in dat kader verschaffen van saldo-informatie) of uit het garant staan voor andere concernonderdelen (bij notional cash pooling zullen de groepsvennootschappen verplicht zijn garant te staan voor elkaar). Veel zal afhangen van de wijze waarop de contracten inzake de notional cash pool zijn vormgegeven. Ik acht het niet op voorhand aannemelijk dat de groepsvennootschappen jegens elkaar of jegens de centrale thesaurier een belastbare dienst verrichten, waarvoor het aandeel in het cash pooling voordeel de vergoeding vormt. Dit zal ook het beste aansluiten bij de beleving van de groepsvennootschappen en de centrale thesaurier. Hoewel in economische zin wellicht gesproken kan worden van prijsaanpassingen door de bank op basis van een collectieve overeenkomst met de bank, meen ik dat het voor de heffing van btw geen uitgemaakte zaak is dat van prijsaanpassingen in de zin van art. 90 Btw-richtlijn (ex art. 11C lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 29 lid 1 Wet OB). In het geval van notional cash pooling is het immers aan de centrale thesaurier het cash pool voordeel via een zelf te bepalen verdeelsleutel over de groepsvennootschappen te verdelen. De bank is niet bekend welke groepsvennootschap, welk voordeel ontvangt.

De uitlenende groepsvennootschappen moeten geacht worden (vrijgesteld) krediet te verlenen aan de bank, tenzij betoogd kan worden dat van een eenvoudige herbelegging sprake is (zie paragraaf 19.4.3.6 over physical cash pooling). Net zoals in het geval van physical cash pooling, zijn de vrijgestelde activiteiten mijns inziens in veel gevallen als bijkomstige financiële handelingen te beschouwen.

De centrale thesaurier verricht naar mijn mening belastbare diensten (jegens de groepsvennootschappen), waarvoor het aandeel in het cash pooling voordeel, de bezwarende titel vormt.¹⁰⁷ Gesteld kan worden dat hij bemiddeling inzake krediet verricht, door als centraal verzamelpunt te dienen van de op groepsniveau behaalde rentevoordelen en door bij de bank een gunstiger groepsrentepercentage te bedingen. Voor het verlenen van en de bemiddeling inzake kredieten geldt een vrijstelling (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn)).¹⁰⁸

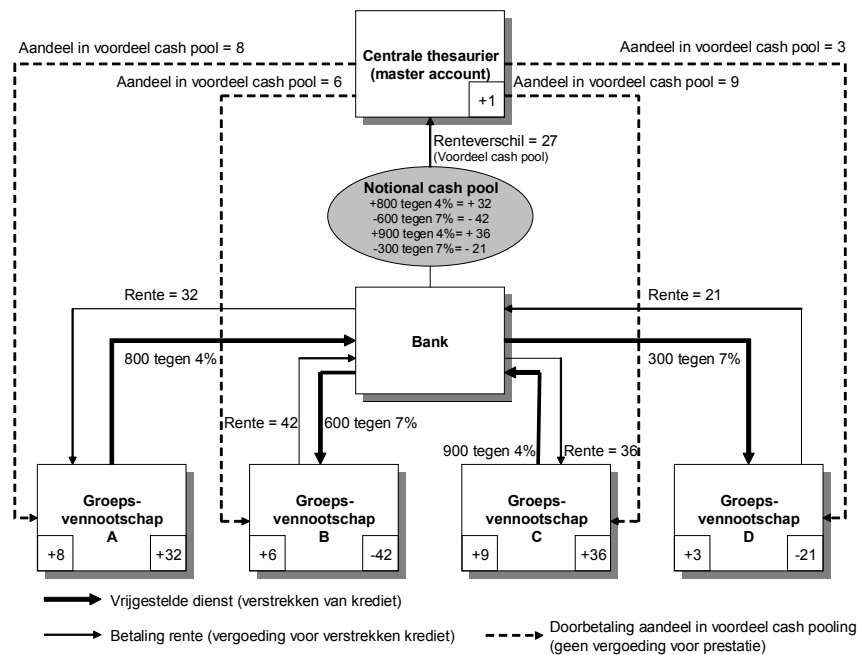
De bank verricht daarmee vrijgestelde diensten (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 13B lid 1 onderdeel d Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB). Deze diensten geven geen recht op aftrek van voorbelasting, tenzij de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd.

107. Net zoals in het geval van physical cash pooling, laat ik in dit voorbeeld de eventualiteit van een afzonderlijk in rekening gebrachte fee buiten beschouwing.

108. Zie bijvoorbeeld: Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/0006, V-N 2003/16.25, r.o. 4.10.

Het bovenstaande laat zich schematisch als volgt samenvatten (ter wille van het behoud van het overzicht zijn de diensten onder bezwarende titel van de centrale thesaurier en van de bank buiten beschouwing gelaten):

Figuur 36. Notional cash pooling: belastbare handelingen voor de heffing van btw



19.4.3.8 Pool met contanten: poolovereenkomst commissarissen

Met enige regelmaat komen poolovereenkomsten voor in de onderlinge verhoudingen tussen directeuren en commissarissen van grote concerns, die tevens commissaris zijn in dochtermaatschappijen.¹⁰⁹ De commissarissen komen dan overeen de inkomsten uit hun commissariaten in een gemeenschappelijke pool te storten om deze op een later moment onderling te verdelen.¹¹⁰ Daarmee wordt bereikt dat ieder van de commissarissen eenzelfde bedrag krijgt, ongeacht wie van welke dochtermaatschappij commissaris is.¹¹¹ Een dergelijke pool kan een fysieke pool zijn (de inkomsten worden dan bijvoorbeeld daadwerkelijk op één bankrekening gestort) of een virtuele pool (de inkomsten worden op papier bijeen gebracht, verdeeld, waarna rechtstreeks bilaterale betalingen plaatsvinden).

109. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

110. H.N.J. Kuyter, Potovereenkomsten TVVS 1959, nr. 6, blz. 143, zie ook: A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

111. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

Met de vorming van een dergelijke pool, met de storting of betaling van bedragen op bankrekeningen vinden geen belastbare handelingen plaats. Ik meen echter dat een (belastingplichtige) commissaris¹¹² die genoeg neemt met een commissariaat dat minder inkomsten genereert dan de commissariaten van andere groepsvennootschappen, geacht moet worden een dienst te verrichten aan de andere commissarissen, wanneer hij uit de gevormde pool meer ontvangt dan hem op basis van het betreffende commissariaat toekomt. Hij gedooft tegen vergoeding dat anderen commissaris zijn in beter renderende vennootschappen. Aangezien ook een nalaten een dienst is, is een dienst onder bezwarende titel te onderkennen. De commissaris die een beter renderend commissariaat heeft gekregen, staat in ruil daarvoor een deel van zijn inkomsten af. Hierin is een betaling te onderkennen en aangezien er een rechtstreeks verband bestaat met de aan hem verleende dienst, is van een bezwarende titel sprake. Wanneer het aantal participanten echter groot is en de betalingen plaatsvinden vanuit de (fysieke) pool, kan het vaststellen van een rechtstreeks verband en dus van een bezwarende titel, op moeilijkheden stuiten (zie paragraaf 19.4.3.4).

19.4.3.9 *Bedrijfsmiddelenpool*

De bedrijfsmiddelenpool op basis waarvan het gebruik van bedrijfsmiddelen wordt gedeeld komt regelmatig voor. In de landbouw is het bijvoorbeeld niet ongebruikelijk dat een kleine groep van agrariërs een beperkt aantal landbouwwerktuigen gezamenlijk gebruikt.¹¹³ Een dergelijke pool kan fysiek zijn (de landbouwwerktuigen worden bijvoorbeeld op een centrale plaats gestald en ook daar onderhouden), doch noodzakelijk is dit niet. Fysieke bedrijfsmiddelenpools in de landbouw hebben niet zelden de rechtsvorm van een coöperatie.¹¹⁴ Alsdan betreft het een benoemde pool die niet door een contract, maar door een statuut wordt geregeerd. De coöperatie is een niet-contractuele samenwerkingsvorm die derhalve buiten het bereik van dit onderzoek ligt.

In de praktijk komen de aan de hiervoor genoemde bedrijfsmiddelenpools verwante “kostenvennootschappen” (“kostenmaatschappen”) voor. Een (zuivere) kostenvennootschap heeft ten doel kosten die de vennoten moeten maken, gezamenlijk te dra-

112. De vervulling van commissariaten die niet plaatsvindt binnen het kader van een reeds uit andere hoofde bestaand ondernemerschap kan onderworpen zijn aan de heffing van btw. Dit is volgens de staatssecretaris van Financiën het geval, indien het voor de uitoefening van de werkzaamheden vereiste vakmanschap aanwezig is en de werkzaamheden een duurzaam karakter dragen. Daarvan is in de regel sprake indien vijf of meer commissariaten worden vervuld. Zie: Besluit van 5 oktober 2006, nr. CPP2006/2138M, V-N 2006/53.20.

113. Zie: G. Heida en G. van Muiden, *Samenwerkingsvormen in landbouw en middenstand*, Kluwer, Deventer, 1968 en Nota van de minister van Landbouw Natuur en Voedselkwaliteit over de toekomst van het totale agrocluster: *Kiezen voor landbouw - Een visie op de toekomst van de Nederlandse agrarische sector*, ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, 2005, blz. 94.

114. Zie bijvoorbeeld: *Werktuigencoöperatie De Kempen U.A.*, *Werktuigen Coöperatie Leudal e.o. U.A.*, *Werktuigencoöperatie Koekange W.A.* en *Werktuigencoöperatie Ruinerwold W.A.*

gen en onderling te verdelen om zo tot kostenbesparingen te komen. Kostenvennootschappen bespreek ik in deel IV, hoofdstuk 24.

De kostenvennootschap laat zich niet altijd eenvoudig onderscheiden van de pot- of poolovereenkomst. Algemeen wordt aangenomen dat het verschil tussen beide typen overeenkomsten is dat voor het bestaan van een vennootschapsovereenkomst vereist is dat *met* de inbreng het vermogensrechtelijke voordeel worden behaald.¹¹⁵ Er zullen daadwerkelijk in onderlinge samenwerking en voor gemeenschappelijke rekening en risico activiteiten moeten worden verricht, wil van een vennootschaps-overeenkomst sprake zijn.¹¹⁶ Dit is niet het geval indien partijen zich beperken tot het (ter latere herverdeling) bijeenbrengen van hun individueel gemaakte kosten en / of verliezen. Een als (kosten)vennootschap aangeduid samenwerkingsverband dat niet meer inhoudt dan een pooling van kosten, is mijns inziens niet als vennootschap te merken.

Met Mohr betwijfel ik of een bedrijfsmiddelenpool die enkel het wederzijds gebruik van het bijeengebrachte regelt, als vennootschap is aan te merken. De uit de eis van samenwerking af te leiden voorwaarde voor het bestaan van een vennootschap dat er een streven moet zijn naar een gezamenlijk doel, is bij dergelijke kostenvennootschappen beperkt tot het realiseren van individuele kostenbesparingen. Zoals Mohr terecht aangeeft, is bij dergelijke overeenkomsten de parallel met pot- en poolovereenkomsten evidentier. Dit is bijvoorbeeld het geval in het aangehaalde voorbeeld, waarin twee landbouwers (het gebruik van) hun landbouwwerktuigen in een als (kosten)vennootschap aangeduid samenwerkingsverband inbrengen, om vervolgens afwisselend gebruik te kunnen maken van deze werktuigen ten behoeve van hun individuele bedrijfsvoeringen. In feite vindt er aldus een gebruiksruil met gesloten beurzen plaats van de werktuigen. Partijen staan dan dus eigenlijk niet *naast* elkaar, maar *tegenover* elkaar. Juist dan is er van een vennootschap geen sprake. In de praktijk worden dergelijke samenwerkingsverbanden nochtans veelal aangemerkt als vennootschap.¹¹⁷ Het belang om deze samenwerkingsverbanden ook precies te duiden is civielrechtelijk niet bijzonder groot, aangezien zij zo dicht tegen de vennootschapsovereenkomsten aan liggen, dat analoge toepassing van de regels voor vennootschappen voor de hand ligt. Voor de heffing van btw moeten de handelingen, die de participanten in het kader van een bedrijfsmiddelenpool verrichten, mijns inziens als handelingen over en weer worden gezien. De handelingen van de één vormen daarbij de vergoeding voor de handelingen van de ander, en andersom. De handelings-

115. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34 en A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

116. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 51.

117. Een kostenvennootschap handelt uitsluitend jegens de vennoten. Van een "openbare" vennootschap kan slechts sprake zijn, indien de vennootschap op een voor derden duidelijk kenbare wijze naar buiten toe optreedt (art. 7:801 wetsvoorstel personenvennootschappen). Een vennootschap die uitsluitend jegens haar vennoten optreedt, is geen openbare vennootschap (OV, OVR, CV of CVR). De vennootschap is dan een stille vennootschap.

gen zijn aan de heffing van btw onderworpen en geven recht op aftrek van voorbelasting, indien het belaste prestaties betreft (zie paragraaf 19.4.3.2).

19.4.4 *Handelingen van de participanten jegens derden*

Een poolovereenkomst is een overeenkomst die de verhouding tussen de participanten regelt. De overeenkomst regelt niet de rechtsbetrekking tussen de participanten en derden / afnemers. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 19.2.5.3, is inherent aan de definitie van het begrip “poolovereenkomst” zoals ik dat in dit onderzoek hanteer, dat de participanten met hetgeen bijeen is gebracht niet gezamenlijk, maar individueel handelen. Deze handelingen die ieder van de participanten met het bijeengebracht verricht, zijn handelingen van zijn onderneming. Op het niveau van de participanten moet dus worden gezien of de handelingen jegens derden aan de heffing van btw zijn onderworpen. Dit zal het geval zijn indien de participant die de handeling verricht een belastingplichtige is, die in die hoedanigheid een levering van een goed of dienst onder bezwarende titel verricht. Uitgaande van een belaste prestatie, zal ter zake daarvan recht op aftrek van voorbelasting bestaan.

19.5 **Conclusie**

Onder de noemer pot- en poolovereenkomsten komt een breed spectrum aan samenwerkingsovereenkomsten voor. Dit bemoeilijkt een onderzoek naar de generieke btw-gevolgen die moeten worden verbonden aan handelingen die uit pot-of poolovereenkomsten voortvloeien. Het begrip “pot- en poolovereenkomst” is in dit onderzoek daarom nader afgebakend. Omdat het wezen van een potovereenkomst niet verschilt van dat van een poolovereenkomst, heb ik de pot- en poolovereenkomsten eenvoudigweg als “poolovereenkomsten” aangeduid. Die aanduiding omvat in ieder geval overeenkomsten die zien op het bijeenbrengen van geld en die overeenkomsten die zien op het bijeenbrengen van andere vermogensbestanddelen.

De centrale vraag die zich bij poolovereenkomsten voordoet is, of het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen in een pool, dan wel het toelaten van het gebruik van het ingebrachte door de andere participanten, het verrichten van prestaties onder bezwarende titel inhoudt. Ik heb deze vraag bevestigend beantwoord. Een poolovereenkomst tussen slechts twee participanten is niet wezenlijk anders dan een barterovereenkomst (ruilovereenkomst). Deze vaststelling brengt met zich mee dat er geen rechtvaardiging gevonden kan worden om een poolovereenkomst fiscaal anders te behandelen dan een barterovereenkomst. De Btw-richtlijn biedt ook geen ruimte voor een andere fiscale behandeling. Het is in overeenstemming met de fiscale neutraliteit te noemen indien poolovereenkomsten tussen twee participanten hetzelfde worden behandeld als barterovereenkomsten tussen twee contractanten. Het algemene karakter van de btw gebiedt dat heffing van btw plaatsvindt, ook in die gevallen waarin de vergoeding niet in geld, maar in natura luidt. De complicatie dat de maatstaf van heffing niet goed vast te stellen is, doet daar niet aan af.

Wanneer niet slechts twee, maar drie of meer participanten betrokken zijn bij de overeenkomst, vinden, net als in het geval slechts twee participanten betrokken zijn, tussen alle partijen handelingen over en weer plaats. De handelingen vinden in beginsel nog steeds onder bezwarende titel plaats, zij het dat met iedere extra participant die toetreedt, evenzoveel extra rechtsbetrekkingen waarneembaar zijn als dat er participanten bij de poolovereenkomst zijn betrokken. Er treedt een multiplier effect op, waardoor op enig moment nauwelijks meer een identificeerbaar voordeel voor een identificeerbare gebruiker is te bepalen. Bovendien is dan nog nauwelijks na te gaan welk voordeel de betreffende participant van welke andere participant ontvangt. Het rechtstreekse verband is dan moeilijk, en wellicht zelfs in het geheel niet meer vast te stellen, zodat de conclusie dan mogelijk moet luiden dat er dan geen heffing van btw optreedt. Gesteld zou kunnen worden dat het in die gevallen bovendien niet meer doelmatig is om tot heffing van btw over te gaan. Het is niet uit te sluiten dat het doelmatigheidsbeginsel dan zwaarder moet wegen dan het beginsel dat soortgelijke handelingen een gelijke belastingdruk ondervinden (een element van het neutraliteitsbeginsel).

Noch uit de nationale en Europese regelgeving, noch uit de nationale en Europese jurisprudentie valt op te maken in hoeverre het nationale positieve recht in overeenstemming is met het Europese recht voor wat betreft de heffing van btw met betrekking tot handelingen in het kader van pot- en poolovereenkomsten. De nationale doctrine duidt erop, dat pot- en poolovereenkomsten voor de heffing van btw “irrelevant” zijn. Dat uitgangspunt acht ik vanuit een Europeesrechtelijk perspectief echter niet zonder meer juist. Handelingen die voortvloeien uit pot- en poolovereenkomsten kunnen heel wel aanleiding geven tot heffing van btw.

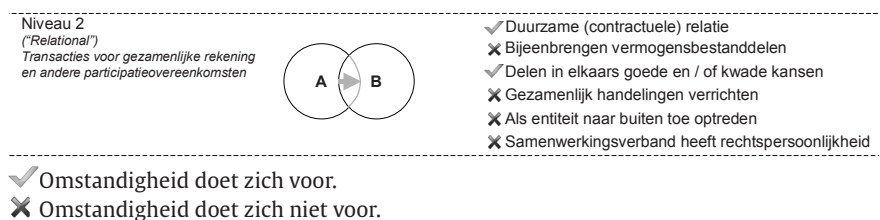
HOOFDSTUK 20

Transacties voor gemeenschappelijke rekening en andere participatieovereenkomsten

20.1 Inleiding

De in het vorige hoofdstuk besproken pot- en poolovereenkomsten kenmerken zich doordat partijen individueel behaalde vermogensbestanddelen bijeen brengen, zonder dat zij daarmee gezamenlijk handelingen verrichten. Met uitzondering van de (onzuivere) kosten- of verliesverrekeningspools, delen partijen bij een pot- of poolovereenkomst niet in elkaars goede en kwade kansen. Thans zijn de samenwerkingsvormen aan de orde, waarbij partijen geen vermogensbestanddelen bijeenbrengen, maar zij wel delen in elkaars goede en kwade kansen. Het betreft de zogenoemde “transacties voor gemeenschappelijke rekening” en andere participatieovereenkomsten. Dit zijn samenwerkingsverbanden van het tweede niveau (zie deel II, hoofdstuk 8). Schematisch is het bovenstaande als volgt weer te geven:

Figuur 37. Transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten



Een participatieovereenkomst is een overeenkomst, waarbij een partij op de een of andere wijze deelgerechtigd is in de winst die een andere partij maakt.¹ Een over-

1. H.D.M. Knol, Maatschap of andere overeenkomst, WPNR 1951/4175, blz. 39 omschrijft de participatieovereenkomsten als: “overeenkomsten, waarbij één der partijen in de winst, gemaakt door de andere partij, op de een of andere wijze deelgerechtigd is”. Zie voor een gelijkkluidende definitie: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 30. Zie ook: conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73, punt 3.3.1.4. Zie ook: Kamerstukken II, 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9. Mohr hanteert een vergelijkbare definitie: “Een participatiecontract is een →

eenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening voorziet erin, dat een partij deelt in het risico en de winst van de transactie die een andere partij (de penvoerder) verricht. In zoverre is een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening, een bijzondere participatieovereenkomst.²

Transacties voor gemeenschappelijke rekening kwamen voor in de vastgoedsector.³ Met name indien het risicovolle transacties betrof, werd het wel wenselijk geacht om de transactie voor gezamenlijke rekening en risico plaats te laten vinden. Om praktische redenen werd er bij de verkoop van onroerend goed dan voor gekozen dat één van de partijen (de penvoerder) de transactie op eigen naam uitvoerde. De overige participant(en) bleef (bleven) aldus buiten beeld. De penvoerder verrekende vervolgens het resultaat uit de transactie met de overige participanten. Normaliter had de samenwerking geen duurzaam karakter, maar ontstond de samenwerking op ad hoc basis.⁴ Thans komt de figuur van transacties voor gemeenschappelijke rekening niet of nauwelijks meer voor in de vastgoedsector. Deze samenwerkingsvorm draagt aspecten van (ad hoc) personenvennootschappen (met name commanditaire vennootschappen) in zich. Tegenwoordig wordt in de praktijk dan ook veelal gebruik gemaakt van een bv of een personenvennootschap om onroerend goed voor gezamenlijke rekening te verhandelen. Er bestaan evenwel belangrijke verschillen tussen de figuur van de transacties voor gemeenschappelijke rekening en die van de bv / personenvennootschap (zie paragraaf 20.2.4).

De Hoge Raad heeft in 1991 geoordeeld dat het participeren in een voor gemeenschappelijke rekening gesloten transactie niet een belastbare dienst vormt.⁵ Er is geen jurisprudentie voorhanden over het antwoord op de vraag of het participeren in het kader van een *participatieovereenkomst* een belastbare dienst vormt. Omdat in het geval van een participatieovereenkomst de participant doorgaans iets ter beschikking stelt aan de penvoerder, zal dit vermoedelijk eerder het geval zijn. Vanwege het bijzondere karakter van transacties voor gemeenschappelijke rekening en vanwege de omstandigheid dat daarover btw-jurisprudentie bestaat, stel ik dit type overeenkomsten in dit hoofdstuk voorop, ook al komt de figuur in de onroerend

→ overeenkomst krachtens welke de ene partij op enige wijze deelt in inkomsten van de andere partij". A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

2. Het begrip participatieovereenkomsten is ruimer dan het begrip "transacties voor gemeenschappelijke rekening". Het omvat bijvoorbeeld overeenkomsten waarbij een werknemer een aandeel in de winst krijgt voor zijn werkzaamheden en overeenkomsten waarbij een geldschiet (croupeur) een geldbedrag ter beschikking stelt aan een penvoerder, in ruil voor een aandeel in de winst die met een bepaalde transactie wordt behaald.

3. B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 797. Zie ook: HR 20 december 1989, nr. 25 469, BNB 1990/102 en L.F. Ploeger, noot onder HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

4. B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 797. Zie ook: HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

5. HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

goed praktijk niet of nauwelijks meer voor. Hetgeen voor de heffing van btw echter geldt voor transacties voor gezamenlijke rekening, geldt a fortiori voor participatieovereenkomsten. Waar zich bijzonderheden voordoen, geef ik dit expliciet aan.

Met het begrip “transacties voor gemeenschappelijke rekening” wordt zowel bedoeld de overeenkomst die ertoe strekt dat partijen één of meer transacties voor gemeenschappelijke rekening verrichten, alsook de uit de overeenkomst voortvloeiende transacties zelf. In het navolgende wordt met “transacties voor gemeenschappelijke rekening” bedoeld op de overeenkomst. Worden de uit de overeenkomst voortvloeiende transacties bedoeld, dan wordt dit nadrukkelijk aangegeven.

20.2 Algemene juridische aspecten

20.2.1 “Handelingen voor gemeene rekening”

Tot 1 januari 1935 was in het Wetboek van Koophandel in twee artikelen de zogenoemde figuur van “handelingen voor gemeene rekening” geregeld.⁶

“Art. 57 WvK

Behalve de drie soorten van vennootschap hierboven gemeld, erkent de wet ook handelingen voor gemeene rekening.

Art. 58 WvK

Deze handelingen zijn betrekkelijk tot eene of meer bijzondere of bepaalde handelsondernemingen; zij hebben plaats omtrent zulke voorwerpen en onder zoodanige voorwaarden, als tusschen de deelgenooten is overeengekomen. Zij vereischen geene schriftelijke akte, en zijn niet onderworpen aan de verdere formaliteiten en bepalingen ten aanzien van vennootschap voorgeschreven. Zij geven aan derden geene regtsvordering, dan tegen dengenen der deelgenooten met wien die derden gehandeld hebben”.

Een handeling voor gemeene rekening werd in de literatuur, bij gebrek aan een wettelijke definitie omschreven als “een deelneming van een of meer personen aan een enkele handeling of onderneming van een ander, tegen zeker aandeel in winst of verlies”.⁷ Op deze definitie zou ook de thans in de btw erkende figuur van transacties

6. Art. 57 en art. 58 Wetboek van Koophandel.

7. Een vergelijkbare definitie hanteerde Vorstman: “Een associatie een handeling voor gemeene rekening ten onderwerp hebbende, is de vereeniging van twee of meer personen zich ten doel stellende één of meer gelijktijdig vooruit bepaalde handelingen te verrichten”. M.L.A. Vorstman, *Handelingen voor gemeene rekening* (diss.), Jacs. Hazenberg, Corns. Zoon, Leiden, 1860, blz. 15. Minder gelukkig acht ik de definitie van M. Polak. Hij meent dat van handelingen voor gemeene rekening sprake is wanneer twee of meer personen zich bij overeenkomst verbinden om iets in gemeenschap te brengen ten einde winst te behalen en die te verdelen. Het komt mij voor dat uit de vrijheid die de wetgever in art. 58 WvK bood (“zij hebben plaats omtrent zulke voorwerpen en onder zoodanige voorwaarden, als tusschen de deelgenooten is overeengekomen” zulk een inbrengverplichting niet kon worden afgeleid. M. Polak, *Handboek voor het Nederlandsche* →

voor gezamenlijke rekening hebben gepast.⁸ Mogelijk is de figuur die in de btw als “transacties voor gezamenlijke rekening” wordt geduid, geënt op de figuur van de “handelingen voor gemeene rekening”. In ieder geval bestaan er opmerkelijke overeenkomsten tussen beide. Art. 57 en 58 WvK hadden echter een ruimere strekking dan de transacties voor gemeenschappelijke rekening die in de btw worden erkend. Met name de omstandigheid dat partijen volgens art. 58 WvK volledig vrij waren in de inrichting van hun samenwerkingsverband (en bijvoorbeeld een inbreng van de participanten overeen konden komen), maakt het dat transacties voor gemeenschappelijke rekening een beperktere strekking hebben dan de handelingen voor gemeene rekening destijds hadden.

De rechtsfiguur van “handelingen voor gemeene rekening” is altijd al moeilijk in het rechtstelsel in te passen geweest. Mede vanwege de vrijheid die art. 58 WvK aan de contractanten bood, was met name het onderscheid tussen de overeenkomsten van vennootschap en overeenkomsten ter zake van handelingen voor gemeene rekening niet altijd eenvoudig te maken.⁹ Het verschil tussen overeenkomsten tot het verrichten van handelingen voor gemeene rekening en vennootschapsovereenkomsten werd wel verondersteld te zijn dat een overeenkomst van vennootschap zou zien op de uitoefening van een beroep of bedrijf en een handeling voor gemeene rekening zou zien op de verrichting van één specifieke handeling. Ook werd wel verdedigd dat het verschil tussen beide zou zijn dat een handeling voor gemeene rekening, anders dan een vennootschap door de te verrichten handeling beperkt zou zijn in de tijd. Een overeenkomst tot het verrichten van een handeling voor gemeene rekening die zou voortbestaan na voltooiing van de handeling, zou de gevolgen van een vennootschapsovereenkomst krijgen.¹⁰ Handelingen voor gemeene rekening zouden voorts een minder vergaande vorm van samenwerking behelzen omdat, anders dan het geval was bij een vennootschap, ieder voor zijn handeling aansprakelijk was en de samenwerking niet (officieel) voor derden kenbaar zou zijn.¹¹

→ handels- en faillissementsrecht, J.B. Wolters' Uitgevers-Maatschappij N.V., Groningen-Batavia, 1935, blz. 432. Zie ook: J.N. Bremmer, *Handelingen voor gemeene rekening* (diss.), Libertas, Rotterdam, 1916, blz. 39: “de handeling voor gemeene rekening heeft, in tegenstelling met de andere vennootschappen van koophandel, geen eigen vermogen, afgescheiden van dat der deelgenoten”.

8. Kennelijk konden onder omstandigheden ook zogenoemde “partageovereenkomsten” (zie hoofdstuk 22) onder het begrip “handelingen voor gemeene rekening” vallen. Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Utrecht 16 oktober 1861, W. 2385 bepaalde: “De overeenkomst, tusschen een timmerman en aannemer en een meesterselaar aangegeaan tot het gemeenschappelijk uitvoeren van een aangenomen werk, is te beschouwen als eene handeling voor gemeene rekening”.

9. Vgl. J.N. Bremmer, *Handelingen voor gemeene rekening* (diss.), Libertas, Rotterdam, 1916, blz. 30.

10. M.L.A. Vorstman, *Handelingen voor gemeene rekening* (diss.), Jacs. Hazenberg, Corns. Zoon, Leiden, 1860, blz. 19. Anders: R.C.G.M. de Bieberstein Rogalla Zawadzky, *Handelingen voor gemeene rekening art. 57 en 58 WvK* (diss.), P. Sommerwil, Leiden 1886, blz. 40.

11. R.C.G.M. de Bieberstein Rogalla Zawadzky, *Handelingen voor gemeene rekening art. 57 en 58 WvK* (diss.), P. Sommerwil, Leiden 1886, blz. 40 en J.N. Bremmer, *Handelingen voor gemeene rekening* (diss.), Libertas, Rotterdam, 1916, blz. 37.

Zowel in de literatuur¹² als in de jurisprudentie werd na verloop van tijd de gedachte sterker dat aan handelingen voor gemeene rekening geen afzonderlijke plaats toekwam naast de vennootschappen van koophandel die de wet erkende. Met name in de jurisprudentie werden handelingen voor gemeene rekening als vennootschap geïd. ¹³ Bij wet van 2 juli 1934, *Stb.* 1934, 347 werden art. 57 en 58 WvK geschrapt. In de Memorie van Toelichting werd als toelichting gegeven dat de handeling voor gemeene rekening een maatschap was en dat wat art. 57 en 58 WvK bepaalden, reeds opgesloten lag in hetgeen was geregeld met betrekking tot de maatschap. De figuur van de stille maatschap (zie hoofdstuk 24) lijkt een belangrijk deel van de plaats van handelingen voor gemeene rekening ingenomen te hebben.¹⁴

Overeenkomsten die voldaan zouden hebben aan de artikelen 57 en 58 WvK, zullen thans in beginsel als personenvennootschap zijn aan te merken. Wanneer echter aan de essentiële voorwaarden van een personenvennootschap niet is voldaan, moet op basis van de regels die gelden voor gemengde contracten, bepaald worden of de overeenkomst zich leent voor de exclusieve toepassing van het regime voor een vennootschapsovereenkomst dan wel voor dat van een benoemde overeenkomst waarmee de gelijkenissen bestaan.¹⁵ Wanneer geen van deze oplossingen geschikt is, moet gekozen worden voor een sui generis benadering. De regels voor personenvennootschappen worden dan zoveel mogelijk analoog toegepast.¹⁶ Voor de heffing van btw komt vanwege het arrest van de Hoge Raad van 22 mei 1991 een bijzondere plaats toe aan overeenkomsten die onder de werking van art. 57 en 58 WvK zouden hebben gevallen, voor zover zij zien op het voor gemeenschappelijke rekening verrichten van transacties.¹⁷

12. J.N. Bremmer, *Handelingen voor gemeene rekening* (diss.), Libertas, Rotterdam, 1916, blz. 37 en P.H. Smits, *Een kritische beschouwing der handeling voor gemeene rekening : bijdrage tot de studie der stille of zoogenaamde "burgerlijke" maatschap* (diss.), Martinus Nijhoff, Den Haag, 1924, blz. 198-199.
13. Rechtbank Haarlem 15 mei 1888, W. 6671: "Bij handeling voor gemeene rekening bestaat er een maatschap". Hof Amsterdam 13 juni 1919, NJ 1919, blz. 999: "De wettelijke bepalingen betreffende maat- of vennootschap van het Burgerlijk wetboek zijn van toepassing op de handelingen voor gemeene rekening". Rechtbank 's-Gravenhage 16 mei 1922, W. 11030, NJ 1922, blz. 1271: "Op handelingen voor gemeene rekening zijn toepasselijk de bepalingen omtrent maatschap". Hof 's-Gravenhage 4 juni 1928, NJ 1929, blz. 1310 (Pools-Hollandsch Syndicaat): "Ook de handeling voor gemeene rekening is een vennootschap en de bepalingen van art. 1679 e.v. B.W. zijn toepasselijk, waaronder art. 1682." Zie ook: H.F.A. Völlmar, *Léon's Rechtspraak*, deel II, aflevering 4, *Wetboek van Koophandel, Rechtspraak, literatuur en korte aantekeningen*, Uitg.-Mij Gebr. Belinfante N.V., Den Haag, 1936, blz. 648-656.
14. Vgl. R.C.G.M. de Bieberstein Rogalla Zawadzky, *Handelingen voor gemeene rekening art. 57 en 58 WvK* (diss.), P. Sommerwil, Leiden, 1886, blz. 40 en 41.
15. A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 62.
16. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 4.
17. HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

20.2.2 Participatiecontracten

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 20.1, is een participatiecontract een overeenkomst die ertoe strekt dat de ene partij op de een of andere wijze deelt in de inkomsten / winsten van de andere partij.¹⁸ Niet zelden heeft een participatieovereenkomst de strekking dat de ene partij (de “croupier”) geld ter beschikking stelt aan de andere partij (de “penvoerder”) met als tegenprestatie een aandeel in de winst.

Ook overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening bergen het element in zich dat de ene partij deelt in inkomsten van een handeling van een andere partij. In het geval van een transactie voor gemeenschappelijke rekening wordt er echter geen geld ter beschikking gesteld aan de penvoerder.

Net als bij een pot- en poolovereenkomst streven partijen bij participatieovereenkomsten ieder voor zich naar een individueel doel, ook al moet de penvoerder een deel van zijn winst aan de croupier afstaan.¹⁹ De samenwerking tussen partijen is derhalve dus ook bij deze overeenkomsten beperkt tot samenwerking op het niveau van opbrengsten (winsten).

De figuur van de ondermaatschap wordt wel verondersteld onder de noemer van de participatieovereenkomst te vallen. Art. 7A:1678 BW (dat geldt totdat het wetsvoorstel vaststelling van titel 7.13 BW is aangenomen en in werking is getreden) staat toe dat een vennoot met een derde (ondervennoot, sous-associé of croupier genoemd) een overeenkomst sluit waarbij deze derde wordt aangenomen als deelgenoot in het aandeel, dat de vennoot in de maatschap (vennootschap) heeft.²⁰ Een dergelijke overeenkomst wordt aangeduid als “ondermaatschap”. De ondermaatschap geldt slechts tussen maat en ondermaat en heeft geen invloed op de verhoudingen tussen de vennoten van de werkelijke maatschap (vennootschap). Het heeft uitsluitend werking tussen de vennoot en de betrokken derde. De vennoten in de hoofdmaatschap hoeven geen acht te slaan op de overeenkomst van ondermaatschap die de croupier met de vennoot heeft gesloten. Doorgaans zal een ondermaatschap op zichzelf niet als een overeenkomst van vennootschap zijn aan te merken. In wezen betreft het een participatieovereenkomst tussen de croupier en de “vennoot”.²¹

18. In het kader van de “participatie” van participatiemaatschappijen in dochtervennootschappen plegen gewoonlijk ook overeenkomsten te worden gesloten die als “participatiecontract” worden aangeduid. Deze contracten zijn evenwel van een andere aard dan de hier aan de orde zijnde participatiecontracten.

19. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 30. Zie ook: conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73, punt 3.3.1.4.

20. Vgl. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties* (losbl.), Kluwer, Deventer, onderdeel 1, hoofdstuk 2, paragraaf 16, nr. 1 (Ondermaatschap).

21. A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

20.2.3 *Kansovereenkomsten*

Transacties voor gemeenschappelijke rekening kennen geen specifieke bijzondere regeling in het burgerlijk recht (meer²²). Transacties voor gemeenschappelijke rekening zijn mijns inziens aan te merken als onbenoemde “kansovereenkomsten”.²³ Kansovereenkomsten zijn overeenkomsten die de partijen aangaan met het oog op een onzekere gebeurtenis, waarvan zij het ontstaan dan wel de inhoud van een of meerdere verbintenissen uit de overeenkomst afhankelijk maken.²⁴ Kansovereenkomsten waren geregeld in art. 7A:1811 – 1901 BW (vervallen per 1 januari 2006). Het BW kent thans nog slechts enkele benoemde kansovereenkomsten: de verzekeringsovereenkomst, de overeenkomst van lijfrente, de overeenkomst van spel en die van weddenschap.²⁵ De onbenoemde kansovereenkomst kent geen bijzondere regeling. Onbenoemde kansovereenkomsten zijn dan ook geen bijzondere overeenkomsten. Het zijn normale wederkerige overeenkomsten.

Opgemerkt zij dat overeenkomsten, strekkende tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening, slechts de betrekking tussen de samenwerkende partijen regelt. Het regelt niet de verhouding tussen de samenwerkende partijen en derden. Laatstgenoemde verhouding wordt normaliter bestreken door overeenkomsten die de penvoerder met derden aangaat.

20.2.4 *Afbakening ten opzichte van overeenkomsten van vennootschap*

Hoewel de overeenkomst van vennootschap pas in hoofdstuk 24 aan de orde komt, acht ik het noodzakelijk reeds op deze plaats aan te geven dat overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening ondanks de gelijkenissen op onderdelen, verschillen van overeenkomsten van vennootschap.

Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening hebben wat weg van commanditaire vennootschappen die worden aangegaan met het oog op het tot stand brengen van één project. In beide gevallen zijn er transacties die mede voor rekening van een ander worden verricht. Het belangrijkste verschil met de (commanditaire) vennootschap is erin gelegen dat voor een overeenkomst van vennootschap vereist is, dat alle partijen (de vennoten) iets inbrengen. In het geval van transacties voor gemeenschappelijke rekening verrichten de andere participanten geen inbreng van geld, goederen het genot van goederen of arbeid. Er

22. Zie: paragraaf 20.2.1.

23. In dezelfde zin: B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 799.

24. Asser/Van Schaick 5-IV (thans 7-VIII), 2004, nr. 288.

25. Uit de MvT blijkt dat er geen behoefte meer was om de onbenoemde kansovereenkomsten nog in de wet op te nemen. “Het enige artikel van de eerste afdeling geeft een omschrijving van de kansovereenkomst die verder gemist kan worden, nu daaraan ook geen rechtsgevolgen worden verbonden”. Kamerstukken II 2004/05, 30 137, nr. 3 (MvT), blz. 4.

kan dus geen sprake zijn van een overeenkomst van vennootschap.²⁶ Daarnaast is er mijns inziens – net als bij participatieovereenkomsten – een verschil ten aanzien van de interne besluitvorming. De overige participanten zullen niet deelnemen aan de interne besluitvorming.²⁷ Bij een personenvennootschap zal een vennoot in beginsel juist wél deelnemen aan de interne besluitvorming. Voorts is er bij transacties voor gemeenschappelijke rekening, net zoals bij (andere) participatieovereenkomsten, geen sprake van een door samenwerking tussen vennoten te bereiken gemeenschappelijk doel. De partijen bij de overeenkomst streven ieder een zelfstandig doel na, zij het dat één van de partijen een deel van de winst aan de ander moet afstaan.²⁸ Een overeenkomst inzake transacties voor gemeenschappelijke rekening moet dus van de overeenkomst van vennootschap worden onderscheiden, zeker wanneer bedacht wordt dat een overeenkomst inzake transacties voor gemeenschappelijke rekening tevens als participatieovereenkomst is te duiden.²⁹

20.2.5 *Afbakening ten opzichte van partageovereenkomsten*

Een partageovereenkomst is een overeenkomst waarbij (minimaal) twee belastingplichtigen afspreken voor gemeenschappelijke rekening en risico te handelen en de vruchten van de voor gemeenschappelijke rekening en risico verrichte prestaties te verdelen (zie hoofdstuk 22).³⁰

De vraag naar de afbakening tussen overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en partageovereenkomsten is aan de orde gesteld in de zaak, die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 22 mei 1991.³¹ Noch het Gerechtshof, noch de Hoge Raad heeft in deze zaak echter aangegeven hoe het onderscheid moet worden gemaakt.

26. In het geval van participatieovereenkomsten stelt de achterman (croupier) bestanddelen ter beschikking aan de penvoerder. Hierin is eventueel een inbreng te onderkennen, zij het dat hetgeen de croupier ter beschikking stelt normaliter niet in gemeenschap wordt gebracht. De participatieovereenkomsten moeten daarom op andere criteria nader van de overeenkomsten van vennootschap worden onderscheiden. Zie onder meer: Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9.

27. HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73.

28. Vgl. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9.

29. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 69: “De in het wetsvoorstel gegeven omschrijvingen van de commanditaire vennootschap en van de commanditaire vennoot dienen er mede toe deze vennootschap duidelijker af te grenzen van geldleningen en participatiecontracten”.

30. De definitie die Nusmeier en Zijlstra geven van partageovereenkomsten komt elders in de literatuur niet voor. Zij definiëren de partageovereenkomst als de overeenkomst waarbij “een persoon zich verbindt tot het “meedelen” in het risico van een transactie, waarbij hij zowel de “upside” (winst) als de “downside” (verlies) deels voor zijn rekening neemt”. Deze definitie sluit eerder aan bij “transacties voor gemeenschappelijke rekening” dan bij “partage”. Nusmeier en Zijlstra verwijzen overigens voor de btw-gevolgen die verbonden zijn aan wat zij “partage” noemen, ook naar HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241 dat juist ging om “transacties voor gemeenschappelijke rekening”. M. Nusmeier en P.F. Zijlstra, Bemiddeling bij vastgoed, BTW-bulletin 2002, nr. 6, blz. 5.

31. HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

Uitgaande van de klassieke opvatting van het partageleerstuk, namelijk dat twee partijen één onsplitsbare prestatie verrichten aan een derde (de afnemer van de prestatie), terwijl voor die derde duidelijk is dat hij met twee presteerders te maken heeft, is een onderscheid met transacties voor gemeenschappelijke rekening niet moeilijk te maken. In het geval van een transactie voor gemeenschappelijke rekening treedt slechts één presteerder op jegens de derde (de afnemer van de prestatie). In hoofdstuk 22 zal ik echter laten zien dat de klassieke opvatting van het partageleerstuk mijns inziens slechts in uitzonderingsgevallen houdbaar is. Indien het voor de afnemer duidelijk is, dat hij met twee presteerders van doen heeft, en hij niet in de veronderstelling verkeert met slechts één van de presteerders van doen te hebben, dan zal hij ze toch al snel tezamen als één entiteit beschouwen. Alsdan is het onderscheid tussen partageovereenkomsten en transacties voor gemeenschappelijke rekening ook nog steeds te maken (de transacties voor gemeenschappelijke rekening moeten dan veeleer worden onderscheiden van de overeenkomst van vennootschap of daaraan verwante overeenkomsten, zie paragraaf 20.2.4). Betreft het partage waarbij het voor de afnemer niet duidelijk is dat hij met twee presteerders te maken heeft ("stille partage"), dan moet het onderscheid met overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en andere participatieovereenkomsten worden gezocht in de onderlinge verhouding van de participanten. Anders dan het geval is bij een overeenkomst tot het verrichten van een transactie voor gemeenschappelijke rekening of andere participatieovereenkomst, verrichten in het geval van een partageovereenkomst *beide* participanten de facto een deel van de prestatie die de afnemer van hen betreft.

20.2.6 *Afbakening ten opzichte van overeenkomsten van borgtocht*

Naast de afbakening van de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening ten opzichte van de vennootschap en de partageovereenkomst, verdient de afbakening ten opzichte van de overeenkomst van borgtocht ook enige bijzondere aandacht. Een overeenkomst van borgtocht is een overeenkomst waarbij de ene partij, de borg, zich tegenover de andere partij, de schuldeiser, verbindt tot nakoming van een verbintenis, die een derde, de hoofdschuldenaar, tegenover de schuldeiser heeft of zal krijgen.³² De borg verbindt zich aldus tot het verrichten van de prestatie die de hoofdschuldenaar had moeten verrichten, maar niet verricht.

Een overeenkomst van borgtocht strekt ertoe dat de borg zich *tegenover de schuldeiser* verbindt tot het verrichten van een prestatie. Een overeenkomst van transacties voor gemene rekening strekt ertoe dat overige participanten zich *tegenover de schuldenaar* (de penvoerder) verbinden mee te delen in een eventueel verlies of risico. Hierin is een belangrijk verschil gelegen tussen transacties voor gemeenschappelijke rekening en overeenkomsten van borgtocht.

Een verschil tussen borgtocht en transacties voor gemene rekening is voorts dat de overige participanten in het geval van een transactie voor gemeenschappelijke reke-

32. Art. 7:850 lid 1 BW.

ning niet gehouden zijn tot nakoming van de verbintenis die is aangegaan. Zij dienen alleen mee te delen in het verlies of de winst van de betreffende transactie. Een verschil is ook dat de overeenkomst van borgtocht ziet op een situatie waarin een verplichting uit een contract niet wordt nagekomen. Een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening heeft juist betrekking op situaties waarin een verplichting uit een contract wél wordt nagekomen (ongeacht de uitkomst daarvan).

20.3 De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de participanten als belastingplichtigen

20.3.1 De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening als belastingplichtige

In het geval van een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening is er geen sprake van een door de samenwerkende partijen gevormd samenwerkingsverband dat als zodanig naar buiten toe optreedt. Kenmerkend is juist dat één van de samenwerkende partijen (al dan niet belastbare) handelingen jegens derden verricht. De samenwerkingsovereenkomst heeft geen “externe werking”, doch regelt slechts de verhouding tussen de samenwerkende partijen onderling (“interne werking”).³³ Door de samenwerking ontstaat geen combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid (een entiteit) die als belastingplichtige aan te merken is.

20.3.2 De overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de fiscale eenheid

Transacties voor gemeenschappelijke rekening is een samenwerkingsvorm op het niveau van het object. Er ontstaat geen (nieuw) belastingsubject door de samenwerking. Ook in ruimere zin leiden transacties voor gemeenschappelijke rekening niet tot het ontstaan van een “persoon” in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB). Er is dus geen (belasting)subject dat deel uit kan maken van een fiscale eenheid.

20.3.3 De partijen bij een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening als belastingplichtigen

Partijen bij overeenkomsten tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening kunnen zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen zijn. De belastingplicht voor ieder van de participanten zal op basis van de normale criteria van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 wet OB) worden beoordeeld. De niet-belastingplichtige participant kan niet louter uit hoofde van de overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening met de penvoerder een belastingplichtige worden, indien de handelingen tussen penvoe-

33. Vgl. L.F. Ploeger, noot onder HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

der en participant onbelastbare handelingen zijn (zie paragraaf 20.4.3). De handelende penvoerder kan onder omstandigheden belastingplichtige worden voor handelingen die hij jegens derden verricht.

Indien alle participanten bij overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening niet-belastingplichtigen zijn, dan is heffing van btw in geen geval aan de orde. In het navolgende wordt dan ook uitgegaan van overeenkomsten tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening tussen partijen die belastingplichtigen zijn.

20.3.4 *De partijen bij een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en de fiscale eenheid*

Partijen die een overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening sluiten, kunnen zodanig met elkaar verweven zijn, dat zij als één belastingplichtige in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) zijn aan te merken. Noodzakelijk is dit echter niet. Er bestaat geen noodzakelijk verband tussen de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening en het voldoen aan de verwevenheidseisen van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB).

Wanneer belastingplichtigen tezamen als één belastingplichtige zijn aangemerkt, is daarmee het bestaan van een overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening voor de heffing van btw in ieder geval niet meer relevant. Opgemerkt zij dat voor andere doeleinden dan fiscale, btw-technische doeleinden het opstellen van een overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening nog wél betekenis kan hebben.

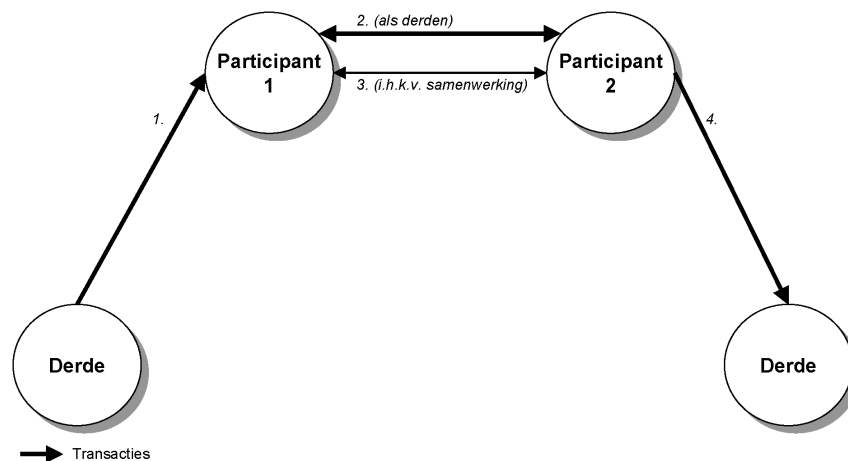
20.3.5 *Conclusie ten aanzien van de belastingplicht*

Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening leiden niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden nieuwe belastingplichtige voor de heffing van btw. De belastingplicht van de participanten moet voor ieder van de participanten afzonderlijk worden beoordeeld op basis van de criteria van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB). Onder omstandigheden, zouden de participanten als één belastingplichtige aangemerkt kunnen worden op grond van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB). Wanneer belastingplichtigen aldus een fiscale eenheid vormen, is daarmee het bestaan van een overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening voor de heffing van btw in ieder geval niet meer relevant.

20.4 Handelingen van partijen bij een overeenkomst tot verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening

De in dit hoofdstuk aan de orde zijnde samenwerkingsvormen zijn samenwerkingsverbanden van het eerste archetype (zie deel II, hoofdstuk 8). Dat betekent dat zich in beginsel vier soorten transacties voor kunnen doen: 1) leveringen van goederen en diensten door derden jegens de participanten, 2) leveringen en diensten tussen de participanten, waarbij zij als derden tegenover elkaar staan, 3) leveringen en diensten tussen de participanten waarbij zij in het kader van het samenwerkingsverband handelen en 4) leveringen en diensten door de participanten jegens derden. Schematisch is dit als volgt weer te geven:

Figuur 38. Archetype I. Transactie voor gezamenlijke rekening



In de volgende paragraaf ga ik nader in op elk van deze vier transacties.

20.4.1 Handelingen van derden jegens de participanten

De leveringen van goederen en diensten die derden jegens een participant verrichten, vallen niet onder de reikwijdte van de tussen de participanten gesloten overeenkomst tot verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening. Deze transacties moeten op de normale wijze worden beoordeeld op hun belastbaarheid. Dat de penvoerder een relatie onderhoudt met de “achterman” is in dat verband niet van belang. Het uitgangspunt is dat door een belastingplichtige penvoerder verrichte leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel jegens derden in beginsel belast zullen zijn. De penvoerder zal de btw die ter zake van deze leveringen of diensten in rekening is gebracht, in aftrek kunnen brengen, aangezien de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die een participant jegens derden verricht, behoudens de toepassing van een vrijstelling zonder recht op aftrek van voorbelasting, een belaste prestatie zal zijn.

20.4.2 *Handelingen van participanten onderling als derden*

Het bestaan van een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening laat onverlet dat de participanten, buiten die overeenkomst om, (andere) handelingen onder bezwarende titel jegens elkaar kunnen verrichten. Handelingen die buiten het kader van het samenwerkingsverband tussen de participanten (als derden) onderling worden verricht, moeten op de normale wijze op hun fiscale merites worden beoordeeld.

20.4.3 *Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband*

Van belang is te onderkennen dat in het navolgende uitgegaan wordt van de overeenkomst, waarbij partijen afspreken, dat de één deelt in de *winst* die de ander met een transactie behaalt. Denkbaar is immers de afspraak dat de één deelt in de *opbrengst* die de ander met een transactie behaalt, ongeacht of het een winstgevende dan wel een verliesgevende transactie betreft. Laatstgenoemd type overeenkomst is niet het type dat aan de orde was in het richtinggevende arrest van 22 mei 1991 over transacties voor gemeenschappelijke rekening en blijft daarom hier buiten beschouwing. Het volgende is echter wel indicatief voor dergelijke overeenkomsten. Twijfel over de vraag of er een vergoeding betaald zal worden, speelt bij dat type overeenkomsten evenwel niet zo'n prominente rol.

De Hoge Raad heeft beslist dat het participeren in een voor gemeenschappelijke rekening gesloten transactie niet een dienst in de zin van art. 4 Wet OB (vgl. art. 24 Btw-richtlijn, ex art. 6 Zesde richtlijn) vormt:

*"(...) Het participeren in dergelijke voor gemeenschappelijke rekening gesloten transacties vormt niet een dienst in de zin van artikel 4 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (...)."*³⁴

De Hoge Raad heeft dit oordeel echter niet gemotiveerd.³⁵ Het is daardoor onduidelijk wat de reden van de onbelastbaarheid van de handelingen is. Ik acht het arrest van de Hoge Raad moeilijk inpasbaar in het Europese positieve recht. Het participeren in een voor gemeenschappelijke rekening gesloten transactie vormt vanuit een Europeesrechtelijke benadering mijns inziens een dienst in de zin van art. 4 Wet OB (vgl. art. 24 Btw-richtlijn, ex art. 6 Zesde richtlijn) die onder bezwarende titel plaatsvindt.³⁶ In het navolgende zal ik dit toelichten. Ik zal tevens aangeven wat, vanuit

34. HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241, r.o. 4.4.

35. Zie ook: L.F. Ploeger, noot onder HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

36. De gedachte zou op kunnen komen dat de penvoerder en de participant gezamenlijk een onroerende zaak leveren aan de koper, waarbij slechts de penvoerder als zodanig optreedt jegens de participant, doch dit lijkt zich niet te verhouden met de grondgedachte die aan transacties voor gemeenschappelijke rekening ten grondslag ligt, namelijk dat één van de partijen op eigen naam en voor eigen rekening de transactie uitvoert. Overigens zou in het geval de beide participanten tezamen, maar niet als entiteit één levering jegens de koper verrichten sprake zijn van stille partage. Zie over de onhoudbaarheid van het leerstuk van stille partage hoofdstuk 22.

een Europese positiefrechtelijke optiek, de aard van de te onderkennen diensten is, of deze diensten onder een vrijstelling kunnen vallen, om uiteindelijk te kunnen bepalen in hoeverre een recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot deze diensten.

20.4.3.1 *Transacties voor gemeenschappelijke rekening brengen belastbare diensten tussen de participanten met zich mee*

In het kader van overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening speelt de vraag of zich tussen de penvoerder en de participant diensten onder bezwarende titel voordoen. De participant verklaart zich bereid een deel van het risico van de transactie die de penvoerder uitvoert op zich te nemen en hij verplicht zich tot het eventueel betalen van een verliescompensatie. In ruil daarvoor verstrekt de penvoerder hem een recht op winst en verplicht hij zich aldus een winstuitkering te doen, indien de transactie succesvol blijkt. Het komt mij voor dat in ieder geval van een dienst van de participant jegens de penvoerder gesproken kan worden (of die dienst onder bezwarende titel plaatsvindt is een tweede). Hij is bereid een risico op zich te nemen. Een wederprestatie (vergoeding) van de penvoerder is ook vast te stellen. Hij is bereid een deel van zijn eventuele winst af te staan.

In het geval van een transactie voor gemeenschappelijke rekening verrichten de participanten mijns inziens diensten jegens elkaar.³⁷ Zoals ik in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7 heb aangegeven, kan een winstverdeling tussen partijen, die een contractueel samenwerkingsverband van het eerste archetype (geen entiteit, zie deel II, hoofdstuk 9) zijn aangegaan, niet plaatsvinden in een “interne sfeer” van dat samenwerkingsverband.

Op het moment dat zij de overeenkomst sluiten, verstrekt de participant de penvoerder een kans op compensatie voor het geval de transactie verlies oplevert. Hij neemt aldus een deel van het risico van de transactie op zich. De penvoerder verstrekt de participant een kans op een deel van de winst, voor het geval de transactie winst oplevert. Hij verstrekt aldus een winstrecht. In het ruilen van de aanspraak op een eventuele verliescompensatie tegen een aanspraak op een eventuele winstuitkering, zijn diensten onder bezwarende titel te onderkennen, ongeacht de uitkomst van de uiteindelijke transactie voor gemeenschappelijke rekening. Op het moment dat de overeenkomst wordt aangegaan is evident voldaan aan het “voor-wat-hoort-wat-beginsel” (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.5). De participant zou de penvoerder immers geen recht op een eventuele verliescompensatie bieden, als hij er niet iets voor terug zou kunnen krijgen en de penvoerder zou de participant geen recht op eventuele winst verstrekken als hij er niet iets voor terug zou krijgen. In deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7, heb ik aangegeven dat winstrechten die verband houden met een concrete prestatie, als bezwarende titel aangemerkt kunnen worden. De onzekerheid die inherent is aan een winstrecht / winstuitkering staat niet in de weg

37. In dezelfde zin: B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 799.

aan de mogelijkheid om een winstrecht / winstuitkering als een bezwarende titel aan te merken. Hetzelfde geldt mijns inziens met betrekking tot het recht op een verliescompensatie / de verliescompensatie. Ik houd het er dan ook op dat in het geval partijen een overeenkomst tot het verrichten van een transactie voor gemeenschappelijke rekening sluiten, zij op dat moment diensten onder bezwarende titel jegens elkaar verrichten.³⁸ Of zich vervolgens daadwerkelijk een winstuitkering of een verliescompensatie voordoet is dan voor het aannemen van een bezwarende titel niet meer relevant. De maatstaf van heffing moet op het moment waarop partijen de overeenkomst tot het verrichten van een transactie voor gezamenlijke rekening sluiten worden vastgesteld. Als partijen niet zelf in staat zijn de winstrechten te waarderen, zullen waarderingsdeskundigen moeten worden ingeschakeld.³⁹

Ik acht het evenwel denkbaar dat het inschakelen van waarderingsdeskundigen onder omstandigheden niet doelmatig moet worden geacht. Met name is dat het geval indien de kosten van het inschakelen van deskundigen de uiteindelijk ter zake van de over en weer verrichte diensten verschuldigde btw overstijgen. In die gevallen moet het doelmatigheidsbeginsel mijns inziens met zich meebrengen dat de uiteindelijke winstuitkering dan wel de uiteindelijke verliescompensatie als maatstaf van heffing wordt gehanteerd (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7). In het geval van een winstgevende transactie is de consequentie daarvan dat de participant geen btw verschuldigd is over zijn diensten aan de penvoerder, en in het geval van een verliesgevende transactie is de consequentie dat de penvoerder geen btw verschuldigd is over zijn diensten aan de participant.

20.4.3.2 Aard van de prestatie: vrijstelling en recht op aftrek van voorbelasting

Vanuit de penvoerder bezien, moet worden beoordeeld of het verstrekken van een winstrecht (anders dan een winstrecht dat verband houdt met de financiële deelneming in een onderneming) een vrijgestelde dienst inhoudt. Mijns inziens valt deze dienst onder geen enkele vrijstellingsbepaling uit de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) of de Wet OB. Ik meen dan ook dat de dienst belast is.

Vanuit de participant(en) bezien, moet worden beoordeeld of het overnemen van een risico / het verstrekken van een recht op verliescompensatie vrijgesteld is. Hoewel een aantal vrijstellingsbepalingen uit de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en de Wet OB op het eerste gezicht van toepassing is, komt het mij voor dat bij nadere beschouwing de diensten die de participanten jegens de penvoerder verrichten, niet kunnen delen in een vrijstelling.

38. Opgemerkt zij dat er participatieovereenkomsten voorkomen waarbij de overige participanten (alsdan croupiers genoemd) slechts geld ter beschikking stellen aan de penvoerder in ruil voor een aandeel in de winst. In die gevallen bestaat de prestatie van de croupier uit het verstrekken van een geldlening. Het verstrekken van krediet is vrijgesteld (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j Wet OB).

39. Vgl. B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 799.

Op de eerste plaats meen ik dat hoewel een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening een kanscontract is, de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel I Wet OB) voor weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen niet van toepassing is.⁴⁰

Op de tweede plaats meen ik dat hetgeen de penvoerder doet, geen verzekerings-handeling is. Van oudsher werd het begrip “verzekering” in de zin van art. 11 lid 1 onderdeel k Wet OB beoordeeld naar zijn betekenis in het Wetboek van Koophandel.⁴¹ Het begrip verzekering is echter een communautair begrip.⁴² Het HvJ EG acht kenmerkend voor het begrip verzekering:

“dat de verzekeraar zich tegen voorafgaande betaling van een premie ertoe verbindt, de verzekerde bij het intreden van het verzekerde risico de dienst te verlenen die bij het sluiten van de overeenkomst is overeengekomen”.⁴³

Mijns inziens vallen de prestaties die de participanten in het kader van een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening verrichten te kenschetsen als het zich er tegen betaling toe verplichten de ander bij het intreden van een risico de dienst te verlenen die bij het sluiten van de overeenkomst is overeengekomen. Vrijstellingen in de btw moeten echter beperkt worden uitgelegd. Het is maar de vraag of het verlenen van een winstrecht door de penvoerder als premiebetaling kan worden beschouwd. Ik meen dat dat een wel erg ruime uitleg van het

40. Art. 11 lid 1 onderdeel 1 Wet OB sluit voor het begrip kansspel aan bij art. 2 lid 1 Wet op de kansspelbelasting. Naar de letter van dit artikel zou van een kansspel sprake kunnen zijn. Gesteld kan worden dat sprake is van het gelegenheid geven tot mededinging naar prijzen en premies, terwijl de aanwijzing der winnaars geschiedt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen. Mijns inziens moet echter betoogd worden dat het sluiten van een transactie voor gezamenlijke rekening geen “spel” is, er geen “winnaars” zijn en er geen “prijzen en premies” zijn. De Wet op de kansspelbelasting sluit echter expliciet levensverzekeringen en premieleningen van het begrip “kansspel” uit, terwijl ook in die situaties bezwaarlijk gesproken kan worden van een “spel”, van “winnaars” en van “prijzen en premies”. Omdat in de btw vrijstellingen echter beperkt moeten worden uitgelegd, meen ik dat transacties voor gezamenlijke rekening niet onder deze vrijstelling kunnen vallen.

41. TC 30 maart 1971, nr. 10 207 O, BNB 1971/155. Zie ook: HR 12 juni 1985, nr. 22 856, BNB 1985/217.

42. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 15 – 17.

43. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 17. Zie ook: HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-240/99 (Skandia), V-N 2001/22.19, r.o. 38, HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11, r.o. 39 en HvJ EG 7 december 2006, nr. C-13/06 (ELPA), V-N 2006/65.20, r.o. 10 en 11. Het HvJ EG heeft daarbij gepreciseerd dat het niet onontbeerlijk is dat de dienstverlening waartoe de verzekeraar zich heeft verbonden in geval van schade, bestaat in betaling van een geldsom, aangezien die dienst ook kan bestaan in hulpverlening, in geld of in natura, als bedoeld in de bijlage bij de Eerste richtlijn (73/239/EEG) van de Raad van 24 juli 1973 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de toegang tot het directe verzekeringsbedrijf, met uitzondering van de levensverzekeringsbranche en de uitoefening daarvan (Pb EG 1973 L 228/3, zoals gewijzigd bij richtlijn 84/641/EEG van de Raad van 10 december 1984, Pb EG 1984 L 339/21).

begrip premie zou zijn. Ik meen daarom dat van een handeling ter zake van een verzekering in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn (ex 13B onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel k Wet OB) geen sprake is.

Op de derde plaats kan niet gezegd worden dat het handelingen inzake “andere waardepapieren” in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten tweede Wet OB) betreft. Bij transacties voor gemeenschappelijke rekening spelen waardepapieren geen rol.

Op de vierde plaats is mijns inziens geen sprake van het “aangaan van borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen” als bedoeld in art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten tweede Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten derde Wet OB). Onder garantieovereenkomsten worden normaliter verbintenissen verstaan, waarbij een van de partijen zekerheid stelt voor een correcte *nakoming* van een afgesloten of nog te sluiten overeenkomst, zoals het geval is bij borgtocht, bankgaranties, kredietgaranties en hypotheek.⁴⁴ De handelingen in het kader van transacties voor gemeenschappelijke rekening vallen daar mijns inziens niet onder.⁴⁵ De Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) bevat geen definitie van het begrip “aangaan van (...) verbintenissen”. In de zaak *Velvet Steel* heeft het HvJ EG echter wel geëxpliciteerd dat andere dan financiële verbintenissen, zoals de verbintenis tot renovatie van een onroerend goed, van de werkingssfeer van deze bepaling zijn uitgesloten. Het HvJ EG hecht belang aan het doel van de betreffende vrijstelling. Dat doel is:

*“(...) het verhelpen van de moeilijkheden in verband met de vaststelling van de belastbare grondslag en het bedrag van de aftrekbare btw en het voorkomen van een verhoging van de kostprijs van het consumentenkrediet.”*⁴⁶

Zoals ik in het voorgaande heb aangegeven, ontstaan er bij transacties voor gezamenlijke rekening moeilijkheden in verband met de vaststelling van de belastbare grondslag (en daarmee het bedrag van de aftrekbare btw). In zoverre zou het toepassen van een vrijstelling bij transacties voor gemeenschappelijke rekening passen binnen het doel van de vrijstelling. Er ontstaat mijns inziens echter geen verhoging van de kostprijs van het consumentenkrediet. Ik meen dan ook dat de vrijstelling niet van toepassing is. De participant dient voor zijn diensten btw in rekening te brengen aan de penvoerder. Hij verricht belaste handelingen en heeft in zoverre dus ook een recht op aftrek. De aan de penvoerder ter zake van een door een derde aan hem in rekening gebrachte btw ter zake van de levering van het goed dat ook het onderwerp van de transactie voor gemeenschappelijke rekening vormt, is mijns inziens

44. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 71.

45. Vgl. B.G. van Zadelhoff, *Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd*, WFR 1990/5916, blz. 801.

46. HvJ EG 19 april 2007, nr. C-455/05 (*Velvet & Steel*), V-N 2007/21.18, r.o. 24.

rechtstreeks toerekenbaar aan de transactie die de penvoerder jegens de koper van het goed verricht.⁴⁷ Is de levering (de transactie voor gemeenschappelijke rekening) een belaste levering, dan kan de penvoerder de btw in aftrek brengen, is de levering vrijgesteld, dan bestaat dat recht niet.

20.4.4 *Handelingen van de participanten jegens derden*

De participanten bij een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening kunnen buiten het kader van deze overeenkomst om leveringen van goederen en diensten jegens derden verrichten. De heffing van btw ter zake van die transacties verloopt dan op de normale wijze.

Voor wat betreft de prestatie van de penvoerder jegens een derde, die het onderwerp vormt van de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening, geldt dat zij in beginsel aan de heffing van btw is onderworpen. Normaliter zal het gaan om leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel. Zoals aangegeven in de inleiding wordt in de vastgoedsector wel gebruik gemaakt van de samenwerkingsvorm transacties voor gezamenlijke rekening. De transacties van de penvoerder zijn dan aan te merken als belastbare leveringen van onroerend goed. Afhankelijk van de status van het onroerend goed en de status van de koper van het onroerend goed, zijn dergelijke leveringen belast of vrijgesteld (art. 135 lid 1 onderdeel j en k Btw-richtlijn, ex art. 13B onderdeel g en h Zesde richtlijn 11 lid 1 onderdeel a en lid 4 Wet OB). Corresponderend daarmee zal al dan niet een recht op aftrek van voorbelasting bestaan.

20.5 **Conclusie**

In het geval van transacties voor gemeenschappelijke rekening geldt naar nationaal positief recht, dat de penvoerder en de overige participant(en) geen belastbare handelingen over en weer verrichten. Naar Europees positief recht moet mijns inziens echter vastgesteld worden, dat zij wel diensten over en weer verrichten. Daarbij vormt de dienst van de één de bezwarende titel voor de wederdienst van de ander (en vice versa). De dienst van de penvoerder bestaat uit het verstrekken van een recht op een eventuele winstuitkering. De dienst(en) van de overige participant(en) bestaat (bestaan) uit het verstrekken van een recht op een eventuele verliescompensatie. Het nationale positieve recht verhoudt zich op dit punt niet met het Europese

47. Toegegeven zij dat de kosten ter zake van de aankoop van het goed ook (deels) toegerekend kunnen worden aan de handelingen die de penvoerder jegens de participant verricht. In de nationale benadering, onder toepassing van het leerstuk, houden de kosten dan deels verband met een onbelastbare handeling. Het is echter waarschijnlijk dat zij tot uitdrukking zullen worden gebracht in de kostprijs van de levering van het goed aan de uiteindelijke koper. Alsdan is alsnog sprake van directe kosten en is de levering van het goed aan een derde bepalend. Wordt uitgegaan van de Europeesrechtelijke benadering, dan kan betoogd worden dat de kosten deels verband houden met de dienst jegens de participant. Als met mij wordt aangenomen dit een belaste dienst is, dan zijn de kosten uitsluitend aan belaste prestaties toerekenbaar en bestaat een recht op aftrek van voorbelasting.

positieve recht. Naar mijn mening breng het Europese positieve recht met zich mee dat het participeren in voor gemeenschappelijke rekening gesloten transacties het verrichten van belastbare handelingen met zich meebrengt.

Ik heb vastgesteld dat in het ruilen van de aanspraak op een eventuele verliescompensatie tegen een aanspraak op een eventuele winstuitkering, naar Europees positief recht diensten onder bezwarende titel zijn te onderkennen, ongeacht de uitkomst van de uiteindelijke transactie voor gemeenschappelijke rekening. Op het moment dat de overeenkomst wordt aangegaan, is evident voldaan aan het “voor-wat-hoort-wat” beginsel. De participant zou de penvoerder immers geen verliescompensatie bieden, als hij er niet iets voor terug zou kunnen krijgen. Voor wat betreft de vaststelling dat sprake is van een bezwarende titel, komt aan de uiteindelijke winstuitkering dan wel verliescompensatie geen belang toe.

In de Europeesrechtelijke benadering, waarin sprake is van belastbare handelingen, geldt mijns inziens dat de handelingen die een penvoerder jegens de participanten verricht, niet onder een vrijstelling vallen. Het lijkt onontkoombaar dat een schatting of een waardering door een waarderingsdeskundige plaats zal moeten vinden ten gevolge waarvan enige objectivering van de maatstaf op zal treden. De maatstaf van heffing moet worden bepaald op het moment dat de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening wordt gesloten. De uiteindelijke winstuitkering dan wel verliescompensatie staat vervolgens in een te ver verwijderd verband met de prestaties dat deze niet tot de maatstaf van heffing behoort (gaat behoren).

Onder omstandigheden kan het ondoelmatig zijn aan bovenstaande benadering de hand te houden. De praktische werking van het btw-stelsel kan mijns inziens vereisen dat de theoretisch juiste wijze van het in de heffing betrekken van handelingen, die in het kader van een transactie voor gezamenlijke rekening worden verricht, opzich wordt gezet. Het positieve Europese recht biedt mijns inziens mogelijkheden om in voorkomende gevallen de uiteindelijke winstuitkering dan wel de uiteindelijke verliescompensatie als maatstaf van heffing te hanteren. Alsdan moet geaccepteerd worden dat één van de partijen, bij het ontbreken van een daadwerkelijke maatstaf van heffing, geen btw verschuldigd wordt.

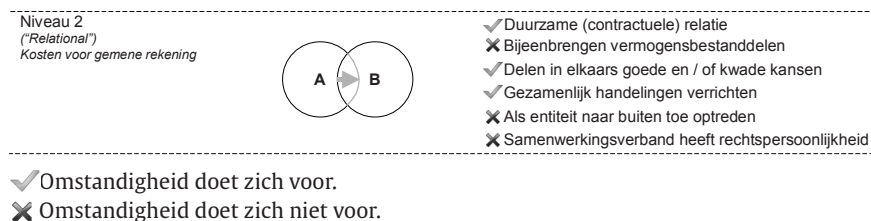
HOOFDSTUK 21

Kosten voor gemene rekening

21.1 Inleiding

Op het tweede niveau van samenwerking kan het zo zijn, dat partijen ertoe overgaan goede en kwade kansen met elkaar te delen (zie deel II, hoofdstuk 10). Dit fenomeen deed zich reeds voor bij de in het vorige hoofdstuk besproken transacties voor gemeenschappelijke rekening en andere participatieovereenkomsten. Op het tweede niveau van samenwerking kan hier nog een element aan worden toegevoegd: het gezamenlijk verrichten van handelingen. In het geval van zogenoemde “kosten voor gemene rekening” (zie over dit begrip nader paragraaf 21.2.1) kan gezegd worden dat deze omstandigheid zich voordoet. Daarbij moet echter onmiddellijk worden opgemerkt, dat strikt genomen van een in gezamenlijkheid ten opzichte van derden handelen geen sprake is. In het geval van een overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening, stemmen partijen van tevoren hun activiteiten op elkaar af, maken zij één van hen verantwoordelijk voor allen en maken zij allen afhankelijk van één. Daarmee is de taakafhankelijkheid tussen partijen groter dan het geval is bij transacties voor gezamenlijke rekening. Een en ander laat zich als volgt schematisch weergeven:

Figuur 39. Kosten voor gemene rekening



Kosten voor gemene rekening is een leerstuk in de btw op grond waarvan, indien aan in de jurisprudentie bepaalde voorwaarden is voldaan, kostendoorberekeningen tussen afzonderlijke belastingplichtigen geacht worden niet de vergoeding te vormen voor belastbare handelingen (de kostendoorberekening geeft dan geen aanleiding tot heffing van btw). De Btw-richtlijn en de Wet OB bevatten geen bepalingen inzake dit leerstuk. Het leerstuk is ontwikkeld in de nationale jurisprudentie met be-

trekking tot wetgeving van vóór de inwerkingtreding van het btw-stelsel, maar heeft met name daarna toepassing gevonden.¹

Van kosten voor gemene rekening is sprake, indien kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers, die in eerste instantie door een van hen worden betaald en die 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.²

Voor een goed begrip van het leerstuk van kosten voor gemene rekening is het van belang een onderscheid te maken tussen de kostenverdeelovereenkomst, de kostendoorbelasting, de kostenvergoeding (betaling) en de mogelijk daaraan ten grondslag liggende (belastbare) handelingen. De kostendoorbelasting is niets anders dan de bekendmaking dat degene aan wie de kosten worden doorbelast een betaling moet doen. Een kostendoorbelasting zelf kan dus nooit belastbaar zijn. Aan de btw zijn immers onderworpen leveringen van goederen en diensten en niet de als tegenprestatie hiervoor verrichte betalingen.³ Het gaat erom of de kostenvergoeding (betaling) de vergoeding vormt voor een handeling van de partij die de kosten doorbelast aan de partij die de kosten doorbelast krijgt. Wanneer het leerstuk van kosten voor gemene rekening wordt toegepast, dan wordt tegenover de kostenvergoeding (betaling) geen belastbare levering van een goed of dienst aanwezig geacht.

Aan de toepassing van het leerstuk worden voorwaarden gesteld. Over de precieze inhoud en betekenis van die voorwaarden kan getwijfeld worden. Twijfel bestaat er mijns inziens ook met betrekking tot de verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht. In dit hoofdstuk ga ik in op de plaats en werking van het leerstuk in een nationale context en ga ik na in hoeverre het leerstuk verenigbaar is met het Europese recht. Aangezien de Hoge Raad het leerstuk echter zonder meer van toepassing acht en ondanks de conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008 geen prejudiciële vragen over de verenigbaarheid met het Europese recht heeft gesteld, meen ik dat het nuttig is nader in te gaan op de gevolgen van de toepassing van het leerstuk op subject- en objectniveau.⁴

1. In het Verenigd Koninkrijk komt een enigszins op het leerstuk van kosten voor gemene rekening gelijkend leerstuk voor. Bepaalde personeelskosten die in eerste instantie door een "paymaster" worden betaald en vervolgens door de andere participanten worden vergoed, kunnen in bepaalde gevallen buiten de heffing van btw blijven. Zie: VAT Notice 700/34, Staff, onderdeel 3.3, beschikbaar op: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HMCE_CL_000871 [geraadpleegd op 16 maart 2009, 15:10].
2. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301.
3. Vgl. HvJ EG 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20, r.o. 17.
4. Conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41 en HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

21.2 Algemene juridische aspecten van kosten voor gemene rekening⁵

21.2.1 Het begrip “kosten voor gemene rekening”

Het begrip “kosten voor gemene rekening” wordt enerzijds gebruikt ter aanduiding van kostenverdeelovereenkomsten die aan specifieke, in de fiscale jurisprudentie geformuleerde, criteria voldoen. Ik duid overeenkomsten die voldoen aan de eisen voor kosten voor gemene rekening aan als “overeenkomsten tot verdeling van kosten voor gemene rekening” of “overeenkomsten ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten”. Anderzijds wordt het begrip “kosten voor gemene rekening” gebruikt voor het leerstuk in de btw, op basis waarvan kostenverdelingen niet geacht worden de vergoeding voor belastbare handelingen te vormen. Wanneer ik duid op het leerstuk, dan gebruik ik de term “kosten voor gemene rekening” of “het leerstuk van kosten voor gemene rekening”.

Overeenkomsten tot verdeling van kosten voor gemene rekening zijn aan te merken als wederkerige overeenkomsten. In het burgerlijk recht komt aan onderhavige kostenverdeelovereenkomsten geen bijzondere positie toe. De aan het leerstuk verbonden vereisten waaraan het contract moet voldoen, zijn ingegeven door het belang dat in het fiscale recht aan het leerstuk is verbonden.

21.2.2 Het belang van het leerstuk van kosten voor gemene rekening

In het arrest van 23 april 1997 heeft de Hoge Raad een omschrijving gegeven van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Naar het oordeel van de Hoge Raad is van kosten voor gemene rekening sprake, indien⁶:

“(...) 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.”

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening ziet op situaties waarin één partij (aangeduid als penvoerder) een betaling verricht en een deel van deze betaling vordert van de andere participanten.⁷ Een deel van de kosten komt voor rekening van de

5. Vanwege de omstandigheid dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening een in de btw ontwikkeld leerstuk is, en in het burgerlijk recht nauwelijks aandacht is besteed aan deze contractsvorm, komen in deze paragraaf ook fiscale aspecten aan de orde. Om de structuur van de hoofdstukken in dit deel van het onderzoek niet te doorbreken, heb ik de titel van deze paragraaf ongewijzigd gelaten.
6. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301, r.o. 3.2.3.1.
7. Mijns inziens zijn kosten voor gemene rekening dan ook niet te beschouwen als het “spiegelbeeld” van partage (zie: hoofdstuk 22). Bij partage is het juist niet zo dat in eerste instantie één van de participanten een prestatie verricht en vervolgens een deel van de nakoming van deze prestatie vordert van de andere participant. Anders: R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397 en G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 12.

penvoerder zelf. Hoewel het leerstuk in beginsel van toepassing moet worden geacht op zowel leveringen van goederen als diensten, vindt in de praktijk het leerstuk vrijwel uitsluitend toepassing ten aanzien van diensten. In het navolgende wordt daarom slechts ingegaan op toepassing van het leerstuk bij diensten.

Toepassing van het leerstuk op doorbelastingen van kosten waarop btw drukt (“externe kosten”⁸, uitgaven), is van weinig fiscaal belang.⁹ Wordt het leerstuk toegepast, dan heeft de penvoerder slechts een gedeeltelijk recht op aftrek van de door de toeleverancier in rekening gebrachte btw. De penvoerder kan slechts die btw in aftrek brengen, die correspondeert met zijn aandeel in de kosten, indien en voor zover hij een recht op aftrek bezit. Met toepassing van het leerstuk vormt de doorbelasting van de kosten (en de in rekening gebrachte btw) geen vergoeding voor een belastbare handeling. De overige participanten kunnen vervolgens slechts de btw ter zake van hun aandeel in de kosten in aftrek brengen, indien en voor zover zij een recht op aftrek bezitten. Zou het leerstuk niet worden toegepast, dan brengt de penvoerder de aan hem in rekening gebrachte btw volledig in aftrek. Vervolgens brengt hij aan ieder van de participanten (een deel van de kosten verhoogd met) btw in rekening. Die btw brengen de participanten in aftrek, indien en voor zover zij een recht op aftrek bezitten.

Toepassing van het leerstuk op kosten waarop geen btw drukt (“interne kosten”), kan tot een btw voordeel leiden.¹⁰ Als de overige participanten geen (volledig) recht op aftrek hebben, is het gunstig, indien de doorbelasting buiten de heffing van btw blijft. Immers, zonder toepassing van het leerstuk, zou de doorbelasting (althans de daartegenover staande diensten) volledig belast kunnen zijn. Door het leerstuk toe te passen valt deze btw-component weg. Binnen concernverhoudingen in de bancaire en financiële sfeer, in de verzekeringsbranche, in het onderwijs¹¹, maar ook bij sociaal-culturele instellingen en verhuurders van woningen kan het leerstuk dan ook van belang zijn.¹² Ook in de overheidssfeer, buiten het btw-stelsel om, maken samenwerkingsverbanden van publiekrechtelijke lichamen, die niet binnen de wer-

8. In het navolgende gebruik ik de term “externe kosten” om kosten aan te duiden die de penvoerder maakt door van derden diensten te betrekken ter zake waarvan aan de penvoerder btw in rekening wordt gebracht (kosten met een “externe bron”). De term “interne kosten”, gebruik ik om kosten aan te duiden die de penvoerder maakt zonder dat hem ter zake daarvan btw in rekening wordt gebracht (bijvoorbeeld personeelskosten). Hoewel deze terminologie wellicht niet geheel zuiver is, biedt het voor de onderhavige problematiek wel een duidelijk en bruikbaar onderscheid. Conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.10 en 5.11.
9. Mogelijk bestaat in voorkomende gevallen wel een praktisch belang of een financieel belang (inkoopcombinatievoordeel).
10. In dezelfde zin: J.J.P. Swinkels, VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 421.
11. E. van den Elsen en A. Joosten-Koks, BTW en detachering van personeel, BTW-bulletin 2003, nr. 10, blz. 6.
12. Vgl. O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 8.

kingssfeer van het Btw-compensatiefonds vallen (zoals waterschappen), gebruik van het leerstuk.¹³

21.2.3 *Kosten voor gemene rekening ten opzichte van enige andere vormen van samenwerking*

Het is niet altijd onmiddellijk evident waarin kosten voor gemene rekening zich onderscheidt van andere vormen van contractuele samenwerking. In deze paragraaf plaats ik de overeenkomsten tot het verdelen van voor gemene rekening gemaakte kosten tegenover kartelovereenkomsten, pot- en poolovereenkomsten en kosten-doorbelastingen door koepelorganisaties in de zin van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB).

21.2.3.1 *Kosten voor gemene rekening ten opzichte van kartelovereenkomsten*

In hoofdstuk 18 heb ik kartelovereenkomsten gedefinieerd als die overeenkomsten, die slechts ertoe strekken de belangen van de deelnemende ondernemingen niet met elkaar te laten botsen en waarbij de partijen hun juridische en economische zelfstandigheid niet opgeven. Kartelovereenkomsten hebben ten doel conflicterende belangen te kanaliseren, maar niet om eventuele conflicterende belangen van partijen en zover om te buigen, dat de belangen parallel gaan lopen. In het geval van een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening krijgen partijen – zij het niet volledig – een evenwijdig belang. Een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten gaat verder dan het maken van de afspraak dat partijen zich zullen onthouden van concurrerende handelingen, of juist handelingen zullen verrichten om concurrentie te beperken of te voorkomen. Een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten is dus niet aan te merken als een kartelovereenkomst, zoals bedoeld in dit onderzoek. Onder omstandigheden is een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten wél aan te merken als een buiten de in dit onderzoek gehanteerde definitie van “kartelovereenkomsten” vallende specialisatieregeling (zie hoofdstuk 18, paragraaf 18.2.5).

21.2.3.2 *Kosten voor gemene rekening ten opzichte van pot- of poolovereenkomsten*

Een kostenverdeelovereenkomst is in zekere zin ook als een poolovereenkomst aan te merken. Eén partij (de penvoerder) brengt diensten bijeen in een virtuele pool, de andere partijen (de participanten) brengen contanten bijeen in die virtuele pool. Er is – in de visie dat een pot of pool ontstaat – dus slechts één partij die contanten uitneemt (de penvoerder) en tevens een klein deel aan contanten inbrengt, terwijl alle overige partijen alleen contanten inbrengen. Het ruilaspect bij kosten voor gemene rekening is daardoor duidelijker zichtbaar dan bij pot- of poolovereenkomsten. Het onderscheid met de pot- en poolovereenkomsten die ik in hoofdstuk 19 aan de orde

13. Zie: Besluit van 20 juni 2003, nr. DGB 2003/3042M, V-N 2003/32.24. Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.17.

heb gesteld is voorts daarin gelegen dat het normaliter zo is dat in het geval van een pot- of poolovereenkomst alle participanten via de pot of pool multilaterale banden met elkaar onderhouden. In het geval van een overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening onderhouden alle participanten een bilaterale band met de penvoerder. Een belangrijk onderscheid is bovendien dat partijen bij een pot- of poolovereenkomst niet voor gezamenlijke rekening en risico handelen, terwijl partijen bij een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten juist wél voor gemene rekening handelen.

21.2.3.3 *Kosten voor gemene rekening ten opzichte van de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociaal-culturele sfeer ("koepelvrijstelling")*

In art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) is de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de sociaal-culturele sfeer (ook wel "koepelvrijstelling" genoemd) opgenomen. Onder voorwaarden kan een koepelorganisatie diensten, vrijgesteld van btw, aan haar leden aanbieden (zie deel IV, hoofdstuk 21, paragraaf 21.7.3). In het voorgestelde art. 137a lid 2 van de Btw-richtlijn (niet opgenomen in de oude Zesde richtlijn) geldt onder voorwaarden een bijzondere, maar vergelijkbare samenwerkingsvrijstelling voor specifieke diensten in de financiële en verzekeringssector.¹⁴ Verwezen zij naar deel IV, hoofdstuk 21, paragraaf 21.7.6).

Anders dan het leerstuk van kosten voor gemene rekening voorziet art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) in een vrijstelling (de handelingen zijn "onbelast"). Het leerstuk van kosten voor gemene rekening voorziet in een "onbelastbaarheid" van handelingen van de penvoerder. Zie over het onderscheid tussen "onbelaste handelingen" en "onbelastbare handelingen": deel III, hoofdstuk 13, paragraaf 13.2.

De voorwaarden die aan de koepelvrijstelling zijn verbonden, vertonen op onderdelen gelijkenissen met de voorwaarden die aan toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening worden verbonden. Zo is de vrijstelling slechts van toepassing, indien er kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende partijen en moeten de kosten voor het werkelijke bedrag, dus zonder opslag, worden omgeslagen over de deelnemende ondernemers. Tussen de situaties waarin sprake is van kosten voor gemene rekening en die waarin de koepelvrijstelling kan worden toegepast, bestaan echter belangrijke verschillen.¹⁵ Het leerstuk van kosten voor gemene rekening vereist een van te voren vaststaande verdeelsleutel. De toepassing van de koepelvrijstelling vereist dat niet. De koepelvrijstelling kan daarentegen slechts worden toegepast, indien de diensten van het samenwerkingsverband "direct nodig" zijn voor de activiteiten van de leden. De Wet OB vereist in dit verband dat de diensten

14. Voorstel van 28 november 2007 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief.

15. Vgl. J.J.P. Swinkels, VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 421.

“rechtstreeks nodig” zijn voor de prestaties van de leden. Een dergelijke eis is niet gesteld aan de toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Een belangrijk verschil is voorts, dat de penvoerder bij een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten zélf participant is bij het samenwerkingsverband. Die eis wordt niet aan toepassing van de koepelvrijstelling gesteld. Voor toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening moeten de kosten echter deels ook voor rekening en risico van de kostenverdelers (de penvoerders) worden gemaakt. De koepelvrijstelling en het leerstuk van kosten voor gemene rekening kunnen reeds daarom niet gelijktijdig worden toegepast. Een koepelorganisatie neemt geen kosten voor eigen rekening, zodat niet gezegd kan worden dat de kosten “voor gemene rekening” zijn gemaakt. Doordat het leerstuk van kosten voor gemene rekening en de samenwerkingsvrijstelling op verschillende situaties zien, kan mijns inziens niet uit het enkele feit dat de samenwerkingsvrijstelling in de Btw-richtlijn is opgenomen, worden afgeleid dat voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening geen plaats is.

21.2.4 *Werking van het leerstuk van kosten voor gemene rekening*

Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 november 2008 volgt, dat het in de doorberekening begrijpen van de door derden aan de penvoerder in rekening gebrachte btw, niet het in rekening brengen van btw binnen het btw-stelsel inhoudt.¹⁶ Uit de zaak Maria Karageorgou¹⁷ leidt de Hoge Raad af dat dit met zich meebrengt dat de penvoerder de aan hem in rekening gebrachte btw niet volledig in aftrek kan brengen en dat de participanten de btw, die op de afrekening staat vermeldt, voor hun aandeel wel in aftrek kunnen brengen. In het geval van externe kosten, onder toepassing van het leerstuk, brengt de penvoerder dus slechts de btw op die kosten in aftrek voor wat betreft zijn eigen aandeel, indien en voorzover de penvoerder een recht op aftrek bezit.¹⁸ De overige kosten berekent de penvoerder inclusief btw door aan de andere participanten.¹⁹ Hij “schuift” de btw als het ware met de kosten mee door, richting de overige participanten.²⁰ Ieder van de participanten brengt de “doorgeschoven” btw in aftrek voor zijn aandeel in de kosten, indien en voor zover hij een recht op aftrek heeft.²¹ Naar het oordeel van het Hof Amsterdam in de zaak van 30 december 1985, staat het feit dat van een correcte factuur geen sprake is, hieraan niet in de weg.²²

16. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22, r.o. 3.4.2.

17. HvJ EG 6 november 2003, nr. C-78/02 t/m C-80/02 (Maria Karageorgou e.a.), V-N 2003/58.17.

18. Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85. Zie ook: F. Vervaet, Rechtstreeks voor gemene rekening gedane uitgaven, WFR 1991/5988, blz. 1814.

19. Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85.

20. Vgl. conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.16.

21. Bijl trekt in dit verband een vergelijking met paragraaf 13 van de Toelichting Gemeenten in 1969 (Bijlage M bij de Resolutie van 29 oktober 1968, nr. 120, gegeven bij de Resolutie van 25 april 1969, nr. D69/4141). Noot D.B. Bijl onder HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41. Bij besluit van 19 december 2002, nr. CPP 2002/3658 M, V-N 2003/5.18 is de Toelichting Gemeenten ingetrokken per 1 januari 2003.

22. Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85.

Een bijzonderheid doet zich voor indien de penvoerder, ondanks de toepassing van het leerstuk, een nota verstuurt aan de overige participanten waarop hij btw vermeldt of bedragen aan btw specificeert. De tekst van art. 37 Wet OB (vgl. art. 203 Btw-richtlijn, ex art. 21 lid 1 onderdeel c Zesde richtlijn) zou dan doen vermoeden dat hij deze ten onrechte vermelde btw verschuldigd wordt. Omdat het volgens de Hoge Raad evenwel niet een berekening van btw binnen het btw-stelsel betreft, mist art. 37 Wet OB toepassing. Brengt de penvoerder evenwel méér btw in rekening aan de participanten dan door derden aan hemzelf in rekening is gebracht, dan is die belasting wel verschuldigd op grond van art. 37 Wet OB. In de zaak die leidde tot het arrest HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22, betrof het btw die de penvoerder ter zake van doorbelaste rentebedragen in rekening bracht aan de participanten. Aan de penvoerder was echter geen btw in rekening gebracht met betrekking tot deze rentebedragen, aangezien het verstrekken van krediet is vrijgesteld. Naar het oordeel van de Hoge Raad betekende dit dat de penvoerder met betrekking tot de (btw op de) rentekosten niet een evenredig deel van de aan hem in rekening gebrachte btw ten laste van de overige participanten had gebracht. In zoverre miste het leerstuk toepassing en werd de penvoerder deze belasting op grond van art. 37 Wet OB verschuldigd. De Hoge Raad hield de mogelijkheid tot herziening van deze belasting evenwel open, waarbij hij oordeelde dat een verzoek om herziening van “art. 37 btw” niet aan een termijn is gebonden.²³

Op bepaalde kosten (zoals personeelskosten) drukt geen btw (zogenoemde “interne kosten”). De penvoerder brengt deze (interne) kosten dus ook zonder berekening van btw in rekening aan de overige participanten (er vindt immers onder het leerstuk van kosten voor gemene rekening geen belastbare handeling plaats). Aangezien op de kosten geen btw drukt, bestaat bij de participanten ook geen recht op aftrek. Bij toepassing van het leerstuk op kosten waarop geen btw drukt (interne kosten), speelt bij de penvoerder de vraag in hoeverre hij btw op door derden in rekening gebrachte bedragen (bijvoorbeeld btw op ingekochte juridische adviezen) in aftrek kan brengen, indien die kosten rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de (onbelastbare) handelingen waarvoor een doorbelasting plaatsvindt. Vóór 1 januari 2007 kon de penvoerder deze kosten in aftrek brengen, omdat gesteld kon worden dat zij in het kader van de onderneming van de penvoerder werden gemaakt. Sinds 1 januari 2007 bestaat slechts een recht op aftrek, indien de kosten toerekenbaar zijn aan belaste handelingen. Voor btw op kosten, die toerekenbaar zijn aan het aandeel van de andere participanten, heeft de penvoerder mogelijk geen recht op aftrek. Deze kosten zijn niet rechtstreeks toerekenbaar aan belaste handelingen van de penvoerder. Slechts indien vastgesteld kan worden dat de kosten onlosmakelijk verband houden met de gehele economische activiteit van de penvoerder, waartoe dan ook de niet-belastbare handelingen in het kader van kosten voor gemene rekening behoren, zijn de kosten mogelijk aan te merken als algemene kosten van de penvoerder. Alsdan heeft de penvoerder aftrek conform zijn pro rata.

23. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22, r.o. 3.4.3-3.4.5.

21.2.5 ***De ontwikkeling van het leerstuk van kosten voor gemene rekening onder het cumulatieve cascadesstelsel***

Net als bij partage het geval is, is de oorsprong van het leerstuk van kosten voor gemene rekening te vinden in de heffing van omzetbelasting volgens het cumulatief cascadesstelsel, zoals dat gold onder het Besluit op de Omzetbelasting 1940 en de Wet op de Omzetbelasting 1954. In een cumulatief cascadesstelsel kan de ondernemer (belastingplichtige), die ter zake van een aan hem verrichte belaste handeling omzetbelasting in rekening gebracht krijgt, deze omzetbelasting niet in aftrek brengen. Dit leidt in een cumulatief cascadesstelsel tot een verhoging van de prijs van het eindproduct van laatstgenoemde belastingplichtige.

Als startpunt in de ontwikkeling van het leerstuk van kosten voor gemene rekening kan het oordeel van de Tariefcommissie van 1 april 1946 worden gezien.²⁴ Het leerstuk is onder het cumulatieve cascadesstelsel echter nooit tot volle wasdom gekomen. Zo in de periode 1940 – 1968 al gesproken kan worden van de ontwikkeling van een leerstuk, betrof het een leerstuk waarvan slechts de grondlijnen zichtbaar waren. Het “leerstuk” werd in een primitieve vorm toegepast in gevallen waarin sprake leek te zijn van (op kostenmaatschappen gelijkende) kostenverdelende entiteiten en in gevallen waarin het ging om kostenbijdragen of contributiebetalingen aan (informele) verenigingen.²⁵ Door deze vroege variant van het leerstuk toe te passen kon in dergelijke situaties cumulatie van omzetbelasting worden voorkomen. Slechts in één zaak lijkt een rudimentaire vorm van het leerstuk te zijn toegepast, zonder dat van een nieuwe kostenverdelende entiteit sprake was.²⁶ In alle gevallen bleef onduidelijk wat de precieze criteria waren om heffing van omzetbelasting achterwege te laten.²⁷ Het lijkt er echter op dat heffing van omzetbelasting achterwege bleef, indien de handelingen van de participanten niet in het maatschappelijk verkeer, maar in een interne bedrijfs sfeer of “eigen kring” plaatsvonden.

24. TC 1 april 1946, nr. 3164 O, B.br.O. 318.

25. Zie onder meer: TC 18 december 1950, nr. 5629 O, B.br.O. 736 (Kantoorcombinatie), TC 9 november 1953, nr. 7299 O, BNB 1954/49, TC 14 mei 1957, nr. 8055 O, BNB 1957/263, TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245, TC 16 maart 1959, nr. 8820 O, BNB 1959/255 en TC 24 november 1959, nr. 8897 O, BNB 1960/73.

26. TC 16 oktober 1962, nr. 9499 O, BNB 1963/75.

27. Illustratief in dit verband zijn de verzuchtingen van C.P. Tuk in zijn noten in BNB: “Ik moet eerlijk bekennen, dat ik er tot dusverre nog niet in geslaagd ben die motivering te begrijpen”, BNB1954/49, “De annotering van deze besl. heeft mij veel hoofdbrekens gekost en eerlijk gezegd: Ik ben er niet uitgekomen”, BNB 1958/245, “Voorhands zie ik nog geen duidelijke criteria voor het maken van de onderscheiding”, BNB 1960/73.

21.2.6 *De ontwikkeling van het leerstuk van kosten voor gemene rekening onder het btw-stelsel*

Onder het btw-stelsel, dat sinds 1 januari 1969 in Nederland van toepassing is, is het leerstuk pas in de jaren tachtig (verder) ontwikkeld. Het is met name toegepast als alternatief voor imperfecte fiscale eenheden²⁸, maar lijkt hiertoe niet beperkt te zijn.

De Hoge Raad liet de toepasbaarheid van het leerstuk in het btw-stelsel voor het eerst doorschemeren in het arrest van 4 november 1987.²⁹ In het arrest van 14 november 1988 gaf de Hoge Raad aan dat van onbelastbare handelingen sprake was indien het “uitgaven voor gemene rekening” betrof.³⁰ Het duurde echter tien jaar, voordat de Hoge Raad de toepasbaarheid bevestigde.³¹

Op 23 april 1997 wees de Hoge Raad een belangrijk arrest inzake kosten voor gemene rekening.³² In dit standaardarrest formuleerde de Hoge Raad criteria voor toepassing van het leerstuk (zie hierna, paragraaf 21.2.7). Een aannemingsbedrijf (kapitaalsvennootschap) verrichtte werkzaamheden voor een vennootschap, die zich bezig hield met de verhuur van onroerend goed. Er bestond tussen beide vennootschappen geen fiscale eenheid, omdat de financiële en economische verwevenheid ontbrak.³³ Uit de feiten van het arrest valt op te maken, dat beide vennootschappen dezelfde directeur in dienst hadden. Kennelijk had de directeur dus twee dienstbetrekkingen. Uit het feitenrelaas volgt voorts dat de twee vennootschappen overeen waren gekomen dat zij de kosten van de directeur ieder voor de helft zouden dragen. Het aannemingsbedrijf zou in eerste instantie de aan de dienstbetrekkingen verbonden kosten maken en vervolgens deze voor de helft daarvan doorbelasten aan de andere vennootschap. Beide vennootschappen droegen ook ieder voor de helft het risico, indien de directeur ziek zou worden. Voor het eerst formuleerde de Hoge Raad criteria voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening. De uit de doorbelasting van de loonkosten van de directeur voortvloeiende betalingen, vormden niet de vergoeding voor belastbare handelingen van het aannemingsbedrijf aan de andere vennootschap. Er was sprake van kosten voor gemene rekening. Opgemerkt zij dat op de personeelskosten van timmerlieden en een uitvoerder, die op basis van uurtarief

28. Hof 's-Gravenhage 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101, Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85 en HR 4 november 1987, nr. 24 561, BNB 1988/5. Ook later, in 2001, werd het leerstuk nog eens toegepast als alternatief voor een fiscale eenheid of als alternatief voor het aanwezig achten van een entiteit (Hof 's-Gravenhage 20 april 2001, nr. 99/1783, V-N 2002/16.19).

29. HR 4 november 1987, nr. 24 561, BNB 1988/5.

30. HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 (kosten voor gemene rekening).

31. In 1992 oordeelde de Hoge Raad dat een verdeling van kosten voor gemene rekening niet aanwezig was, omdat achteraf niet de werkelijke uitgaven maar alleen het aantal verrichte werkzaamheden een rol speelden (HR 16 september 1992, nr. 28 237, BNB 1992/371). Het Gerechtshof Amsterdam heeft het leerstuk nog wel toegepast in de periode 1969-1992. Zie: Hof Amsterdam 11 september 1990, nr. 4431/89, JOB 1991/12, blz. 37-40.

32. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301.

33. Hof Amsterdam 28 februari 1996, nr. 93/5598, BNB 1997/301, r.o. 5.1 t/m 5.3.

werden doorbelast, de Hoge Raad het leerstuk niet van toepassing achtte. Ten aanzien van de doorbelasting van loonkosten van een andere directeur, achtte het Hof 's-Gravenhage na verwijzing het leerstuk ook van toepassing.³⁴

In latere zaken stonden de criteria centraal, die de Hoge Raad had geformuleerd. Zo ging het in de zaak van 4 september 2000 voor Hof Amsterdam om de vraag of er een “tevorens vaststaande verdeelsleutel” was, in het geval een hoofdkantoor van een concern overheadkosten doorbelastte volgens een bepaalde formule.³⁵ Een fiscale eenheid, die personeelskosten in rekening bracht aan een vereniging van directeurs, deed dat niet op basis van een vaste verdeelsleutel. Bovendien werden de kosten gemaakt ten behoeve van slechts één ondernemer.³⁶ In een geval, waarin de verdeelsleutel gesteld was op zeven procent van de kosten voor de penvoerder en drieënnegentig procent voor de andere participant, was het Hof 's-Hertogenbosch van oordeel dat de kosten niet voor gemene rekening waren gemaakt.³⁷ In cassatie bleef dit oordeel niet overeind.³⁸

Uit het arrest van de Hoge Raad van 1 maart 2002 volgt, dat op de belastingplichtige die stelt dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening van toepassing is, de bewijslast rust.³⁹

In haar conclusie van 21 januari 2008 in zaak nr. 43 930 heeft A-G Van Hilten haar twijfels geuit over de verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht (zie hierna, paragraaf 21.2.8).⁴⁰ Bij arrest van 14 november 2008⁴¹ achtte de Hoge Raad in een andere zaak (nr. 42 312) – en nog voordat arrest was gewezen in genoemde zaak nr. 43 930 – zonder enige nadere motivering, het leerstuk van toepassing. Op 21 november 2008, in zaak nr. 43 930, paste de Hoge Raad het leerstuk wederom toe, zonder in te gaan op de bedenkingen die A-G Van Hilten had bij de verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht.⁴²

De ontwikkeling van het leerstuk onder het btw-stelsel laat een beweging zien waarbij de lijn van de Tariefcommissie langzaam maar zeker wordt losgelaten. Het leerstuk wordt niet langer verbonden aan begrippen als maatschappelijk verkeer, economisch verkeer, interne kring of eigen kring, maar heeft een zelfstandige betekenis.

34. Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15.

35. Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505

36. HR 16 mei 2003, nr. 38 027, BNB 2003/289. In cassatie was nog slechts aan de orde of de handelingen in het economisch verkeer werden verricht (hetgeen het geval was). 's Hof's oordeel dat niet aan de voorwaarden voor toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening was voldaan, werd in cassatie niet bestreden (Hof Arnhem 10 januari 2002, nr. 99/1115, V-N 2002/9.2.10).

37. Hof 's-Hertogenbosch 14 februari 2007, nr. 04/01319, V-N 2007/34.1.4.

38. HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

39. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

40. Conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

41. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22.

42. HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

Van doorslaggevend belang is hoe de toets aan de criteria van de Hoge Raad uitvalt. Met de arresten van november 2008, lijkt het leerstuk verder te zijn ingebed in het nationale positieve recht.

21.2.7 *Criteria voor toepassing van kosten voor gemene rekening*

Uit het reeds aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 23 april 1997 valt op te maken dat kosten voor gemene rekening aan de orde kunnen zijn indien:

1. de kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers;
2. de kosten in eerste instantie door één van hen worden betaald;
3. de kosten voor het werkelijke bedrag worden omgeslagen over de deelnemende ondernemers;
4. het omslaan van de kosten geschiedt volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel;
5. het risico van de kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.⁴³

Uit de in paragrafen 21.2.5 en 21.2.6 beschreven jurisprudentie van vóór 2008 komt het beeld naar voren, dat de partijen bij een overeenkomst tot verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten, gelieerd dienen te zijn. De Hoge Raad stelt die eis echter niet. Ik zal aan dit, eerder als omstandigheid dan als voorwaarde te beschouwen element, afzonderlijk aandacht besteden.

21.2.7.1 *Kosten gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers*

Uit het eerste element van de door de Hoge Raad geformuleerde definitie van het leerstuk kosten voor gemene rekening duidt erop, dat kosten voor gemene rekening slechts plaats kunnen vinden tussen partijen die ieder als ondernemer (belastingplichtige) kunnen worden aangemerkt.⁴⁴ Het arrest van de Hoge Raad van 14 november 2008 duidt er echter op dat het leerstuk ook toepassing kan vinden, indien de penvoerder geen ondernemer (belastingplichtige) is, maar als overheid optreedt. De Hoge Raad overwoog:

“s- Hofs uitspraak en de stukken van het geding (...) laten geen andere conclusie toe dan dat (...) sprake is geweest van verdeling van voor gemeenschappelijke rekening en risico gemaakte kosten zoals bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 23 april 1997, nr. 32166, BNB 1997/301. In dit verband is niet van belang of belanghebbende handelde als

43. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301. Zie ook: conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt. 5.8.

44. Niets in HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301 duidt erop dat de Hoge Raad met het begrip “ondernemer” iets anders bedoelde (bijvoorbeeld de ondernemer naar spraakgebruik) dan het begrip “ondernemer” zoals dat is opgenomen in art. 7 lid 1 Wet OB 1968. Alle partijen in genoemde zaak waren overigens ook als ondernemer in de zin van art. 7 lid 1 Wet OB 1968 aan te merken.

overheid in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, dan wel als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet. (...)”⁴⁵

Gezien de historische ontwikkeling van het leerstuk zou de eis van ondernemerschap wel verklaarbaar zijn. Onder het cumulatieve cascadesysteem was het doel van het leerstuk van kosten voor gemene rekening, ongewenste cumulatie van omzetbelasting te voorkomen. Het leerstuk van kosten voor gemene rekening werd aanvankelijk toegepast in situaties waarin de samenwerking niet leidde tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige.⁴⁶ Later, onder het btw-systeem, werd het leerstuk eerst met name toegepast in situaties waarin niet werd voldaan aan de vereisten voor een fiscale eenheid en waarin zonder toepassing van het leerstuk het gevaar van cumulatie van belasting bestond.⁴⁷ Ook vanuit de gedachte dat de btw beoogt de particuliere consumptie te belasten, zou de eis verklaarbaar zijn. Toepassing van het leerstuk in verhoudingen met particulieren zou betekenen, dat particuliere consumptie onbelast zou kunnen blijven. Aannemende dat de Hoge Raad in de geciteerde overweging van de (hypothetische) veronderstelling is uitgegaan dat van ondernemerschap sprake is, meen ik dat de eis van ondernemerschap nog steeds gesteld moet worden.

21.2.7.2 Kosten worden in eerste instantie door één van hen betaald

In eerste instantie dient de penvoerder de kosten te maken, waarna de kosten worden omgeslagen over de andere partijen bij de overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening. Aanvankelijk ging het in de ontwikkeling van het leerstuk om externe kosten. Later werd het leerstuk ook toegepast op kosten waarop geen btw drukt (interne kosten). In beginsel moet het leerstuk ook van toepassing geacht worden op “overheadkosten”, zoals kosten van huisvesting, automatisering en reizen.⁴⁸ De uitgaven van de penvoerder vertonen dan op het moment van de investering een piek, maar partijen kunnen afgesproken hebben dat de kosten over een langere periode worden verdeeld. Met Mobach meen ik dat dan slechts van kosten voor gemene rekening gesproken kan worden, indien alle partijen gedurende de periode waarin de kosten worden verdeeld, delen in het risico van onvoorziene waardeverminderingen.⁴⁹

Het is niet duidelijk wat de gevolgen zijn, indien één of meer van de partijen bij een overeenkomst tot verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten, in afwij-

45. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22, r.o. 3.4.1.

46. Zie bijvoorbeeld: TC 1 april 1946, nr. 3164 O, B.br.O. 318, TC 18 december 1950, nr. 5629 O, B.br.O. 736 (Kantoorcombinatie), TC 9 november 1953, nr. 7299 O, BNB 1954/49 en TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245.

47. Zie bijvoorbeeld: Hof's-Gravenhage 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101 en Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85. Vgl. R.N.G. van der Paardt aantekening bij HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397.

48. In dezelfde zin: O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 10.

49. O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 10.

king van de overeenkomst, naast betalingen aan de penvoerder tevens rechtstreekse betalingen doet aan een derde, die een levering van een goed of dienst verricht. Strikt genomen is het leerstuk dan *in het geheel* niet meer van toepassing, aangezien aan één van de cumulatief gestelde eisen niet is voldaan. Toch past dit niet bij de geest van het leerstuk. Het leerstuk ziet op kostendoorbelastingen. Als geen sprake is van een kostendoorbelasting omdat de partijen van tevoren de kosten voor eigen rekening hebben genomen, dan is het proportioneler dat het leerstuk *in zoverre* toepassing mist. Het komt mij voor dat het leerstuk slechts niet van toepassing is op de betreffende – niet voor gemene rekening gemaakte – kosten, maar dat voor wat betreft andere kosten, die wél voor gemene rekening zijn gemaakt, het leerstuk onverkort van toepassing blijft.

De Hoge Raad maakt een onderscheid tussen de “gemaakte” kosten en de “betaalde” kosten. Het leerstuk is slechts van toepassing indien de kosten worden “gemaakt” ten behoeve van verschillende ondernemers, maar worden “betaald” door één van hen. Hieruit valt af te leiden dat het leerstuk ziet op het voorschieten van kosten door de penvoerder.⁵⁰

21.2.7.3 Kosten worden voor het werkelijke bedrag omgeslagen

Uit het arrest HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301 valt af te leiden, dat de kosten voor het werkelijke bedrag worden omgeslagen. Er mag dus geen provisie worden berekend voor de handelingen als penvoerder. De kosten mogen niet met een “opslag” worden doorbelast. Het HvJ EG lijkt deze eis in de zaak EDM ook te verbinden aan onbelastbare kostendoorbelastingen binnen het kader van een consortium (zie over het EDM-arrest en kosten voor gemene rekening nader paragraaf 21.2.8.2.2).⁵¹ Een vergelijkbare eis kent ook de koepelvrijstelling (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7.3.9). Ik merk echter op dat een en ander onverlet laat, dat in de overeenkomst tot verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten afgesproken kan worden, dat de eigen kosten van de penvoerder doorbelast kunnen worden. Toepassing van het leerstuk lijkt niet af te ketsen op het doorbelasten van eigen kosten van de penvoerder, die samenhangen met de activiteiten die worden verricht als penvoerder, indien ook de verdeling van deze kosten onderdeel uitmaakt van de overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening (en de penvoerder dus ook een deel van deze kosten neemt). Op die wijze kan de penvoerder een vergoeding (provisie) voor zijn handelingen als penvoerder ontvangen, zonder dat dit de toepassing van het leerstuk verhindert. Verrekenprijscorrecties ten behoeve van de directe belastingen dienen mijns inziens de werking van het leerstuk niet te belemmeren, zolang zij er niet toe leiden dat daadwerkelijk winstopslagen in rekening worden gebracht. Vergelijk in dit verband hetgeen ik met betrekking tot de toepassing van de koepelvrijstelling heb opgemerkt in Deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7.3.9. Uit het arrest van 14 november 2008 valt op te maken, dat rentekosten die

50. In dezelfde zin: O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 9.

51. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

een penvoerder heeft betaald in verband met het reserveren van bedragen, die ingezet worden om voor gemene rekening gemaakte kosten te dekken, met toepassing van het leerstuk kunnen worden verdeeld.⁵²

21.2.7.4 Van tevoren vaststaande verdeelsleutel

De kosten moeten volgens een van tevoren vaststaande verdeelsleutel worden omgeslagen over de andere participanten. De van tevoren vaststaande verdeelsleutel veronderstelt dat de kostendoorbelasting plaats dient te vinden op basis van een contract. Uit de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 6 mei 1998 volgt, dat het niet noodzakelijk is dat partijen de overeenkomst schriftelijk vastleggen.⁵³ Het ontbreken van een schriftelijke overeenkomst bemoeilijkt mijns inziens echter wel de toepassing van het leerstuk, nu de belastingplichtige die er een beroep op doet, moet aantonen dat aan de voorwaarden is voldaan.⁵⁴

De verdeelsleutel bepaalt (onder andere) welke kosten (welk type kosten) op welke wijze zullen worden doorbelast. Uit de uitspraak van het Hof Amsterdam van 4 september 2000 lijkt te volgen dat wanneer de penvoerder de hoogte en het type (de aard) van de kosten bepaalt, het leerstuk niet van toepassing kan zijn, omdat dan geen sprake is van een “van tevoren vaststaande verdeelsleutel”.⁵⁵ In genoemde zaak ging het om doorbelastingen van zogenoemde “overheadkosten”. De penvoerder bepaalde *achteraf* de precieze aard en de hoogte van de door te belasten kosten. Daarbij kwam de penvoerder – binnen de grenzen van algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen – een zekere vrijheid toe met betrekking tot het bepalen van welke kosten nu onder het begrip “overheadkosten” vielen.

De eis van de van tevoren vaststaande verdeelsleutel roept een aantal vragen op. Ten eerste is het de vraag op welk moment de verdeelsleutel uiterlijk vastgesteld moet zijn. Ten tweede is het de vraag hoe vaststaand de verdeelsleutel dient te zijn. Ten derde is het de vraag of de hoogte van het door te belasten bedrag gefixeerd dient te zijn. Ten vierde is het de vraag of de aard van de te verdelen kosten van tevoren vast moet staan. Ten vijfde is het de vraag of het aan de penvoerder mag worden gelaten de verdeelsleutel vast te stellen. In het navolgende beantwoord ik deze vragen afzonderlijk.

Op welk moment moet de verdeelsleutel uiterlijk worden vastgesteld?

Uit het arrest van de Hoge Raad van 23 april 1997 volgt slechts dat de verdeelsleutel van tevoren dient vast te staan.⁵⁶ Het Hof Amsterdam heeft in 2002 gepreciseerd, dat bij de beoordeling of de verdeelsleutel van tevoren vaststaat, het moment waarop de

52. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22.

53. Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15. Zie ook: W.A.P. Nieuwenhuizen, *Personeel uitlenen*, leidt niet altijd tot BTW-heffing, BTW-bulletin 1998, nr. 10, blz. 10.

54. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

55. Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505. Het door belanghebbende ingestelde cassatieberoep is ingetrokken.

56. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301.

kosten worden gemaakt, beslissend is.⁵⁷ Ik ga ervan uit dat het Hof hiermee heeft bedoeld “uiterlijk het moment waarop de kosten worden gemaakt”. Deze eis komt mij op zichzelf juist voor. Uit die eis volgt echter niet dat op het *moment* dat de kosten worden gemaakt, ook de *hoogte* van deze kosten op dat moment vast dient te staan.⁵⁸ Slechts de verdeelsleutel (welke kosten worden op welke wijze doorbelast?) moet op dat moment vaststaan. Wanneer een verdeelsleutel wordt vastgesteld vóór het moment waarop de kosten worden gemaakt, zal de verdeelsleutel vanzelfsprekend ook óp het moment waarop de kosten worden gemaakt (nog steeds) vaststaan.⁵⁹

De fiscus heeft in het verleden het standpunt ingenomen dat in het geval van doorbelastingen van personeelskosten, het leerstuk van kosten voor gemene rekening slechts kan worden toegepast, indien het nieuw aangetrokken personeel betreft.⁶⁰ Het komt mij voor dat deze stelling niet meer houdbaar is sinds de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 6 mei 1998.⁶¹ Het Hof oordeelde, dat een redelijke uitleg van het leerstuk van de kosten voor gemene rekening meebrengt, dat de toepassing van dat leerstuk niet wordt verhinderd, indien het niet direct bij de aanvang van een dienstbetrekking wordt toegepast.

Hoe “vaststaand” moet de verdeelsleutel zijn?

De vraag hoe “vaststaand” de verdeelsleutel moet zijn, is in de jurisprudentie niet beantwoord. Het is daardoor op de eerste plaats onduidelijk of een verdeelsleutel tussentijds mag worden aangepast en – als dat niet mogelijk is – partijen bijvoorbeeld jaarlijks een nieuwe overeenkomst, met een nieuwe verdeelsleutel aan mogen gaan.

Wanneer een tussentijdse aanpassing (aanpassing aan het einde van een bepaalde periode) van de verdeelsleutel plaatsvindt, kan niet meer gezegd worden dat de kosten worden verdeeld op basis van een “van te voren vaststaande” verdeelsleutel. Nacalculatie is reeds op die grond niet mogelijk.⁶² Bovendien is het maar de vraag of een verdeelsleutel die tussentijds kan worden aangepast, recht doet aan het vereiste dat het risico allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan moet gaan (zie

57. Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505, r.o. 5.2.

58. Van Kesteren merkt hierover in zijn commentaar in NTFR 2000/1505 bij de uitspraak van Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536 dienaangaande op: “Het is immers slechts de wijze van verdeling van de taart (groot of klein) die van tevoren dient vast te staan”.

59. Dat laat onverlet dat de verdeelsleutel (het contract) mijns inziens mag worden aangepast, zolang de kosten nog maar niet zijn gemaakt.

60. K. Dijkstra, Verrekeningen van personeelskosten in BTW-perspectief, BTW-bulletin 2001, nr. 1, blz. 4.

61. Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15 (verwijzingsuitspraak n.a.v. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301).

62. In dezelfde zin: R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397. J.J.P. Swinkels meent dat nafacturatie niet is toegestaan (J.J.P. Swinkels, BTW en het doorbelasten van kosten in de onderwijs, medische en sociaal culturele sector, Belastingbrief 2006, nr. 11, blz. 9). Bedoeld is vermoedelijk dat nafacturatie vanwege een nacalculatie niet is toegestaan.

hierna, paragraaf 21.2.7.5). Het risico van de kosten wordt kleiner naarmate de aanpassing van de verdeelsleutel vaker plaatsvindt. Ik meen daarom dat het tussentijds aanpassen van de verdeelsleutel niet toelaatbaar is.

Het is mijns inziens wel mogelijk om – binnen bepaalde grenzen – bijvoorbeeld jaarlijks een nieuwe overeenkomst, met een nieuwe verdeelsleutel (voor de toekomst) aan te gaan.⁶³ Er is immers nergens gedefinieerd hoe lang een verdeelsleutel dient vast te staan. In de jurisprudentie zijn geen aanwijzingen te vinden dat bij het aangaan van een nieuw contract met een nieuwe, gewijzigde verdeelsleutel het leerstuk niet meer van toepassing kan zijn. Met name bij personeelskosten, die tot periodieke betalingen leiden en waarin jaarlijks wijzigingen optreden, past het niet het leerstuk zo strikt uit te leggen.⁶⁴ Aan een overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening mag mijns inziens niet de eis worden gesteld dat deze eeuwigdurend moet zijn. Nog afgezien van de omstandigheid dat door een dergelijke eis de praktische werking van het leerstuk ernstig belemmerd zou worden, zou het mijns inziens een buitenproportionele inbreuk op de contractsvrijheid van partijen betekenen. Binnen de marge dat het risico van de kosten alle partijen aan dient te gaan, kan naar mijn mening zeer wel ruimte bestaan om jaarlijks de contracten opnieuw af te sluiten, onder vaststelling van een nieuwe verdeelsleutel. Telkens zal moeten worden beoordeeld of de periode waarin de verdeelsleutel vaststaat (de looptijd van het contract) lang genoeg is om te kunnen zeggen dat het risico alle partijen aangaat.

Op de tweede plaats roept de vraag hoe “vaststaand” de verdeelsleutel moet zijn, de subvraag op of een verdeelsleutel slechts een percentage moet zijn, of dat het een formule kan zijn die van tevoren door partijen overeengekomen is.⁶⁵ Deze vraag vormde de kern van de procedure die leidde tot de hiervoor aangehaalde uitspraak van het Hof Amsterdam. Aan dit geschilpunt kwam het Hof echter niet meer toe, omdat volgens het Hof de verdeelsleutel niet van tevoren was vastgesteld. Het komt mij echter voor dat de verdeelsleutel een formule kan zijn, mits maar voldaan is aan de eis dat het risico van de kosten eenieder nog aangaat. Een formule die ertoe leidt dat één of meer participanten geen risico meer loopt / lopen ten aanzien van de kosten, is naar mijn overtuiging niet toelaatbaar. Het doorbelasten van personeelskosten op basis van gewerkte uren volgens een vast uurtarief, valt daarom niet als het verdelen van kosten op grond van een vaste verdeelsleutel aan te merken.⁶⁶

Moet de hoogte van de door te belasten kosten gefixeerd zijn?

Omdat slechts van tevoren vast moet staan welke kosten op welke wijze zullen worden doorbelast, kunnen partijen mijns inziens ervoor kiezen om pas aan het einde van een periode de precieze omvang van de kosten te bepalen, zeker indien het kos-

63. In dezelfde zin: R.N.G. van der Paardt, aantekening bij HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397.

64. In dezelfde zin: O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 10.

65. Vgl. Van Kesteren, commentaar bij de uitspraak van Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505.

66. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301, r.o. 3.2.3.2.

ten betreft die gedurende het jaar opkomen. De verdeelsleutel die van tevoren vastgesteld moet worden, hoeft mijns inziens niets te bepalen over de hoogte van de kosten, maar dient slechts te bepalen welke kosten op welke wijze zullen worden doorbelast.⁶⁷

Dit lijkt ook voort te vloeien uit de door de Hoge Raad geformuleerde eis dat het risico van de kosten alle partijen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat (zie hierna, paragraaf 21.2.7.5). De verdeelsleutel dient van te voren (op het moment dat de kosten worden gemaakt) vast te staan, maar ten aanzien van de hoogte van de kosten dienen alle partijen een risico te lopen. De hoogte van de kosten hoeft dus niet van te voren vast te staan.

Moet de aard van de door te belasten kosten van tevoren vaststaan?

De aard van de kosten vormt een onderdeel van de verdeelsleutel. Het geeft aan welke kosten doorbelast zullen worden. Ook voor wat betreft de aard van de kosten heeft de Hoge Raad in het eerder aangehaalde arrest van 23 juli 1997 géén nadere eisen gesteld. Wanneer echter de aard van de kosten achteraf door de penvoerder kan worden bepaald, dan wordt daarmee inbreuk gemaakt op de eis dat ten aanzien van de hoogte van de kosten alle partijen een risico dienen te lopen (zie hierna, paragraaf 21.2.7.5). De aard van de kosten (in de zaak van 4 september 2000 ging het om de vraag welke kosten als “overheadkosten” konden worden aangemerkt⁶⁸) heeft zowel betekenis voor de hoogte van de kosten als voor inhoud van de verdeelsleutel. Die verdeelsleutel dient van tevoren, uiterlijk op het moment dat de kosten worden gemaakt, vast te staan. De eis dat sprake moet zijn van een van tevoren vaststaande verdeelsleutel houdt mijns inziens dus niet in dat de omvang van de kosten van tevoren vast moet staan, maar wél in dat de aard van de kosten van tevoren (uiterlijk op het moment dat de kosten worden gemaakt) vaststaat.

De eis dat de aard van de te verdelen kosten van tevoren vast moet staan, laat onverlet dat de participanten enige zeggenschap mogen hebben op het moment dat de kosten voor gemene rekening worden gemaakt. In het gemeenschappelijke karakter van de kosten ligt mijns inziens zelfs besloten dat de participanten inspraak *dienen* te hebben in het bepalen *welke* kosten er worden gemaakt. Deze “medezeggenschap” kan inhouden dat de participanten van tevoren, bij het bepalen welke kosten op welke wijze via de verdeelsleutel zullen worden verdeeld, inspraak hebben. Het is mijns inziens ook mogelijk dat de participanten, nadat een verdeelsleutel is vastgesteld, telkens net voordat bepaalde kosten worden gemaakt, inspraak hebben in de beslissingen die tot het maken van de (gezamenlijke) kosten leiden. Met name indien het de aanstelling van personeelsleden betreft, kan het voor de participanten belangrijk zijn dat zij inspraak hebben in de besluitvorming of de benoeming van de betreffende sollicitant wenselijk is. Het gaat dan niet om een inspraak in de vaststelling *welke* kosten gemaakt zullen worden (dat is al bij aanvang van de kostenverdeelovereen-

67. In dezelfde zin: H.W.M. van Kesteren, commentaar bij Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505.

68. Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505.

komst gedaan), maar een inspraak in de beslissing op basis waarvan de kosten belopen zullen worden. Toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening wordt dus niet geblokkeerd, indien alle participanten op ad hoc basis betrokken zijn bij de besluitvorming rond het maken van kosten. Andersom valt uit de jurisprudentie ook niet af te leiden dat alle participanten inspraak *dienen* te hebben bij bijvoorbeeld de benoeming van een sollicitant.

Mag de penvoerder zelfstandig de verdeelsleutel bepalen?

Een vervolgvraag is of de verdeelsleutel door de penvoerder alléén mag worden vastgesteld, of dat hij door alle partijen tezamen moet worden vastgesteld. Gezien het feit dat het bij kosten voor gemene rekening gaat om wederkerige overeenkomsten, komt het mij voor dat de verdeelsleutel in ieder geval *krachtens* de kostenverdeelovereenkomst moet worden vastgesteld. Uit de jurisprudentie valt niet af te leiden dat er iets op tegen is dat de daadwerkelijke vaststelling van de verdeelsleutel door de penvoerder geschiedt.

21.2.7.5 Het risico gaat allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan

Naar het oordeel van de Hoge Raad dient het “risico” allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan te gaan. De Hoge Raad heeft in dit verband geoordeeld dat het leerstuk niet van toepassing is, indien de penvoerder alle kosten doorbelast, zonder zelf een deel in de kosten te nemen.⁶⁹ De kosten zijn dan immers niet meer voor gemene rekening gemaakt. Ook wanneer een participant ál zijn kosten vergoed krijgt is naar het oordeel van de Hoge Raad geen sprake van voor gemene rekening gemaakte kosten.⁷⁰ Elke participant, waaronder de penvoerder zal een deel van de kosten voor zijn of haar rekening moeten nemen. Het leerstuk vindt geen toepassing indien één participant alle kosten vergoed krijgt van de andere participanten.⁷¹

Wat de Hoge Raad bedoelt met het “risico” dat alle participanten aan moet gaan, is onduidelijk. Aangenomen mag echter worden dat de Hoge Raad hiermee doelt op “het risico van de omvang van de kosten”. Dit betekent dat alle partijen een risico dienen te lopen ten aanzien van de omvang van de kosten waarmee zij uiteindelijk zullen worden geconfronteerd. Mijns inziens houdt dit niet in dat alle partijen ook in gelijke mate een risico dienen te lopen. Naar mijn mening brengt dit vereiste hooguit mee dat niet vóór toepassing van de verdeelsleutel, eerst een verdeling mag worden gemaakt tussen de kosten die voor eigen rekening komen en de kosten die (op basis van een verdeelsleutel) voor rekening van de anderen komen. De verdeelsleutel dient op het geheel van de kosten betrekking te hebben. Hij dient zowel de verdeling te bepalen van de kosten die voor eigen rekening komen ten opzichte van die voor rekening van de anderen komen, als de verdeling te bepalen van de (voor rekening van de anderen komende) kosten onder die anderen.

69. HR 4 november 1987, nr. 24 561, BNB 1988/5.

70. HR 5 oktober 2001, nr. 36 443, BNB 2002/29 (CURE).

71. In dezelfde zin: H.W.M. van Kesteren, noot onder HR 5 oktober 2001, nr. 36 443, BNB 2002/29 (CURE).

Uit het bovenstaande volgt dat niet alle partijen bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening in gelijke mate de kosten hoeven te dragen. De vraag is echter hoe scheef de verdeling van de kosten over de deelnemers mag zijn, zonder dat de conclusie moet worden getrokken dat de kosten slechts enkelen aangaan. Zoals is aangegeven, is van kosten voor gemene rekening geen sprake meer, indien alle kosten worden doorbelast.⁷² Net zoals bij de vraag of een verdeelsleutel periodiek gewijzigd mag worden (zie paragraaf 21.2.7.4), vormt de norm dat het risico allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan moet gaan, de begrenzing. In de zaak die leidde tot de uitspraak van 14 februari 2007 van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ging het om een verdeling van kosten tussen twee ondernemers volgens een ongelijke verdeelsleutel.⁷³ De penvoerder berekende in casu 93% van de kosten door aan de andere ondernemer. Het Hof oordeelde dat:

“(...) in een situatie als onderhavige, waarin de door X belopen kosten (...) nagenoeg geheel, dat wil zeggen op een naar verhouding gering gedeelte na, aan belanghebbende worden berekend niet sprake is van kosten die voor gemene rekening worden gedragen”.

Het Hof vulde de door de Hoge Raad geformuleerde open norm hiermee verder in. Blijkbaar was het Hof van oordeel dat wanneer de kosten voor 90% of meer worden doorbelast, géén sprake kon zijn van kosten voor gemene rekening.⁷⁴ Het Hof lichtte niet toe waarom de grens op 90% gesteld moet worden. Bovendien is onduidelijk of deze norm ook in de spiegelbeeldige situatie geldt waarin de penvoerder slechts 10% of minder van de kosten voor zijn rekening neemt. Ook is niet helder of deze eis betekent dat, indien meer dan twee partijen bij de kostenverdeelovereenkomst betrokken zijn, ieder van de partijen ten minste meer dan 10% van de kosten moet dragen. Betekent dit dat indien er meer dan tien deelnemers zijn, die allen gelijk in de kosten delen, het leerstuk buiten toepassing moet blijven? Mijns inziens is het door het Hof geformuleerde criterium moeilijk hanteerbaar en doet het geen recht aan de begrenzing die de Hoge Raad heeft aangebracht. In cassatie maakte de Hoge Raad dan ook korte metten met de uitspraak van het Hof. De Hoge Raad overwoog:

72. HR 4 november 1987, nr. 24 561, BNB 1988/5.

73. Hof 's-Hertogenbosch 14 februari 2007, nr. 04/01319, V-N 2007/34.1.4.

74. Het Hof omschrijft het begrip “nagenoeg geheel” in negatieve zin als “op een naar verhouding gering gedeelte na”. Het begrip “nagenoeg geheel” komt nergens in de Wet OB 1968 voor. Wel komt in art. 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB 1968 het begrip “nagenoeg volledig” voor. Het komt mij voor dat er geen ruimte zit tussen “nagenoeg geheel” en “nagenoeg volledig”. Aan “nagenoeg volledig” in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste Wet OB 1968 wordt de invulling 90% of meer gegeven (waarbij voor sommige situaties een uitzondering is gemaakt, en het begrip “70% of meer” inhoudt, zie het besluit van 19 december 1995, nr. VB95/3796, Toepassing verzoek om belaste levering of belaste verhuur bij concurrentievervalsing - Mededeling 42, V-N 1996/134 pt. 18 en V-N 1996/1985 pt. 19). Zie: Kamerstukken II, 1994/95, 24 172, nr. 3 (MvT), blz. 14. Nu aan “nagenoeg volledig” de invulling van “90% of meer” wordt gegeven en er geen ruimte zit tussen “nagenoeg geheel” en “nagenoeg volledig”, moet mijns inziens aan “nagenoeg geheel” ook de invulling worden gegeven “90% of meer”. De invulling die het Hof geeft (“op een naar verhouding gering gedeelte na”) acht ik dan ook irrelevant.

*“(...) De verhouding waarin kosten voor gemene rekening onder de deelnemende ondernemers worden verdeeld, dient voorts de grootte van ieders aandeel te weerspiegelen. Een kostenverdeling in de verhouding 93:7 staat niet in de weg aan de mogelijkheid dat sprake is van kosten voor gemene rekening (...)”.*⁷⁵

Zoals ik in het voorgaande heb aangegeven dient naar het oordeel van de Hoge Raad het “risico” allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan te gaan, waarbij aangenomen mag worden dat de Hoge Raad hiermee doelt op “het risico van de omvang van de kosten”. Dit vereiste betekent onder andere dat – in voorkomende gevallen – alle partijen risico’s moeten aanvaarden. Worden één of meer participanten uitgesloten van de risico’s ten aanzien van de hoogte van de uiteindelijk te dragen kosten, dan kan het leerstuk mijns inziens niet worden toegepast. Het enkele gegeven dat een penvoerder zowel kosten aan de participanten doorbelast met toepassing van het leerstuk, als zonder toepassing van het leerstuk, staat aan de toepassing van het leerstuk niet in de weg.⁷⁶

Bijzondere aandacht verdient de hiervoor aangehaalde overweging van de Hoge Raad dat de verhouding waarin kosten onder de participanten worden verdeeld, de grootte van ieders aandeel dient te weerspiegelen. De betekenis van deze overweging is niet zonder meer helder. Zo is bijvoorbeeld niet duidelijk wat de Hoge Raad bedoelt met “ieders aandeel”. Is het aandeel in de kosten bedoeld, of is het aandeel in het “verbruik” van de (door de penvoerder extern ingekochte, dan wel de intern gegenereerde) diensten bedoeld? Laatstgenoemde interpretatie zou passen bij een visie waarin de participanten (materieel) de afnemers van de prestatie zijn van een van een derde, via de penvoerder ingekochte dienst (externe kosten). Ik houd het erop dat dit de strekking van de overweging van de Hoge Raad is. De kostendoorberekening moet een daadwerkelijke omslag van de kosten zijn.⁷⁷ Een te strikte interpretatie van deze overweging leidt echter tot de conclusie dat het leerstuk praktisch onbruikbaar is. Van tevoren, bij het vaststellen van de verdeelsleutel zou dan immers moeten vaststaan in welke mate ieder van de participanten gebruik zal maken van de betrokken diensten. Dat strookt niet met de kern van de arresten van 14 en 21 november 2008, waarin de Hoge Raad de deur naar toepassing van het leerstuk juist verder heeft opengezet. Het komt mij bovendien voor dat dit moeilijk te verenigen is met de gedachte dat de kosten “voor gemene rekening” moeten worden gemaakt. Ik lees genoemde rechtsoverweging dan ook zo dat daaruit blijkt dat het een zuivere kostenverdeling moet betreffen. Wellicht, dit valt echter niet na te gaan, is nog bedoeld aan te geven dat *alle* diensten *alle* participanten aan moeten gaan. De vraag zou immers gesteld kunnen worden of het leerstuk ook van toepassing is, indien weliswaar de kosten over alle participanten worden verdeeld, maar bepaalde diensten uit het geheel van diensten dat in de overeenkomst is opgenomen aan één of enkele van de participanten worden verricht. Een vergelijkbare vraag is aan de orde geweest in het kader van de koepelvrijstelling. Het HvJ EG heeft in dat verband geoor-

75. HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

76. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22, punt 3.4.3.

77. Vgl. Redactie Vakstudie Nieuws, HR 21 november 2008, nr. 43 930, V-N 2008/59.24.

deeld dat de vrijstelling ook van toepassing is, indien diensten aan één of enkele van de leden worden verricht (mits overigens aan de voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan). Zie hierover: deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7.3.9.

21.2.7.6 *Gelieerdheid van partijen*

Zoals ik heb beschreven in paragraaf 21.2.6, is het leerstuk van kosten voor gemene rekening onder het btw-stelsel in het begin ingezet in situaties waarin net geen sprake was van een fiscale eenheid.⁷⁸ Dit heeft in de literatuur wel tot de veronderstelling geleid dat de gelieerdheid (in de zin van verwevenheid als bedoeld in art. 7 lid 4 Wet OB, vgl. art. 11 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) van partijen bij een overeenkomst van kosten voor gemene rekening een rol speelde.⁷⁹ Sinds het arrest van de Hoge Raad van 23 april 1997 lijkt dit vereiste naar de achtergrond te zijn gedrukt. In de betreffende zaak was niet voldaan aan de financiële en economische verwevenheid (wel aan de organisatorische verwevenheid). Toch waren de betrokken partijen in een ruimere zin wel verwant.⁸⁰ Zij hadden een groep van aandeelhouders gemeen (die overigens niet als een “samenwerkende groep”⁸¹ kon worden aangemerkt) en de ene vennootschap verrichtte handelingen aan de andere vennootschap. Het leerstuk van kosten voor gemene rekening werd toch toegepast. In de criteria voor toepassing van het leerstuk werd de gelieerdheid van de partijen echter niet genoemd.

Het Hof 's-Gravenhage deed op 20 april 2001 een bijzondere uitspraak, waarbij het – ten overvloede – uit de nauwe verbondenheid van twee stichtingen afleidde dat in dat specifieke geval de kostendoorberekening van de één op één lijn moest worden gesteld met de toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening, terwijl niet voldaan was aan alle eisen van het leerstuk. In het bijzonder was niet voldaan aan de eis van een tevoren vaststaande verdeelsleutel (zie paragraaf 21.2.7.4). Uit deze zaak zou mogelijk kunnen worden afgeleid dat de gelieerdheid van partijen kan derogeren aan de eisen die aan toepassing van het leerstuk moeten worden verbonden. Ik meen echter dat deze zaak te casuïstisch is om een dergelijke algemene conclusie te trekken. Een bevestiging van dit standpunt is te vinden in rechtsoverweging 11, waarin het Hof de reikwijdte van de uitspraak beperkt door de woorden “in dit specifieke geval” te gebruiken.⁸²

78. Vgl. M.J. Hoogesteger en Ph. Boerman, Over kosten, BTW en een gemene rekening, Belastingbrief 2006, nr. 6, blz. 3.

79. C.L. van Lindonk, De fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 318, J.L.M.J. Vervloed, Verdeling van kosten, BtwBrief 1991, nr. 3, blz. 16, E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk!, WFR 1996/6208, blz. 1151 en Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 33, zie ook: aantekening bij Hof 's-Gravenhage 20 april 2001, nr. 99/1783, V-N 2002/16.19.

80. Vgl. A.L.C. Simons, noot onder HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301.

81. HR 19 december 1979, nr. 18 830, V-N 1980, blz. 166.

82. Hof 's-Gravenhage 20 april 2001, nr. 99/1783, V-N 2002/16.19, r.o. 12. Zie ook: Redactie Vakstudie Nieuws, aantekening bij deze uitspraak in V-N 2002/16.19.

Nadien lijkt de gelieerdheid van partijen geen rol meer te hebben gespeeld in de jurisprudentie. De gelieerdheid van partijen is wel een omstandigheid die zich veelal voordoet als een beroep op het leerstuk wordt gedaan.⁸³ Het voor gezamenlijke rekening maken van kosten en het zonder opslag doorbelasten van die kosten zal zich tussen gelieerde belastingplichtigen sneller voordoen dan tussen niet gelieerde belastingplichtigen.⁸⁴ Gezien de criteria die de Hoge Raad heeft opgesteld is de gelieerdheid van partijen geen conditio sine qua non voor de toepassing van het leerstuk.⁸⁵ Slechts de in het arrest van 23 april 1997 door de Hoge Raad geformuleerde criteria vormen noodzakelijke voorwaarden. Eens te meer blijkt dit uit het arrest van 14 november 2008, inzake een samenwerkingsverband van een aantal publiekrechtelijke lichamen.⁸⁶

21.2.8 *Verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht*

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening maakt een inbreuk op het algemene karakter van de btw, door de kostendoorbelastingen (of althans de naar aanleiding daarvan verrichte betalingen) niet te beschouwen als betalingen voor diensten, waardoor die diensten onbelastbaar blijven. Aangezien het algemene karakter van de btw één van de uitgangspunten van de Btw-richtlijn vormt, komt de vraag op, of het leerstuk verenigbaar is met het Europese positieve recht. In paragraaf 21.2.3 heb ik aangegeven, dat het leerstuk van toepassing geacht wordt op interne kosten en op externe kosten. In deze paragraaf onderzoek ik daarom, zowel voor wat betreft kosten waarop geen btw drukt als voor kosten waarop wel btw drukt, of de toepassing van het leerstuk verenigbaar is met het Europese positieve recht.

Allereerst verdient het echter opmerking, dat toepassing van het leerstuk het neutraliteitsbeginsel (opgevat als bijzonder gelijkheidsbeginsel) kan schenden, met name wanneer het leerstuk wordt toegepast op de verdeling van interne kosten (kosten waarop geen btw drukt). Het leerstuk maakt het voor de participanten minder aantrekkelijk om diensten van derden te betrekken, wanneer zij dezelfde diensten van de penvoerder kunnen betrekken (zie paragraaf 21.2.3). Vergelijkbare handelingen worden niet op dezelfde wijze belast. Het leerstuk draagt dus het gevaar van verstoring van de concurrentieverhoudingen in zich, al lijken de criteria, die aan toepassing van het leerstuk worden gesteld, dit gevaar enigszins in te dammen. Dat laat echter onverlet, dat in internationaal verband het leerstuk van kosten voor gemene reke-

83. Zie bijvoorbeeld: O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 8.

84. E.M. Vrouwenfelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk!, WFR 1996/6208, blz. 1151, Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 33.

85. In dezelfde zin: J.T. Sanders, BTW en gemene kosten: van lust en last, BtwBrief 1997, nr. 10, blz. 5.

86. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22.

ning onder omstandigheden kan leiden tot dubbele niet-heffing.⁸⁷ Dit doet zich bijvoorbeeld voor, indien een belastingplichtige moedervennootschap, die gevestigd is in een andere lidstaat, een dienst in de zin van art. 43 Btw-richtlijn (ex art. 9 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 6 lid 2 Wet OB) verricht aan een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, die geen (volledig) recht op aftrek heeft. De plaats van de dienst van de moedervennootschap is dan gelegen in Nederland. De moedervennootschap dient dan geen buitenlandse btw in rekening te brengen. Als nu vanuit Nederlands perspectief het leerstuk van kosten voor gemene rekening van toepassing is, zal ook in Nederland geen btw geheven worden ten aanzien van de dienst van de moedervennootschap aan de dochtervennootschap. In dat geval treedt dubbele niet-heffing op. Wanneer de Nederlandse dochtervennootschap geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting heeft, krijgt zij op die manier minder (niet aftrek-bare) btw in rekening gebracht en heeft zij dus minder kosten, dan wanneer er vanuit Nederlands perspectief géén sprake zou zijn geweest van kosten voor gemene rekening. De Nederlandse dochtervennootschap, die geen volledig recht op aftrek bezit, komt dan in een gunstigere positie te verkeren dan een niet (volledig) aftrekge-rechtigde dochtervennootschap in een andere lidstaat die dezelfde diensten onder dezelfde voorwaarden betreft van dezelfde moedervennootschap, indien in laatst-ge-noemde lidstaat een leerstuk als kosten voor gemene rekening niet wordt toege-past. Aldus kunnen de concurrentieverhoudingen verstoord raken.

Hoewel het leerstuk de concurrentieverhoudingen dus kan beïnvloeden, moet niet uit het oog worden verloren, dat het leerstuk in nationaal verband ongewenste cumulatie van btw kan voorkomen. Aldus draagt de toepassing ervan in sommige gevallen bij aan de neutraliteit van de heffing. Dat is óók een van de fundamentele doelstellingen van het btw-stelsel (zie deel I, hoofdstuk 7). Het is de lidstaten evenwel niet toegestaan zelfstandig maatregelen ter verbetering van het btw-systeem te nemen, ook al worden daarmee de doelstellingen van het btw-stelsel beter gewaarborgd.⁸⁸ Dit verbod geldt mijns inziens ook voor de nationale rechter. Zo beziën belet het communautaire karakter van de btw de toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Daarom moet het er mijns inziens voor worden gehouden, dat het onderhavige, zuiver nationale leerstuk niet verenigbaar is met het Europese recht, indien uit het navolgende blijkt, dat het leerstuk niet te baseren valt op de Btw-richtlijn en / of de jurisprudentie van het HvJ EG.

87. Ik merk op dat doorbelastingen van bijvoorbeeld personeelskosten binnen een concern aan groepsvennootschappen in andere lidstaten met toepassing van het leerstuk in de praktijk kan afstuiten op de eis dat de doorbelastende partij (de penvoerder) een deel van de kosten voor eigen rekening zal moeten nemen. Vgl. J.J.P. Swinkels, VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 421.

88. HvJ EG 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto), V-N 1990, blz. 45, r.o. 23 en HvJ EG 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie/Nederland), BNB 2002/149, r.o. 56.

21.2.8.1 *Verenigbaarheid van toepassing van het leerstuk op doorbelastingen van externe kosten met het Europese recht*

In deze paragraaf ga ik nader in op de toepassing van het leerstuk op doorbelastingen van externe kosten (kosten waarop wel btw drukt), met het Europese recht valt te verenigen.

Een drietal aspecten moet daartoe worden onderzocht:

1. Wie is de afnemer van de prestatie van de toeleverancier (de penvoerder en / of de participanten)?
2. Indien uitgegaan wordt van de veronderstelling dat de penvoerder de afnemer van de prestatie is, betreft de penvoerder op eigen naam, maar (met uitzondering van zijn eigen aandeel) voor rekening van de andere participanten, diensten van de toeleverancier?
3. Indien uitgegaan wordt van de veronderstelling dat de penvoerder *niet* de afnemer van de prestatie is, is de betaling door de penvoerder dan als een derdenbetaling aan te merken en is de doorbelasting dan niets anders dan de administratieve afhandeling daarvan?

21.2.8.1.1 **Afnemer van de prestatie**

Het is in het btw-stelsel zowel voor de presterende partij als voor de ontvangende partij van belang om vast te stellen welke partij de afnemer van de prestatie is. Voor de presterende partij kan er bijvoorbeeld een belang zijn in verband met het bepalen van de plaats van de prestatie (zie bijvoorbeeld art. 56 Btw-richtlijn, ex art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn, vgl. art. 6 lid 2 onderdeel d Wet OB) of voor het toepassen van een vrijstelling (zie bijvoorbeeld 132 lid 1 onderdeel f, i, m, ex art. 13A, lid 1 sub f, i, m, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u, o, e). Voor de ontvangende partij is er met name een belang in verband met het bepalen of er een recht op aftrek is. Slechts degene *voor wie* leveringen van goederen of diensten zijn verricht, heeft mogelijk een recht op aftrek (art. 168 Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB).

In het kader van kosten voor gemene rekening is het van bijzonder belang om te bepalen wie de afnemer van de prestatie is, die een derde verricht. Is de penvoerder slechts voor zijn deel als afnemer te beschouwen en zijn de overige participanten voor het overige deel van de prestatie als (rechtstreekse) afnemers te beschouwen, dan komt aan het leerstuk geen belang toe. Er zijn dan immers geen handelingen te onderkennen tussen de penvoerder en de overige participanten, doch slechts handelingen tussen de presterende derde en de participanten. Is de penvoerder de afnemer van het deel van de prestatie waarvoor hij de kosten doorbelast, dan komt pas de vraag aan de orde of de penvoerder geacht moet worden belastbare handelingen jegens de overige participanten te hebben verricht.

Vanwege de eisen die worden gesteld aan het leerstuk van kosten voor gemene rekening, staat in ieder geval vast dat aan de ontvangende zijde slechts één van de partijen optreedt als penvoerder en zorg draagt voor de betaling. De andere partijen betalen niet rechtstreeks aan de presterende partij, maar aan de penvoerder. Het komt mij voor dat dit op zichzelf onvoldoende is om te concluderen dat de penvoerder daarmee ook de ontvanger van de prestatie is. Een betaling door de penvoerder levert overigens wel het vermoeden op dat de prestatie is verricht aan de penvoerder.⁸⁹ Dit vermoeden is weerlegbaar. Uit de jurisprudentie van het HvJ EG kunnen drie criteria worden afgeleid waarvan de vraag is in hoeverre zij een rol spelen bij het bepalen wie de afnemer van een prestatie is. Het gaat om de criteria: de rechtsbetrekking, het verbruik en de beschikkingsmacht.⁹⁰ Bij een nadere beschouwing lijkt echter slechts het eerste criterium, de rechtsbetrekking, een rol te kunnen spelen (zie hierna).⁹¹

Het criterium van de rechtsbetrekking vindt haar basis in het Tolsma arrest. In deze zaak oordeelde het HvJ EG dat:

*“(...) een dienst enkel “onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn (thans: art. 2 Btw-richtlijn, AvD) 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, (sic!) en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst”.*⁹²

Deze rechtsregel is in latere jurisprudentie van het HvJ EG bevestigd.⁹³ Ook uit de andere taalversies van de aangehaalde jurisprudentie blijkt dat een rechtsbetrekking tussen de presteerder en de afnemer van een prestatie een vereiste is.⁹⁴ De Hoge Raad past het criterium van de rechtsbetrekking toe om de afnemer van de prestatie te bepalen.⁹⁵ Met Van Norden meen ik dat het beginsel van contractsvrijheid met zich meebrengt dat de keuze van een partij voor een contractpartner, voor de heffing van btw moet worden gerespecteerd.⁹⁶ In beginsel (schijnhandelingen en / of mis-

89. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

90. J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1834 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 335.

91. In dezelfde zin: conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt. 5.12.

92. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

93. HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18, r.o. 26, HvJ EG 27 april 1999, nr. C-48/97 (Kuwait Petroleum), V-N 1999/27.15, r.o. 26, HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30, r.o. 39, HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16, r.o. 18, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH), V-N 2003/34.13, r.o. 47.

94. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 336.

95. Zie bijvoorbeeld: HR 3 september 1997, nr. 32 570, BNB 1999/247, HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181, HR 14 maart 2001, nr. 36 257, BNB 2001/213, HR 16 april 2004, nr. 39 829, BNB 2004/220 en HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6.

96. Zie: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 339.

bruik van recht daargelaten) zijn de bepalingen in het contract tussen twee of meer partijen dus bepalend bij de beantwoording van de vraag wie de afnemer van de prestatie is.

Kenmerkend voor overeenkomsten ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten is, dat de penvoerder op eigen naam handelt. Bedacht moet worden dat de (externe) dienstverrichter geen weet heeft van de overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten.⁹⁷ Het komt mij voor dat in het geval een penvoerder diensten van een derde betreft, slechts tussen die dienstverrichter (derde) en de penvoerder een rechtsbetrekking tot stand komt. Met de andere participanten heeft de externe dienstverrichter geen rechtsbetrekking. Ook de betaling die de penvoerder aan de derde partij verricht, zal erop duiden dat er een rechtsbetrekking tussen hen beide tot stand is gekomen. De partij die in een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten, als penvoerder is aangewezen, is vanuit een Europeesrechtelijk perspectief mijns inziens als afnemer van de prestatie aan te merken.

In deel I, hoofdstuk 7 is aangegeven dat de btw een verbruiksbelasting is. Het beoogde belastingobject is de consumptie van particulieren. Het HvJ EG heeft hierin een criterium gezien om bij subsidies te bepalen of er sprake is van een vergoeding voor een individualiseerbare prestatie (individueel belang) dan wel van een niet te individualiseren handeling (algemeen of collectief belang).⁹⁸ Het HvJ EG gebruikte het verbruiscriterium in die gevallen om te bepalen *of er een belastbare handeling* te onderkennen viel. Het verbruiscriterium speelt een rol bij het bepalen of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de handeling en de vergoeding (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.5). Het criterium kan mijns inziens in beginsel echter niet worden gebruikt om te bepalen *wie de afnemer van de prestatie is*.⁹⁹ Dit komt doordat in de btw het beoogde belastingobject (het particuliere verbruik) niet tevens het geadresseerde belastingobject (leveringen van goederen en diensten door belastingplichtigen) is (zie deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.9). Het verbruiscriterium biedt in een btw-stelsel dat leveringen van goederen en diensten door belastingplichtigen in de heffing betreft geen soelaas bij het identificeren van de afnemer van een prestatie. Bovendien, zo meen ik met Van Norden, is onverkorte toepassing van het verbruiscriterium niet doelmatig, dient het de eenvoud niet en is ook de rechtszekerheid er

97. Anders: A.H. Bomer en T. Munneke, Ruilen zonder huilen? Omzetbelastingaspecten van swaps en vergelijkbare risicobeheersingsinstrumenten, WFR 1994/6101, blz. 637. Zij achten het kennelijk mogelijk dat wanneer één van de participanten een opdracht verricht én de betaling verricht de dienstverrichter toch aan beide participanten een prestatie levert, ook als weet de dienstverrichter niet dat hij met twee afnemers van doen heeft. Ik acht dit niet goed denkbaar.

98. HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32 en HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17.

99. In dezelfde zin: A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/6442, blz. 962-963, J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1834 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 335.

niet bij gebaat.¹⁰⁰ Juist deze aspecten vormen doelstellingen van het btw-stelsel.¹⁰¹ Het is voor belastingsubjecten onwerkbaar, indien zij voor iedere levering van een goed of een dienst na moeten gaan wie het verbruik van die prestatie geniet, nog daargelaten dat het begrip “verbruik” alles behalve duidelijk omlijnd is. Van Norden voorziet zelfs een “chaos” bij onverkorte toepassing van het verbruikscriterium.¹⁰² Het verbruikscriterium leidt derhalve niet tot het aanwijzen van een andere afnemer van de prestatie dan op grond van het rechtsbetrekkingcriterium is bepaald. Daaraan doet niet af dat het verbruikscriterium als aanvullend, corrigerend criterium kan dienen, in bijzondere gevallen waarin twee of meer afnemers gezamenlijk één dienst afnemen. Het dient er dan toe te bepalen welke participant, welke dienst (welk dienstdeel) afneemt (zie hoofdstuk 19, paragraaf 19.4.1 over pot- en poolovereenkomsten). In het geval van kosten voor gemene rekening moet aan het verbruikscriterium als aanvullend, corrigerend criterium echter geen belang worden toegekend, omdat de rechtsbetrekking voldoende duidelijkheid biedt. De penvoerder is de afnemer van de prestatie.

Ook het criterium van de beschikkingsmacht doet niet af aan de vaststelling dat de penvoerder de afnemer van de prestatie is. Het criterium van de beschikkingsmacht speelt slechts een rol indien de afnemer moet worden bepaald van een levering van een goed.¹⁰³ Hoewel het leerstuk van kosten voor gemene rekening in theorie betrekking kan hebben op de levering van goederen, wordt het in de praktijk daarop zelden of nooit toegepast. Om die reden kan het criterium van de beschikkingsmacht hier verder onbesproken blijven.

Uit het bovenstaande vloeit voort dat het verbruikscriterium en het beschikkingsmachtcriterium niet toepasbaar zijn bij het bepalen van de afnemer van de prestatie, in het geval een dienstverrichter aan een penvoerder diensten verricht. Daarom moet op grond van het rechtsbetrekkingcriterium de penvoerder als afnemer van de gehele prestatie worden aangemerkt.¹⁰⁴

100. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 340.

101. Ten aanzien van het doelmatigheidsbeginsel onder andere: HvJ EG 12 november 1992, nr. C-163/91 (Van Ginkel) Jur. 1992, blz. I-05723, r.o. 12-14 en HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662, r.o. 13. Ten aanzien van het eenvoudbeginsel onder andere: HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 24, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 57 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171, r.o. 49. Ten aanzien van het rechtszekerheidsbeginsel onder andere: HvJ EG 29 april 2004, nrs. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260, r.o. 60, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-17/01 (Sudholz), V-N 2004/24.16, r.o. 34, HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen II), V-N 2005/23.16, r.o. 32 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 72. Zie nader: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 340.

102. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 340.

103. In dezelfde zin: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 335. Anders: J.J.M. Lamers, *De parabel van Cheops*, WFR 2004/6603, blz. 1838.

104. In dezelfde zin: E.M. Vrouwenvelder, *Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk!*, WFR 1996/6208, blz. 1148 en 1150 en D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting*, (diss.) Maastricht 2001, blz. 298 (voetnoot 95).

21.2.8.1.2 Commissionairsfictie bij doorbelastingen van externe kosten

Als de penvoerder geacht moet worden de afnemer van de prestatie te zijn, dan moet wellicht worden vastgesteld dat hij die prestatie op eigen naam en voor eigen rekening van de dienstverrichter betreft en op zijn beurt weer aan de participanten verricht. Is echter niet reeds sprake van een “echte” dienst aan, en dienst door de penvoeder, dan moet toch op zijn minst worden erkend dat de penvoerder handelt op eigen naam, maar voor gezamenlijke rekening. De penvoerder handelt onmiskenbaar deels voor eigen rekening en deels voor rekening van de overige participanten. Het leerstuk heet niet voor niets het leerstuk van kosten voor gemene rekening. De vraag komt op of de penvoerder als een met een “inkoopcommissionair” gelijk te stellen belastingplichtige moet worden gezien. Art. 28 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. 4 lid 3 Wet OB) bepaalt:

“Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

Het komt mij voor dat deze bepaling van toepassing is, indien een penvoerder op eigen naam, maar (met uitzondering van zijn eigen aandeel) voor rekening van de andere participanten diensten betreft van een derde. Met A-G Van Hiltten ben ik van mening dat, hoewel de bepaling strikt genomen niet ziet op gevallen, waarin de één slechts ten dele op eigen naam, maar voor rekening van een ander handelt en een commissionair normaliter een marge berekent, de bepaling ruim genoeg is om de onderhavige situatie te dekken.¹⁰⁵ Bedacht moet worden dat “echte” commissio-nairs niet zelden naast hun activiteiten in de hoedanigheid van commissionair ook activiteiten op eigen naam en voor eigen rekening verrichten. In zoverre is de onderhavige situatie niet exceptioneel. Dat een commissionair normaliter een marge berekent tussen hetgeen hij wordt geacht in te kopen en hetgeen hij wordt geacht te verkopen, is niet van belang, aangezien het oogmerk van een handeling er niet toe doet. Slechts de eis van een bezwarende titel wordt gesteld. Het komt mij dan ook voor dat genoemde bepaling met zich brengt dat de penvoerder wordt geacht diensten te verrichten aan de andere participanten. Het met toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening, buiten de heffing laten van deze diensten, acht ik daarom niet verenigbaar met de Btw-richtlijn en met de Wet OB. Ook in zoverre is toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening op doorbelastingen van externe kosten, bezien vanuit een Europeesrechtelijke invalshoek, mijns inziens onjuist.

Indien niet het leerstuk van kosten voor gemene rekening, maar de commissio-nairsfictie toepassing vindt, dient, op basis van nationaal en Europees positief recht, de penvoerder btw in rekening te brengen ter zake van de prestaties die hij geacht wordt aan de participanten te verrichten, voor zover deze handelingen als belaste prestaties zijn aan te merken. De penvoerder brengt de btw ter zake van de prestaties, die geacht worden aan hem te zijn verricht in aftrek, voor zover de doorbelas-

105. Conclusie van A-G Van Hiltten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.21.

ting belast is, en – met betrekking tot het deel dat voor zijn rekening komt – voor zover hij zelf een recht op aftrek bezit.

21.2.8.1.3 Derdenbetalingen

Zou, ondanks het bovenstaande, niet de penvoerder, maar zouden de participanten als de afnemer van de prestatie worden aangemerkt, en ook al zou de commissio-nairsfictie geen toepassing kunnen vinden, dan komt mijns inziens aan het leerstuk geen belang toe, omdat dan sprake is van een derdenbetaling.¹⁰⁶ Uitgaande immers van de veronderstelling dat de participanten ieder voor hun deel als afnemer van de prestatie van een derde zijn aan te merken (en voorts dat de commissio-nairsfictie niet wordt toegepast), bestaat dan een betrekking tussen de dienstverrichter en de participanten, terwijl de penvoerder een betaling verricht. Uit art. 73 Btw-richtlijn (ex art. 11 onderdeel A lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) volgt dat een betaling ont-vangen van een ander dan degene aan wie de prestatie is verricht (een “derde”), tot de maatstaf van heffing van de leverancier of dienstverrichter behoort. De leveran-cier of dienstverrichter zal dus (ook) over de van een derde ontvangen betaling btw moeten voldoen, indien die betaling rechtstreeks verband houdt met de aan een an-der verrichte prestatie.¹⁰⁷ De betaling zelf is – gezien vanuit de derde die de betaling voor een ander doet – niet relevant voor de heffing van btw. De betaling vormt voor hem niet de vergoeding voor een belastbare handeling die jegens hem is verricht. Heeft de derde het bedrag voorgesloten en krijgt hij op een later moment het be-drag terugbetaald van degene aan wie de prestatie daadwerkelijk is verricht, dan is ook deze terugbetaling niet de vergoeding voor een belastbare handeling. Dit kan anders zijn, indien er meer wordt terugbetaald dan degene die in eerste instantie heeft betaald (de derde) aan de leverancier of dienstverrichter.

Uitgaande dus van de veronderstelling dat de commissio-nairsfictie niet kan worden toegepast, uitgaande van de (mijns inziens onjuiste) veronderstelling dat de preste-rende derde een (rechts)betrekking onderhoudt met de participanten bij een over-eenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening en veronderstellende dat de participanten rechtstreeks diensten afnemen van de dienstverrichter, heeft te gelden dat het bedrag dat de penvoerder voorschiet een derdenbetaling is. De dienstverrichter zal over de gehele van de penvoerder ontvangen vergoeding btw in

106. De gedachte zou op kunnen komen dat bij doorbelastingen van externe kosten sprake is van een doorlopende post (art. 79, onderdeel c, Btw-richtlijn (ex art. 11 onderdeel A lid 3 onderdeel c Zes-de richtlijn). Een doorlopende post veronderstelt echter dat er (naast de doorlopende post) een prestatie van de “tussenpersoon” is aan de uiteindelijke afnemer. In het geval van een doorlopen-de post wordt de doorlopende post immers uitgesloten van de maatstaf van heffing van de pres-tatie van die tussenpersoon. Als er geen maatstaf is waarvan de doorlopende post kan worden uitgesloten, hoeft het leerstuk van de doorlopende post niet te worden toegepast.

107. Zie bijvoorbeeld: HR 22 november 1978, nr. 19 082, BNB 1979/70. Zie ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 177 en J.L.M.J. Vervloed, *Om-zetbelasting. Betaling door en aan een derde*, WFR 1986/5756, blz. 1724 en 1725.

rekening dienen te brengen (behoudens eventuele vrijstellingen).¹⁰⁸ Het terugbetalen van het voorschot door de andere participanten vormt niet de vergoeding voor een dienst van de penvoerder jegens hen, tenzij bij wijze van beloning voor de activiteiten van de penvoerder meer wordt terugbetaald dan de penvoerder heeft voorgeschoten. Aldus gezien, is toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening op doorbelastingen van externe kosten overbodig, indien de participanten als de afnemers van de prestatie zouden worden aangemerkt en de toepassing van het leerstuk niet reeds op de commissionairsfictie afketst.

21.2.8.1.4 Conclusie toepassing leerstuk ten aanzien van externe kosten

Toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening op doorbelastingen van externe kosten valt mijns inziens niet te baseren op het Europese positieve recht. Vanuit een Europeesrechtelijk perspectief is de partij die als penvoerder is aangewezen, te beschouwen als de afnemer van de prestatie die een externe (derde) dienstverrichter verricht. De penvoerder wordt vervolgens op grond van de commissionairsfictie geacht belastbare handelingen te verrichten aan de overige participanten. Ook al zou aangenomen kunnen worden dat ieder van de participanten afnemer van de prestatie is, dan nog is, vanuit een Europese optiek, voor toepassing van het leerstuk op externe kosten geen plaats. De doorbelastingen geven dan geen aanleiding tot heffing van btw, omdat sprake is van een derdenbetaling.

21.2.8.2 Verenigbaarheid van toepassing van het leerstuk op doorbelastingen van interne kosten met het Europese recht

In het arrest HR 14 september 1988 overwoog de Hoge Raad dat:

“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”.¹⁰⁹

108. Zie over de eventuele problemen met betrekking tot het recht op aftrek in verband met het bepaalde in art. 29 Wet OB: J.L.M.J. Vervloed, Omzetbelasting. Betaling door en aan een derde, WFR 1986/5756, blz. 1725. Het komt mij voor dat de rechtstreekse werking van de Btw-richtlijn verhindert dat er op grond van art. 29 lid 2 Wet OB een verschuldigdheid ontstaat van de in aftrek gebrachte btw die niet door de afnemers, doch door de penvoerder aan de dienstverrichter is betaald. Met Vervloed meen ik dat de Wet OB op dit punt meer in overeenstemming zou moeten worden gebracht met de Btw-richtlijn.

109. HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 (Kosten voor gemene rekening), r.o. 4.3. Zie ook: HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34, r.o. 4.5.

Deze overweging van dit arrest, waarin toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening in geschil was, voedt de gedachte dat de idee van het leerstuk van kosten voor gemene rekening is, dat het doorbelasten van kosten in het kader van een overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening niet een handeling betreft, die strekt ter wille van een daarmee gemoeid economisch belang. Daarmee zouden de handelingen niet in het economisch verkeer plaatsvinden en onbelastbaar zijn. De Hoge Raad heeft het leerstuk van kosten voor gemene rekening echter nooit van toepassing verklaard, op de grond dat de activiteiten van partijen niet in het economisch verkeer werden verricht. De Hoge Raad fundeert de eventuele onbelastbaarheid niet op art. 7 Wet OB (subjectniveau), maar op art. 4 Wet OB (objectniveau).¹¹⁰ Ik meen dan ook dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening niet in verband moet worden gebracht met begrippen als “eigen kring” of “economisch verkeer”¹¹¹ (zie over deze begrippen nader, deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.5). Bovendien acht ik het niet juist om de handelingen van een penvoerder als “niet-economische activiteiten” aan te duiden. Er is onmiskenbaar een economisch belang om tot het maken van kosten voor gemene rekening over te gaan.

Ik stel voorop dat de vraag over wie de afnemer van een prestatie is (de penvoerder of de participanten), in het geval van kosten waarop geen btw drukt zinledig is, voor zover het “interne kosten” betreft. Voorts merk ik op dat de commissionairsfictie niet van toepassing is in het geval van doorbelastingen van “interne kosten”. Er is geen sprake van middellijke vertegenwoordiging. De “commissionairsfictie” geldt slechts indien de commissionair (penvoerder) als een tussenpersoon optreedt.¹¹² Dat is niet het geval bij doorbelastingen van interne kosten onder het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Wel relevant daarentegen zijn mijns inziens:

1. de vraag of van derdenbetalingen gesproken kan worden;
2. de vraag of de betaling, die volgt op de doorbelastingen, als een bezwarende titel kan worden beschouwd;
3. de vraag of de door de penvoerder verrichte handelingen als “diensten” zijn te beschouwen; en
4. de vraag of de handelingen van de penvoerder met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen zijn.

In het navolgende beantwoord ik deze vier vragen.

110. In dezelfde zin: D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting, (diss.) Maastricht 2001, blz. 297.

111. In dezelfde zin: E.M. Vrouwenvelder, Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk!, WFR 1996/6208, blz. 1147. Anders: J.L.M.J. Vervloed, Kosten voor gemeenschappelijke rekening, BtwBrief 1995, nr. 5, blz. 3 en O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 8.

112. Vgl. Rechtbank 's-Gravenhage 15 juni 2006, nr. 05/1783, V-N 2006/57.2.6, r.o. 5.2.3.

21.2.8.2.1 Derdenbetalingen

In het standaardarrest van 23 april 1997 ging het om een zaak waarin (onder andere) één directeur twee dienstbetrekkingen, bij twee verschillende vennootschappen had.¹¹³ Het lijkt er echter op dat niet de salariskosten van de directeur verdeeld werden, maar andere kosten die met de dienstbetrekking verband hielden, zoals kosten voor ziekteverzuim.¹¹⁴ Geheel duidelijk komt dit echter noch uit de Hofuitspraken¹¹⁵, noch uit het arrest van de Hoge Raad naar voren. Duidelijk is wel dat die andere kosten gelijkelijk verdeeld werden.¹¹⁶

Als de directeur bij beide vennootschappen in dienst was en de salariskosten in eerste instantie door één van de twee vennootschappen betaald werden, dan komt het mij voor dat voor het gedeelte dat werd doorbelast, sprake was van een derdenbetaling. De vennootschap die de loonkosten in eerste instantie maakte, betaalde deze op naam en voor rekening van de andere vennootschap. De kosten vloeiden voort uit een rechtstreekse rechtsverhouding tussen de andere vennootschap en een derde (de directeur). Mijns inziens had het leerstuk van kosten voor gemene rekening dan niet toegepast hoeven te worden. Als sprake is van een derdenbetaling, dan blijft op die grond heffing reeds achterwege.¹¹⁷

In andere situaties, waarbij bijvoorbeeld een werknemer voor twee belastingplichtige werkzaamheden verricht, doch slechts een dienstbetrekking met één van beide heeft, kan van een derdenbetaling geen sprake zijn. Ik ga ervan uit dat in de situatie die aanleiding was voor het arrest van 23 april 1997, de betreffende directeur voor wat betreft de kosten die wél werden doorbelast (kennelijk waren dit niet de salariskosten) beide vennootschappen aan kon spreken voor het geheel van die kosten. Zou dit anders zijn, dan vraag ik me af waarom de Hoge Raad het leerstuk van kosten voor gemene rekening heeft toegepast in die situatie.

113. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301, r.o. 3.2.3.3: "(...) 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 (...) bij helfte, werden verdeeld, waarbij beide vennootschappen het risico van die kosten, bijvoorbeeld in geval van ziekte van B, droegen. (...)".

114. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301, r.o. 3.1: "(...) B is bij beide vennootschappen in dienst als directeur en beide vennootschappen zijn overeengekomen dat de uit de dienstbetrekking voortvloeiende kosten door hen ieder voor de helft zullen worden gedragen, behoudens een bedrag dat aan B als directeursbeloning is toegekend. (...)".

115. Hof Amsterdam 28 februari 1996, nr. 93/5598, BNB 1997/301 en Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15.

116. HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301, r.o. 3.1 en r.o. 3.2.3.3.

117. In dezelfde zin: Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15.

21.2.8.2.2 Geen bezwarende titel (geen rechtstreeks verband)

Aan het leerstuk van kosten voor gemene rekening wordt in het nationale positieve recht inzake de btw een zelfstandige plaats toebedacht. Het leerstuk komt echter in de Europese regelgeving en Europese jurisprudentie niet voor. De vraag is echter of de Europese regelgeving en jurisprudentie tóch voldoende basis bieden voor het leerstuk. Met name omdat het leerstuk zich niet verhoudt met het algemene karakter van de btw, is het zaak dat het leerstuk wordt ingebed in de bestaande wet- en regelgeving en de (Europese) jurisprudentie. In de literatuur is wel geopperd dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening slechts een nadere invulling is van het vereiste van een rechtstreeks verband.¹¹⁸ De idee is dan dat, wanneer voldaan is aan de voorwaarden van het leerstuk van kosten voor gemene rekening, geen noodzakelijk verband bestaat tussen de vergoeding die de penvoerder ontvangt en de handelingen die hij verricht. Zo bezien zou het leerstuk niets anders zijn dan een nadere precisering van de omstandigheden waaronder geen rechtstreeks verband bestaat. Het leerstuk zou dan een fundament in het Europese recht hebben.

Handelingen zijn belastbaar indien zij onder bezwarende titel geschieden. In deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4 ben ik nader ingegaan op de criteria voor het bestaan van een bezwarende titel. Ik heb aangegeven dat een bezwarende titel een rechtstreeks verband tussen de handeling en de vergoeding vereist.¹¹⁹ Voor een rechtstreeks verband is nodig dat de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.¹²⁰ Er moet een noodzakelijk verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Dat betekent onder andere dat de hoogte van de te ontvangen bedragen vast te stellen moet zijn.¹²¹ Uit latere jurisprudentie blijkt evenwel, dat de onbepaalbaarheid van de hoogte van een vergoeding niet noodzakelijkerwijs afbreuk doet aan het rechtstreeks verband.¹²² Een nader vereiste is, dat de vergoeding in geld uit te drukken moet zijn.¹²³ Verwezen zij naar deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4.

118. D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting*, (diss.) Maastricht 2001, blz. 297. Zie ook: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 33. Ook de redactie van Vakstudie-Nieuws merkt op dat heffing mogelijk achterwege is gebleven omdat het ondoenlijk bleek om een afzonderlijke dienstverlening tussen twee vennootschappen te constateren, wanneer deze vennootschappen nauw met elkaar verbonden zijn (redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15).

119. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 12, HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 01443, r.o. 11, HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 13.

120. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

121. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 12.

122. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 19, HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18.

123. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 13.

De eisen die de Hoge Raad aan toepassing van het leerstuk stelt, duiden erop dat de Hoge Raad geen noodzakelijk verband tussen de kostendoorbelastingen en de verrichte handelingen aanwezig acht, wanneer aan de criteria voor het leerstuk is voldaan.¹²⁴ De kosten worden immers volgens een van tevoren vaststaande verdeelsleutel verdeeld, terwijl het risico van de kosten alle participanten volgens die verdeelsleutel aangaat. Bovendien worden slechts de werkelijke kosten omgeslagen. Dit zou erop kunnen duiden dat ook geen verband te ontdekken is tussen “coördinerende” activiteiten van de penvoerder en de in een opslag “verborgen” vergoeding. Aldus bezien blijven handelingen, die worden verricht in het kader van een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten, buiten de heffing, omdat zij geen rechtstreeks verband vertonen met de vergoeding. De idee is mogelijk dat vergoeding “te forfaitair” is om in een rechtstreeks verband te staan met de daartegenover staande prestaties.

Tegen deze benaderingswijze valt echter in te brengen dat sinds het arrest van het HvJ EG in de zaak *Kennemer Golf & Country Club* duidelijk is dat een forfaitaire vergoeding niet in de weg hoeft te staan aan een rechtstreeks verband met de daartegenover staande handelingen.¹²⁵ Bovendien lijkt het enkele feit dat slechts de werkelijke kosten worden omgeslagen, niet te betekenen dat er geen bezwarende titel te constateren is. Zou dit anders zijn, dan kwam immers aan de samenwerkingsvrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) geen belang meer toe.

De jurisprudentie van de Hoge Raad inzake kosten voor gemene rekening dateert van vóór het arrest van het HvJ EG van 21 maart 2002 in de zaak *Kennemer Golf & Country Club*.¹²⁶ Uit dit arrest vloeit voort dat ook wanneer een vergoeding een forfaitair karakter draagt, deze vergoeding in rechtstreeks verband kan staan met daartegenover staande prestaties.¹²⁷ Het lijkt er aldus op dat met dit arrest duidelijk is geworden dat een rechtstreeks verband ook kan bestaan tussen prestatie en vergoeding, indien de hoogte van de vergoeding niet afhankelijk is van de hoeveelheid handelingen die daarvoor wordt verricht. Die vaststelling brengt met zich mee dat, wanneer de hoogte van een vergoeding wordt “losgeknipt” van de hoeveelheid handelingen die wordt verricht, zoals bij kosten voor gemene rekening het geval is, er wél een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding bestaat (willekeurig betaalde vergoedingen uitgezonderd). Het arrest in de zaak *Kennemer Golf & Country Club* lijkt aan het leerstuk van kosten voor gemene rekening in de weg te staan.

Ondanks vorengenoemde jurisprudentie lijkt het arrest van het HvJ EG in de zaak *EDM* te pleiten voor een benadering waarin het leerstuk van kosten voor gemene rekening als een bijzonder toepassing van de eis van het rechtstreekse verband wordt

124. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 33.

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

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

127. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), BNB 2003/30, r.o. 40.

gezien.¹²⁸ In de zaak EDM werden betalingen tussen partijen binnen het kader van een samenwerkingsverband niet als vergoeding voor een prestatie aangemerkt. In de literatuur is in het arrest van het HvJ EG in de zaak EDM dan ook een bevestiging van de juistheid van het leerstuk gezien.¹²⁹ Omdat de feiten op basis waarvan dit arrest is gewezen, niet volstrekt duidelijk zijn, kan dit echter niet met zekerheid worden gesteld.¹³⁰ Uit het feitenmateriaal lijkt eerder het beeld naar voren te komen dat de zaak EDM géén basis biedt voor het nationale leerstuk van kosten voor gemene rekening.

De EDM-zaak heb ik in hoofdstuk 19, paragraaf 19.4.3.4 over pot- en poolovereenkomsten reeds aan de orde gesteld. Ik herhaal hier slechts de voor dit hoofdstuk van belang zijnde elementen. In de Portugese zaak EDM ging het om een naamloze vennootschap die deelnam in drie “consortia”. EDM verrichtte enige handelingen van technische aard, fungeerde als “bedrijfsleider” van (ten minste) één consortium en nam deel aan raden voor oriëntatie en technische commissies. EDM ontving in beginsel géén vergoeding voor de handelingen in het kader van de consortiumsovereenkomst. Slechts wanneer de handelingen van EDM de afspraken in de consortiumsovereenkomst overstegen, ontving EDM daarvoor een vergoeding. Ieder van de partijen van het consortium werd verplicht naar verhouding evenveel werkzaamheden te verrichten.¹³¹ Daartoe werd van iedere werkzaamheid de waarde bepaald. Het lijkt erop dat daarbij rekening gehouden werd met de daarvoor gemaakte interne en externe kosten.¹³² Deze waardebepaling diende er niet toe om de hoogte van een betaling te bepalen, maar om te bepalen welke werkzaamheden ieder lid van het consortium diende te verrichten. Aldus werden de handelingen van de deelnemers gericht op het behalen van een gemeenschappelijk resultaat.¹³³

Ik meen dat uit het EDM-arrest niet kan worden afgeleid dat het HvJ EG het leerstuk van kosten voor gemene rekening op Europees niveau accordeert.

128. Zie: punt 10 en punt 15 van het rapport voor de hoorzitting in de procedure C-77/01 (EDM).

129. M.E. van Hilten, noot onder HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285 ziet EDM als een soort kosten voor gemene rekening, zij het met gesloten beurzen. G.J. van Norden, De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 6 merkt op dat indien de consortia zelf geen belastingplichtigen zijn, het erop lijkt dat met het arrest op Europees niveau een soort kosten voor gemene rekening is geïntroduceerd. R.N.F. Zuidgeest, De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid BTW, WFR 2006/6673, blz. 620 meent dat het EDM arrest wel enige steun biedt voor het leerstuk maar vraagt zich af of het arrest voldoende basis biedt voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening. De redactie van Vakstudie-Nieuws daarentegen vergelijkt het EDM arrest met de firmaproblematiek, in plaats van met het leerstuk van kosten voor gemene rekening (HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285). Ook J.J.P. Swinkels vergelijkt in zijn aantekening in FED het arrest met de inbreng in een (personen)vennootschap (HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533).

130. In dezelfde zin: conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.27.

131. Zie: punt 45 van het rapport voor de hoorzitting in de procedure C-77/01 (EDM).

132. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 18 en 20.

133. Zie punt 45 van het rapport voor de hoorzitting in de procedure C-77/01 (EDM).

Op de eerste plaats is het onduidelijk of de consortia aan te merken zijn als entiteiten, en meer in het bijzonder als met personenvennootschappen naar Nederlands recht te vergelijken belastingplichtigen.¹³⁴ Zijn de consortia zulke entiteiten of meer in het bijzonder zulke belastingplichtigen, dan biedt het EDM-arrest geen basis voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening (waar juist géén entiteit of belastingplichtige ontstaat uit de samenwerking), maar veeleer voor de onbelastbaarheid van de inbreng van andere vermogensbestanddelen dan geld in personenvennootschappen en soortgelijke samenwerkingsverbanden dan wel voor het verrichten van interne bedrijfshandelingen in het kader van dergelijke samenwerkingsverbanden.¹³⁵

Op de tweede plaats is onduidelijk op welke gronden het HvJ EG tot onbelastbaarheid van de handelingen in het kader van het consortium komt, indien het consortium geen belastingplichtige is. Het HvJ EG stelt simpelweg vast dat uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat geen vergoeding valt aan te wijzen en oordeelt dan ook dat, als er geen vergoeding is, er ook geen bezwarende titel kan zijn. Het HvJ EG overweegt:

“In het hoofdgeding worden blijkens de verwijzingsbeschikking en de bij het Hof ingediende opmerkingen de werkzaamheden van de leden van de betrokken consortia die overeenstemmen met het aan elk van hen toebedeelde aandeel niet vergoed. Voor deze werkzaamheden is dus geen belastbare handeling verricht.

Derhalve vormen werkzaamheden zoals die welke aan de orde zijn in het hoofdgeding, die door de deelnemers aan een consortium overeenkomstig de bepalingen van een consortiumovereenkomst worden verricht en die overeenstemmen met het in die overeenkomst aan elk van hen toebedeelde aandeel, geen levering van goederen of diensten „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, en bijgevolg ook niet een krachtens deze bepaling belastbare handeling. Dat deze werkzaamheden worden verricht door de consortiumdeelnemer die het consortium beheert, is dienaangaande irrelevant.”¹³⁶

Het lijkt erop dat het HvJ EG over het hoofd ziet dat een vergoeding voor een prestatie niet noodzakelijkerwijs uit de betaling van een bedrag in contanten hoeft te bestaan, maar dat een tegenwaarde ook in natura (in de vorm van een wederdienst) kan worden voldaan. Het is welhaast een open deur, dat wanneer er geen betaling in geld plaatsvindt, de eventuele tegenprestatie geen geldbedrag is. Het HvJ EG klampt

134. M.E. van Hilten, noot onder HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, G.J. van Norden, De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 6, redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15, J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

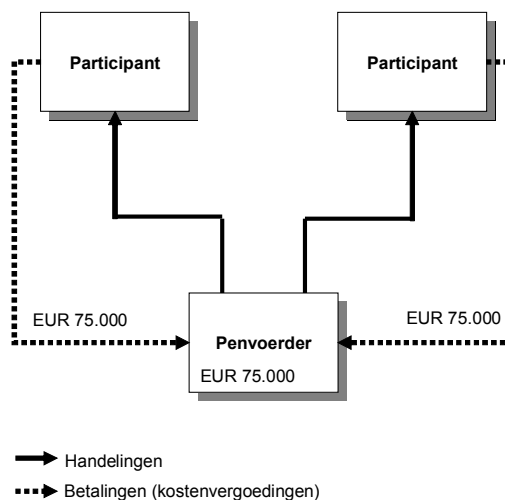
135. In dezelfde zin: conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.27. Zie ook: G.J. van Norden, De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 6, redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15 en J.J.P. Swinkels aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

136. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 87 en 88.

zich kennelijk vast aan de verwijzingsbeschikking, waarin staat dat de werkzaamheden niet worden vergoed. Zo gezien brengt het EDM-arrest niets nieuws. Als er geen vergoeding is, is er inderdaad geen bezwarende titel. Mijns inziens had het HvJ EG explicieter na moeten gaan of de handelingen van de consortiumdeelnemers over en weer wellicht wederdiensten waren. Het HvJ EG had naar mijn mening dan duidelijker aan moeten geven waarom er in het kader van de consortiumovereenkomst geen ruil van diensten plaatsvond. Uit het EDM-arrest kan derhalve niet zonder meer de conclusie worden getrokken dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening Europeesrechtelijk door de beugel kan.

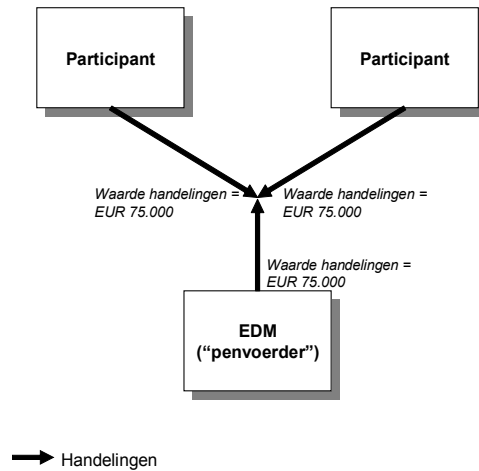
Op de derde plaats kan uit de zaak EDM niet worden afgeleid dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening Europeesrechtelijk geaccordeerd is, omdat de omstandigheden die zich bij kosten voor gemene rekening voordoen en die zich in de zaak EDM voordeden, daarvoor te verschillend zijn. Bij kosten voor gemene rekening staat voorop dat er slechts één participant (de penvoerder) is die handelingen verricht, en daarvoor een kostenvergoeding ontvangt. Schematisch laten de systematiek bij kosten voor gemene rekening en de in de EDM zaak gehanteerde systematiek zich als volgt onderscheiden (de gebruikte bedragen zijn fictief en dienen enkel ter illustratie):

Figuur 40. Kosten voor gemene rekening



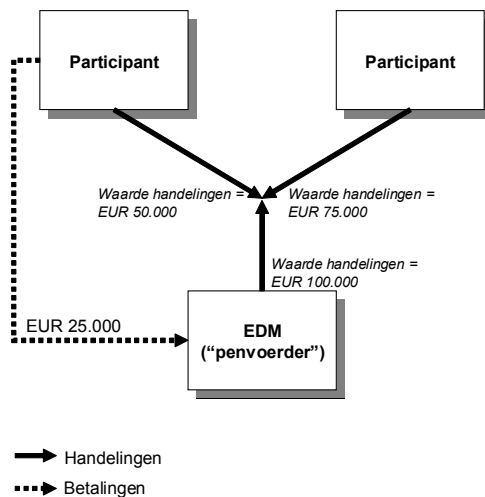
De penvoerder verricht handelingen jegens de participanten (en jegens zichzelf). Daartoe maakt de penvoerder kosten. De kosten bedragen in totaal € 225.000,-. Deze kosten worden volgens een vaste verdeelsleutel omgeslagen over alle participanten (inclusief de penvoerder). Als gevolg daarvan dienen de overige participanten ieder € 75.000,- aan de penvoerder te betalen.

Figuur 41. EDM – feitencomplex: gemaakte afspraken



De participanten (waaronder de penvoerder) spreken af werkzaamheden voor het gezamenlijke doel te zullen verrichten. Afgesproken wordt dat ieder van de participanten (waaronder de penvoerder) een gelijke bijdrage levert. Daartoe wordt aan iedere handeling een waarde verbonden. Ieder van de participanten wordt geacht voor een waarde van € 75.000 aan handelingen te verrichten.

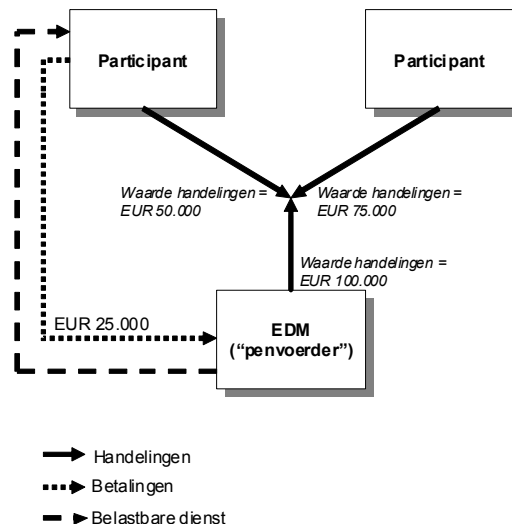
Figuur 42. EDM – feitencomplex: werkelijke situatie



De totaalwaarde van alle handelingen van de participanten tezamen blijkt € 225.000,- te zijn. Gezien de afspraken in de consortiumovereenkomst wordt ieder van de participanten (waaronder de penvoerder) geacht van deze handelingen € 75.000,- voor zijn rekening genomen te hebben. In werkelijkheid is dit echter niet gebeurd. De penvoerder blijkt in verhouding tot de andere participanten meer handelingen te hebben

verricht dan waartoe hij op grond van de overeenkomst was gehouden, terwijl één van de participanten in verhouding minder handelingen heeft verricht dan de anderen. Om te voorkomen dat één van de participanten zich verrijkt ten opzichte van de andere, betaalt de betreffende participant het surplus aan EDM (de penvoerder).¹³⁷

Figuur 43. EDM – gevolgen voor heffing btw



Voor de heffing van btw moet worden aangenomen dat de extra bijbetaling de vergoeding voor een dienst onder bezwarende titel van EDM aan de betreffende participant is.

De situatie die zich in EDM voordoet, is mijns inziens dus fundamenteel anders dan die zich bij kosten voor gemene rekening manifesteert.¹³⁸ Bij kosten voor gemene rekening onderhouden alle participanten een bilaterale verhouding met de penvoerder. De afrekening vindt niet plaats met gesloten beurzen, maar de participanten verrichten betalingen aan de penvoerder. De hoogte van die betalingen houdt verband met de prestaties die de penvoerder verricht.¹³⁹ Mijns inziens kan reeds op die gronden niet zonder meer worden gezegd dat het HvJ EG in de zaak EDM impliciet het leerstuk van kosten voor gemene rekening heeft gesanctioneerd.

Uit de arresten van het HvJ EG in de zaken Kennemer Golf & Country Club en EDM kan dus niet worden afgeleid, dat in gevallen waarop het leerstuk van kosten voor

137. Zie: punt 46 van het rapport voor de hoorzitting in de procedure C-77/01 (EDM).

138. De zaak EDM vertoont veeleer gelijkenissen met HR 8 november 2002, nr. 37 002, BNB 2003/47 (Consortium negen onderwijsinstellingen). Een VOF trad op als penvoerder van een consortium van negen onderwijsinstellingen. De vergoeding die de VOF voor de werkzaamheden ontving, was naar het oordeel van de Hoge Raad de vergoeding voor belastbare handelingen.

139. Vgl. HR 6 december 2000, nr. 35 254, BNB 2001/191 (Samenwerkingsverband universiteiten).

gemene rekening ziet, heffing van btw achterwege blijft, omdat een rechtstreeks verband ontbreekt.

Hoewel het mijns inziens wel wat ver gaat, valt wellicht te betogen, dat een rechtstreeks verband ontbreekt, indien de partijen bij de overeenkomst zodanig met elkaar verweven zijn dat het “niet doenlijk is” een “afzonderlijke dienstverlening” tussen de participanten te onderscheiden.¹⁴⁰ In de zaak die leidde tot het arrest van 23 april 1997 was van een nauwe verstrengeling (nauwe gelieerdheid) van partijen sprake, ook al was niet voldaan aan de verwevenheidseisen. Kennelijk bestonden er in de betreffende zaak al fusieplannen tussen de participanten.¹⁴¹ Wanneer de partijen nauwelijks van elkaar te onderscheiden zijn, dan kan mogelijk gesteld worden dat de rechtsbetrekking (en dus de bezwarende titel) nauwelijks waarneembaar is en dat daarom niet bepaald kan worden welke partij welke handelingen tegen welke vergoeding verricht. Het doelmatigheidsbeginsel vormt in die benadering een rechtvaardigingsgrond om geen bezwarende titel aanwezig te achten. Eventueel zou het neutraliteitsbeginsel (als bijzonder gelijkheidsbeginsel) als aanvullende rechtvaardigingsgrond kunnen worden aangevoerd; samenwerkende partijen die zo lijken op een entiteit moeten als een entiteit worden behandeld. Ik merk op dat deze benadering een wezenlijk andere is dan de “eigen kring”-gedachte of de gedachte dat de handelingen “niet in het economisch verkeer” plaatsvinden (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.5).¹⁴² De handelingen vinden in deze benadering niet in de eigen kring plaats, maar vinden wel in het economisch verkeer plaats, doch de rechtsbetrekking en het rechtstreekse verband tussen de handelingen en de daar tegenoverstaande tegenprestaties laten zich niet vaststellen. Het resultaat is evenwel hetzelfde: de handelingen zijn niet belastbaar.

Hoewel het aspect van de gelieerdheid van partijen, historisch gezien, vaak een aanwezige factor is geweest (zie paragrafen 21.2.5 en 21.2.6), betwijfel ik echter of de Hoge Raad de hiervoor weergegeven benadering voor ogen heeft gehad. Als de nauwe verstrengeling van partijen van doorslaggevende betekenis was geweest, dan is niet te begrijpen waarom de Hoge Raad de in paragraaf 21.2.7 besproken eisen aan toepassing van het leerstuk heeft gesteld. Het aspect van de gelieerdheid van partijen komt thans niet tot uitdrukking in de toepassingsvoorwaarden voor het leerstuk. Uit het arrest van 14 november 2008 blijkt dat de gelieerdheid van partijen ook inderdaad geen rol speelt.¹⁴³ De thans aan het leerstuk gestelde eisen vertonen geen

140. Vgl. Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15, r.o. 7.3: “Bij de oordeelsvorming heeft het Hof mede in aanmerking genomen dat, gelet op het geheel van feiten en omstandigheden, voor waar kan worden aangenomen dat het administratieve reilen en zeilen van belanghebbende en dat van Y zozeer met elkaar zijn verweven, dat in feite sprake is van een gemeenschappelijke administratie waarbinnen het niet doenlijk is om nog een afzonderlijke dienstverlening jegens de vennootschappen te onderscheiden”.

141. Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15, r.o. 5.6.

142. Zie: redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15. Zie ook: A.L.C. Simons, Terug naar de basis van de BTW: het maatschappelijk verkeer!, WFR 1994/6068, blz. 5-15.

143. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22.

relatie met het afwezig zijn van een rechtstreeks verband in gevallen, waarin de handelende partijen nauw met elkaar verstrengeld zijn. Ik meen dan ook dat de nauwe verstrengeling van partijen mogelijk de sleutel is om een rechtstreeks verband afwezig te achten, doch dit blijkt niet uit de jurisprudentie. Het leerstuk van kosten voor gemene rekening lijkt geen bijzondere toepassing van de eis van het rechtstreekse verband in te houden.

21.2.8.2.3 Tussenconclusie ten aanzien van interne kosten

Hoewel het fundament van het leerstuk van kosten voor gemene rekening wellicht het (ontbreken van een) rechtstreeks verband geacht wordt te zijn, ben ik er geenszins van overtuigd dat wanneer aan de voorwaarden voor het leerstuk is voldaan, geen rechtstreeks verband bestaat tussen de kostenvergoedingen en de prestaties van de penvoerder. Een rechtstreeks verband ontbreekt mogelijk wel, indien de partijen zo nauw met elkaar verstrengeld zijn, dat het niet meer mogelijk is te bepalen welke diensten de tegenprestatie voor welke (weder)diensten vormen. Als het rechtstreekse verband het enige fundament is, dan heeft de constructie de stut van de gelieerdheid van partijen nodig.

21.2.8.2.4 Geen onderliggende dienst

Indien ervan wordt uitgegaan dat het (ontbreken van) rechtstreeks verband (al dan niet in combinatie met de gelieerdheid van partijen) *niet* het fundament voor onbelastbaarheid is, moet worden nagegaan of het leerstuk anderszins Europeesrechtelijk te onderbouwen is. Benadrukt zij dat, nu het interne diensten betreft, de kwestie of de penvoerder dan wel de participanten de afnemer van de prestatie is / zijn, niet aan de orde is. Slechts aan de orde is, of de handelingen van de penvoerder als diensten (al dan niet onder bezwarende titel) zijn aan te merken.

D.M.P.M. Stevens draagt als mogelijke onderbouwing voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening aan, dat weliswaar aangenomen moet worden dat er bezwarende titel is, doch dat ervan uit moet worden gegaan dat er in het geheel géén onderliggende prestatie (dienst) aan te wijzen valt.¹⁴⁴

Ik acht dit moeilijk denkbaar. Op de eerste plaats veronderstelt een bezwarende titel een rechtstreeks verband tussen een vergoeding en een prestatie. Net zoals een lijn niet gespannen kan zijn als er niet twee bevestigingspunten zijn, kan een bezwarende titel niet worden opgehangen als de bevestigingspunten handeling en vergoeding niet overeenind staan. Bovendien is aan doorbelasting van interne kosten juist inherent dat de penvoerder handelingen verricht jegens de overige participanten. Zonder handelingen van de penvoerder jegens de overige participanten is er ook geen grond om kosten door te belasten. Elke handeling die geen levering van goederen is, is een dienst (art. 24 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 1 Wet OB).

144. D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting, (diss.) Maastricht 2001, blz. 300-301.

De handelingen van een penvoerder zijn niet aan te merken als leveringen van goederen (zie paragraaf 21.2.3). Derhalve moeten de handelingen van de penvoerder wel als diensten zijn aan te merken. Zoals hiervoor is aangegeven, is van een bezwarende titel sprake. De diensten van de penvoerder worden dus verricht onder bezwarende titel. Het niet in de heffing van btw betrekken van deze diensten (prestaties) acht ik bezien vanuit het algemene karakter van de btw dan ook niet juist.

21.2.8.2.5 Met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen

Zoals is aangegeven in paragraaf 21.2.8.2.2, lijkt het erop dat de Hoge Raad (sinds het Kennemer Golf & Country Club arrest ten onrechte) ervan uit gaat, dat een penvoerder bij een overeenkomst ter verrekening van voor gemene rekening gemaakte kosten, niet onder bezwarende titel handelt. Uitgaande van de veronderstelling dat er toch géén sprake is van een bezwarende titel, dringt de vraag zich op of de aldus als prestaties om niet te beschouwen handelingen, met prestaties onder bezwarende titel gelijk te stellen zijn (zie art. 26 Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 Wet OB)

In dat verband moet worden vastgesteld dat, indien de penvoerder van derden ingekochte diensten zou doorbelasten aan de participanten, van een met een dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde dienst in geen geval sprake kan zijn. Art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB ziet niet op van derden ingekochte diensten.

In deel III heb ik aangegeven dat met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen kennelijk zien op overgangen van de productieve sfeer naar de consumptieve sfeer. Ik verwijs hier kortheidshalve naar deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.8. De met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde diensten dienen ertoe de neutraliteit van de belasting te waarborgen. Het zijn correctiemechanismen voor sfeerovergangen naar de consumptieve (privé)sfeer. Ik meen dat een dergelijke sfeerovergang zich in het geval van kosten voor gemene rekening niet voordoet. Er is geenszins sprake van privégebruik van diensten. Eerder nog lijkt een verschuiving van belast naar vrijgesteld gebruik aan de orde. Ik meen dat de ratio van de met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde diensten zich verzet van toepassing in het geval van toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening.

21.2.8.2.6 Conclusie toepassing leerstuk ten aanzien van interne kosten

Voor toepassing van het leerstuk ten aanzien van kosten waarop geen btw drukt (althans de "interne kosten") zijn geen goede gronden te vinden in de (Europese) regelgeving en de Europese jurisprudentie. De enige aanwijzing die voor het leerstuk pleit, is het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen dienst en vergoeding in gevallen waarin de participanten zo nauw met elkaar verstrengeld zijn, dat het niet doenlijk is om afzonderlijke diensten tussen de participanten te onderscheiden. Toepassing van het leerstuk zou dan gerechtvaardigd moeten worden door de aanname dat een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding ontbreekt, door het neutraliteitsbeginsel (als bijzondere vorm van gelijkheidsbeginsel) en / of door

het doelmatigheidsbeginsel. Ik vind een dergelijke benadering wel wat ver gaan. Indien afzonderlijke entiteiten te onderscheiden zijn, kunnen zij mijns inziens niet als één belastingplichtige worden behandeld, tenzij sprake is van een fiscale eenheid.

21.2.8.3 *Conclusie ten aanzien van de verenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht*

Ik meen dat er in de Btw-richtlijn en in de jurisprudentie van het HvJ EG geen solide basis te vinden is voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Hoewel het leerstuk in sommige gevallen de doelstellingen van het btw-stelsel beter waarborgt dan de Btw-richtlijn, de Wet OB en de rechtspraak van het HvJ EG dat doen, is het leerstuk niet te verenigen met het Europese recht, omdat lidstaten naar Europees positief recht niet zelfstandig de werking van het btw-stelsel mogen verbeteren.

Omdat aan het leerstuk naar nationaal positief recht echter wel werking toekomt, meen ik dat het zinvol is nader op de belastingplicht, de belastbaarheid van de handelingen en het recht op aftrek in het kader van kosten voor gemene rekening in te gaan. In het navolgende ga ik dus uit van het nationale positieve recht, hetgeen inhoudt dat het leerstuk toepassing kan vinden. Het is overigens onduidelijk of de fiscaal toepassing van het leerstuk ook kan afdwingen. Gezien echter de onhoudbaarheid van het leerstuk onder Europees recht, komt het mij voor dat in de praktijk dit niet mogelijk zal blijken.

21.3 **De overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening en de participanten als belastingplichtigen**

21.3.1 *De overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening als belastingplichtige*

Een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten leidt niet tot het ontstaan van een nieuw belastingsubject. Aan kosten voor gemene rekening ligt de veronderstelling ten grondslag dat er twee of meer van elkaar te onderscheiden entiteiten zijn, die tezamen niet als één belastingsubject kunnen worden aangemerkt. Met toepassing van het leerstuk wordt beoogd te voorkomen dat de ene participant (de penvoerder) btw in rekening dient te brengen aan de andere participant. Zoals ik heb laten zien in paragrafen 21.2.5 en 21.2.6, is het leerstuk in eerste instantie ontwikkeld op het niveau van het subject. De Tariefcommissie ging kennelijk uit van de idee dat twee afzonderlijk te onderscheiden belastingsubjecten tezamen toch één (gedeeltelijke) interne sfeer kunnen bezitten. In de jurisprudentie van de Hoge Raad is dit idee niet meer terug te vinden. De Hoge Raad hanteert het leerstuk op het niveau van het object.

21.3.2 *De overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening en de fiscale eenheid*

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening is een samenwerkingsvorm op het niveau van het object. Het leerstuk leidt per definitie niet tot het ontstaan van een (nieuw) belastingsubject. Er is derhalve ook geen belastingsubject aan te wijzen dat onderdeel uit zou kunnen maken van een fiscale eenheid.

21.3.3 *Participanten bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening als belastingplichtigen*

Uit de criteria die de Hoge Raad in 1997 aan toepassing van het leerstuk stelde, leek te volgen dat de deelnemers belastingplichtigen dienen te zijn. Met het arrest van 14 november 2008¹⁴⁵ kan aan die eis getwijfeld worden (zie paragraaf 21.2.7). Omdat onder toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening er geen belastbare handelingen geacht worden plaats te vinden, acht ik het niet denkbaar, dat de penvoerder of een andere participant zijn belastingplicht ontleent aan de handelingen die hij verricht in het kader van een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten. De penvoerder, die een afzonderlijke vergoeding aan de participanten berekent voor de handelingen die hij als penvoerder verricht, kan uit hoofde daarvan als belastingplichtige worden aangemerkt, als deze activiteiten duurzaamheid vertonen. Ik merk op dat wanneer de penvoerder slechts zijn kosten ter zake van zijn penvoerderschap volgens de vaste verdeelsleutel omslaat, dit niet tot een belastbare handeling en niet tot belastingplicht leidt.

21.3.4 *Participanten bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening en de fiscale eenheid*

Een kostenverdeelovereenkomst laat onverlet dat de samenwerkende belastingplichtigen mogelijk zodanig met elkaar verweven zijn, dat zij als één belastingplichtige in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) kunnen worden aangemerkt. Wanneer belastingplichtigen op grond van genoemde bepaling als één belastingplichtige zijn aangemerkt, ontvalt daarmee de grond om het leerstuk van kosten voor gemene rekening toe te passen.¹⁴⁶ In het verleden is het leerstuk ook wel als alternatief voor de imperfecte fiscale eenheid beschouwd (zie paragrafen 21.2.5 en 21.2.6). Aan kosten voor gemene rekening ligt de veronderstelling ten grondslag dat er twee of meer belastingplichtigen zijn, die niet als één belastingsubject kunnen worden aangemerkt. Op basis van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) worden nauw met elkaar verweven belastingplichtigen juist aangemerkt als één belastingsubject. Nu hande-

145. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22.

146. Aan toepassing van het leerstuk komt nog wel betekenis toe, indien slechts een deel van de participanten een fiscale eenheid vormen en een ander deel van de participanten geen onderdeel van die fiscale eenheid zijn. De fiscale eenheid is dan mijns inziens als geheel als één participant aan te merken.

lingen binnen een fiscale eenheid in ieder geval niet als belastbare handelingen voor de heffing van btw zijn aan te merken, is het toepassen van het leerstuk van kosten voor gemene rekening in dergelijke gevallen zinloos.

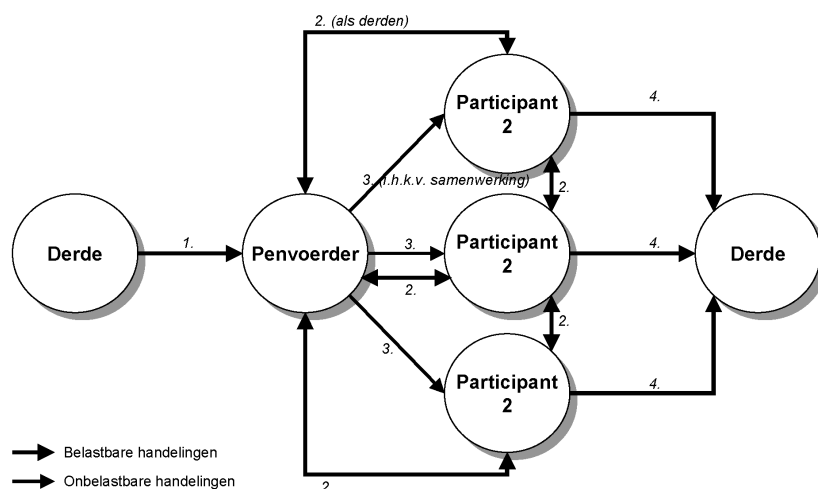
21.3.5 Conclusie ten aanzien van de belastingplicht

Overeenkomsten tot het verdelen van voor gezamenlijke rekening gemaakte kosten leiden niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden nieuwe belastingplichtige voor de heffing van btw. Het leerstuk lijkt juist een oplossing te bieden voor samenwerkingsverbanden die geen entiteit in het leven roepen. Het is onduidelijk of het leerstuk slechts kan worden toegepast, indien de participanten belastingplichtigen zijn.

21.4 Handelingen van partijen bij een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening

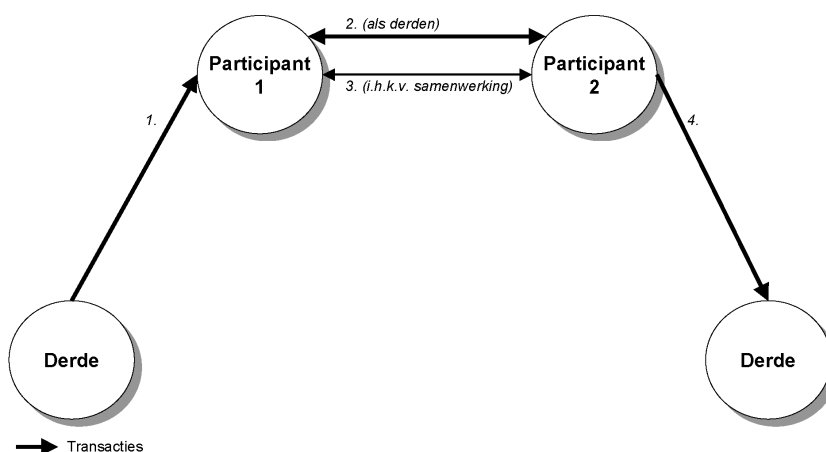
Zowel vanuit een Europese als een nationale optiek leidt het verdelen van kosten voor gemene rekening niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden entiteit. Er ontstaat een samenwerkingsverband van het eerste archetype (zie deel II, hoofdstuk 8). Toch worden aan dat samenwerkingsverband (ten dele) de gevolgen van een samenwerkingsverband van het derde archetype verbonden. De handelingen van de penvoerder jegens de participanten worden onbelastbaar geacht, hetgeen lijkt op dat wat aan de orde is, indien binnen het kader van een als een entiteit te beschouwen samenwerkingsverband, "interne bedrijfshandelingen" worden verricht (zie hierover nader, deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.3). Vanuit een nationaal perspectief lijkt sprake te zijn van een ander, in het Europese recht onbekend, archetype. Schematisch kan dit archetype als volgt worden weergegeven:

Figuur 44. Kosten voor gemene rekening vanuit een nationale optiek



Vanuit een Europeesrechtelijke optiek, laten de transacties die zich mogelijk voordoen, zich als volgt schematisch weergeven:

Figuur 45. Archetype I. Kosten voor gemene rekening vanuit een Europese optiek



Van welk archetype dan ook sprake is, in alle gevallen zijn er handelingen jegens de penvoerder (weergegeven met het cijfer 1), onderlinge handelingen van de penvoerder / participanten als derden (aangeduid met het cijfer 2), onderlinge handelingen van de penvoerder jegens de participanten in het kader van de samenwerkingsovereenkomst (aangeduid met het cijfer 3) en handelingen van de participanten jegens derden (aangeduid met het cijfer 4) te onderkennen. In de volgende paragraaf ga ik – uitgaande van de toepasbaarheid van het leerstuk van kosten voor gemene rekening – in op de wijze waarop de heffing van btw met betrekking tot elk van deze vier handelingen naar nationaal recht verloopt. Het is overigens onduidelijk of het leerstuk verplicht moet worden toegepast, indien aan de criteria daarvoor is voldaan. Vanwege de onverenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht zal in de praktijk de fiscus de toepassing ervan (uiteindelijk) niet af kunnen dwingen.

21.4.1 Handelingen van derden jegens de participanten

De leveringen van goederen en diensten die derden rechtstreeks, zonder tussenkomst van de penvoerder, jegens een participant verrichten, vallen niet onder de reikwijdte van de tussen de participanten gesloten overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening. Deze transacties moeten op de normale wijze worden beoordeeld op hun belastbaarheid. Het uitgangspunt is, dat de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door als belastingplichtigen aan te merken derden, belast zullen zijn. De participant zal de btw die ter zake van deze leveringen of diensten in rekening is gebracht, in aftrek kunnen brengen, aangezien de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die een participant jegens derden verricht, behoudens de toepassing van een vrijstelling zonder recht op aftrek van voorbelasting, een belaste prestatie zal zijn.

21.4.2 *Handelingen van participanten als derden jegens elkaar*

Een overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening heeft niet tot voorwerp handelingen tussen de participanten te regelen. Dat laat onverlet dat participanten buiten het kader van de overeenkomst handelingen jegens elkaar kunnen verrichten. Leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel die de participanten jegens elkaar verrichten, buiten de overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten om, verrichten zij alsof zij onafhankelijke derden van elkaar zijn. Deze handelingen worden dan ook op de normale wijze in de heffing van btw betrokken. De reikwijdte van de kostenverdeelovereenkomst bepaalt dus de reikwijdte van de heffing van btw.

21.4.3 *Handelingen van de participanten in het kader van de samenwerking jegens elkaar*

De handelingen die de penvoerder bij een overeenkomst ter verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten ter uitvoering van die overeenkomst jegens de andere participanten verricht, blijven met toepassing van het leerstuk buiten de heffing van btw.

Voor wat betreft het recht op aftrek van de penvoerder geldt dat, wanneer het een doorbelasting van externe kosten betreft, de penvoerder de btw die drukt op zijn aandeel in de kosten, in aftrek kan brengen, indien (dit aandeel in) de kosten rechtstreeks (kan) kunnen worden toegerekend aan belaste handelingen van de penvoerder. Ieder van de participanten brengt zijn btw in aftrek voor zijn aandeel in de kosten, indien en voor zover hij een recht op aftrek heeft. Naar het oordeel van het Hof Amsterdam in de zaak van 30 december 1985, staat het feit dat van een correcte factuur geen sprake is, hieraan niet in de weg.¹⁴⁷ Zie hierover ook hetgeen ik in paragraaf 21.2.4 heb opgemerkt.

Voor wat betreft het recht op aftrek van de penvoerder ten aanzien van btw op kosten gemaakt in het kader van de uitvoering van de overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening (bijvoorbeeld advieskosten) geldt dat, indien die kosten rechtstreeks toerekenbaar zijn aan de handelingen waarvoor een doorbelasting plaatsvindt, er in beginsel geen recht op aftrek bestaat voor zover de kosten toerekenbaar zijn aan het aandeel van de andere participanten. Ook de andere participanten hebben geen recht op aftrek van de btw op deze externe kosten, nu zij niet zijn aan te merken als degene voor wie de diensten zijn verricht (art. 168 Btw-richtlijn, ex art. 19 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 Wet OB). Dit is slechts anders, indien deze kosten zelf weer onder toepassing van het leerstuk worden verdeeld. De btw op kosten die toerekenbaar zijn aan het aandeel van de penvoerder zelf, zijn volledig aftrekbaar, indien zij rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan belaste leveringen van goederen of diensten van de penvoerder jegens derden. Is een rechtstreekse toerekening niet mogelijk, dan zijn de kosten mijns inziens in voorkomende gevallen

147. Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85.

aan te merken als algemene kosten. De penvoerder kan die kosten dan volgens het algemene pro rata in aftrek brengen.

21.4.4 Handelingen van de participanten jegens derden

Net zoals handelingen van derden jegens de participanten op de normale wijze in de heffing van btw worden betrokken, worden de handelingen van de participanten jegens derden op de normale wijze in de heffing van btw betrokken.

21.5 Conclusie

Belastingplichtigen, die in Nederland handelingen verrichten, kunnen een beroep doen op het leerstuk van kosten voor gemene rekening, indien zij aan de voorwaarden daarvoor voldoen. Wat men ook vindt van de jurisprudentie van de Hoge Raad, in Nederland is het gebruikelijk dat het oordeel van het hoogste rechtscollege wordt geëerbiedigd. Met de arresten van de Hoge Raad van november 2008 lijkt het leerstuk verder te zijn ingebed in ons nationale recht.¹⁴⁸

Ten aanzien van de voorwaarden voor toepassing van het leerstuk, meen ik dat zij naar doel en strekking van het leerstuk dienen te worden uitgelegd. Uit de literatuur komt het beeld naar voren dat de fiscus thans een te strikte benadering hanteert van het leerstuk.¹⁴⁹ Het arrest van de Hoge Raad van 28 november 2008 lijkt dat beeld te bevestigen.¹⁵⁰

Voor wat betreft de vraag of het leerstuk zich verdraagt met het Europese recht, meen ik dat het antwoord ontkennend is. De Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ EG voorzien niet in een systematiek waarin het leerstuk als zodanig kan worden ingebed. Toepassing van het leerstuk leidt zelfs tot een inbreuk op het algemene karakter van de btw. Slechts in gevallen waarin partijen zo nauw met elkaar verstrengd zijn, dat het niet doenlijk is de handelingen die zij over en weer verrichten, als afzonderlijke diensten te onderscheiden, zou wellicht een grond aanwezig kunnen zijn om heffing achterwege te laten. De onbelastbaarheid moet dan gestoeld worden op het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding, het neutraliteitsbeginsel (als bijzondere vorm van gelijkheidsbeginsel) en / of het doelmatigheidsbeginsel. Ik vind een dergelijke benadering wel wat ver gaan. Indien afzonderlijke entiteiten te onderscheiden zijn, kunnen zij mijns inziens niet als één belastingplichtige worden behandeld, tenzij sprake is van een fiscale eenheid.

148. HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22, en HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

149. M.J. Hoogesteger en Ph. Boerman, Over kosten, BTW en een gemene rekening, Belastingbrief 2006, nr. 6, blz. 4 en R.N.F. Zuidgeest, De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid BTW, WFR 2006/6673, blz. 620.

150. HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.

Met de toepassing van het leerstuk kan, in gevallen waarin geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat, een op zichzelf gerechtvaardigd doel van de btw worden bereikt: voorkoming van cumulatie van belasting. Aldus wordt de fiscale neutraliteit (opgevat als evenredigheidsbeginsel, zie deel I, hoofdstuk 7) gediend door het leerstuk. Het leerstuk biedt bovendien enige rechtszekerheid, aangezien belastingplichtigen uit de jurisprudentie van de Hoge Raad af kunnen leiden onder welke omstandigheden heffing achterwege blijft. Het is lidstaten, en daarmee ook de nationale rechters, echter niet toegestaan zelfstandig maatregelen te nemen die de werking van het btw-stelsel verbeteren. Bovendien lijkt toepassing van het leerstuk het gevaar in zich te dragen dat er een verstoring van concurrentieverhoudingen optreedt. In nationaal verband valt op dat het leerstuk het voor niet volledig aftrekgerechtigde participanten minder aantrekkelijk maakt om diensten van derden te betrekken, wanneer zij dezelfde diensten van de penvoerder kunnen betrekken. In internationaal verband kunnen situaties optreden van dubbele non-heffing. Het voorkomen van concurrentieverstoringen is een ander aspect van het fiscale neutraliteitsbeginsel (dat van de externe neutraliteit, zie deel 1, hoofdstuk 7). Zo bezien, is de fiscale neutraliteit van de btw juist in het geding indien het leerstuk toepassing vindt.

De conclusie moet dan ook zijn dat het leerstuk van kosten voor gemene rekening weliswaar rechtskracht bezit in Nederland, doch dat er geen solide basis voor bestaat in de huidige Europese regelgeving en jurisprudentie en dat de toepassing ervan tot een inbreuk op het algemene karakter van de btw leidt. De wijze waarop naar nationaal recht de heffing van btw verloopt, verhoudt zich niet met de wijze waarop deze naar Europees recht zou moeten verlopen.

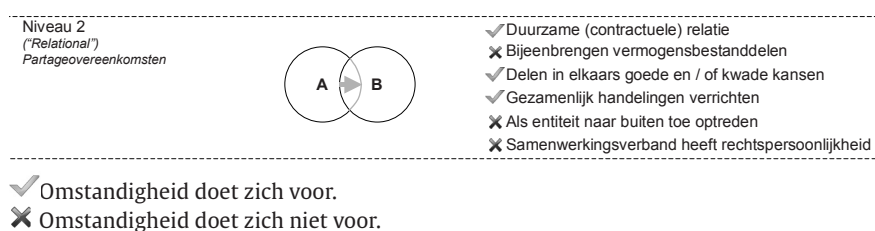
HOOFDSTUK 22

Partage

22.1 Inleiding

De in hoofdstuk 19 besproken pot- en poolovereenkomsten, die net als de in de hoofdstukken 20 en 21 besproken samenwerkingsverbanden (transacties voor gezamenlijke rekening en kosten voor gemene rekening) tot de samenwerkingsverbanden van het tweede niveau van samenwerking behoren, verschillen van elkaar op de punten van het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen, het delen in elkaars goede en kwade kansen en het gezamenlijk verrichten van handelingen. De in dit hoofdstuk aan de orde komende partageovereenkomsten gaan in zekere zin een stap verder dan de pot- of poolovereenkomsten, omdat partijen bij een partageovereenkomst voor gezamenlijke rekening en risico wensen te handelen. Anderzijds is de partageovereenkomst beperkter, aangezien er geen vermogensbestanddelen bijeen worden gebracht. De partageovereenkomst gaat verder dan de overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening en de overeenkomst tot het verdelen van kosten voor gemene rekening, omdat de samenwerkende partijen, zij het niet als een entiteit, gezamenlijk optreden jegens derden. De partagefiguur blijkt van oorsprong een nationale, fiscale oplossing voor “gemankeerde belastingsubjecten” te zijn (zie hierna, paragraaf 22.2.3). Partage leunt dan ook aan tegen het derde niveau van samenwerking, maar behoort – althans vanuit een nationaal positief-rechtelijk perspectief – desalniettemin thuis op het tweede niveau van samenwerking. Schematisch is het bovenstaande als volgt weer te geven:

Figuur 46. Partageovereenkomsten



Het woord “partage” komt uit het Frans en betekent volgens Van Dale “aandeel” of – in het bijzonder – “het delen in de recettes van een uitvoering door een toneelgezel-

schap”.¹ In de btw wordt onder partageovereenkomst verstaan, een overeenkomst waarbij (minimaal) twee ondernemers afspreken voor gezamenlijke rekening en risico te handelen en de vruchten van de voor gezamenlijke rekening en risico verrichte prestaties te verdelen.²

Partageovereenkomsten komen onder andere voor bij de exploitatie van speelautomaten en in de toneel- en theaterbranche.³ Ter exploitatie van speelautomaten plaatst de eigenaar van de speelautomaten de automaten bij de exploitant van een etablissement.⁴ De eigenaar en de exploitant delen de opbrengsten van de automaten. Vaak worden tevens afspraken gemaakt over bijkomende kosten van bijvoorbeeld elektriciteit, vergunningen en onderhoud van de automaten.⁵ De kern van een partageovereenkomst tussen een theater en een theatergroep bestaat veelal uit de afspraak dat het theater zorg zal dragen voor de nodige faciliteiten (zoals een theater, kaartverkoop, kaartcontrole) en de theatergroep voor een theaterproductie. De partijen komen daarbij dan overeen de opbrengsten uit de kaartverkoop onderling te verdelen. Varianten op deze afspraken zijn de partage-met-garantie, waarbij het theater de theatergroep een vaste vergoeding garandeert, ongeacht de opbrengst van de kaartverkoop en de partage-met-z, waarbij het theater de inkomsten van de theatergroep tot een bepaald bedrag suppleert, ongeacht de opbrengst van de kaartverkoop. Ook in andere sectoren worden partageovereenkomsten gesloten.⁶

1. Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005. Partageren betekent: “ieder zijn aandeel geven, verdelen”.
2. Vgl. conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.2. Zie ook: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 31.
3. Zie voor jurisprudentie over de exploitatie van speelautomaten bijvoorbeeld: TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59 en HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243. Zie voor jurisprudentie over partageovereenkomsten in de theaterbranche bijvoorbeeld: TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083 en TC 7 juni 1955, nr. 7905 O, BNB 1955/333.
4. B.G. van Zadelhoff noemt de exploitatie van een speelautomaat in een café “het schoolvoorbeeld van de partage-overeenkomst”, B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 800. Zie ook: Besluit van 12 april 1996, AFZ 95/4121M, V-N 1996, blz. 1884 (Tellerbesluit).
5. Zie bijvoorbeeld: HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243.
6. Partageovereenkomsten blijken ook voor te komen in de landbouwsector. Zie: HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222 en Hof Arnhem 20 mei 1994, nr. 93/0075, V-N 1994, blz. 3703. Zie tevens: het besluit van 14 juli 1993, nr. VB 92/2579, Infobulletin 93/506, FED 1993/846, zoals aangevuld bij besluit van 11 november 1993, nr. VB93/3117, Infobulletin 93/719, V-N 1993, blz. 4009 (Hef-fing van omzetbelasting ten aanzien van contracten betreffende de (op)levering van agrarische producten). Uit de Leidraad Omzetbelasting 1954 (laatste tekst) valt op te maken dat partage ook voorkwam in de relatie tussen filmverhuurbedrijven en bioscoopexploitanten (Boekwerk omzet-belasting – suppl. 89, blz. 49). In de jurisprudentie zijn zich in andere branches afspelende situa-ties te vinden waarin tevergeefs betoogd werd dat het partageleerstuk van toepassing was. Zie onder meer: Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30 (onderwijs), Hof 's-Hertogenbosch 7 juli 2000, nr. 95/3374, V-N 2000/51.16 (relaxhuis) en HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66 (verzekeringen). In de verzekeringsbranche doet zich een op partage ge-lijkend verschijnsel voor. Het komt voor dat meerdere verzekeraars één risico dekken. (vgl. art. 25 lid 1 onderdeel 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer). Dit wordt co-assurantie genoemd →

Aan partageovereenkomsten worden in Nederland bijzondere gevolgen voor de heffing van btw verbonden. Het lijkt erop dat deze van rechtswege aan partage worden verbonden; het partageleerstuk is in de jurisprudentie niet als een keuze voor belastingplichtigen geformuleerd. Algemeen wordt aangenomen dat wanneer twee belastingplichtigen in partage handelen, zij – zonder dat er een nieuwe belastingplichtige ontstaat – aan één afnemer, tegen één prijs, één (vanuit de afnemer gezien) onplitsbare prestatie verrichten. De in partage handelende ondernemers worden voor de heffing van btw geacht *niet* jegens elkaar te presteren. In plaats daarvan is ieder btw verschuldigd over zijn aandeel in de opbrengsten. Dit betekent dat de verdeling van de opbrengsten uit de in partage verrichte handelingen niet gezien moet worden als de vergoeding voor over en weer verrichte belastbare handelingen tussen de in partage handelende belastingplichtigen. De verdeling van de opbrengsten wordt geacht zich buiten het bereik van de btw af te spelen. Veelal wordt deze fiscale benadering van partageovereenkomsten in de praktijk door zowel belastingplichtigen als de fiscus als een praktische handelwijze beschouwd.⁷ Partage wordt slechts toegepast met betrekking tot dienstverrichtingen (zie paragraaf 22.2.1).

Een partageovereenkomst regelt de onderlinge verhouding tussen de participanten. Het is buiten twijfel dat tussen de participanten een rechtsbetrekking bestaat. Er vinden in het kader van een partageovereenkomst betalingen plaats van de ene participant aan de andere. Vanwege het algemene karakter van de btw heeft dan als uitgangspunt te gelden dat die betalingen de vergoeding voor verrichte prestaties inhouden.⁸ Dat vermoeden is weerlegbaar, doch onduidelijk is waarom het partage-

→ (Zie: besluit van 12 mei 2006, nr. CPP2005/2922M, Stcrt. nr. 99, V-N 2006/40.20). Strikt genomen betreft het hier echter geen partage, omdat van het handelen voor gezamenlijke rekening en risico geen sprake is. Er worden afzonderlijke prestaties door de betrokken verzekeraars verricht. De prestaties worden slechts gebundeld op één polis.

7. Sinds 1 juli 2008 is er druk ontstaan op de toepassing van het partageleerstuk in de speelautomatenbranche. Sinds die datum vallen speelautomaten, die niet als behendigheidsautomaten zijn aan te merken, onder de kansspelbelasting (zie: Art. XXI Belastingplan 2008). Doordat de vrijstelling voor kansspelen in art. 11 lid 1 onderdeel I Wet OB gekoppeld is aan art. 2 lid 1 Wet op de kansspelbelasting, is de exploitatie van deze speelautomaten als gevolg van de wetswijziging vrijgesteld. Worden dergelijke speelautomaten door middel van een partageovereenkomst geëxploiteerd, dan betekent dit dat – met toepassing van het partageleerstuk – zowel de exploitant van de speelautomaat als de etablissementhouder vrijgesteld van btw zullen gaan presteren. Noch de exploitant, noch de etablissementhouder kan dan nog een recht op aftrek bezitten ter zake van deze (vrijgestelde) diensten. Voor de exploitanten kan dit betekenen dat zij de in het verleden in aftrek gebrachte voorbelasting op de speelautomaten zullen moeten herzien, wanneer de automaten zich nog in de herzieningsperiode bevinden. Voor de etablissementhouders, die de ruimte huren waarin de apparaten geplaatst worden, kan het gevolgen hebben voor de mogelijkheid mee te werken aan een optie belaste verhuur, wanneer zij niet langer aan het zogenoemde “90%-criterium” voldoen. Door de wetswijziging levert de toepassing van het partageleerstuk voor de betrokken partijen een nadeel op (Zie ook: P. Bakker, *Speelautomaten uit de btw: exploitanten betalen de prijs?*, BTW-Bulletin 2007/12, blz. 6-8). Beiden presteren vrijgesteld van btw. Zou het partageleerstuk niet worden toegepast, dan kan ten minste één van de betrokken partijen btw-belast blijven presteren en een recht op aftrek behouden.

8. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

leerstuk een voldoende grond zou vormen om dit vermoeden te weerleggen. Het partageleerstuk lijkt moeilijk in te passen in het Europese positieve recht.

22.2 Algemene juridische aspecten van partage⁹

22.2.1 *Duiding van partageovereenkomsten in het burgerlijk recht*

Een partageovereenkomst is een wederkerige overeenkomst. In het burgerlijk recht zijn geen bijzondere vereisten of gevolgen verbonden aan de partageovereenkomst. Partageovereenkomsten liggen dicht aan tegen overeenkomsten van (stille) vennootschap. Het is dan ook mogelijk dat een overeenkomst, die in het burgerlijk recht geduid wordt als bijvoorbeeld een overeenkomst van (stille) vennootschap, voor de heffing van btw wordt aangemerkt als een partageovereenkomst.¹⁰ Wil echter van een (stille) vennootschap sprake zijn, dan moet ten minste aan de criteria van het begrip “vennootschap” worden voldaan.¹¹ Aan een overeenkomst, die door partijen wordt aangemerkt als een partageovereenkomst, worden echter niet automatisch de typische btw-gevolgen van een partageovereenkomst gekoppeld.¹² Deze specifieke btw-gevolgen (twee afzonderlijke belastingplichtigen verrichten tezamen één belastbare prestatie en verrichten in hun onderlinge verhouding geen belastbare prestaties) treden pas in, indien naast een partageovereenkomst, een specifiek feitencomplex aanwezig is (zie hierna paragraaf 22.2.4).

Een partageovereenkomst regelt niet de verhouding tussen de in partage handelende belastingplichtigen en derden. Laatstgenoemde verhouding wordt normaliter bestreken door verbintenissen die de belastingplichtigen ter zake van de in partage verrichte handelingen met derden aangaan.

Het verrichten van diensten in partage, met gebruikmaking van goederen (zoals bijvoorbeeld een speelautomaat) kan, maar hoeft niet te betekenen dat de betreffende goederen civielrechtelijk tot een goederengemeenschap behoren. Normaliter is het zo dat in het geval van een partageovereenkomst de door de participanten aangevande goederen juridisch *niet* tot een gemeenschap behoren. Naar het oordeel van de Hoge Raad sluit dat evenwel niet uit dat de *exploitatie* van de goederen zowel onderdeel uitmaakt van het bedrijf van de ene belastingplichtige als van het bedrijf van

9. Vanwege de omstandigheid dat het partageleerstuk een in de btw ontwikkeld leerstuk is en in het burgerlijk recht nauwelijks aandacht is besteed aan deze contractsvorm, komen in deze paragraaf ook fiscale aspecten aan de orde. Om de structuur van de hoofdstukken in dit deel van het onderzoek niet te doorbreken, heb ik de titel van deze paragraaf niet aan deze bijzonderheid aangepast.

10. Zie bijvoorbeeld: TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59, waarin sprake was van een overeenkomst die civielrechtelijk als een maatschapovereenkomst werd geduid. Idem: HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243.

11. Art. 7:800 lid 1 BW wetsvoorstel personenvennootschappen. Vgl. art. 7A:1655 BW, “Maatschap is eene overeenkomst, waarbij twee of meerdere personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstaande voordeel met elkander te delen”.

12. HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66.

de andere belastingplichtige.¹³ In de jurisprudentie is het partageleerstuk enkel toegepast met betrekking tot het in samenwerking verrichten van diensten. Op leveringen van goederen (stoffelijke objecten) in de zin van de btw is het leerstuk nimmer toegepast. De gezamenlijke levering van één goed valt ofwel onder de figuur van de pot- of poolovereenkomst (zie hoofdstuk 19), of onder de figuur van de transactie voor gemeenschappelijke rekening of andere participatieovereenkomst (zie hoofdstuk 20). In het navolgende ga ik uit van dienstverrichtingen in partage.

22.2.2 *Openbare en stille partage*

Er valt een (theoretisch) onderscheid te maken tussen “stille partage” en “openbare partage”. Onder stille partage versta ik de situatie dat twee partijen in partage handelen, maar de afnemer niet weet dat hij met twee (afzonderlijke) partijen van doen heeft. Uit de jurisprudentie zijn alleen partagesituaties bekend waarin de afnemers van de prestaties particulieren waren.¹⁴ Het was voor die particulieren niet noodzakelijkerwijs duidelijk of werd samengewerkt en zo er werd samengewerkt, welke vorm deze samenwerking had.¹⁵ De voorgelegde gevallen betroffen derhalve uitsluitend stille partage. In de praktijk worden speelautomaten geëxploiteerd door middel van stille partage.

Openbare partage lijkt zich niet voor te doen. Onder openbare partage versta ik de situatie dat twee belastingplichtigen in partage handelen en het voor de afnemer duidelijk is dat hij met twee afzonderlijke belastingplichtigen van doen heeft. Om die reden zou de figuur van “openbare partage” buiten beschouwing kunnen blijven. Ik acht het desondanks zinvol om een gedachte-experiment met betrekking tot openbare partage uit te voeren (zie paragraaf 22.2.5.3), omdat het inzichtelijk maakt dat de partagefiguur nauw aanleunt tegen de samenwerkingsverbanden van het derde niveau van samenwerking (zie deel II, hoofdstuk 10).

Vanuit een civielrechtelijke invalshoek, roept de figuur van stille partage mijns inziens vragen op. In het geval van stille partage is er vanuit een civielrechtelijke optiek sprake van een misverstand omtrent de persoon (personen) die wederpartij is (zijn) bij de overeenkomst. Indien de verplichtingen uit de overeenkomst door de in partage handelende belastingplichtigen niet worden nagekomen, dan kan de afnemer feitelijk slechts nakoming vorderen bij de ondernemer met wie hij meent de overeenkomst te hebben gesloten, nu hij van het bestaan van een andere partij bij de over-

13. HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243.

14. In de zaak die leidde tot het arrest van 5 juni 1991, was op de automaat een sticker geplakt met daarop de naam van de exploitant van de speelautomaat. Het is echter onduidelijk of de Hoge Raad, met het oordeel dat de exploitatie van de automaat zowel onderdeel van het bedrijf van de ene, als van de andere participant was, aan heeft gegeven dat de sticker op de automaat een voldoende aanwijzing was om vast te kunnen stellen dat voor gezamenlijke rekening werd gehandeld. HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, V-N 1991, blz. 2037.

15. Bij prestaties aan particulieren geldt dat een factuur achterwege kan blijven (Besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP 2004/1537 M, V-N 2004/45.17, Voorschrift administratieve en factureringsverplichtingen omzetbelasting).

eenkomst geen weet heeft. Indien deze ondernemer vervolgens betoogt dat de overeenkomst niet (geheel) met hem tot stand is gekomen, dan kan mijns inziens dit betoog met een beroep op gerechtvaardigd vertrouwen worden verworpen.¹⁶ Civielrechtelijk bestaat in het geval van stille partage slechts een rechtsbetrekking met één van de participanten.

Het is denkbaar dat het partagecontract een volmacht inhoudt van de ene in partage handelende ondernemer aan de andere. Stille partage veronderstelt echter dat de afnemer onbekend is met het gegeven dat de ondernemer (deels) als gevolmachtigde handelt. Als de ene ondernemer met volmacht van de ander handelt, zonder dit kenbaar te maken aan de afnemer en zonder een schijn hiervan te wekken bij de afnemer, dan betekent dit dat de ene ondernemer op eigen naam, maar (mede) voor rekening van de andere ondernemer handelt.¹⁷ De volmacht heeft geen werking tegenover derden die onbekend zijn met het bestaan van de volmacht. De ondernemer die op eigen naam handelde, is gebonden jegens de derde, volgens de algemene regels van het verbintenissenrecht.¹⁸

22.2.3 *Ratio legis en ontwikkeling van het partageleerstuk*

Het partageleerstuk is in de nationale jurisprudentie op het gebied van de omzetbelasting¹⁹ ontwikkeld. Aan een partageovereenkomst worden de in de inleiding beschreven specifieke btw-gevolgen (ieder is btw verschuldigd over zijn aandeel in de prestatie en er vinden geen onderlinge prestaties plaats) pas verbonden, wanneer aan in de jurisprudentie geformuleerde criteria is voldaan en waarbij bovendien het feitencomplex dat de overeenkomst omgeeft, aan specifieke criteria voldoet.

De verklaring voor het bestaan van het partageleerstuk moet worden gezocht in de heffing van omzetbelasting volgens het cumulatief cascadesysteem, zoals dat gold onder het Besluit op de Omzetbelasting 1940 en de Wet op de Omzetbelasting 1954. Indien een samenwerkingsovereenkomst onder dat stelsel kon worden aangemerkt als één belastingsubject (entiteit), dan vonden tussen de in partage handelende ondernemers (belastingplichtigen) geen belastbare handelingen plaats. Als de samenwerkingsovereenkomst echter niet het ontstaan van een entiteit met zich meebracht, dan waren de onderlinge handelingen tegen vergoeding tussen de partijen belastbaar. De ene belastingplichtige moest dan in beginsel omzetbelasting aan de andere

16. Art. 3:35 BW.

17. Een derde zal niet te snel mogen aannemen dat zijn wederpartij stilzwijgend mede in naam van een ander optreedt. Zie: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 108.

18. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk I, paragraaf 3, nr. 1 (De aansprakelijkheid en aanspraken van de vennoten jegens derden).

19. Onder het begrip "omzetbelasting" vallen diverse stelsels van heffing van omzetbelasting. Zowel het cumulatieve cascadesysteem dat gold onder het Besluit op de Omzetbelasting 1940 en de Wet op de Omzetbelasting 1954 als de btw die geldt onder de Wet OB 1968, zijn als omzetbelastingen aan te merken. In dit onderzoek reserveer ik de term "omzetbelasting" echter om andere omzetbelastingstelsels dan het huidige btw-stelsel aan te duiden.

belastingplichtige in rekening brengen en dit leidde in het cumulatief cascdestelsel tot een verhoging van de prijs van het eindproduct, nu een recht op aftrek niet bestond. In de twee situaties waarin de Tariefcommissie onder het cumulatief cascadestelsel een overeenkomst aanmerkte als een partageovereenkomst, kon niet worden gezegd dat de samenwerking tot het ontstaan van een belastingsubject leidde, omdat geen sprake was van duurzaamheid²⁰ of omdat in onvoldoende mate een eenheid aanwezig was die zich naar binnen en naar buiten toe als zelfstandig deed kennen.²¹ In beide gevallen liet de Tariefcommissie echter doorschemeren dat de voorgelegde situatie veel weg had van het bestaan van een entiteit.²² Partage werd dus toegepast op "gemankeerde belastingsubjecten". Wanneer ondanks het ontbreken van een belastingsubject de belasting geheven zou worden van slechts één van de samenwerkende belastingplichtigen, dan zou dit betekenen dat de belasting die door een andere partij dan de belastingplichtige verschuldigd was, toch van die belastingplichtige geheven zou worden. Partage kan dan ook worden gezien als een uitweg uit het dilemma, dat enerzijds cumulatie van belasting vanwege de gelijkenissen met een belastingsubject niet wenselijk was en anderzijds de belasting niet geheven kon worden van een ander dan de belastingplichtige, die de belasting verschuldigd is geworden. De Tariefcommissie heeft als oplossing voor dergelijke gevallen de partagefiguur ontwikkeld, waardoor voor ieder van de in partage handelende belastingplichtigen slechts zijn aandeel in de opbrengsten deel uitmaakt van zijn belastbare omzet. De partageoplossing van de Tariefcommissie lijkt eerder een doelredenering dan een dogma te zijn geweest.

Het huidige btw-stelsel is geen cumulatief omzetbelastingstelsel. In het btw-stelsel is partage in beginsel niet nodig om cumulatie van belasting te voorkomen. Wanneer de ene partij btw in rekening brengt aan de andere, brengt laatstgenoemde de aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek. Cumulatie van btw treedt dan niet op. In volledig belaste verhoudingen is er op zichzelf geen bezwaar om het leerstuk desondanks toe te passen, indien partijen dat uit praktische overwegingen wensen. De fiscus zal niets meer en niets minder ontvangen dan zonder toepassing van het leerstuk.

Cumulatie treedt ook niet op, indien in de laatste schakel van de productie- en distributieketen een vrijstelling van toepassing is. Weliswaar kan de betreffende belastingplichtige in die laatste schakel de aan hem in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen, maar hij berekent ook geen btw ter zake van zijn uitgaande prestaties.

20. TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083.

21. TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59.

22. In TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083 merkte de TC op dat "deze samenwerking, gericht op het behalen van voordeel, dat naderhand tusschen partijen wordt gedeeld, indien zij een meer duurzaam karakter droeg, tot het aannemen van het bestaan eener maatschap (...) zou leiden". In TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59 overwoog de TC: "dat de app. met elk harer partners echter niet telkens een nieuw fiscaal subject kan worden geoordeeld, daar hiertoe *in onvoldoende mate* een eenheid aanwezig is welke zich naar binnen en naar buiten als zelfstandig doet kennen" (cursivering AvD).

Als dus, zonder toepassing van het partageleerstuk, aangenomen moet worden dat de ene participant een belaste prestatie aan de andere participant verricht, en laatstgenoemde participant een vrijgestelde prestatie jegens zijn afnemer verricht, treedt geen cumulatie op, tenzij de afnemer niet de laatste schakel in de productie- en distributieketen is. Voor zover bekend, wordt het leerstuk van partage echter slechts toegepast op prestaties in de laatste schakel van de productie- en distributieketen. Toepassing van het leerstuk draagt in gevallen als hier beschreven niet bij aan een betere werking van het btw stelsel.

Cumulatie van btw kan wel optreden, indien een belastingplichtige, die zich bevindt in een aan de laatste schakel van de productie- en distributieketen voorafgaande schakel, geen recht op afrek bezit, en de aan hem in rekening gebrachte in zijn prijzen verdisconteert. Zijn afnemer, een belastingplichtige in de volgende schakel, zal de aldus verdisconteerde btw niet in aftrek kunnen brengen. Wanneer hij vervolgens deze “verborgen” btw ook weer in zijn prijzen opneemt, en bovendien belaste prestaties verricht, dan ontstaat cumulatie van btw. Met toepassing van het partageleerstuk kan in een dergelijk geval cumulatie van belasting worden voorkomen. Het partageleerstuk draagt dus bij aan een betere werking van het btw-stelsel in die gevallen waarin zonder toepassing van het leerstuk aangenomen zou moeten worden dat de ene participant niet-aftrekbare btw verdisconteert in de prijs van zijn vrijgestelde prestatie aan de andere, belast presterende participant.

De Hoge Raad heeft onder het btw-stelsel slechts éénmaal geaccepteerd dat in een situatie waarin sprake was van gezamenlijke exploitatie, ieder van de samenwerkende belastingplichtigen btw verschuldigd was over het aan hem toekomende deel.²³ Het betrof de gezamenlijke exploitatie van een speelautomaat. De redactie Vakstudie-Nieuws trok destijds de conclusie dat “de oude rechtspraak met betrekking tot partageovereenkomsten nieuw leven is ingeblazen”.²⁴ Hoewel deze conclusie in de literatuur niet is verworpen, verdient zij toch enige nuancering. Mijs inziens had de Hoge Raad in bedoelde zaak eenvoudigweg niet anders kunnen oordelen. Het Hof

23. HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243. De Gerechtshoven hebben na 1991 het leerstuk van partage echter nog wél toegepast. Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 23 oktober 2001, nr. 00/1106, V-N 2002/4.27). Deze uitspraak werd op dit punt echter gecasseerd op 7 november 2003 (HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66). Het Hof 's-Hertogenbosch oordeelde in de uitspraak van 13 juli 2006, nr. 01/3309, V-N 2006/53.19 dat er een hypotheekbemiddelingsbedrijf voor gemene rekening en risico werd uitgeoefend. Het Hof achtte het leerstuk van partage (kenmerkend) van toepassing.

24. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, V-N 1991, blz. 2037. C.P. Tuk schreef onder zijn noot bij dit arrest: “Het ten slotte bereikte resultaat is dus identiek aan dat, genomen in de voormelde, dertig jaar geleden genomen beslissing” (HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243). D.B. Bijl schreef in zijn aantekening bij het arrest: “Deze door de HR in het onderhavige geval gekozen oplossing werd in vroegere jurisprudentie van de TC wel aangeduid als een partage-overeenkomst”. D.B. Bijl, aantekening bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589.

had namelijk de uitspraak louter op de stelling van partijen gebaseerd.²⁵ Enerzijds had het Hof vastgesteld dat het voor het publiek op geen enkele wijze kenbaar was, dat de exploitatie van de automaat voor gezamenlijke rekening plaatsvond (geen gezamenlijk optreden naar buiten toe). Anderzijds was sprake van een zelfstandige uitoefening van een bedrijf. Een dergelijk oordeel is onbegrijpelijk. In die situatie kón de Hoge Raad mijns inziens niet anders oordelen dan dat de exploitatie van de automaat zowel deel van het bedrijf van de ene belastingplichtige als van het bedrijf van de andere belastingplichtige uitmaakte. Het is echter maar de vraag of de Hoge Raad tot hetzelfde oordeel was gekomen, indien niet had vastgestaan dat de exploitatie van de automaat op zichzelf beschouwd moest worden als de zelfstandige uitoefening van een bedrijf. Ik houd het voor mogelijk dat in dat geval de Hoge Raad geoordeeld zou hebben, dat de ene belastingplichtige een prestatie verrichtte aan de andere belastingplichtige, die vervolgens (een) prestatie(s) verrichtte aan derden. Desalniettemin wordt er in de literatuur en in de uitvoeringspraktijk vanuit gegaan dat aan het partageleerstuk naar nationaal recht betekenis toekomt.

22.2.4 *Criteria voor toepassing van het partageleerstuk*

Uit de jurisprudentie van de Tariefcommissie valt op te maken dat van een (stille) partageovereenkomst sprake is, indien de in partage handelende partijen voor gezamenlijke rekening en risico handelen en de vruchten van hun samenwerking delen. Aldus kunnen twee eisen worden onderscheiden:

1. De in partage handelende partijen moeten voor gezamenlijke rekening en risico handelen;
2. De in partage handelende partijen moeten de vruchten van hun samenwerking delen.

Na het arrest van 5 juni 1991 zijn er geen gevallen meer geweest waarin de Hoge Raad het leerstuk van partage van toepassing heeft geacht. Het lijkt erop dat het leerstuk in de literatuur²⁶ een eigen leven is gaan leiden en dat er drie nadere criteria zijn geëxpliciteerd die de Tariefcommissie en de Hoge Raad impliciet hadden gesteld aan het *feitencomplex* voor partage:

25. In de betreffende zaak, was – aldus het Hof's-Hertogenbosch – in geschil of de samenwerking tussen twee partijen die bestond uit de gezamenlijke exploitatie van een speelautomaat, moest worden aangemerkt als een nieuw belastingsubject (ondernemer). Het Hof stelde echter vast dat partijen ervan uitgingen dat de exploitatie van de speelautomaat in kwestie, op zichzelf beschouwd moest worden als de zelfstandige uitoefening van een bedrijf. Hieruit trok het Hof vervolgens de conclusie dat het samenwerkingsverband als ondernemer moest worden aangemerkt. Aldus baseerde het Hof de uitspraak louter op de stelling van partijen.
26. Zie onder andere: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 31, G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 11, G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 39.

3. De in partage handelende partijen moeten kunnen worden aangemerkt als belastingplichtigen voor de btw;
4. De in partage handelende partijen dienen zich niet naar buiten toe voor te doen als een entiteit.

In zijn conclusie van 12 december 2002 formuleerde A-G Overgaauw een criterium dat tot dan toe niet (expliciet) in de jurisprudentie en de literatuur was terug te vinden.²⁷ Dit criterium is vervolgens terug te vinden in de (schaarse) literatuur over partage van na 12 december 2002.²⁸

5. De in partage handelende partijen dienen gezamenlijk een prestatie te verrichten die de afnemer ervaart als één onsplitsbare prestatie.

In het navolgende ga ik nader op deze criteria in.

22.2.4.1 *Handelen voor gezamenlijke rekening en risico*

De eis dat voor gezamenlijke rekening en risico gehandeld moet worden, betekent volgens Bijl en volgens A-G Overgaauw dat sprake moet zijn van twee of meer participanten die de opbrengsten onderling verdelen.²⁹ Mijns inziens is het delen van de opbrengsten echter niet een invulling van het criterium “voor gemeenschappelijke rekening en risico handelen” maar is het een afzonderlijk criterium voor partage (zie paragraaf 22.2.4.2). Het doel van de samenwerking in partage is gezamenlijk voordelen te behalen om die onderling te verdelen. Het middel om die gezamenlijke, te verdelen voordelen te behalen, is het voor gemeenschappelijke rekening en risico handelen van partijen. Zo gezien vloeit de eis van het delen van de vruchten van samenwerking wel rechtstreeks voort uit de eis dat voor gezamenlijke rekening en risico moet worden gehandeld.

Het vereiste dat partijen voor *gezamenlijke* rekening en risico moeten handelen, houdt in dat zij op enigerlei wijze samen moeten werken. De samenwerkingseis brengt naar mijn mening met zich mee dat het niet mogelijk is dat één van de partijen in het geheel geen activiteiten verricht. Er moet sprake zijn van een min of meer actieve samenwerking, waarin ieder van de in partage handelende belastingplichtigen een deel van de prestatie aan de afnemer voor zijn rekening neemt. Daarbij acht ik het niet van belang wat het aandeel van iedere van de belastingplichtigen in de samenwerking is, in zoverre dat vast moet staan dat een ieder een deel van de activiteiten verricht.³⁰ Het samenwerkingsvereiste houdt mijns inziens niet in dat iedere in partage handelende belastingplichtige ook daadwerkelijk persoonlijke arbeid

27. Conclusie van A-G Overgaauw van 12 september 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66.

28. G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 11, D.B. Bijl, noot onder HR 17 januari 2003, nr. 37 914, BNB 2003/110 en G.J. van Norden, De personenvennootschappen opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 30.

29. Zie: D.B. Bijl, aantekening bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589 en conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.2.

30. Vgl. C.P. Tuk, noot onder TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59.

moet verrichten. De mate van samenwerking kent een ondergrens, net als bij personenvennootschappen het geval is.³¹ Wanneer de omvang van de activiteiten / inbreng van één van de participanten zeer gering is, in absolute en/of in relatieve zin, zou wellicht bezien kunnen worden hoe de omvang van de activiteiten zich verhoudt tot het aandeel in de opbrengsten. Bestaat tussen beide grootheden een verband, dan kan naar mijn mening worden volgehouden dat van een samenwerking sprake is.

Het vereiste dat partijen voor gezamenlijke *rekening en risico* moeten handelen, houdt tevens in dat de in partage handelende belastingplichtigen gezamenlijk het ondernemersrisico moeten dragen.³² In het arrest van 7 november 2003 was van het gezamenlijk dragen van het ondernemersrisico en dus van partage geen sprake, omdat één van de twee belastingplichtigen, die claimden gezamenlijk een verzekeringsbedrijf te drijven, niet het voor dat verzekeringsbedrijf kenmerkende risico ten aanzien van de polissen liep. Aldus werd het “ondernemersrisico” vertaald naar “risico ten aanzien van de polissen”. Wellicht achtte de Hoge Raad het risico ten aanzien van de polissen het kenmerkende ondernemersrisico van een verzekeringsbedrijf. Mijns inziens kan een dergelijke stap niet zonder meer worden gezet. Ook wanneer één van de partijen géén risico ten aanzien van de verzekeringspolissen loopt, kan deze partij nog wel een ondernemersrisico lopen. In het verzekeringsbedrijf is het ondernemersrisico immers niet slechts afhankelijk van de mate, waarin de risico's ten aanzien van de polissen zich manifesteren. Het ondernemersrisico wordt bijvoorbeeld mede bepaald door de kostenstructuur, de concurrentiepositie, het debiteurenrisico, etc. Van het gezamenlijk dragen van een ondernemersrisico is mijns inziens dan ook reeds sprake, indien de verliezen van het (verzekerings)bedrijf door de participanten gezamenlijk worden gedragen. Bovendien moet, gelet op de jurisprudentie van de Tariefcommissie, worden aangenomen dat het voor gezamenlijke rekening en risico handelen (het gezamenlijk dragen van “ondernemersrisico”), inhoudt, dat alle participanten het risico ten aanzien van de hoogte van zowel de kosten als de opbrengsten aan gaat.³³ Bij een partageovereenkomst mogen, blijkens de door de Tariefcommissie geformuleerde definitie, niet één of meer van de participanten worden uitgesloten van de voordelen en mag bovendien niet één of meer van de participanten worden uitgesloten van de nadelen (risico's).³⁴

31. Voor personenvennootschappen geldt de eis dat er samengewerkt moet worden *als vennoten* (affectio societatis). Een duidelijke ondergrens aan de samenwerking is niet gegeven. Voor commanditaire vennoten in een CV wordt wel als ondergrens gehanteerd dat de commandieten een rol moeten spelen bij het vaststellen van het beleid van de CV (in enige mate betrokken zijn bij de interne besluitvorming). HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73. Zie ook: W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 3, nr. 1 (Affectio societatis) en Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 6 -7.

32. HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66, r.o. 4.2.2.

33. Zie bijvoorbeeld: TC 27 september 1955, nr. 7928 O, BNB 1955/403, TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59 en TC 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289.

34. Hierin is een verschil gelegen met een overeenkomst van vennootschap. Voor vennootschappen is het wel toegestaan één of meer van de participanten uit te sluiten van de verliezen van de samenwerking (Art. 7A:1672 lid 1 BW, “Maar het is geoorloofd te bedingen dat alle de verliezen bij uitsluiting door een of meer der vennoten zullen gedragen worden”, Vgl. art. 815 lid 4 wetsvoorstel personenvennootschappen).

Onduidelijk is of het risico dat partijen lopen, aan een minimum is gebonden. Uit het arrest van 7 november 2003, valt niet af te leiden dat er een zeker minimum geldt. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad dat een belanghebbende, die voor de door haar verrichte werkzaamheden een vergoeding ontving, die – met een zeker minimum – was gerelateerd aan de verzekeringsportefeuille en het premie-inkomen, haar niet het voor het verzekeringsbedrijf kenmerkende risico ten aanzien van de polissen deed lopen, zodat niet gezegd kon worden dat het verzekeringsbedrijf voor gezamenlijke rekening en risico werd uitgeoefend. Het komt mij voor dat de Hoge Raad niet tot een ander oordeel zou zijn gekomen, indien de vergoeding geen zeker minimum had gekend. Het oordeel dat niet gezegd kon worden, dat het verzekeringsbedrijf voor gezamenlijke rekening en risico werd uitgeoefend, lijkt gebaseerd te worden op de (feitelijke) vaststelling dat belanghebbende niet het verzekeringsbedrijf kenmerkende risico ten aanzien van de polissen liep. Zoals ik heb aangegeven, acht ik de koppeling aan het verzekeringsrisico onjuist. Er dient koppeling plaats te vinden aan het ondernemersrisico. Dit risico omvat het risico ten aanzien van de opbrengsten (premies) en de kosten (uitkeringen en andere kosten). Zolang het gelopen ondernemersrisico realiteitsgehalte heeft, is aan de eis van het handelen voor gezamenlijk risico voldaan.

22.2.4.2 *Vruchten van de samenwerking delen*

Partijen bij een partageovereenkomst moeten de vruchten van de samenwerking delen. Gelet op de jurisprudentie van de Tariefcommissie, vloeit dit vereiste voort uit de eis dat de belastingplichtigen voor gezamenlijke rekening en risico moeten handelen, hetgeen inhoudt dat alle in partage handelende belastingplichtigen het risico ten aanzien van de hoogte van zowel de kosten als de opbrengsten aan moet gaan.³⁵

Voor vennootschappen geldt het verbod één of meer van de vennoten uit te sluiten van de voordelen uit de samenwerking.³⁶ Wel is toegestaan één of meer van de vennoten uit te sluiten van de verliezen van de samenwerking.³⁷ De door de Tariefcommissie geformuleerde definitie van partageovereenkomsten duidt erop, dat niet één of meer van de in partage handelende belastingplichtigen mag / mogen worden uitgesloten van de nadelen.

Van den Elsen en Van der Paardt, alsmede Markink en Zijlstra menen dat de verdeling van de opbrengsten moet geschieden aan de hand van een van te voren vastge-

35. Zie bijvoorbeeld: TC 27 september 1955, nr. 7928 O, BNB 1955/403, TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59 en TC 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289.

36. Art. 7A:1672 lid 1 BW, "Het beding, waarbij aan een der vennoten alle de voordeelen mogten toegezegd zijn, is nietig". Vgl. Art. 815 lid 4 wetsvoorstel personenvennootschappen: "Het beding dat een vennoot niet in de winst zal delen, is nietig, niet echter het beding dat een vennoot niet of slechts tot een bepaald bedrag in het verlies zal delen".

37. Art. 7A:1672 lid 1 BW, "Maar het is geoorloofd te bedingen dat alle de verliezen bij uitsluiting door een of meer der vennoten zullen gedragen worden". Vgl. art. 815 lid 4 wetsvoorstel personenvennootschappen.

stelde verdeelsleutel.³⁸ Deze eis, die afkomstig lijkt te zijn uit de jurisprudentie inzake de verdeling van voor gemene rekening gemaakte kosten (zie hoofdstuk 21)³⁹, is noch elders in de literatuur, noch in de jurisprudentie terug te vinden. Weliswaar dient er een verdeling plaats te vinden en zal er dus op enig moment een verdeelsleutel worden vastgesteld, maar het lijkt niet vereist dat deze verdeelsleutel *van tevoren* moet zijn vastgesteld.

22.2.4.3 Samenwerkende partijen zijn belastingplichtigen

Niets belet niet-belastingplichtigen een partageovereenkomst te sluiten. Zo zou een toneelvoorstelling kunnen worden opgevoerd in de samenwerking op partage tussen een niet-belastingplichtige toneelgroep en een belastingplichtige exploitant van een schouwburg. Een dergelijke situatie is echter niet terug te vinden in de jurisprudentie. Met het arrest van 5 juni 1991 lijkt de Hoge Raad aangegeven te hebben dat partagebenadering in de btw slechts mogelijk is, indien sprake is van twee of meer *belastingplichtigen*, aangezien de Hoge Raad oordeelde dat een bedrijfsmiddel deel uitmaakte van zowel het bedrijf van de ene als van de andere belastingplichtige.⁴⁰ Dit duidt erop dat de partijen bij een partageovereenkomst belastingplichtigen dienen te zijn.⁴¹ Ook in de literatuur wordt algemeen aangenomen dat de deelnemers aan een partageovereenkomst belastingplichtigen dienen te zijn, willen aan die overeenkomst de voor het partageleerstuk kenmerkende gevolgen worden verbonden.⁴²

Zouden de partijen bij een partageovereenkomst geen belastingplichtigen zijn, dan komt aan de specifieke btw behandeling van partageovereenkomsten geen belang meer toe voor wat betreft de verdeling van de opbrengsten.⁴³ De vraag bij partage is

38. E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 22 en G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 11.

39. Zie onder andere: HR 14 september 1988, nr. 25 005 BNB 1989/213 (Kosten voor gemene rekening). De vergelijking met kosten voor gemene rekening gaat slechts in zoverre op dat bij kosten voor gemene rekening voor wat betreft het recht op aftrek het irrelevant is wie de kosten in eerste instantie maakt (het aftrekrecht wordt beoordeeld op het niveau van de samenwerkende ondernemers; er bestaat transparantie) en dat bij partage de heffing van btw op de uitgaande prestaties op het niveau van de samenwerkende ondernemers plaatsvindt (er bestaat transparantie).

40. HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243.

41. Dit betekent dat bij partage tussen een niet-belastingplichtige en een belastingplichtige, cumulatie van belasting op kan treden, indien de niet-belastingplichtige degene is die jegens de afnemers optreedt en de belastingplichtige btw in rekening brengt aan de niet-belastingplichtige.

42. Vgl. Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer (los-bl.), art. 4, aantekening 13.6.21, Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 31, G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 39. Zie ook: conclusie van A-G Overgaauw van 12 september 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.2.

43. Een belang zou wel gelegen kunnen zijn in de gevolgen voor de heffing van omzetbelasting ter zake van de handelingen jegens derden. Als sprake is van partage, dan is ieder van de in partage handelende partijen btw verschuldigd over zijn aandeel in de totaalprestatie. Is één van beide géén belastingplichtige, dan zal hij over zijn aandeel geen btw verschuldigd zijn.

immers of de verdeling van de opbrengsten tussen de in partage handelende partijen de vergoeding vormt voor een belastbare handeling van de één aan de ander. Handelingen tussen niet-belastingplichtigen zijn niet aan de heffing van btw onderworpen. De eis dat de partijen bij een partageovereenkomst belastingplichtigen moeten zijn, acht ik vanuit die gedachte dan ook verklaarbaar.

22.2.4.4 *Niet als entiteit naar buiten toe optreden*

Zoals ik in paragraaf 22.2.3 heb betoogd, is het (stille) partageleerstuk een oplossing voor situaties waarin n t geen sprake is van een belastingsubject (gemankeerde belastingsubjecten).⁴⁴ Partage is slechts van toepassing, indien g en sprake is van een entiteit (eenheid) die als zodanig naar buiten toe optreedt.

In het verleden is partage toegepast in gevallen waarin geen sprake was van een belastingsubject dat als zodanig naar buiten toe optrad, omdat:

1. geen eenheid aanwezig was die zich naar binnen en naar buiten toe als zelfstandig deed kennen⁴⁵, of
2. de duurzaamheid ontbrak.⁴⁶

Hoewel bij partage geen sprake kan zijn van een “combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid” (een als een entiteit naar buiten toe optredend belastingsubject, zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1), wordt aan partage w l de eis gesteld dat partijen “gezamenlijk naar buiten toe optreden”.⁴⁷

In het geval van stille partage treden partijen wel “gezamenlijk naar buiten toe op”, doch zij doen dat niet op een voor derden kenbare wijze. Stille partage veronderstelt immers dat de afnemer zich er niet bewust van is met twee partijen van doen te hebben. Van een als een entiteit naar buiten toe optredend belastingsubject is in het geval van stille partage geen sprake.

In het geval van openbare partage is het voor de afnemer duidelijk dat hij te maken heeft met twee, van elkaar te onderscheiden participanten. Hoewel ik mij ik dit voor kan stellen, indien het een incidenteel geval betreft, acht ik het moeilijker voorstelbaar dat afnemers de twee participanten als afzonderlijke personen of entiteiten

44. TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083.

45. TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59. De Tariefcommissie overwoog: “dat de app. met elk harer partners echter niet telkens een nieuw fiscaal subject kan worden geoordeeld, daar hier toe in onvoldoende mate een eenheid aanwezig is welke zich naar binnen en naar buiten als zelfstandig doet kennen”.

46. In TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083 merkte de Tariefcommissie op dat “deze samenwerking, gericht op het behalen van voordeel, dat naderhand tusschen partijen wordt gedeeld, indien zij een meer duurzaam karakter droeg, tot het aannemen van het bestaan eener maatschap (...) zou leiden”.

47. Vgl. C.P. Tuk, Wetgeving op de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1959, blz. 93. Zie ook: Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30.

blijft beschouwen, wanneer de samenwerking in deze vorm structureel is. Met name wanneer de afnemer hetgeen hij ontvangt beschouwt als één onsplitsbare prestatie (zie hierna, paragraaf 22.2.4.5) komt het mij voor dat de afnemer normaliter:

1. naar verloop van tijd de indruk krijgt slechts met één van de participanten van doen te hebben; of
2. naar verloop van tijd de indruk krijgt met één nieuwe entiteit van doen te hebben.

In het eerste geval is na verloop van tijd geen andere situatie aan de orde dan in het geval van stille partage. In het tweede geval is strikt genomen niet meer aan het vereiste voor partage voldaan dat partijen zich niet voor dienen te doen als een entiteit. Ik meen dat het mogelijk is dat de afnemer de participanten op enig moment als één geheel, één entiteit gaat beschouwen, ook al treden zij niet onder één naam naar buiten toe op. Op enig moment zal een verschuiving plaatsvinden van het afzonderlijk verrichten van een deelprestatie naar het als een entiteit verrichten van een totaalprestatie. In het geval van openbare partage zal mijns inziens door het duurzaam gezamenlijk naar buiten toe optreden als vanzelf een belastingsubject ontstaan (bijzondere omstandigheden daargelaten). Hieruit volgt dat openbare partage slechts mogelijk is indien dit op incidentele basis gebeurt.⁴⁸ Bedacht moet worden dat voor het bestaan van een partageovereenkomst duurzaamheid geen vereiste is.⁴⁹ Oorspronkelijk was aan partage zelfs inherent, dat de samenwerking tijdelijk van aard was.⁵⁰ De reden voor het aannemen van een partageovereenkomst zou, in situaties van niet-duurzame samenwerking, mijns inziens gelegen kunnen zijn in de gedachte dat het begrip belastingplichtige te ver opgerekt zou worden, indien telkens het bestaan van een (belastingplichtige) entiteit zou worden aangenomen.⁵¹

48. Vgl. G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 11. Anders: redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/

49. C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 124, conclusie van A-G Overgaauw van 12 september 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.3. In 1953 oordeelde de Tariefcommissie nog ten aanzien van een samenwerkingsverband tussen een organisator van een tentoonstelling en een drukker met als doel de uitgave van een tentoonstellingscatalogus dat geen sprake kon zijn van een partagecontract. Uit de uitspraak wordt niet duidelijk of dit oordeel voortvloeit uit de vaststelling dat partijen zich naar buiten voordeden als gezamenlijke verzorgers van een tentoonstellingscatalogus, of uit de vaststelling dat partijen gedurende vele maanden hebben samengewerkt. TC 22 december 1953, nr. 6915 O, BNB 1954/132.

50. TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083. Vgl. C.P. Tuk, Wetgeving op de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1959, blz. 93: "Ontbreekt de nodige duurzaamheid en is er derhalve slechts een tijdelijke samenwerking, dan kan er van een eenheid geen sprake zijn. Het is mogelijk dat zich dan de tweede figuur, de partage-overeenkomst, voordoet (...)". Zie ook: C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 124.

51. Vgl. D.B. Bijl, aantekening bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589.

22.2.4.5 *De afnemer ontvangt één onsplitsbare prestatie*

Algemeen wordt aangenomen dat voor partage vereist is, dat de afnemer hetgeen hij ontvangt, ervaart als één onsplitsbare prestatie.⁵²

Uit de jurisprudentie volgt dit criterium echter niet expliciet. In het arrest van 5 juni 1991 oordeelde de Hoge Raad dat van een maatschap geen sprake was, maar dat de exploitatie van een speelautomaat een onderdeel vormde van zowel het bedrijf van de ene als van de andere participant.⁵³ Hieruit kan worden opgemaakt dat partijen ieder een gedeelte verzorgden van de totale gezamenlijke prestatie, doch hieruit kan mijns inziens niet zonder meer worden geconcludeerd dat de Hoge Raad de eis stelt, dat de afnemer hetgeen hij afneemt, als één onsplitsbare prestatie moet ervaren. Deze eis is slechts expliciet terug te vinden in de conclusie A-G Overgaauw van 12 december 2002 en de daarná verschenen literatuur.⁵⁴ Wel is herhaaldelijk geoordeeld dat het bij partage moet gaan om (bezien vanuit de in partage handelende belastingplichtigen) het gezamenlijk verrichten van prestaties aan het publiek, waarbij de belastingplichtigen voor gezamenlijke rekening en risico handelen. Dit zegt mijns inziens echter nog niets over de perceptie van de afnemer ten aanzien van de afzonderlijke prestaties. Dit neemt echter niet weg dat toepassing van het partageleerstuk weinig zinvol is, indien de handelingen (bezien vanuit de afnemer) als afzonderlijke prestaties beschouwd worden.

De vraag komt op of de criteria om vast te stellen of sprake is van één onsplitsbare handeling, zoals die door het HvJ EG in de zaak Card Protection Plan (hierna: "CPP") zijn geformuleerd, dienstig zijn bij partageovereenkomsten. Uit het CPP-arrest volgt dat als uitgangspunt elke dienstverrichting als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd en dat de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald.⁵⁵ Slechts indien één element moet worden geacht de hoofddienst te vormen en de andere elementen beschouwd moeten worden als bijkomende diensten, kan sprake zijn van één onsplitsbare dienst.⁵⁶ Hierbij is van belang dat de bijkomende diensten geen doel op zich zijn, maar slechts een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter

52. Conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.2, D.B. Bijl, noot onder HR 17 januari 2003, nr. 37 914, BNB 2003/110, G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 11 en G.J. van Norden, De personenvennootschappen ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 39.

53. HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243.

54. Conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.2. Opgemerkt zij dat in de literatuur over dit onderwerp die is verschenen vóór de conclusie van A-G Overgaauw, dit criterium niet wordt genoemd (zie onder andere: B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 793 en Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 31).

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

56. HvJ EG 12 juni 1979, nr. 126/78 (Nederlandse Spoorwegen), Jur. 1979, blz. 02041, r.o. 12.

zo aantrekkelijk mogelijk te maken.⁵⁷ De bedoeling van de klant is in dit opzicht de bepalende factor.⁵⁸ Het HvJ EG heeft in de zaak CPP geoordeeld, dat diensten die in combinatie met elkaar worden verricht in beginsel afzonderlijk van elkaar in de heffing van btw moeten worden betrokken. Slechts wanneer het splitsen van de diensten kunstmatig is, moeten de diensten geacht worden in elkaar op te gaan. In latere jurisprudentie heeft het HvJ EG deze lijn bestendigd.⁵⁹ Op zichzelf lijken de criteria uit het CPP-arrest geschikt.

Het HvJ EG heeft echter uitsluitend geoordeeld in situaties waarin één belastingplichtige een combinatie van diensten jegens één afnemer had verricht. Een uitzondering hierop vormt wellicht de zaak Part Service.⁶⁰ In deze zaak impliceert het HvJ EG, dat in geval van misbruik, de in het CPP-arrest geformuleerde criteria eventueel toegepast kunnen worden op gevallen waarin twee belastingplichtigen een dienst verrichten aan dezelfde afnemer. Partage impliceert echter geenszins misbruik van recht. Voorts acht ik het moeilijk voorstelbaar dat de criteria uit het CPP-arrest toegepast kunnen worden bij *openbare* partage omdat de eenheid van de prestatie zich – bezien vanuit de afnemer – niet goed verhoudt met de veelheid van belastingplichtigen. Zowel bij het bepalen of sprake is van een eenheid van handelingen (CPP) als bij het bepalen of sprake is van een eenheid van ondernemer (*openbare* partage), is de perceptie van de afnemer bepalend. Als vaststaat dat voor de ontvanger van een dienst geldt dat hij met twee afzonderlijke presteerders te maken heeft (hetgeen *openbare* partage veronderstelt), is het moeilijk vanuit datzelfde standpunt één onsplitsbare prestatie waar te nemen, zonder de twee presteerders tezamen als een entiteit te beschouwen. Partijen die aan derden kenbaar maken dat zij duurzaam samenwerken, ook al doen zij dat niet onder één naam, zullen mijns inziens al snel gezien worden als een eenheid. Dit ondersteunt mijn visie dat *openbare* partage slechts in uitzonderlijke situaties mogelijk is. Als de samenwerking tijdelijk van aard is, acht ik het denkbaar dat een afnemer tegelijkertijd beseft dat hij te maken heeft met twee afzonderlijke belastingplichtigen (belastingplichtigen) én de prestatie die hij afneemt, ervaart als één onsplitsbare prestatie.⁶¹ Bedacht moet worden dat wanneer voor de afnemer vaststaat dat er sprake is van twee presteerders, het doorgaan voor

57. HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, r.o. 30. Zie ook: HvJ EG 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett en Baldwin / The Howden Court Hotel), V-N 1998/59.20, r.o. 24 en 25.

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

59. HvJ EG 15 mei 2001, nr. C-34/99 (Primback), V-N 2001/32.20 en HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115.

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

61. Civielrechtelijk levert een pluraliteit van schuldenaren innerlijke tegenstrijdigheden op, omdat ook indien geconstateerd wordt dat een vennootschap of een ander (informeel) samenwerkingsverband is ontstaan, de vennoten / deelnemers degenen zijn die gebonden zijn / aansprakelijk zijn voor handelingen jegens derden. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 104. Voor wat betreft de fiscaliteit betekent het als één onsplitsbare prestatie aanmerken van de handelingen, dat dit ook gevolgen heeft voor de kwalificatie van die prestatie. De neutraliteit van de btw komt in gevaar indien dit anders zou zijn, omdat dan aan dezelfde prestaties verschillende btw-gevolgen worden verbonden. Anders: B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916.

hem niet moeilijk zal zijn om twee afzonderlijke prestaties te onderkennen.⁶² Ervaart hij één enkele prestatie, dan zal het voor hem niet eenvoudig zijn de presteerders van elkaar te onderscheiden.

Uitgaande echter van de veronderstelling dat twee presteerders één onsplitsbare prestatie verrichten, is het de vraag hoe de aard van deze prestatie moet worden vastgesteld. Bedacht moet worden dat wanneer het partageleerstuk toepassing vindt, ieder van de partijen voor zijn deel btw verschuldigd is over het aan hem of haar toekomende gedeelte van de vergoeding.⁶³ Naar nationaal recht wordt dus in het geval van partage de eenheid van prestatie ten dele genegeerd. Vanuit een Europeesrechtelijke optiek lijkt me dat – afgezien van de overige bezwaren – niet correct. Als de afnemer de prestatie als één onsplitsbare prestatie ervaart, dan moet dit mijns inziens ook gevolgen hebben voor de kwalificatie van die prestatie. Zo zou een onsplitsbare dienst, die bestaat uit een belast element en een vrijgesteld element, in zijn geheel als een vrijgestelde of in zijn geheel als een belaste dienst aangemerkt kunnen worden. Op het moment dat sprake is van een onsplitsbare handeling, dienen hieraan mijns inziens ook de btw gevolgen voor die onsplitsbare handeling te worden gekoppeld.⁶⁴ Ofwel beide partijen verrichten dan een belaste prestatie (waarover ieder van de belastingplichtigen voor zijn deel btw verschuldigd is en beide eventueel een recht op aftrek hebben), ofwel beide partijen verrichten dan een vrijgestelde prestatie (waarbij aan geen van beide een recht op aftrek van eventueel rechtstreeks aan die prestatie toerekenbare btw bestaat).

22.2.5 *De (on)houdbaarheid van het partageleerstuk*

Uit het voorgaande blijkt reeds dat de toepassing van de criteria die aan het partageleerstuk worden gesteld, moeizaam verloopt. Bovendien lijkt het leerstuk te wringen met het Europese positieve recht. Het partageleerstuk in de btw lijkt in een aantal opzichten niet houdbaar. Een vijftal problemen, die ik in het navolgende afzonderlijk zal bespreken, dient zich aan:

1. In het geval van stille partage is het niet mogelijk rechtsbetrekkingen te constateren tussen de afnemer enerzijds en ieder van de participanten afzonderlijk anderzijds. De afnemer is zich er immers niet van bewust dat hij met méér dan één presteerder te maken heeft. Stille partage lijkt naar Europees recht niet houdbaar.
2. In het geval van stille partage is sprake van handelen op eigen naam, maar voor rekening van een ander. Bij wetsfictie vinden er diensten plaats tussen de participanten.
3. De eis dat de in partage handelende participanten zich niet naar buiten voor dienen te doen als een entiteit, is niet verenigbaar met de eis dat de afnemer de aan hem verrichte prestatie ervaart als één onsplitsbare prestatie. Openbare partage

62. Vgl. J.J.P. Swinkels, VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 418.

63. TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59, HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, r.o. 4.

64. Anders: B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916.

lijkt zich daarom – vanuit een Europeesrechtelijk perspectief – slechts in uitzonderlijke gevallen voor te kunnen doen.

4. In de Europese jurisprudentie zijn geen aanwijzingen voor het bestaan van het (stille en / of openbare) partageleerstuk te vinden.
5. Toepassing van het (stille of openbare) partageleerstuk in internationaal verband kan tot verstoring van de mededinging leiden.
6. Het is lidstaten niet toegestaan om zelfstandig maatregelen te nemen die het btw-stelsel verbeteren. Het nationale partageleerstuk is daarom niet te verenigen met Europees recht.

22.2.5.1 *Stille partage: een rechtsbetrekking met een onbekende?*

In de zaak Tolsma oordeelde het HvJ EG – voor zover hier van belang – dat van een dienst onder bezwarende titel vereist dat tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.⁶⁵ Deze rechtsregel is in latere jurisprudentie van het HvJ EG bevestigd.⁶⁶

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 22.2.2, kan een rechtsbetrekking met beide in partage handelende partijen tot stand komen, indien de afnemer zich ervan bewust is dat hij met twee afzonderlijke partijen contracteert (openbare partage), of indien de ene in partage handelende partij optreedt met een volmacht van de andere in partage handelende partij jegens de afnemer. Wordt gebruik gemaakt van een volmacht, dan zijn in theorie twee situaties denkbaar.

Ten eerste is het mogelijk dat het voor de afnemer duidelijk is, dat degene met wie hij van doen heeft (mede) op naam en voor rekening van een ander handelt. Er is dan echter in wezen sprake van *openbare partage*. Voor zover bekend, komt het in de praktijk echter niet voor dat in het kader van een partageovereenkomst de ene participant op een voor derden kenbare wijze (mede) op naam en voor rekening van de andere participant handelt. Voor wat betreft de theoretische gevallen, waarin één van de participanten op een voor derden kenbare wijze (mede) met een volmacht op naam en voor rekening van de andere participant handelt (openbare partage), meen ik dat wanneer de afnemer werkelijk één prestatie ervaart, hij noodzakelijkerwijs de participanten steeds meer als één entiteit gaat beschouwen, naarmate de samenwerking langer voortduurt (zie paragraaf 22.2.4.4).

Ten tweede is het mogelijk dat het voor de afnemer niet duidelijk is, dat degene met wie hij van doen heeft, (mede) *voor rekening* van een ander handelt. Er is dan sprake van stille partage. Stille partage veronderstelt dat de afnemer onbekend is met het

65. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

66. HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18, r.o. 26, HvJ EG 27 april 1999, nr. C-48/97 (Kuwait Petroleum), V-N 1999/27.15, r.o. 26, HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30, r.o. 39, HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16, r.o. 18 en HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH), V-N 2003/34.13, r.o. 47.

gegeven dat de ondernemer (deels) als gevolmachtigde handelt. Als de ene ondernemer met volmacht van de ander handelt, zonder dit kenbaar te maken aan de afnemer, of een schijn hiervan te wekken bij de afnemer, dan betekent dit dat de ene ondernemer op eigen naam, maar (mede) voor rekening van de andere ondernemer handelt.⁶⁷ De volmacht heeft geen werking tegenover derden, die onbekend zijn met het bestaan van de volmacht. De ondernemer die op eigen naam handelde, is gebonden jegens de derde, volgens de algemene regels van het verbintenissenrecht.⁶⁸ De heffing van btw sluit niet noodzakelijkerwijs aan bij het civiele recht. Toch houd ik het erop dat, indien civielrechtelijk één van de in partage handelende belastingplichtigen vanwege een misverstand omtrent de persoon (personen) die wederpartij is (zijn) als wederpartij wordt aangemerkt, deze persoon ook voor de heffing van btw aan te merken valt als degene met wie een rechtsbetrekking tot stand is gekomen. Tussen de afnemer en de andere participant bestaat dan geen rechtsbetrekking, zodat tussen hen geen handeling onder bezwarende titel waarneembaar is. Alsdan is heffing van btw niet aan de orde (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4).

22.2.5.2 *Stille partage: bij wetsfictie vinden er diensten plaats tussen de participanten*

Als al niet gezegd moet worden dat de ene participant een dienst inkoopt van de andere participant en op eigen naam en voor eigen rekening een dienst verricht jegens de afnemer, dan moet mijns inziens toch uitgegaan worden van het volgende. Indien de ene belastingplichtige met volmacht voor de andere belastingplichtige heeft gehandeld, zonder dit aan de afnemer bekend te maken (en de derde hiermee ook niet bekend was), dan heeft hij – vanuit een fiscale optiek – gehandeld in eigen naam, maar (mede) voor rekening van een ander. Voor gevallen waarin een belastingplichtige op eigen naam, maar voor rekening van een ander handelt, geldt voor de heffing van btw de fictie van art. 28 Btw-richtlijn, (ex art. 6 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 4 Wet OB).⁶⁹ Deze fictie houdt in dat er een belastbare handeling wordt geacht te zijn verricht door de ene in partage handelende belastingplichtige, aan de andere. Net zoals dat gebeurt in het burgerlijk recht (zie de paragraaf 22.2.5.1 en paragraaf 22.2.2), ontstaat voor de heffing van btw dan een situatie die, althans ten dele, materieel overeenstemt met de situatie dat de ene belastingplichtige jegens de andere handelt en laatstgenoemde een handeling jegens de afnemer verricht. Dat genoemde fictie slechts wordt toegepast op een deel van de totale aan de afnemer verrichte prestatie, doet daaraan mijns inziens niet af. De tekst van art. 28 Btw-richtlijn, (ex art. 6 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 4 Wet OB) is ruim genoeg om een deel van de prestatie van de medeparticipant onder de werking van deze artikelen te laten val-

67. Een derde zal niet te snel mogen aannemen dat zijn wederpartij stilzwijgend mede in naam van een ander optreedt. Zie: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 108.

68. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk I, par. 3, nr. 1 (De aansprakelijkheid en aanspraken van de vennoten jegens derden).

69. Ik laat de art. 14 lid 2 sub c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 4 sub c Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 6 Wet OB) over leveringen van goederen, hier verder buiten beschouwing, omdat partage slechts toepassing vindt in het geval van diensten (zie paragraaf 22.2.1).

len.⁷⁰ De nationale partagebenadering in de btw lijkt zich dus niet te verhouden met de Europeesrechtelijke benadering van het feitencomplex dat zich voordoet in het geval van stille partage.

Ik merk op dat de toepassing van de zogenoemde “commissionairsfictie” de vraag oproept, wat de aard van de prestatie van de onderling aanwezig geachte dienst is. Deze vraagstelling is met name relevant, indien de prestatie aan de afnemer een vrijgestelde prestatie is. Als bijvoorbeeld een exploitant van een speelautomaat geacht moet worden een dienst te verrichten aan een horeca-uitbater, terwijl de dienst van de horeca-uitbater jegens de speler op grond van art. 11 lid 1 onderdeel I Wet OB (vgl. art. 135 lid 1 onderdeel I Btw-richtlijn, ex art. 13B, onderdeel f Zesde richtlijn) is vrijgesteld (hetgeen sinds 1 januari 2008 het geval is), dan kan de horeca-uitbater de btw die hem ter zake van de dienst van de exploitant in rekening wordt gebracht, niet in aftrek brengen. Uit de arresten van het HvJ EG in de zaken SPI en Stichting Kinderopvang Enschede valt op te maken dat indien de prestatie aan de “commissionair” is vrijgesteld, ook de prestatie door de “commissionair” moet zijn vrijgesteld.⁷¹ In het geval van stille partage doet zich evenwel de situatie voor dat de jegens de afnemer optredende participant (de “commissionair”) diensten toevoegt aan de diensten die aan hem moeten worden geacht te zijn verricht, waarbij geldt dat de “ingekochte dienst” tezamen met de daaraan zelf toegevoegde elementen één onsplitsbare dienst vormt. Het komt mij voor dat in die situatie, de aard van de dienst in de schakel tussen de participanten, afzonderlijk van die in de schakel tussen de “commissionair” en de afnemer, moet worden beoordeeld.

22.2.5.3 *Openbare partage: één onsplitsbare prestatie door twee presteerders*

Uit de jurisprudentie volgt dat het partageleerstuk slechts kan worden toegepast indien vaststaat dat de samenwerking tussen de in partage handelende belastingplichtigen *niet* tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige leidt.⁷² Bij de handeling in *openbare* partage treden de belastingplichtigen ieder voor zich naar buiten toe op.⁷³ Zij verrichten echter een handeling jegens een derde, die gezien vanuit die derde, één onsplitsbare handeling is.

Het leerstuk van *openbare* partage veronderstelt dus aan de ene kant dat de in partage handelende belastingplichtigen zich niet als een eenheid presenteren, maar aan de andere kant dat de afnemer:

70. Vgl. conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, punt 5.21.

71. HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16 en HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154.

72. TC 22 december 1953, nr. 6915 O, BNB 1954/132, HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, r.o. 4.3 en 4.4.

73. Van partage in omzetbelastingtechnische zin is geen sprake, indien slechts één van de participanten naar buiten toe optreedt en de andere participant slechts “ondersteunende” activiteiten verricht. Vgl. Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30, r.o. 6.2. Van partage is ook geen sprake, indien als een entiteit naar buiten toe wordt opgetreden (zie paragraaf 22.2.4.4).

- weet dat hij met twee belastingplichtigen van doen heeft die gezamenlijk een prestatie tot stand brengen (zie paragraaf 22.2.2 en paragraaf 22.2.4.4), en
- hetgeen hij ontvangt wél ervaart als één onsplitsbare, door de samenwerking tot stand gebrachte prestatie (zie paragraaf 22.2.4.5).

Zoals ik al heb laten doorschemeren in paragraaf 22.2.4.4, komt het mij voor dat het uitgangspunt dat in partage handelende belastingplichtigen zich niet als een eenheid (entiteit) presenteren en de samenwerking (dus) niet tot het ontstaan van een (nieuwe) belastingplichtige leidt, op gespannen voet staat met de gedachte, dat het – in het geval van openbare partage – voor de afnemer duidelijk is dat hij met twee afzonderlijke presteerders van doen heeft én tegelijkertijd de prestatie die hij afneemt, ervaart als één onsplitsbare prestatie. Partijen die aan derden kenbaar maken dat zij duurzaam samenwerken, ook al doen zij dat niet onder één naam, zullen mijns inziens al snel gezien worden als een eenheid (entiteit). En als zij niet gezien worden als entiteit, ligt het in het geval van een onsplitsbare prestatie voor de hand dat zij, in het geval van structurele openbare partage, uiteindelijk de perceptie krijgen slechts met één van beide partijen van doen te hebben. Van openbare partage is dan in wezen geen sprake meer. Het is naar mijn mening dan ook slechts in uitzonderlijke situaties mogelijk dat een afnemer zich tegelijkertijd realiseert dat hij te maken heeft met twee afzonderlijke belastingplichtigen (belastingplichtigen) én de prestatie die hij afneemt ervaart als één onsplitsbare prestatie.⁷⁴ Wanneer vaststaat dat sprake is van twee presteerders, zal het doorgaans niet moeilijk zijn om twee afzonderlijke prestaties te onderkennen.⁷⁵ Het geheel van handelingen van een in openbare partage handelende belastingplichtige zal normaliter een zodanig afgerond geheel vormen, dat hierin een op zichzelf staande prestatie kan worden gezien. In dat geval bestaat er geen verschil met de hierboven beschreven situatie, waarin sprake is van tweemaal een prestatie tegen vergoeding.

Voorbeeld:

Twee voetbalverenigingen organiseren éénmalig gezamenlijk een feest. De één stelt het clubhuis ter beschikking, de ander stelt drank ter beschikking.

In deze situatie is het ter beschikking stellen van het clubhuis door de ene vereniging een prestatie die te onderscheiden is van de prestatie door de andere vereniging. Als de participanten in openbare partage handelen, dan zou dit moeten betekenen dat er zowel een rechtsbetrekking tussen de ene vereniging en de bezoeker van het feest, als een rechtsbetrekking tussen de andere vereniging en de bezoeker van het feest tot stand moet komen. De totstandkoming van die rechtsbetrekkingen brengt automatisch mee dat de deelprestaties worden toegerekend aan de participanten. De ene participant verleent toegang tot het clubhuis tegen vergoeding aan de bezoekers, de andere participant levert drank tegen vergoeding aan de bezoekers.

74. Zoals ik heb aangegeven levert een pluraliteit van schuldenaren ook civielrechtelijk innerlijke tegenstrijdigheden op.

75. Vgl. J.J.P. Swinkels, VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 418.

Wanneer de deelprestaties van de participanten niet splitsbaar zijn, komt de vraag op of twee participanten daardoor geacht moeten worden als één entiteit naar buiten toe op te treden. Immers, door gezamenlijk één onsplitsbare prestatie te verrichten, treden zij gezamenlijk naar buiten toe op. Weliswaar handelen zij daarbij mogelijk niet onder één naam, doch ik acht dat niet het enige criterium om tot de conclusie te komen dat als entiteit wordt opgetreden. Slechts in uitzonderlijke gevallen is het mogelijk dat de participanten, ondanks dat zij gezamenlijk één prestatie verrichten, niet als een entiteit optreden.⁷⁶

Voorbeeld:

Twee voetbalverenigingen, ieder met een sterke eigen identiteit, organiseren éénmalig gezamenlijk een feest op een "neutrale" locatie. De verenigingen betalen ieder de helft van de kosten. Zij verdelen de opbrengsten van de verkoop van de toegangskaartjes gelijk.

In dit geval van tijdelijke, niet duurzame samenwerking, waarbij niet als een eenheid naar buiten toe wordt opgetreden (er wordt niet onder één naam gehandeld en de sterke identiteit van de verenigingen verhindert voorts dat de facto als een eenheid wordt opgetreden), is het mijns inziens denkbaar dat de partafiguur wordt toegepast. Ik acht het denkbaar dat wanneer deze verenigingen een dergelijk feest met enige regelmaat organiseren, de eigen identiteit zo in kracht afneemt dat zij voor wat betreft de organisatie van de feesten als een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid moeten worden aangemerkt.

22.2.5.4 Europese jurisprudentie duidt niet op het bestaan van een Europeesrechtelijke basis voor het leerstuk

Partage is een zuiver nationaal leerstuk. Het heeft geen basis in de Btw-richtlijn (voor 1 januari 2007: Zesde richtlijn). Voor zover bekend, kennen andere lidstaten het leerstuk niet.⁷⁷ Het HvJ EG heeft zich nog nooit uitgelaten over het leerstuk.

Wel heeft het HvJ EG al eens moeten oordelen in een situatie die betrekking had op de (gezamenlijke) exploitatie van een (sigaretten)automaat. In de aan het HvJ EG voorgelegde situatie stelde de ene partij (Sinclair Collis) sigarettenautomaten ter beschikking en stelde de andere partij (een exploitant van een café, club of hotel) een (deel van de) bedrijfsruimte ter beschikking. Partijen verdeelden de bruto opbrengsten. Zij deelden aldus de gezamenlijk in de opbrengsten en kosten. Bij een dergelijk feitencomplex is het mogelijk, dat voldaan is aan de criteria voor partage. Het HvJ EG stelde echter vast dat niet in geschil was dat volgens de overeenkomst de eigenaar

76. Indien openbare partage tot de mogelijkheden zou behoren, komt de vraag op of (openbare) partage ook mogelijk is indien de afnemer van de prestatie één van de participanten zelf is ("interne partage"). Interne partage verschilt echter niet van de inkoop van een prestatie van een derde. "Interne partage" lijkt dan ook niet tot de mogelijkheden behoren. Zie TC 20 november 1972, nr. 10 621 O, BNB 1973/188. Partage kan (naar nationaal recht) slechts worden toegepast op (de verdeling van) van derden ontvangen vergoedingen.

77. In dezelfde zin: G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 39-40.

van de bedrijfsruimte een dienst verrichtte aan de eigenaar van de automaten door aan hem een recht te verlenen de automaten te installeren en te onderhouden.⁷⁸ Het HvJ EG heeft zich niet uitgelaten over de vraag of het terecht was, dat niet betwist werd dat er een dienst van de eigenaar van de bedrijfsruimte aan de eigenaar van de automaten plaatsvond. Het HvJ EG gaf enkel antwoord op de vraag of deze dienst aan te merken was als de verhuur van onroerend goed (hetgeen niet het geval was).

Ook in de zaak Berkholz ging het om de exploitatie van een (speel)automaat.⁷⁹ In die situatie installeerde ABE-Werbung Alfred Berkholz speelautomaten aan boord van veerboten van de Deutsche Bundesbahn. De rechtsvraag die voorlag, had betrekking op de plaats van dienst. In deze zaak speelde derhalve niet de vraag wie de prestaties verrichtten. Vermoedelijk betrof het een situatie waarin duidelijk was dat de exploitant van de automaten prestaties verrichtte aan de exploitant van de zeeschepen.⁸⁰ Uit het verloop van de procedure, zoals die door het HvJ EG werd weergegeven, valt echter op te maken dat alle met de exploitatie van de machines behaalde omzet, belast werd bij Berkholz. Het lijkt er dan ook op dat partijen niet de opbrengsten uit de machines met elkaar deelden. Van een gezamenlijke exploitatie is dan geen sprake. Partage kan dan ook niet aan de orde zijn geweest.

De zaak Glawe ging over een exploitant van speelautomaten die deze apparaten bij horecabedrijven plaatste.⁸¹ De rechtsvraag was of de maatstaf van heffing werd gevormd door de inworp of door het bedrag waarover de exploitant daadwerkelijk kan beschikken (in casu was dat 40% van de inworp). Uit het arrest valt op te maken dat de exploitant rechtstreeks een prestatie verrichtte aan degenen die op de apparaten speelden.⁸² Er lijkt van partage geen sprake te zijn geweest. De verhouding tussen de exploitant en de horecabedrijven bleef in deze zaak evenwel volledig buiten beeld.

Ook de zaak RAL draaide om speelautomaten.⁸³ Aanvankelijk (tot eind 2000) exploiteerde de vennootschap RAL speelautomaten in het Verenigd Koninkrijk in ruimtes die zij zelf in eigendom had of die zij huurde. Zij was eigenaresse van de in deze ruimtes geplaatste automaten en had haar eigen personeel in dienst. Na een herstructurering van het concern waartoe RAL behoorde, werden de eigendom van de speelautomaten, de exploitatie ervan en de eigendom van de ruimtes waarin zij geplaatst werden, van elkaar gescheiden. De tot het concern behorende, niet in de Eu-

78. HvJ EG 12 juni 2003, nr. C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15, r.o. 16.

79. HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 02251.

80. Uit r.o. 2 van het arrest kan mogelijk worden afgeleid dat het in casu ging om een situatie waarbij de exploitant van de automaten (Berkholz) prestaties verrichtte aan de exploitant van de veerboten (Deutsche Bundesbahn), nu het personeel van Berkholz reparaties herstellingen en onderhoud ter plaatse afrekende met de veerbootexploitant. HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 02251, r.o. 2.

81. HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), V-N 1994, blz. 1877.

82. Het HvJ EG overweegt: "Deze uitlegging wordt bevestigd door de bestemming die de inzetten van degenen te wier behoefte de diensten worden verricht, dat wil zeggen, van de spelers, in de automaat hebben (...)". HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), V-N 1994, blz. 1877, r.o. 11.

83. HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (RAL), V-N 2005/32.26.

ropese Unie gevestigde, vennootschap CI, huurde de speelautomaten, het personeel en de ruimten van andere concernvennootschappen om zo de speelautomaten te exploiteren. In deze zaak was in ieder geval geen partage aan de orde. Er werden juist prestaties door de andere groepsvennootschappen aan CI verricht, waarmee laatstgenoemde, prestaties jegens de spelers op de automaten verrichtte. Het HvJ EG oordeelde – na herformulering van de gestelde vragen – dat deze diensten als “vermakelijkheidsdiensten”⁸⁴ of een “soortgelijke activiteit” zijn aan te merken (art. 52 onderdeel a Btw-richtlijn, ex art. 9 lid 2 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 6 lid 2 onderdeel c Wet OB). In deze zaak, noch in de overige hiervoor genoemde zaken kan mijns inziens steun worden gevonden voor het nationale partageleerstuk.

Aan de Europese zaak EDM lijken op het eerste gezicht wél argumenten te kunnen worden ontleend op basis waarvan verdedigd kan worden dat partage binnen het Europese recht (deels) houdbaar is. In de zaak EDM oordeelde het HvJ EG dat “werkzaamheden die door de deelnemers aan een consortium overeenkomstig de bepalingen van een consortiumovereenkomst worden verricht en die overeenstemmen met het in die overeenkomst aan elk van hen toebedeelde aandeel, geen levering van goederen of diensten “onder bezwarende titel” vormen”. De EDM-zaak verschilt echter teveel van partage om aan de EDM-zaak argumenten voor de houdbaarheid van partage in het Europese recht te ontleenen (zie hoofdstuk 21, paragraaf 21.2.8.2.2). Hoewel uit de omschrijving van de feiten in de EDM-zaak niet volstrekt duidelijk wordt hoe de samenwerking in casu was vormgegeven, lijkt het erop dat er een samenwerkingsverband bestond, waarvan één van de deelnemende belastingplichtigen (EDM) de penvoerder was. Alle deelnemende belastingplichtigen verrichtten werkzaamheden ten behoeve van het samenwerkingsverband. Uit het rapport voor de hoorzitting valt op te maken dat er geen werkzaamheden jegens derden werden verricht.⁸⁵ Dit is mijns inziens een cruciaal verschil met partage. In de zaak EDM werd niet door de samenwerkende belastingplichtigen gezamenlijk naar buiten toe opgetreden (niet onder één naam en ook niet op een andere wijze). Dit is bij partage juist wél het geval. De EDM-zaak heeft betrekking op het verdelen van kosten en ziet niet – zoals partage – op de verdeling van voor gezamenlijke rekening en risico behaalde opbrengsten (zie ook hoofdstuk 21). EDM heeft hooguit betekenis voor de verdeling van kosten binnen het kader van een partageovereenkomst. Voor de vraag of partage houdbaar naar Europees positief recht, is EDM mijns inziens van geen betekenis.

Uit het bovenstaande concludeer ik dat de Europese jurisprudentie niet duidt op het bestaan van een Europeesrechtelijke basis voor het leerstuk

84. In art. 52 onderdeel a Btw-richtlijn is het begrip “vermakelijkheidsactiviteiten” van art. 9 lid 2 onderdeel c Zesde richtlijn vervangen door het begrip “amusementsactiviteiten”. Aangenomen moet worden dat hiermee geen inhoudelijke wijziging is beoogd.

85. Zie: punt 16 en punt 17 van het rapport voor de hoorzitting.

22.2.5.5 *Toepassing van het partageleerstuk in internationaal verband kan tot verstoring van de mededinging leiden*

In internationaal verband kan (stille en / of openbare) partage tot concurrentieverstoring leiden. Dit doet zich bijvoorbeeld voor, indien twee belastingplichtigen, waarvan er één is gevestigd in een Nederland en de ander in een andere lidstaat, een dienst in de zin van art. 43 Btw-richtlijn verrichten aan een in Nederland gevestigde afnemer, die geen (volledig) recht op aftrek heeft. Als vanuit Nederlands perspectief het partageleerstuk wordt toegepast, dan zal de Nederlandse belastingplichtige btw verschuldigd zijn over zijn aandeel in de totaalprestatie. Ten aanzien van het aandeel van de belastingplichtige in de andere lidstaat komt, vanuit Nederlands perspectief, aan de Nederlandse fiscus geen heffingsbevoegdheid toe. Vanuit het perspectief van de andere lidstaat zal géén sprake zijn van partage, nu dit een zuiver Nederlands leerstuk is. Bezien vanuit de andere lidstaat is denkbaar dat de Nederlandse belastingplichtige geacht wordt een belaste dienst te verrichten aan de belastingplichtige in de andere lidstaat, die vervolgens een belaste (totaal)dienst verricht aan de afnemer in Nederland. De belastingplichtige in de andere lidstaat is in dat geval, gezien vanuit het perspectief van de andere lidstaat, btw verschuldigd over de gehele prestatie aan de Nederlandse afnemer. De Nederlandse afnemer krijgt op die manier méér btw in rekening gebracht dan wanneer er vanuit Nederlands perspectief géén sprake zou zijn geweest van partage. De partage werkt dan concurrentieverstorend. De externe neutraliteit van de btw wordt geschonden. Als concurrentieverstoring optreedt, kan betoogd worden dat partage (bedoeld als middel de interne neutraliteit, de evenredigheid van de belasting te garanderen, zie paragraaf 22.2.3 en deel I, hoofdstuk 7, paragraaf 7.4) niet mag worden toegepast, omdat het dan een buitenproportionele maatregel is om te voorkomen dat niet-aftrekbare btw in de productie- en distributieketen terecht komt en / of om cumulatie te voorkomen. Bovendien zou de toepassing van partage in het genoemde voorbeeld juist tot cumulatie leiden, hetgeen niet verenigbaar is met de doelstelling van het leerstuk.

22.2.5.6 *Lidstaten mogen niet zelfstandig maatregelen nemen ter verbetering van het btw-stelsel*

Zoals ik in paragraaf 22.2.3 heb aangegeven, en afgezien van de in de vorige paragraaf beschreven situaties, kan toepassing van het partageleerstuk onder omstandigheden ongewenste cumulatie van belasting (een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel, opgevat als evenredigheidsbeginsel) voorkomen. Hoewel er geen Europeesrechtelijke basis lijkt te bestaan voor het leerstuk, leidt de toepassing ervan tot een resultaat dat meer recht doet aan de uitgangspunten van het btw-stelsel (zie deel 1, hoofdstuk 7) dan dat de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ EG dat doen. Het is lidstaten evenwel niet toegestaan zelfstandig maatregelen ter verbetering van het btw-systeem te nemen, ook al worden daarmee de doelstellingen van het btw-stelsel beter gewaarborgd.⁸⁶ Dit verbod geldt mijns inziens ook voor de nationale

86. HvJ EG 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto), V-N 1990, blz. 45, r.o. 23 en HvJ EG 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie/Nederland), BNB 2002/149, r.o. 56.

rechter. Zo bezien, belet het communautaire karakter van de btw de toepassing van het partageleerstuk op dezelfde wijze waarop het ook aan de toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening in de weg staat (zie hoofdstuk 21).

22.2.5.7 Tussenconclusie

Vanuit een Europeesrechtelijk perspectief, lijkt het niet juist te zijn om in het geval van stille partage tussen de participanten geen belastbare handeling aanwezig te achten. Tussen de participanten bestaat een rechtsbetrekking, in het kader waarvan betalingen worden verricht. Hierdoor bestaat ten minste het vermoeden dat de één een prestatie aan de ander heeft verricht. Het is in het geval van stille partage niet mogelijk om een rechtsbetrekking waar te nemen tussen de afnemer en de participant, waarvan de afnemer het bestaan niet kent. Aldus kan tussen hen beiden geen handeling onder bezwarende titel worden geconstateerd, hetgeen het partageleerstuk juist wel veronderstelt. Gesteld kan worden dat op grond van de Btw-richtlijn de zogenoemde "commissionairsfictie" van toepassing is in het geval van stille partage. Naar nationaal positief recht verloopt de heffing van btw in het geval van stille partage op een andere wijze dan zoals die naar Europees positief recht zou moeten verlopen.

Er zijn geen gevallen van openbare partage uit de jurisprudentie bekend. Structurele openbare partage zou mijns inziens af moeten stuiten op de onverenigbaarheid van de voor de afnemer duidelijk kenbare veelheid van presteerders met de voor de afnemer eveneens duidelijk kenbare eenheid van prestatie. De verenigbaarheid van incidentele openbare partage met het Europese positieve recht, sluit ik niet bij voorbaat uit.

Voor de (stille en / of openbare) partagebenadering is in de Europese rechtspraak geen steun te vinden. Hoewel het partageleerstuk de werking van het btw-stelsel in bepaalde gevallen kan verbeteren, leidt toepassing van het partageleerstuk in internationaal verband onder omstandigheden tot verstoring van de mededinging.

Ik meen dan ook dat toepassing van het partageleerstuk slechts verenigbaar is met het Europese positieve recht in gevallen waarin 1) sprake is van incidentele openbare partage tussen twee belastingplichtigen, 2) een belastingplichtige met niet-aftrekbare btw wordt geconfronteerd en / of er ongewenste cumulatie van belasting optreedt, indien het partageleerstuk niet zou worden toegepast en 3) de toepassing van het partageleerstuk niet tot concurrentieverstoring leidt.

Hoewel met mij diverse auteurs⁸⁷ twijfelen over de plaats van partage in het Europese btw-stelsel, kan niet ontkend worden dat de algemeen heersende opvatting in Ne-

87. Zo signaleren ook Van Zadelhof, Bijl en A-G Overgaauw dat het partageleerstuk onder de werking van het btw-stelsel vragen oproept. Zie: B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 799, D.B. Bijl, aantekening bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589 en conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66, punt 5.4.

derland is dat aan het partageleerstuk wél betekenis moet worden toegekend.⁸⁸ Uitgaande van de veronderstelling dat aan het partageleerstuk belang moet worden toegekend, dient op de eerste plaats te worden vastgesteld dat een samenwerkingsverband in de vorm van een partageovereenkomst niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden entiteit leidt. Vervolgens kan worden onderzocht of de handelingen tussen de participanten onderling aan de heffing van btw worden onderworpen en in hoeverre deze handelingen een recht op aftrek met zich meebrengen. De lezer zal onderkennen dat deze analyse in het voorgaande al goeddeels is gemaakt. Om herhalingen te voorkomen, sluit ik in het navolgende daarom zoveel mogelijk aan bij de voorgaande paragrafen.

22.3 De partageovereenkomst en de in partage handelende partijen als belastingplichtigen

22.3.1 De partageovereenkomst als belastingplichtige

Algemeen wordt aangenomen dat partage pas aan de orde is, indien is vastgesteld dat de samenwerking niet tot het ontstaan van een nieuw belastingsubject heeft geleid. De toepassing van het partageleerstuk veronderstelt derhalve, dat de toetsing aan de normale criteria voor de belastingplicht negatief uitvalt. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 22.2.5.3, is mijns inziens in het geval van structurele openbare partage het gehanteerde uitgangspunt onjuist. Openbare partage zal, wanneer het met duurzaamheid plaatsvindt, leiden tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden entiteit, die als belastingplichtige voor de heffing van btw valt aan te merken.

22.3.2 Partageovereenkomsten en de fiscale eenheid

Omdat in het geval van partage het uitgangspunt is dat er geen van de participanten te onderscheiden entiteit ontstaat, is er ook geen belastingsubject aan te wijzen dat onderdeel uit zou kunnen maken van een fiscale eenheid. Het resultaat dat met toepassing van het partageleerstuk wordt bereikt, heeft overigens aan de uitgaande kant wel wat weg van het resultaat dat met de figuur van de fiscale eenheid wordt bereikt: de onderlinge handelingen tussen de participanten blijven onbelastbaar.⁸⁹

88. Zie onder andere: Hof 's-Hertogenbosch 13 juli 2006, nr. 01/3309, V-N 2006/53.19 en W.P. Otto en K.G. Bulthuis, Waarde toevoegen door samenwerken; een kleine kroniek over het doorberekenen van kosten, BtwBrief 2006/12, blz. 4-6.

89. Voor wat betreft de inkomende kant bestaat wel een belangrijk verschil. In het geval van partage heeft ieder van de participanten een op zichzelf te beoordelen recht op aftrek van voorbelasting. In het geval van een fiscale eenheid moet het recht op aftrek van voorbelasting voor de fiscale eenheid als geheel worden beoordeeld.

22.3.3 *In partage handelende partijen als belastingplichtigen*

In paragraaf 22.2.4.3 heb ik aangegeven, dat uit de jurisprudentie en de literatuur lijkt te volgen, dat partijen bij een partageovereenkomst belastingplichtigen dienen te zijn. Uitgaande van de gedachte dat het partageleerstuk naar nationaal recht toepassing kan vinden, komt het mij voor, dat wanneer niet-belastingplichtige partijen duurzaam in partage handelen, zij ieder voor zich als belastingplichtige moeten worden aangemerkt.⁹⁰

Onduidelijk is of partage tussen meer dan twee belastingplichtigen tot de mogelijkheden behoort. Gezien de ontstaansgeschiedenis van de partagefiguur als alternatief voor een “gemankeerd” belastingsubject, lijkt dit – indien men eenmaal het partageleerstuk accepteert – tot de mogelijkheden te behoren. In de jurisprudentie is echter nooit een situatie aan de orde geweest, waarin bij een samenwerking tussen meer dan twee personen een beroep werd gedaan op het partageleerstuk. Ook onduidelijk is of partage slechts open staat voor natuurlijke personen die belastingplichtigen zijn voor de btw. Gezien het doel dat met het partageleerstuk wordt nagestreefd, staat – als het leerstuk van partage eenmaal is aanvaard – partage ook open voor andere rechtssubjecten dan natuurlijke personen.

22.3.4 *In partage handelende partijen en de fiscale eenheid*

Een partagecontract laat onverlet dat de in partage handelende belastingplichtigen mogelijk zodanig met elkaar verweven zijn, dat zij als één ondernemer (belastingplichtige) in de zin van art. 11 btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) kunnen worden aangemerkt. Wanneer belastingplichtigen tezamen als één belastingplichtige zijn aangemerkt, ontvalt daarmee het motief om de partagefiguur toe te passen. Het partageleerstuk veronderstelt immers dat er twee belastingplichtigen zijn, die niet als één belastingsubject kunnen worden aangemerkt. De fiscale eenheid brengt juist met zich mee dat nauw met elkaar verweven belastingplichtigen worden aangemerkt als één belastingplichtige. Aan de partagebenadering tussen onderdelen van een fiscale eenheid komt in ieder geval geen belang toe.

22.3.5 *Conclusie ten aanzien van de belastingplicht*

Naar nationaal positief recht is het uitgangspunt dat partijen, die een partageovereenkomst sluiten daarmee geen van de participanten te onderscheiden nieuwe entiteit doen ontstaan. Zij zijn ieder afzonderlijk als belastingplichtigen te beschouwen. Vanuit een Europeesrechtelijk perspectief is dit niet anders met betrekking tot stille partage. Stille partage leidt niet tot het ontstaan van een van de participanten te on-

90. Zoals ik heb aangegeven, kan openbare partage zich mijns inziens echter slechts voordoen als de samenwerking niet duurzaam van aard is (zie paragraaf 22.2.5.3). Door partage kunnen de bij de partage betrokken partijen derhalve geen belastingplichtige worden.

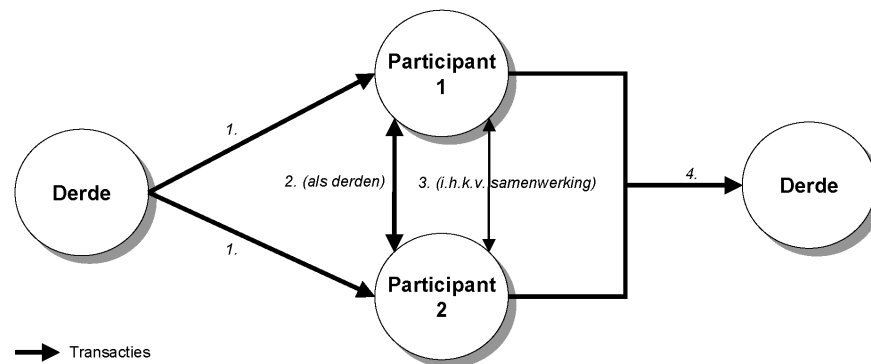
derscheiden belastingplichtige. In de nationale jurisprudentie zijn slechts gevallen aan de orde geweest die zagen op de figuur van stille partage. Desondanks heb ik een gedachte-experiment uitgevoerd met betrekking tot “openbare partage”. Ik meen dat in het geval van structurele, openbare partage het vanuit een nationale en vanuit een Europese optiek een discutabel uitgangspunt zou zijn dat er geen van de participanten te onderscheiden belastingplichtige bestaat of dat de afnemer niet de perceptie zou hebben slechts met één van de partijen van doen te hebben.

22.4 Handelingen van in partage handelende partijen

In deze paragraaf ga ik in op de belastbaarheid van de handelingen die zich in het kader van een partageovereenkomst voor kunnen doen en op het recht op aftrek van voorbelasting van de participanten. Daarbij neem ik de nationale benadering van de partagefiguur als uitgangspunt. Omdat openbare partage zich niet voor lijkt te doen, laat ik deze figuur in het navolgende verder buiten beschouwing. Ik beperk me tot de figuur van stille partage.

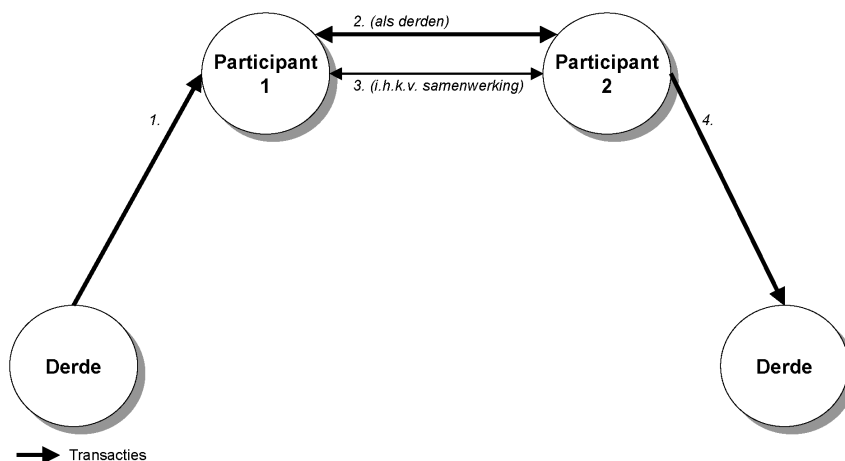
Zowel vanuit een Europeesrechtelijke als een nationale optiek leidt de samenwerking op stille partage niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden entiteit. Er ontstaat een samenwerkingsverband van het eerste archetype (zie deel II, hoofdstuk 8), waaraan echter (ten dele) de gevolgen van een samenwerkingsverband van het derde archetype worden verbonden. Vanuit een nationaal perspectief lijkt sprake te zijn van een ander, in het Europese recht onbekend, archetype. Schematisch kan dit archetype als volgt worden weergegeven:

Figuur 47. Partage vanuit een nationale optiek



Vanuit een Europeesrechtelijke optiek, laten de transacties die zich mogelijk voordoen, zich als volgt schematisch weergeven:

Figuur 48. Archetype I. Partage vanuit een Europese optiek



Welk archetype ook gehanteerd wordt, in alle gevallen zijn er handelingen jegens de participanten (weergegeven met het cijfer 1), onderlinge handelingen van de participanten als derden (aangeduid met het cijfer 2), onderlinge handelingen van de participanten in het kader van de samenwerkingsovereenkomst (aangeduid met het cijfer 3) en handelingen van de participanten jegens derden (aangeduid met het cijfer 4) te onderkennen. In de volgende paragraaf ga ik – uitgaande van de toepasbaarheid van het leerstuk op stille partage – in op de wijze waarop de heffing van btw met betrekking tot elk van deze vier handelingen naar nationaal recht verloopt. Het is overigens onduidelijk of het leerstuk verplicht moet worden toegepast, indien aan de criteria daarvoor is voldaan. Vanwege de onverenigbaarheid van het leerstuk met het Europese recht zal in de praktijk de fiscus de toepassing ervan (uiteindelijk) niet af kunnen dwingen.

22.4.1 Handelingen van derden jegens de participanten

Handelingen van derden jegens een bij een partageovereenkomst betrokken participant, moeten op de normale wijze op belastbaarheid worden beoordeeld. Het samenwerkingsverband als zodanig kan geen afnemer van de prestatie zijn, aangezien het samenwerkingsverband niet een afzonderlijke, van de participanten te onderscheiden entiteit is. De participant waarmee de derde de rechtsbetrekking aangaat, is – uitzonderlijke gevallen wellicht daargelaten – de afnemer van de prestatie. Indien de in rekening gebrachte btw rechtstreeks toerekenbaar is aan de uitgaande prestatie die de participant in partage jegens een derde verricht, dan zal de btw voor aftrek in aanmerking komen, tenzij de uitgaande prestatie is vrijgesteld.⁹¹

91. Een uitzondering geldt voor enige financiële, bancaire en verzekeringsdiensten aan niet in de Gemeenschap gevestigde afnemers (art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB).

De vraag komt op of het mogelijk is dat belastingplichtigen niet slechts aan de uitgaande zijde, maar ook aan de inkomende zijde in partage kunnen handelen. Zulks zou betekenen dat beide in “inkooppartage” handelende belastingplichtigen de afnemer van de prestatie van de derde zijn. Er zijn in de jurisprudentie echter geen gevallen van “inkooppartage” bekend. Ook in de literatuur is deze gedachte niet ter sprake gebracht. De idee van “inkooppartage” is naar mijn overtuiging niet zonder meer verenigbaar met de uit de jurisprudentie te destilleren definitie van partage, waarin centraal staat dat het moet gaan om twee belastingplichtigen die voor gezamenlijke rekening en risico *handelen* en de *vruchten* van voor gezamenlijke rekening en risico verrichte *prestaties* verdelen. Hoewel het verdelen van kosten wellicht als een “handelen” kan worden aangeduid en het bereiken van besparingen mogelijk als “vruchten” zijn aan te merken, duidt de term “prestaties” toch op de uitgaande kant van een belastingplichtige. Partage is ook altijd aan de uitgaande kant toegepast. Een partageovereenkomst is naar zijn aard geen kostenverdeelovereenkomst. Weliswaar kunnen in een partageovereenkomst bepalingen inzake kosten zijn opgenomen, doch het partageleerstuk ziet niet op het verdelen van voor gezamenlijke rekening gemaakte kosten.⁹² Het leerstuk van “kosten voor gemene rekening” (zie hoofdstuk 21) voorziet wel in een (nationale) mogelijkheid om ongewenste cumulatie van belasting bij voor gemene rekening gemaakte kosten weg te nemen.

22.4.2 *Handelingen van de participanten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)*

Het bestaan van een partageovereenkomst sluit niet uit dat de partijen bij die overeenkomst daarnaast andere overeenkomsten met elkaar aangaan. Wanneer belastingplichtigen buiten het kader van de partageovereenkomst over en weer handelingen tegen vergoeding verrichten, dan treden zij ten opzichte van elkaar als derden op. Op dat moment doet het er weinig toe dat zij tevens als participanten in een partageovereenkomst optreden. Van handelingen buiten het kader van de partageovereenkomst om, zal telkens op de moeten worden vastgesteld of zij belastbaar zijn.⁹³ Het recht op aftrek van voorbelasting zal telkens volgens de regels van art. 15 Wet OB (art. 168 Btw-richtlijn, ex art. 17 Zesde richtlijn) moeten worden beoordeeld bij ieder van de participanten afzonderlijk.

22.4.3 *Handelingen van de participanten onderling in het kader van het samenwerkingsverband*

Verrichten de in partage handelende belastingplichtigen handelingen in het kader van de partageovereenkomst, dan vinden er – onder toepassing van het partageleer-

92. Wel zal het zo zijn dat wanneer kosten / verlies wordt gemaakt, dit verlies door partijen volgens dezelfde verdeelsleutel als waarop zij opbrengsten / winst zal worden verdeeld. Aangenomen mag worden dat die verdeling, met analoge toepassing van het partageleerstuk, dan niet tot heffing van btw aanleiding geeft.

93. Vgl. Hof Arnhem 5 april 1995, nr. 99/1443, V-N 1995, blz. 2525 en Hof Leeuwarden 26 september 1986, nr. 1199/84, BNB 1987/328.

stuk – geen onderlinge handelingen plaats, waarvoor de verdeling van de opbrengsten de vergoeding vormt. Ieder van de in partage handelende belastingplichtigen verricht (deel)handelingen jegens de afnemer, een derde. De verdeling van de opbrengsten kan dan ook niet een vergoeding vormen voor handelingen die de in partage handelende belastingplichtigen jegens elkaar hebben verricht. Dat betekent bijvoorbeeld dat een exploitant van een speelautomaat niet geacht wordt zijn automaat te verhuren aan de horeca-uitbater en de horeca-uitbater wordt niet geacht zijn bedrijfsruimte (deels) tegen vergoeding ter beschikking te stellen aan de exploitant.

22.4.4 *Handelingen van de participanten jegens derden*

Onder toepassing van het partageleerstuk presteren de participanten niet jegens elkaar, maar handelt ieder voor zijn deel rechtstreeks jegens de afnemer (een derde). De afnemer ervaart hetgeen hij ontvangt als één onsplitsbare prestatie, waarvoor hij ook slechts één prijs betaalt. Bijzondere problemen kunnen zich voordoen met betrekking tot de facturering.⁹⁴ Wanneer gepresteerd wordt aan belastingplichtigen zouden de factuurvereisten stille partage noodzakelijkerwijs openbaar maken, aangezien de naam van de belastingplichtigen die de belaste handeling verrichten op de factuur vermeld moet worden.⁹⁵ Bij speelautomaten en theatervoorstellingen wordt echter jegens particulieren in (stille) partage opgetreden. Alsdan hoeft een factuur niet uitgereikt te worden (art. 35 lid 1 onderdeel a Wet OB, vgl. art. 220 onderdeel 1 Btw-richtlijn, ex art. 22 lid 3 onderdeel a Zesde richtlijn).

22.5 **Conclusie**

Het partageleerstuk is ontwikkeld onder een ander omzetbelastingstelsel dan het btw-stelsel. In een btw-stelsel is aan een dergelijk leerstuk in beginsel geen behoefte. De behoefte aan de partagebenadering ontstaat primair, doordat er vrijstellingen bestaan die een recht op aftrek van voorbelasting blokkeren. In gevallen waarin niet-aftrekbare btw in de productie- en distributieketen terecht dreigt te komen en / of zelfs cumulatief van btw optreedt, kan toepassing van het leerstuk uitkomst bieden.

Stille partage is niet te verenigen met het Europese positieve recht. In het geval van stille partage bestaat tussen de participanten een rechtsbetrekking, in het kader waarvan betalingen worden verricht, die doet vermoeden dat de één een dienst onder bezwarende titel aan de ander heeft verricht. Het is in het geval van stille partage niet mogelijk om een rechtsbetrekking waar te nemen tussen de afnemer en de participant, waarvan de afnemer het bestaan niet kent. Aldus kan tussen die participant en de afnemer geen dienst onder bezwarende titel worden geconstateerd, omdat de rechtsbetrekking (en daarmee de bezwarende titel) ontbreekt. Gesteld kan worden

94. In de jurisprudentie is enkel partage aan de orde geweest in gevallen waarin de afnemer een particulier was en een factuur achterwege kon blijven.

95. Vgl. B.G. van Zadelhoff, Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 800 en J.J.P. Swinkels, VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 418.

dat op grond van de Btw-richtlijn de zogenoemde “commissionairsfictie” van toepassing is in het geval van stille partage. Naar nationaal positief recht verloopt de heffing van btw in het geval van stille partage op een andere wijze dan zoals die naar Europees positief recht zou moeten verlopen.

Er zijn geen gevallen van openbare partage uit de jurisprudentie bekend. Structurele openbare partage zou mijns inziens af moeten stuiten op de onverenigbaarheid van de voor de afnemer duidelijk kenbare veelheid van presteerders met de voor de afnemer eveneens duidelijk kenbare eenheid van prestatie. De verenigbaarheid van incidentele openbare partage met het Europese positieve recht, sluit ik niet bij voorbaat uit.

Voor de (stille en / of openbare) partagebenadering is in de Europese rechtspraak geen steun te vinden. Hoewel het partageleerstuk de werking van het btw-stelsel in bepaalde gevallen kan verbeteren, leidt toepassing van het partageleerstuk in internationaal verband onder omstandigheden tot verstoring van de mededinging. Het Europese recht staat lidstaten echter niet toe zelfstandig maatregelen te treffen ter verbetering van de werking van het btw-stelsel. Dat verbod geldt ook voor de rechtsprekende macht.

Ik meen dan ook dat slechts het (theoretische) leerstuk van openbare partage eventueel toegepast zou kunnen worden. Mijns inziens kan dat echter alleen indien 1) sprake is van incidentele openbare partage tussen twee belastingplichtigen, 2) een belastingplichtige met niet-aftrekbare btw wordt geconfronteerd en / of er ongewenste cumulatie van belasting optreedt, indien het partageleerstuk niet zou worden toegepast en 3) de toepassing van het partageleerstuk niet tot concurrentievervalsing leidt.

HOOFDSTUK 23

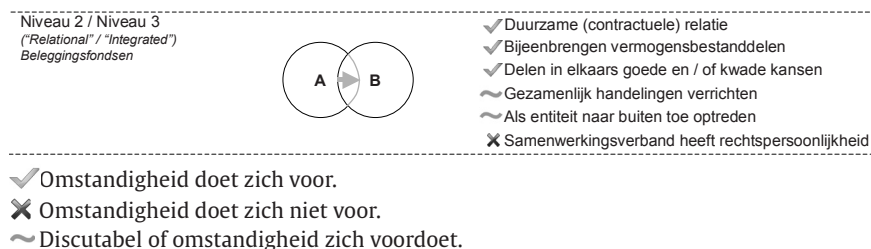
Beleggingsfondsen

23.1 Inleiding

De kern van het begrip “samenwerking” is dat partijen gedrag op elkaar afstemmen met het oog op het genereren van meerwaarde (zie deel II, hoofdstuk 8, paragraaf 1.2) van partijen. Hoe meer partijen hun gedrag coördineren, hoe sterker de onderlinge band (relatie) tussen hen zal worden. Zolang een hechte band tussen samenwerkende partijen voor de buitenwereld niet zichtbaar is, is in beginsel sprake van een samenwerkingsverband van het tweede niveau van samenwerking (zie deel II, hoofdstuk 8, paragraaf 8.6). Wanneer het samenwerkingsverband echter als zodanig voor de buitenwereld zichtbaar wordt, moet er rekening mee worden gehouden dat niveau twee omslaat in niveau drie. Op niveau drie zijn de betrokken subjecten zo nauw met elkaar verweven dat zij geheel of op onderdelen niet meer van elkaar te onderscheiden zijn (ze zijn “geïntegreerd”).

Beleggingsfondsen bevinden zich in het model op de grens tussen niveau twee en niveau drie van samenwerking. Duidelijk is dat partijen bij een beleggingsfonds hun gedrag nauw op elkaar hebben afgestemd, zij het dat dit doorgaans via het aanvaarden van fondsvoorwaarden is gebeurd. De afstemming is zo nauw dat het beleggingsfonds zich in sommige facetten ook voor de buitenwereld lijkt te personifiëren. Het beleggingsfonds heeft iets weg van een entiteit met uitwendige organen (de bewaarder en beheerder). Het zijn niet meer de participanten die handelen voor het beleggingsfonds, maar het is het beleggingsfonds zelf dat, althans diens beheerder die, handelt (gezamenlijke handelingen van de beleggers verricht). Schematisch is dit als volgt weer te geven:

Figuur 49. Beleggingsfondsen



Beleggingsfondsen hebben met pot- en poolovereenkomsten gemeen dat er vermogensbestanddelen bijeen gebracht worden. Partijen bij een pot- of poolovereenkomst beperken zich tot het op een later moment weer verdelen van die contanten (zie hoofdstuk 19). Partijen kunnen echter ook veel verder gaan en met het ingebrachte een activiteit ontplooiën. Zij kunnen gezamenlijk een onderneming drijven met het ingebrachte (zie hoofdstuk 24) of zich “beperken” tot het beleggen van het ingebrachte.

Het verschil tussen “ondernemen” enerzijds en “beleggen” anderzijds, is niet altijd duidelijk te maken en vormt in de (fiscale) literatuur al ruim een eeuw het onderwerp van discussie.¹ Op de schaal van beleggen naar ondernemen zijn de uitersten nochtans te onderscheiden.² Problemen ontstaan halverwege de schaal, waarbij de arbeidsinzet een kleinere rol en het gelopen risico een grotere rol speelt in het rendement dat wordt behaald.³ In het licht van dit onderzoek voert het te ver om hier op het onderscheid tussen ondernemen en beleggen in te gaan. Het volstaat vast te stellen dat in beginsel beleggen minder arbeid vergt dan ondernemen.⁴

Beleggers die samenwerken, delen gezamenlijk in de opbrengsten van de beleggingen en lopen gezamenlijk risico ten aanzien van hun beleggingen. Door samen te werken beschikken zij over meer middelen en kunnen zij tot betere risicospreiding komen.⁵ Het collectief beleggen kan aldus gezien worden als een vorm van samenwerking. De groep beleggers die collectief belegt, is als een samenwerkingsverband aan te merken.⁶

“Beleggerscollectieven” kunnen juridisch op diverse wijzen worden vormgegeven.⁷ Zo is het mogelijk om het samenwerkingsverband te gieten in de vorm van een kapitaalvennootschap of een ander rechtspersoonlijkheid bezittend rechtssubject. Er ontstaat dan een zogenoemde “beleggingsmaatschappij”. De participanten (beleggers) brengen dan geld of andere goederen in, tegen verkrijging van aandelen (parti-

1. H.A.J.P. te Niet, Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 3.
2. N.V. Ponsen, Ontwikkelingen in, rond en onder de Wet toezicht beleggingsinstellingen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 17 en H.A.J.P. te Niet, Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 2.
3. Vgl. P. Klemann, Enkele aspecten van beleggingsfondsen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 47.
4. In dezelfde zin: J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 36 en 37.
5. N.V. Ponsen, Ontwikkelingen in, rond en onder de Wet toezicht beleggingsinstellingen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 6.
6. Het eerste Nederlandse beleggingsfonds droeg niet voor niets de naam: “Eendragt maakt Magt”. J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 3.
7. P.J.M. Bongaarts en P.H.J. Essers, Het fiscale regime voor beleggingsinstellingen, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 2.

cipaties). De kapitaalsvennootschap belegt hetgeen verkregen is, om daarmee een rendement te behalen. Een andere mogelijkheid is dat partijen de samenwerking in de vorm van een overeenkomst gieten. Er ontstaat dan echter geen door de wet erkend (rechts)subject dat de juridische eigendom kan houden. Daarnaast gebiedt het effectenrecht onder omstandigheden dat er een rechtssubject wordt aangewezen bij wie het te beleggen vermogen wordt ondergebracht. Bij (kleine) beleggingsclubs kan het te beleggen vermogen nog bij één van de beleggers worden ondergebracht. Bij grotere beleggerscollectieven (“beleggingsfondsen”) wordt het te beleggen vermogen bij een derde partij, de “bewaarder” ondergebracht. Vervolgens treedt een (weer andere) partij op als vertegenwoordiger van de beleggers (“beheerder”) om het vermogen te beleggen (beheren).⁸

Ik merk op dat in het spraakgebruik het bovenstaande onderscheid tussen beleggingsmaatschappijen en beleggingsfondsen niet altijd wordt gemaakt. Beleggingsmaatschappijen die aandelen in zichzelf uitgeven aan de beleggers, worden in het spraakgebruik ook wel aangeduid als beleggingsfondsen.⁹ In dit onderzoek hanteer ik echter een strikt onderscheid tussen beleggingsmaatschappijen enerzijds en beleggingsfondsen anderzijds.

Het in beleggingsfondsen ter collectieve belegging bijeenbrengen van vermogensbestanddelen, resulteert in diverse handelingen aan en door de participanten (beleggers), de bewaarder, de beheerder en – indien het samenwerkingsverband als belastingplichtige moet worden aangemerkt – het samenwerkingsverband. Voor al deze transacties moet nagegaan worden of zij btw-belastbaar zijn.

23.2 Algemene juridische aspecten

23.2.1 Beleggingsinstellingen

Omdat de goede werking van de financiële markten essentieel is voor de economie, heeft de wetgever ervoor gekozen deze markten te ordenen.¹⁰ Deze marktordningsregels zijn voornamelijk neergelegd in de Wet op het financieel toezicht (hierna: “Wft”).¹¹ Deze wet is ten dele gebaseerd op de zogenoemde “icbe-richtlijn”.¹² Op

8. Zie over de bij een beleggingsfonds betrokken partijen: paragraaf 23.2.8.

9. Zie: Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005

10. N.V. Ponsen, Ontwikkelingen in, rond en onder de Wet toezicht beleggingsinstellingen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 1 en H.A.J.P. te Niet, Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 119.

11. Wet van 28 september 2006, houdende regels met betrekking tot de financiële markten en het toezicht daarop (*Stb.* 2006, 475).

12. Richtlijn 85/611/EEG van de Raad van 20 december 1985 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's), Pb EG 1995 L 375/1, zoals laatstelijk gewijzigd door Richtlijn 2008/18/EG van 19 maart 2008, Pb EU L 76/1. Een icbe is een type beleggingsinstelling waarvoor bijzondere eisen →

grond van de Wft houdt de Autoriteit Financiële Markten (hierna: “AFM”) toezicht op beleggingsinstellingen die aan bepaalde voorwaarden voldoen. Uit art. 1:1 Wft volgt dat een beleggingsinstelling ofwel een beleggingsmaatschappij, ofwel een beleggingsfonds is. Het onderscheid tussen beide is onder andere van belang voor het antwoord op de vraag of een beheerder en / of een bewaarder moet worden aangesteld.¹³

23.2.2 *Het onderscheid tussen beleggingsmaatschappij en beleggingsfonds*

Het begrip “beleggingsfonds” is slechts een aanduiding van een ter belegging bijeenbrachte hoeveelheid vermogensbestanddelen. Het begrip is derhalve geen aanduiding voor een rechtsvorm. Het samengebrachte vermogen is op zichzelf geen “rechtssubject”.¹⁴ Ponsen merkt mijns inziens dan ook terecht op dat een beleggingsinstelling (dus ook een beleggingsfonds) in de kern een pot met op geld waardeerbare zaken (de beleggingen) is.¹⁵ In het BW is geen definitie opgenomen van het begrip. Een definitie is wel te vinden in art. 1:1 Wft.¹⁶ Aldaar wordt een beleggingsfonds omschreven als:

“een niet in een beleggingsmaatschappij ondergebracht vermogen waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen”

Uit bovenstaande definitie volgt dat een beleggingsfonds in ieder geval van de beleggingsmaatschappij moet worden onderscheiden. Art 1:1 Wft merkt als een beleggingsmaatschappij aan:

een rechtspersoon die gelden of andere goederen ter collectieve belegging vraagt of verkrijgt teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen;

Een belangrijk verschil tussen beleggingsmaatschappijen en beleggingsfondsen is dus dat beleggingsmaatschappijen volgens de definitie rechtspersoonlijkheid bezitten. Beleggingsmaatschappijen hebben – anders dan beleggingsfondsen – naar huidig recht vaak de vorm van een bv of nv¹⁷. In dit onderzoek staan de *contractuele* samenwerkingsverbanden centraal. Een beleggingsmaatschappij is eerder een op een

12. gelden. Een icbe kan – na autorisatie – haar deelnemingsrechten in de lidstaten van de Europese Unie verkopen (N.V. Ponsen, Ontwikkelingen in, rond en onder de Wet toezicht beleggingsinstellingen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 3).

13. Zie: paragraaf 21.3.1.4 Wft.

14. M.E.J. Klompé en H.W.R. Weststrate, Beleggingsfondsen; eigendomsverhoudingen en afgescheiden vermogen, De NV 1996, nr. 74/3, blz. 81.

15. N.V. Ponsen, Ontwikkelingen in, rond en onder de Wet toezicht beleggingsinstellingen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 1.

16. Wet van 28 september 2006, houdende regels met betrekking tot de financiële markten en het toezicht daarop (Stb. 2006, 706).

17. G.J. van Norden, Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 865.

statuut dan op een contract gebaseerde samenwerkingsvorm. Beleggingsmaatschappijen blijven in dit hoofdstuk daarom buiten beschouwing. Hetzelfde geldt voor andere, niet op een contract gebaseerde, beleggerscollectieven. Als “fondsen” aangeduide beleggerscollectieven in de vorm van een stichting of bv (zoals bijvoorbeeld doorgaans geldt voor pensioenfondsen) laat ik derhalve in het navolgende ook buiten beschouwing.

23.2.3 *Fonds voor gemene rekening*

Bij de heffing van vennootschapsbelasting speelt de rechtspersoonlijkheid van subjecten een belangrijke rol.¹⁸ Beleggingsmaatschappijen zijn dan ook aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen. De wetgever heeft beoogd de beleggingsfondsen voor de heffing van vennootschapsbelasting op één lijn te stellen met de beleggingsmaatschappijen. Omdat echter een civielrechtelijke definitie van beleggingsfondsen niet voor handen was, is in de Wet Vpb een autonome, fiscaalrechtelijke definitie opgenomen voor “fondsen voor gemene rekening”.¹⁹ Ik benadruk dat een fonds voor gemene rekening op zichzelf geen “rechtsvorm” is, doch zich juist in verschillende juridische gedaanten voor kan doen.

Art. 2 lid 1 Wet Vpb definieert een fonds voor gemene rekening als:

“een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, mits van de deelgerechtigdheid in het fonds blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid.”²⁰

Uit deze definitie blijkt dat een fonds voor gemene rekening enerzijds ruimer is dan het begrip “beleggingsfonds” uit art. 1:1 Wft (de aangetrokken gelden kunnen ook anders dan voor belegging worden aangewend) en anderzijds beperkter is dan het begrip “beleggingsfonds” (de deelgerechtigdheid in het fonds moet blijken uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid). Er zijn dus fondsen voor gemene rekening die tevens als beleggingsfonds in de zin van art. 1:1 Wft zijn aan te merken. Omdat het voor de heffing van btw op zichzelf niet uitmaakt of de aangetrokken gelden ook anders dan voor belegging kunnen worden aangewend of dat de deelgerechtigdheid in het fonds blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid, besteed ik aan de fondsen voor gemene rekening als zodanig geen afzonderlijke aandacht. Waar in het navolgende wordt gesproken over “beleggingsfonds” doel ik mede op het fonds voor gemene rekening, tenzij uitdrukkelijk anders is aangegeven.

18. Art. 2 lid 1 Wet Vpb.

19. Zie: Ch.P.A. Geppaart, Over het benaderen van rechtsvormen, WFR 1990/5909, blz. 457. Volgens Dieben en Wissing komt het begrip “fonds voor gemene rekening” van oorsprong uit de door de Wet toezicht beleggingsinstellingen (“Wtb”) vervangen Wet effectenhandel. E.M. Dieben en A.L. Wissing, De gevolgen van de nieuwe Wet Personenvennootschappen voor beleggingsinstellingen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2008, nr. 7-8, blz. 238.

20. Art. 2 lid 1 Wet Vpb.

23.2.4 *Rechtsvormen beleggingsfondsen*

Beleggingsfondsen zijn gebaseerd op contractuele verhoudingen.²¹ Een beleggingsfonds is een meerpartijenovereenkomst.²² Het beleggingsfonds is daarbij niet gekoppeld aan een bepaalde rechtsvorm. Gezien de definitie van het begrip beleggingsfonds in de Wft, bezit een beleggingsfonds in ieder geval geen rechtspersoonlijkheid. Dit geldt ook voor fondsen voor gemene rekening.²³ Beleggingsfondsen kunnen daardoor verschillende juridische gedaanten aannemen. Beleggingsfondsen vertonen verwantschap met personenvennootschappen.

Klompé en Weststrate menen dat een beleggingsfonds de juridische organisatievorm van een “gemeenschap” of een “vennootschap” (tot de inwerkingtreding van titel 7.13 BW: maatschap, vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap) kan hebben.²⁴ Frielink daarentegen acht het niet mogelijk dat een beleggingsfonds een gemeenschap is. Volgens hem is sprake van een duurovereenkomst sui generis, indien niet de vorm van een maatschap, vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap is gekozen.²⁵ Een overeenkomst sui generis wordt over het algemeen als flexibeler beschouwd dan een vennootschapsovereenkomst, aangezien de bepalingen van het vennootschapsrecht niet van toepassing zijn. Met name de aansprakelijkheid van de deelnemers speelt een rol. In het geval van een overeenkomst sui generis zijn de participanten (beleggers) tot het bedrag van de inbreng aansprakelijk. In het geval van een personenvennootschap is het afhankelijk van het type vennootschap dat wordt aangenomen.²⁶ In de praktijk wordt het om die reden veelal wenselijk geacht een beleggingsfonds niet als een vennootschap, maar als een overeenkomst sui generis aan te merken. Klemann meent dat een beleggingsfonds veelal een overeenkomst sui generis is tussen de beheerder, bewaarder en de participanten.²⁷ Wanneer de beleggers een grote invloed hebben in het beleid, acht hij het onder omstandigheden denkbaar dat het fonds als een maatschap is te classificeren. Cohen Henriquez duidt beleggingsfondsen die niet als maatschap zijn

21. Vgl. A. Vroon, *Beheer is meer*, WFR 2005/6619, blz. 509.

22. J.W.P.M. van der Velden, (Middelrijke) vertegenwoordiging bij beleggingsfondsen, *Tijdschrift voor Financieel Recht*, 2006, nr. 7/8, blz. 159-160 en J.W.P.M. van der Velden, *Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht* (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 211-217. Uit de grote hoeveelheid door Van der Velden aangehaalde literatuur blijkt wel dat de heersende opvatting in de literatuur is dat een beleggingsfonds een meerpartijenovereenkomst is.

23. J.H.A. Verweij, *Van de regen in de drup?*, *Vennootschap & Onderneming* 2006 nr. 7/8, blz. 146 en M. Beudeker, *De commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening: de relevantie van het toestemmingsvereiste*, *Vennootschap & Onderneming*, 2007, nr. 7/8, blz. 150.

24. M.E.J. Klompé en H.W.R. Weststrate, *Beleggingsfondsen; eigendomsverhoudingen en afgescheiden vermogen*, *De NV* 1996, nr. 74/3, blz. 83.

25. K. Frielink, *Beleggingsfondsen*, *De NV* 1996, nr. 74/5, blz. 150 en 151.

26. E.M. Dieben en A.L. Wissing, *De gevolgen van de nieuwe Wet Personenvennootschappen voor beleggingsinstellingen*, *Tijdschrift voor Financieel Recht*, 2008, nr. 7-8, blz. 238.

27. P. Klemann, *Enkele aspecten van beleggingsfondsen*, in: *Beleggingsinstellingen nader belicht*, *Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 53.

aan te merken als “een serie participatiecontracten”.²⁸ De Jong gaat uit van een vergelijking met de maatschap, al dan niet op aandelen.²⁹ Ook Bongaarts en Essers, alsmede Bedeuker gaan uit van de classificatie als maatschap (vanaf de inwerkingtreding van titel 7.13 BW: “vennootschap”).³⁰ Gerretsen merkt, als fondsen voor gemene rekening aan te duiden beleggingsfondsen, aan als overeenkomsten sui generis.³¹ Dieben en Wissing menen dat de rechter in een voorkomend geval, gezien de wetsgeschiedenis van het wetsvoorstel personenvennootschappen, niet snel tot het oordeel zal kunnen komen dat een beleggingsfonds als vennootschap is aan te merken.³²

Het komt mij voor dat een beleggingsfonds in beginsel aangemerkt zal moeten worden als een overeenkomst sui generis.³³ Het is niet ongebruikelijk dat in de fondsvoorwaarden expliciet wordt opgenomen, dat niet bedoeld is een personenvennootschap in het leven te roepen. In de praktijk zullen – met name bij het opzetten van een fonds voor gemene rekening – in eerste instantie de bewaarder en de beheerder een overeenkomst sluiten (de overeenkomst én de inhoud ervan worden beide aangeduid als “fondsvoorwaarden”), waartoe de beleggers toetreden.³⁴ Desalniettemin zijn er in de jurisprudentie voorbeelden te vinden van gevallen waarin beleggingsfondsen als personenvennootschappen zijn aangemerkt.³⁵ Van belang daarbij is dat naar het oordeel van de Hoge Raad voor de aanwezigheid van een personenvennootschap niet noodzakelijk is dat de vennoten zich tot elkaar wenden, maar dat voldoende is dat zij de fondsvoorwaarden accepteren. Vanwege deze jurisprudentie valt niet uit te sluiten dat een beleggingsfonds een personenvennootschap is.³⁶ Dit is echter pas het geval indien aan de voorwaarden voor een (stille of openbare) vennootschap (tot de inwerkingtreding van titel 7.13 BW: maatschap of vennootschap onder firma) of een commanditaire vennootschap³⁷ (hierna: “CV”) is voldaan (zie

28. E. Cohen Henriquez, Het beleggingsfonds: Maatschap of participatieovereenkomst?, WPNR 1971/5130, blz. 231.
29. M.G. de Jong, Open en besloten bij commanditaire vennootschappen en fondsen voor gemene rekening (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2001, blz. 143.
30. P.J.M. Bongaarts en P.H.J. Essers, Het fiscale regime voor beleggingsinstellingen, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 3 en M. Beudeker, De commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening: de relevantie van het toestemmingsvereiste, Vennootschap & Onderneming, 2007, nr. 7/8, blz. 150.
31. J.M. Gerretsen (red.), De vennootschap volgens titel 7.13 BW, SDU, Amersfoort, 2003, blz. 36.
32. E.M. Dieben en A.L. Wissing, De gevolgen van de nieuwe Wet Personenvennootschappen voor beleggingsinstellingen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2008, nr. 7-8, blz. 236-245.
33. In dezelfde zin: J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 329-330.
34. J.H.A. Verweij, Van de regen in de drup?, Vennootschap & Onderneming, 2006, nr. 7/8, blz. 146.
35. HR 10 januari 1968, nrs. 837 t/m 840, BNB 1968/81 (Union II) en Rechtbank Almelo 28 december 2005, JOR 2006, 92.
36. Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73, punt 3.3.2.4.
37. In de voorgestelde titel 7.13 BW wordt de CV als een bijzondere vorm van de openbare vennootschap beschouwd.

hoofdstuk 24).³⁸ Hoewel bij een als personenvennootschap ingericht beleggingsfonds in theorie de bewaarder en de beheerder vennoten kunnen zijn, zal dit in de praktijk niet veel voorkomen.³⁹ De bewaarder en beheerder brengen niets in en kunnen dan geen vennoot zijn. Als er een OV of CV wordt gevormd, dan zijn slechts de beleggers de vennoten van de vennootschap. Als de beleggers tezamen een vennootschap vormen, dan is de relatie tussen de vennootschap (de vennoten als zodanig) en de beheerder en bewaarder (de fondsvoorwaarden) te beschouwen als een meerpartijenovereenkomst van eigen aard.⁴⁰

Zodra titel 7.13 BW in werking treedt, kunnen openbare vennootschappen en commanditaire vennootschappen rechtspersoonlijkheid hebben. Zoals aangegeven, hebben beleggingsfondsen geen rechtspersoonlijkheid. De vraag komt daardoor op of de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid (hierna: "OVR") of de commanditaire vennootschap met rechtspersoonlijkheid (hierna: "CVR") als beleggingsmaatschappij in de zin van art. 1:1 Wft moeten worden aangemerkt. Het voorgestelde art. 7:804 lid 2 BW biedt bij de beantwoording van deze vraag uitkomst.⁴¹ Met het woord "rechtspersoon" in bepalingen buiten titel 7.13 BW worden niet de OVR en de CVR bedoeld, tenzij anders blijkt. Daaruit volgt dat een fonds dat als OVR of CVR is ingericht, een beleggingsfonds en niet een beleggingsmaatschappij in de zin van de Wft is.

Voor de heffing van btw is in beginsel irrelevant of het beleggingsfonds een (personen)vennootschap of een overeenkomst sui generis (informeel samenwerkingsverband) is. In de paragrafen 23.3 en 23.4 laat ik daarom in het midden of beleggingsfondsen, alsmede fondsen voor gemene rekening, tot de vorming van een personenvennootschap leiden. Aan personenvennootschappen wordt evenwel in hoofdstuk 24 afzonderlijk aandacht besteed. In dat hoofdstuk bespreek ik de zogenoemde "beleggings-CV's" (zie ook hierna, paragraaf 23.2.7 over "beleggingsobjecten").

38. Zie: art. 7:800 lid 1 BW wetsvoorstel invoering van titel 7.13 BW. Verwezen zij voorts naar hoofdstuk 24 inzake personenvennootschappen. In de Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel vaststelling van titel 7.13 BW is opgemerkt dat de vraag of een beleggingsfonds of een fonds voor gemene rekening een vennootschap is, van geval tot geval moet worden beantwoord. Volgens de minister van Justitie is vereist dat "de deelnemers (niet alleen met het fonds, maar ook) met elkaar een overeenkomst om met elkaar samen te werken hebben gesloten". De minister meent dat dit veelal niet het geval is, zeker niet bij openbare beleggingsfondsen. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9.

39. J.W.P.M. van der Velden, (Middellijke) vertegenwoordiging bij beleggingsfondsen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2006, nr. 7/8, blz. 157 en J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 329.

40. In dezelfde zin: J.W.P.M. van der Velden, (Middellijke) vertegenwoordiging bij beleggingsfondsen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2006, nr. 7/8, blz. 166.

41. Zie voor een meer principiële uiteenzetting over de vraag of een OVR een beleggingsfonds of een beleggingsmaatschappij is: M.R. Hoekstra, Is een OVR een beleggingsfonds of een beleggingsmaatschappij?, Vereniging & Onderneming 2003, nr. 5, blz. 87-89. Opgemerkt zij dat de bijdrage van Hoekstra dateert van vóór het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW, waarin art. 7:804 lid 2 BW voor het eerst werd opgenomen.

23.2.5 *Open en gesloten beleggingsfondsen*

Beleggingsinstellingen, daaronder de beleggingsfondsen begrepen, kunnen ofwel kapitaal aantrekken van het publiek, ofwel zich richten op een beperkt aantal personen.⁴² Beleggingsinstellingen die zich op het publiek richten, worden aangeduid als “open beleggingsinstellingen”. Beleggingsinstellingen die zich niet op het publiek richten, zijn “gesloten beleggingsinstellingen.”

23.2.6 *Open-end en closed-end beleggingsfondsen*

Beleggingsinstellingen, dus ook beleggingsfondsen, kunnen open-ended of closed-ended zijn. Het verschil tussen beide typen is dat open-end beleggingsinstellingen op verzoek van de deelnemers (een deel van) hun participaties inkopen of terugbetalen en closed-end beleggingsinstellingen dit juist niet doen. Het belang van dit onderscheid is met name gelegen in het toezicht en de verplichtingen die het effectenrecht aan deze classificatie verbindt.⁴³ Of een beleggingsinstelling een open end karakter heeft is bovendien van belang voor de status van icbe (“instelling voor collectieve belegging in effecten”, zie paragraaf 23.2.1). Een icbe is een bijzondere open-end beleggingsinstelling, waarvan de deelnemingsrechten in de hele Europese Unie kunnen worden verhandeld. De Wft stelt speciale, nadere eisen aan de vergunningverlening en de vergunninghouders.

23.2.7 *Beleggingsobjecten*

De kern van het beleggen is het investeren van geld met als doel dit te laten renderen. Er zijn vele objecten denkbaar waarin een belegger kan investeren. Te denken valt aan onroerend goed, edelmetalen, filmprojecten, scheepvaartprojecten, postzegels, diamanten, teakhout, whisky. Een belangrijk beleggingsobject vormen effecten. In dit hoofdstuk ga ik in het bijzonder in op het beleggen in effecten via beleggingsfondsen (zie voor het via beleggingsfondsen beleggen in onroerend goed, films en schepen, hoofdstuk 24).

23.2.8 *Bij beleggingsfondsen betrokken partijen*

Bij een beleggingsfonds dat onder de werking van de Wft valt, zijn drie partijen betrokken: de beleggers (participanten), de bewaarder en de beheerder. De beleggers zijn degenen die de te beleggen vermogensbestanddelen bijeenbrengen. Omdat een beleggingsfonds geen rechtspersoonlijkheid heeft, zullen zij deze vermogensbestanddelen toevertrouwen aan een bewaarder. De bewaarder, vaak een stichting, houdt ten titel van bewaring de door de beleggers bijeengebrachte contanten en an-

42. Kamerstukken II 1989/90 21 607, nr. 3 (MvT), blz. 3-4.

43. Meldplicht en vergunningplicht. Zie hierover nader: P.C. Cramer - de Jong, Beleggingsinstellingen en (mogelijke) nieuwe wetgeving, Vennootschap & Onderneming 2007, nr. 1, blz. 2-6. Zie ook: J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 10 en 11.

dere goederen.⁴⁴ Op die manier wordt bewerkstelligd dat het fondsvermogen, een van de vermogens van de beleggers en van het vermogen van de beheerder afgescheiden vermogen is. De bewaarder controleert bovendien de handelingen van de beheerder. De beheerder heeft de taak de beleggingen te beheren. Hij krijgt de beslissingsbevoegdheid beleggingsbeslissingen te nemen en de samenstelling van de beleggingsportefeuille te wijzigingen.⁴⁵ Daartoe kan hij zelf voor het fonds effecten of andere beleggingsobjecten aan- of verkopen, of dit uitbesteden aan een derde partij.

23.3 Het beleggingsfonds en de participanten als belastingplichtigen

23.3.1 *Het beleggingsfonds als belastingplichtige*

In deel III, paragraaf 14.1 heb ik aangegeven dat het begrip belastingplichtige in de btw een communautair begrip is, waarvan de uitlegging in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten. Het burgerlijk recht speelt derhalve geen rol bij de beantwoording van de vraag of er een belastingplichtige voor de heffing van btw is te onderkennen. Ten aanzien van beleggingsfondsen kan dus voor wat betreft de heffing van btw in het midden gelaten worden, of het beleggingsfonds civielrechtelijk aan te merken is als een personenvennootschap of als een samenwerkingsverband sui generis.

Bij beleggingsfondsen spelen twee vragen. De eerste vraag die bij beleggingsfondsen speelt, is of een beleggingsfonds is aan te merken als een entiteit, zijnde “eenieder” in de zin van genoemde bepaling. De tweede vraag komt pas aan de orde wanneer het beleggingsfonds inderdaad als een entiteit (“eenieder”) kan worden aangemerkt. De vraag luidt dan of een beleggingsfonds een “economische activiteit” verricht. Aan het element van “zelfstandigheid” dat onderdeel is van het begrip “belastingplichtige” besteed ik in het navolgende geen aandacht, aangezien de zelfstandigheid van beleggingsfondsen zelden ter discussie staat.

23.3.1.1 *Is een beleggingsfonds een entiteit?*

Wil van een entiteit (“eenieder”) sprake zijn dan dient er een combinatie te zijn die “feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid” bezit (zie deel III, hoofdstuk 14 paragraaf 1). Aldaar heb ik aangegeven dat het jegens derden optreden onder één naam een sterke indicatie is voor de aanwezigheid van een entiteit. Ook andere objectief vast te stellen gegevens kunnen echter op de aanwezigheid van een entiteit duiden. Een sterke aanwijzing is mijns inziens eveneens, het verrichten van handelingen onder bezwarende titel jegens derden.

44. Zie: Kamerstukken II 2003/04 28 998, nr. 3, blz. 6. Zie ook: J.W.P.M. van der Velden, (Middellijke) vertegenwoordiging bij beleggingsfondsen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2006, nr. 7/8, blz. 160.

45. Daartoe zal de beheerder de medewerking dienen te hebben van de bewaarder.

Bedacht moet worden dat de participanten van een samenwerkingsverband in twee hoedanigheden ten opzichte van het samenwerkingsverband kunnen staan. Zij kunnen “als deelnemers” of als “derden” optreden. Dit betekent onder andere, dat een vennoot van een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid reeds uit hoofde van de handelingen onder bezwarende titel, die hij jegens zijn vennootschap verricht, als belastingplichtige kan worden aangemerkt.⁴⁶ Het tegenovergestelde acht ik ook mogelijk. Een vennootschap kan reeds de status van belastingplichtige verkrijgen, wanneer de vennootschap handelingen onder bezwarende titel jegens de vennoot verricht. Om die reden kan mijns inziens bij het bepalen van de belastingplicht van een beleggingsfonds niet slechts rekening worden gehouden met de relatie van het beleggingsfonds ten opzichte van andere subjecten dan de beleggers, maar kan tevens gelet worden op de relatie van het beleggingsfonds met de beleggers zelf. In deze opvatting voel ik mij gesterkt door hetgeen het HvJ EG in de zaak BBL overweegt:

“De desbetreffende activiteiten van de icbe's moeten op twee niveaus worden geanalyseerd: enerzijds de verhouding tussen de icbe en de deelnemers en anderzijds de verhouding tussen de icbe en de markt.”⁴⁷

Om vast te stellen of een beleggingsfonds als een entiteit is aan te merken, moet dus worden vastgesteld of het zich naar derden of naar de beleggers, als combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid presenteert. Verricht een beleggingsfonds handelingen onder bezwarende titel jegens derden of jegens de beleggers, dan kan dat een sterke indicatie zijn voor de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid van dat fonds. Maar ook wanneer het fonds géén handelingen onder bezwarende titel verricht, kan het een entiteit, “eenieder” in de zin van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) zijn. De belastingplicht zal dan echter afketsen op het begrip “economische activiteit”.

Het probleem bij beleggingsfondsen is dat alle activiteiten ervan noodzakelijkerwijs door de beheerder, met medewerking van de bewaarder, moeten worden verricht. In de praktijk blijkt dat de beheerder en de bewaarder vaak niet expliciet duidelijk maken dat zij *in naam van* een bepaald beleggingsfonds optreden.⁴⁸ Een complicerende factor daarbij is, dat een beheerder doorgaans al zijn activiteiten pleegt uit te besteden aan een subbeheerder (“investment manager”), die zich al helemaal niet als vertegenwoordiger van het fonds voor zal doen. Deze bijzondere combinatie van omstandigheden (alle activiteiten worden uitgevoerd door een derde partij die niet aan derden of aan de participanten van het samenwerkingsverband duidelijk maakt dat hij namens een ander, te weten het samenwerkingsverband, optreedt) maakt dat het moeilijk vast te stellen is, of een beleggingsfonds feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit.

46. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

47. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 26.

48. J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 58-64.

Veel makkelijker is het om feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid vast te stellen, indien de beleggerscollectiviteit gegoten is in de vorm van een beleggingsmaatschappij. De vermogensbestanddelen behoren dan toe aan een rechtspersoon. De beleggingsmaatschappij geeft vervolgens aandelen uit aan de beleggers. Alsdan is in de relatie beleggingsmaatschappij en beleggers een feitelijk maatschappelijk zelfstandig optreden waar te nemen. Weliswaar leidt dit optreden niet noodzakelijkerwijs tot belastbare handelingen (een economische activiteit) voor de btw (zie hierna, paragraaf 23.3.1.2), doch er zal weinig twijfel bestaan over de vraag of de beleggingsmaatschappij een entiteit is. Ik vraag mij af waarom dit anders moet zijn, indien het fonds geen rechtspersoonlijkheid bezit. Op subjectniveau werkt de btw over het algemeen neutraal. In een communautaire belasting als de btw mag het burgerlijk recht mijns inziens niet van doorslaggevende betekenis zijn bij het bepalen of er van een belastingplichtige sprake is.

In de zaak *Abbey National II* overwoog het HvJ EG dat:

“Zoals de advocaat-generaal in punt 68 van haar conclusie heeft opgemerkt, is het doel van de vrijstelling waarin artikel 13, B, sub d, punt 6, van de Zesde richtlijn voor verrichtingen in verband met het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen voorziet, met name kleine beleggers het beleggen in effecten via beleggingsinstellingen mogelijk te maken. Punt 6 van deze bepaling beoogt te garanderen dat het gemeenschappelijke BTW-stelsel fiscaal neutraal is met betrekking tot de keuze tussen rechtstreeks beleggen in effecten en beleggen via gemeenschappelijke beleggingsfondsen”.⁴⁹

Kennelijk gebiedt het beginsel van fiscale neutraliteit dat geen onderscheid mag bestaan tussen het rechtstreeks beleggen in effecten en het beleggen via gemeenschappelijke beleggingsfondsen (in ruime zin: beleggingsinstellingen). Een ongelijke behandeling van beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen betekent echter dat er in ieder geval geen gelijke behandeling bestaat met het rechtstreeks beleggen in effecten. Ik meen dan ook af te kunnen leiden dat het HvJ EG een gelijke behandeling van beleggingsmaatschappijen en beleggingsfondsen voorstaat. Aldus gezien moet een beleggingsfonds – a contrario – op zijn minst een entiteit zijn.

Doorgaans nemen de beleggers in een beleggingsfonds hun beslissing om eraan deel te nemen, op basis van de informatie in het prospectus van dat fonds. Dergelijke prospectussen doen over het algemeen voorkomen dat het fonds een van de beheerder, bewaarder en de beleggers te onderscheiden entiteit is.⁵⁰ Aldus meen ik dat er

49. HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), V-N 2006/45.15, r.o. 62.

50. Ter illustratie: in het prospectus van het ASN-novib fonds wordt belegger onder meer medegedeeld dat het fonds weliswaar geen rechtspersoon is, maar wel kantoor houdt te Den Haag en dat het fonds op twee verschillende manieren belegt: door het uitlenen van gelden aan, of door het participeren in bepaalde financiële instellingen. De prospectussen van SNS beleggingsfondsen N.V., ABN AMRO Mix Umbrella Fund N.V., Achmea Beleggingsfondsen N.V. betreffen prospectussen van beleggingsmaatschappijen die het daarin bijeengebrachte vermogen op hun beurt weer in beleggingsfondsen onderbrengen. Deze beleggingsinstellingen met een “paraplustructuur” →

in het maatschappelijk verkeer veelal de indruk zal bestaan dat een fonds een entiteit is. Met name in de relatie met de deelnemende beleggers zal eerder bij de beleggers de indruk bestaan dat zij te maken hebben met een entiteit, het fonds, dan dat zij individuele contracten aangaan met de beheerder en de bewaarder, of met de andere beleggers. Het komt mij voor dat een belegger normaliter de indruk heeft met een entiteit, het fonds, van doen te hebben.⁵¹ Daarmee is er een indicatie voor de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid van het fonds, zonder dat daarmee gezegd is dat louter op grond van deze bij de belegger bestaande indruk, het fonds ook daadwerkelijk als entiteit is aan te merken. Daar zijn mijns inziens meer indicaties voor nodig.

Wanneer een beleggingsinstelling naast de inleg (inbreng) een instapvergoeding bedingt van de beleggers, lijkt uit de reeds aangehaalde zaak BBL afgeleid te kunnen worden dat de beleggingsmaatschappij of het beleggingsfonds een belastingplichtige is (zie hierover nader paragraaf 23.3.1.2). Het komt mij voor dat in die gevallen, het bedingen van een instap- of uitstapvergoeding een sterke indicatie vormt voor de vaststelling dat de beleggingsinstelling een entiteit is. Als voorts de instap- of uitstapvergoeding als de bezwarende titel voor een handeling van de beleggingsinstelling is te beschouwen, dan is de beleggingsinstelling mijns inziens inderdaad als een belastingplichtige aan te merken, aannemende dat van onzelfstandigheid geen sprake is.

Worden er geen instap- en uitstapvergoedingen bedongen, dan moeten indicaties voor de eventuele feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid in andere omstandigheden worden gezocht. Met name aan de onderkant van het fonds (de relatie van het fonds met de effectenmarkten) zijn – op zichzelf niet doorslaggevende – indicaties voor de feitelijke zelfstandigheid te vinden. De effecten van het beleggingsfonds worden immers op de effectenmarkt aangekocht en verkocht. Het fonds is dus – via de beheerder – actief op de effectenmarkt. Daarbij moet echter meteen worden aangetekend, dat partijen op de effectenmarkt die effecten van een beleggingsfonds kopen, zich er doorgaans niet bewust van zijn, dat zij de betreffende effecten van een beleggingsfonds hebben gekocht. Dit komt doordat transacties inzake effecten over een groot aantal schakels verlopen. De handel op de effectenbeurs geschiedt anoniem. De verkoper en de koper kennen elkaar niet. Daarom wordt gebruik gemaakt van een “centrale tegenpartij”.⁵² Voor de verkopende partij is de centrale tegenpartij de koper en voor de aankopende partij is de centrale tegenpartij de verkoper. Ook de centrale tegenpartij weet echter niet wie de verkoper en de koper is. Tussen hem en de verkopende partij én tussen hem en de kopende partij staat de clearinginstelling. Op de beurs toegelaten instellingen staan namens de verkopende en kopende partij-

→ hebben een aandelenkapitaal dat is verdeeld in series gewone aandelen. Elke serie vormt een fonds. Voor ieder fonds is een aanvullend prospectus opgesteld, waarin de specifieke kenmerken van dat fonds zijn opgenomen. Uit deze aanvullende prospectussen blijkt telkens dat de *fondsen* in bepaalde effecten beleggen.

51. In dezelfde zin: G.J. van Norden, Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 867.

52. Zie: M.J. Peters, Clearing, Settlement and Taxation in Securities Markets (diss.), Utrecht, 2003, blz. 15-16 en 20-45.

en in contact met de clearinginstelling. Aan de onderkant van het fonds zal mijns inziens voor de toegelaten instellingen en voor de clearinginstellingen onder omstandigheden inzichtelijk zijn voor welke fondsen effecten ge- en verkocht zijn. Ik meen echter dat het doorgaans niet evident is dat het fonds als een entiteit is opgetreden bij de aan- en verkoop van effecten. Als de aan- en verkoop van effecten op de beurs al een indicatie kan vormen voor het zijn van een entiteit, dan is het een indicatie waaraan niet teveel belang mag worden gehecht.

Op grond van het bovenstaande moet de conclusie dan ook luiden dat de sterkste, doch op zichzelf niet overtuigende indicatie dat een beleggingsfonds een entiteit is, aan de bovenkant van het fonds (in de relatie met de beleggers) te vinden is. Deze indicatie is overtuigender, indien er in- en uitstapvergoedingen worden bedongen. Aan de onderkant van het fonds (in de relatie op de effectenbeurs) is geen, of hooguit een zwakke indicatie te vinden. Het argument dat dan overblijft om een beleggingsfonds als een entiteit aan te merken, is dat in een vergelijking met een beleggingsmaatschappij er geen verschil zou moeten bestaan. Nu een beleggingsmaatschappij als een entiteit is aan te merken, zou ook een beleggingsfonds als een entiteit moeten worden aangemerkt. Ik stel vast dat ten aanzien van beleggingsfondsen niet onomstotelijk vaststaat dat zij als een entiteit kunnen worden aangemerkt, doch dat er aanwijzingen zijn dat zij wel als zodanig beschouwd zouden moeten worden.⁵³

In het navolgende ga ik uit van de veronderstelling dat een beleggingsfonds als een entiteit valt aan te merken. Dat betekent dat een beleggingsfonds in zoverre een samenwerkingsverband van het derde archetype is (zie deel II, hoofdstuk 10).

23.3.1.2 *Verricht een als een entiteit aan te merken beleggingsfonds een economische activiteit?*

Lange tijd werd in Nederland slechts gekeken naar de onderkant van het beleggingsfonds om te bepalen of het fonds een belastingplichtige kon zijn. Het antwoord op die vraag luidde vrijwel altijd ontkennend, omdat er geen economische activiteit zou worden verricht. Een reeks van arresten van het HvJ EG bood de basis voor deze conclusie.

Het startpunt in de redenering was steevast de zaak Polysar. In deze zaak heeft het HvJ EG uitgemaakt dat het enkele verwerven en het enkele houden van effecten volgens vaste rechtspraak niet is te beschouwen als een economische activiteit, die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent (tenzij de deelneming gepaard gaat met het zich direct of indirect moeien in het beheer van de ven-

53. Ik merk op dat het niet als een entiteit aanmerken van een beleggingsfonds belangrijke gevolgen heeft voor de handelingen die in het kader van het samenwerkingsverband plaatsvinden. Het beleggingsfonds is dan immers geen samenwerkingsverband van het tweede archetype, maar van het eerste archetype (zie: deel II, hoofdstuk 10). De aftrek van btw die in rekening wordt gebracht ter zake van diensten door derden aan het beleggingsfonds, moet dan niet op het niveau van het beleggingsfonds, maar op het niveau van de beleggers worden beoordeeld (vgl. HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229). Het komt mij voor dat zulks schier onmogelijk is.

nootschappen waarin wordt deelgenomen).⁵⁴ Het HvJ EG oordeelde dat de financiële deelneming in andere ondernemingen, als zodanig niet is aan te merken als exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat het eventuele dividend, de opbrengst van deze deelneming, voortspruit uit de loutere eigendom van het goed. Uit het arrest in de zaak Sofitam kan worden opgemaakt dat het HvJ EG (tevens) bedoeld heeft dat het enkele *nemen* van financiële deelnemingen in andere ondernemingen geen economische activiteit is.⁵⁵ Uit de zaak Wellcome Trust volgt voor het eerst dat indien het verwerven en het houden geen economische activiteit is, dit eveneens geldt voor de activiteit die bestaat in de verkoop van deze participaties.⁵⁶

In laatstgenoemde zaak betrof het een charitatieve trust die zich bezig hield met het beheer van zijn eigen vermogen. De trust kocht en verkocht in dat kader aandelen en andere effecten ter verkrijging van zo hoog mogelijke dividenden of kapitaalsopbrengst. Met die opbrengsten stimuleerde de trust medisch onderzoek. Het HvJ EG overwoog dat uit art. 135 lid 1 onderdeel f (ex art. 13 B sub d punt 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten tweede Wet OB) volgt dat handelingen inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren binnen het bereik van de btw kunnen vallen. Het HvJ EG stelde vast dat dit met name het geval is wanneer een subject optreedt als effectenmakelaar, of wanneer er sprake is van een directe of indirecte inmenging in het beheer van vennootschappen waarin wordt deelgenomen (optreden als “moeiende houdstervenootschap”). Volgens het HvJ EG kon de trust niet als een effectenmakelaar worden aangemerkt. In latere jurisprudentie spreekt het HvJ EG overigens niet meer over effectenmakelaar, maar over de bedrijfsmatige handel in effecten.⁵⁷ In Wellcome Trust was de trust noch als effectenhandelaar, noch als een moiende houdstervenootschap aan te merken. Hieruit leidde het HvJ EG af dat de trust geacht moest worden zich te beperken tot het beheer van een investeringsportefeuille, op dezelfde wijze als een particulier investeerder.⁵⁸

Waar het in voornoemde zaken ging om subjecten die niet uit andere hoofde reeds als belastingplichtige waren aan te merken, ging het in de zaak Régie Dauphinoise juist om een belastingplichtige die tevens beleggingsactiviteiten ontplooië.⁵⁹ Régie Dauphinoise beheerde voor derden onroerend goed en was uit dien hoofde als belastingplichtige aangemerkt. In het kader van haar werkzaamheden als beheerder van het onroerend goed ontving zij bedragen in eigendom, met de verplichting deze op een later moment terug te betalen aan haar cliënten. Deze gelden belegde Régie Dauphinoise bij financiële instellingen. Het HvJ EG besliste dat de beleggingen van

54. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13 en 14.

55. HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12.

56. HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 33.

57. HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 16, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 59, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 41 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 20.

58. HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 35 en 36.

59. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38.

Régie Dauphinoise bij financiële instellingen aangemerkt moesten worden als dienstverrichtingen bestaande uit het verstrekken van geldleningen voor een bepaalde duur aan de financiële instellingen, tegen een rentevergoeding. Het HvJ EG kwam tot deze slotsom omdat het van oordeel was dat “de betaling van rente niet het gevolg is van de enkele eigendom van de zaak, maar een vergoeding vormt voor de terbeschikkingstelling van kapitaal aan een derde” en het “het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit” van de belastingplichtige vormde. De activiteiten van Régie Dauphinoise als belastingplichtige, trokken aldus diens beleggingen mee in de belastingplicht. Ik merk op dat uit het arrest naar voren komt dat, wanneer dezelfde activiteiten waren verricht door een niet uit andere hoofde reeds als belastingplichtige aan te merken subject, de beleggingen buiten het bereik van de btw zouden zijn gebleven.⁶⁰

In de zaak Harnas & Helm stelde het HvJ EG het houden van obligaties gelijk aan het houden van aandelen. Het enkele verwerven en houden van aandelen die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit was volgens het HvJ EG niet aan te merken als een economische activiteit die aan betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.⁶¹ Het enkele “beleggen” in obligaties, die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit, levert geen belastingplicht op.

Op grond van bovenstaande jurisprudentie werden beleggingsfondsen, die zich met het beleggen in aandelen bezig hielden, in Nederland niet als belastingplichtigen aangemerkt.⁶² De gedachte was dat beleggingsfondsen niet als effectenhandelaren beschouwd konden worden⁶³, dat het enkele verwerven, houden en verkopen van aandelen of andere effecten niet tot belastingplicht van het beleggingsfonds leidden en dat de verlengstukgedachte uit Régie Dauphinoise bij beleggingsfondsen geen toepassing kon vinden.

60. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, r.o. 18: “Diensten, zoals de beleggingen van een beheerder van onroerend goed bij banken, zijn hoe dan ook niet aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen, indien zij worden verricht door personen die niet in de hoedanigheid van belastingplichtige handelen. In het hoofdgeding evenwel (...)”.

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

62. Zie: HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 33. Vgl. R.N.G. van der Paardt, Beleggingsfondsen in plaats van beleggers ondernemer voor de BTW, NTFR 2005/32, M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 399 en A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 511. Zie ook: Besluit van 18 februari 1991, nr. VB91/347, V-N 1991, blz. 715, onderdeel 9 (Holdingresolutie).

63. De bedrijfsmatige handel in effecten kan ofwel plaatsvinden doordat de effectenhandelaar optreedt op eigen naam en voor eigen rekening (voor zichzelf), op eigen naam, doch voor rekening van een ander (als commissionair voor een ander) of op naam en voor rekening van een ander (als agent voor een ander). Het HvJ EG doelt met het begrip “handelsactiviteit inzake transacties van waardepapieren” (vgl. EDM r.o. 59, BBL r.o. 41 en Kretztechnik r.o. 20) niet op degene die als agent optreedt. Een agent kan zijn belastingplicht niet ontleen aan de handelingen inzake transacties van waardepapieren, maar moet zijn belastingplicht ontleen aan de vergoeding die hij ontvangt van degene op wiens naam en voor wiens rekening hij optreedt. Vgl. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 154.

Sinds het arrest van het HvJ EG in de zaak BBL⁶⁴ is er echter twijfel gerezen over de belastingplicht van beleggingsinstellingen (en daarmee over de belastingplicht van beleggingsfondsen).⁶⁵ In genoemde zaak merkte het HvJ EG een open-end beleggingsinstelling die van het publiek kapitaal ter belegging betrok door uitgifte van aandelen in zichzelf (een "BEVEK" of "icbe"), als belastingplichtige aan. De gronden waarop het HvJ EG tot deze conclusie kwam, zijn echter onduidelijk.⁶⁶ Het lijkt er echter op dat het HvJ EG de belastingplicht heeft gebaseerd op de handelingen onder bezwarende titel van het beleggingsfonds⁶⁷ aan de bovenkant (jegens de beleggers).

Het HvJ EG stelde in de zaak BBL voorop dat de rechtsvorm geen rol speelt bij de beoordeling van de belastingplicht. Vervolgens herhaalde het HvJ EG de vaste lijn dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen en andere verhandelbare waardepapieren geen economische activiteit is. Ook hield het HvJ EG vast aan de lijn dat indien het verwerven en het houden van participaties geen economische activiteit is, ook de verkoop ervan geen economische activiteit is.⁶⁸ Toch kwam het HvJ EG tot ondernemerschap van het betreffende beleggingsfonds. Het HvJ EG overwoog:

"41. Uit artikel 13, B, sub d, punt 5, van de Zesde richtlijn volgt echter dat handelingen inzake waardepapieren binnen de werkingssfeer van de BTW kunnen vallen. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de in deze bepaling bedoelde handelingen die zijn welke bestaan in het verkrijgen van duurzame opbrengsten uit activiteiten die verder gaan dan het enkele verwerven en verkopen van waardepapieren, zoals handelingen bij de uitoefening van een handelsactiviteit inzake transacties van waardepapieren (zie arrest EDM, reeds aangehaald, punt 59).

42. Uit artikel 1, lid 2, van richtlijn 85/611 volgt echter dat de handelingen van BEVEK's bestaan in de collectieve belegging in effecten van uit het publiek aangetrokken kapitaal. Met het kapitaal dat de inschrijvers deponeren door aandelen te kopen, vormen en beheeren de BEVEK's, voor rekening van de inschrijvers en tegen een vergoeding, portefeuilles van roerende effecten.

64. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10.

65. M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 399 en A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 511.

66. M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 402 merkt op: "Het hof heeft met BBL een stap gezet in deze richting, al blijft het jammer dat de onderbouwing van zijn conclusie niet helemaal goed uit de verf is gekomen". A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 511 schrijft: "Het hof motiveert het ondernemerschap nogal summier." Redactie Vakstudienieuws, aantekening bij HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10: "Wellicht dat het HvJ EG meent met weinig woorden te kunnen volstaan nu dit punt niet echt in geschil was, maar een wat uitgebreidere uitleg was welkom en naar onze mening noodzakelijk, geweest".

67. Ik merk op dat het beleggingsfonds in de zaak BBL rechtspersoonlijkheid bezat (zie conclusie van A-G Poiares Maduro van 18 mei 2004, nr. C-08/03 (BBL), Jur. 2004 blz. I-10157, punt 11) en in de Nederlandse terminologie van de Wft als een beleggingsmaatschappij was aan te merken.

68. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 36, 37 en 38.

43. Een dergelijke activiteit, die meer is dan de enkele aankoop en de enkele verkoop van waardepapieren en die duurzame opbrengst beoogt, vormt een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn.

44. Daaruit volgt dat BEVEK's de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn hebben."

Ik leid uit deze rechtsoverwegingen af, dat het HvJ EG in het voor rekening van de inschrijvers en tegen een vergoeding vormen en beheren van portefeuilles van effecten, een economische activiteit ziet waaraan een beleggingsfonds zijn belastingplicht kan ontleen. Hoewel het HvJ EG in eerste instantie het pad van de "handelsactiviteit inzake transacties van waardepapieren" op lijkt te gaan, slaat het HvJ EG uiteindelijk het pad van het "beheren van roerende"⁶⁹ effecten" in. Het laatstgenoemde pad acht ik beter begaanbaar dan het eerstgenoemde. De kern van een handelsactiviteit inzake transacties van waardepapieren is niet vermogen te beheren, maar door middel van de aan- en verkoop van aandelen winst te maken. Ik meen dan ook dat een beleggingsfonds normaliter niet een "handelsactiviteit inzake transacties van waardepapieren" ontplooit. Toch zal telkens van geval tot geval beoordeeld moeten worden of het wezen van het fonds niet is het maken van winst door het aan- en verkopen van aandelen. In voorkomende gevallen is – zo een beleggingsfonds als een entiteit is aan te merken (zie echter hiervoor, paragraaf 23.3.1.2) – mogelijk een handelaar in effecten.

In de zaak BBL was het fonds naar het oordeel van het HvJ EG echter geen effectenhandelaar. De diensten van de BEVEK bestonden uit het beheren van ("roerende") effecten. Onduidelijk is echter welke vergoeding de BEVEK in casu ontving voor die diensten. De gedachte dringt zich onmiddellijk op, dat de vergoeding bestaat uit (een deel van) het met het beheren (beleggen) behaalde rendement of uit de met de uitgifte van aandelen in zichzelf (indien de BEVEK een kapitaalsvennootschap, dus een beleggingsmaatschappij is) behaalde opbrengsten.⁷⁰ Toch lijkt het erop dat daarin niet de vergoeding schuilt. De vergoeding zit mogelijk verstopt in de instap- en uitstapgelden die de BEVEK naar eigen zeggen ontvangt:

*"Met betrekking tot de verhouding tussen de icbe en de deelnemers betoogt BBL dat de icbe's, in vergelijking met de andere financiële marktdeelnemers, de bijzonderheid vertonen dat zij zich actief bezighouden met de verhandeling van hun eigen aandelen. Bij deze verhandeling ontvangt de icbe een vergoeding, die instap- of uitstapprijs wordt genoemd naar gelang van het geval. Deze vergoeding vormt de tegenprestatie voor een toegangsrecht of uitstaprecht van de inschrijver op een icbe en voor de diensten die inherent zijn aan deze in- of uitstap."*⁷¹

69. Vermoedelijk is bedoeld: "overdraagbare". In de Engelse en Franse taalversie van het arrest wordt gesproken van "transferrable", respectievelijk "mobilières" gesproken. In de Duitse taalversie is een vergelijkbare aanduiding weggelaten.

70. In dezelfde zin: Redactie Vakstudienieuws, aantekening bij HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10.

71. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 27.

Er zijn in het arrest geen nadere aanwijzingen te vinden dat de vergoeding die het HvJ EG bij de beoordeling van de belastingplicht relevant acht, een andere is dan de instap- en uitstapgelden die de BEVEK ontvangt.

Ik meen dat wanneer de instap- en uitstapgelden daadwerkelijk de cruciale vergoeding waren, het HvJ EG de belastingplicht van de BEVEK wel erg gemakkelijk aanwezig heeft geacht.⁷² Opgemerkt zij dat een dergelijke benaderingswijze inhoudt dat beleggingsfondsen die door institutionele beleggers worden gevormd niet snel belastingplichtigen zullen zijn, aangezien het niet gebruikelijk is dat voor dergelijke fondsen in- of uitstapvergoedingen worden bedongen.⁷³ Dergelijke beleggingsinstellingen kunnen slechts als belastingplichtigen worden aangemerkt, indien zij bedrijfsmatig in effecten handelen. Bovendien geldt met betrekking tot closed-end beleggingsinstellingen dat de inkoopmogelijkheden voor de beleggers beperkt zijn tot de startperiode. Mogelijk ontbreekt in die gevallen de voor de economische activiteit vereiste duurzaamheid (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.3.3). Dergelijke fondsen kunnen dan nog slechts als belastingplichtige worden aangemerkt, indien zij zich bezig houden met de “bedrijfsmatige handel in effecten”.⁷⁴ Hartendorf oppert, dat het HvJ EG een economische benadering heeft gekozen en dat het feit dat de BEVEK kapitaal aantrok van het publiek, de doorslaggevende factor is geweest om tot belastingplicht te concluderen.⁷⁵ Hoewel dit op zichzelf niet voor onmogelijk moet worden gehouden, zijn voor deze achterliggende gedachte in het arrest zelf geen aanwijzingen te vinden.

Hoewel het niet waarschijnlijk is dat het HvJ EG beleggingsfondsen anders zou willen behandelen dan beleggingsmaatschappijen⁷⁶, moet er rekening mee worden gehouden dat het HvJ EG in de zaak BBL slechts een beslissing heeft genomen over een beleggingsmaatschappij met een in aandelen verdeeld kapitaal. Vanwege de vele onduidelijkheden moeten uit het arrest slechts voorzichtige conclusies worden getrokken. Dat betekent mijns inziens dat uit het arrest slechts afgeleid kan worden dat een beleggingsmaatschappij een belastingplichtige kan zijn. Uit het arrest kan niet onomstotelijk worden afgeleid dat een beleggingsfonds een belastingplichtige kan zijn.⁷⁷ Uitgaande van de fiscale neutraliteit en het algemene karakter van de btw als verbruiksbelasting, dienen beleggingsfondsen, die zich in eenzelfde positie bevinden als beleggingsmaatschappijen, mijns inziens echter wel als belastingplichtigen te worden aangemerkt. Zij bewegen zich, met het actief namens de beleggers beleggen in effecten, in de productieve sfeer waarop de btw in beginsel betrekking heeft.

72. In dezelfde zin: M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 402.

73. A. Vroon, Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 512, G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 159 en 160.

74. Vgl. G.J. van Norden, Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 868.

75. M.S. Hartendorf, De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 402.

76. Zie: HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), V-N 2006/45.15, r.o. 61.

77. Anders: J. de Preter en E.J. Makkus, BTW en beheer: een tipje van de sluier opgelicht, MBB 2006, nr. 6, blz. 235 en G.J. van Norden, Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 868.

23.3.1.3 Conclusie ten aanzien van de belastingplicht van beleggingsfondsen

In andere landen dan Nederland en Luxemburg worden beleggingsfondsen al sinds langere tijd als belastingplichtigen aangemerkt.⁷⁸ Het is maar de vraag of een beleggingsfonds, zoals een fonds voor gemene rekening, als belastingplichtige kan worden aangemerkt. Er zijn indicaties dat een beleggingsfonds een entiteit (“eenieder”) is, of althans als een entiteit moet worden beschouwd, om de gelijkstelling met beleggingsmaatschappijen te waarborgen. Maar ook wanneer een beleggingsfonds een entiteit is, dan is het niet zeker dat het beleggingsfonds ook een economische activiteit verricht. Mijns inziens is dit slechts het geval indien het beleggingsfonds als handelaar inzake effecten is aan te merken en / of het beleggingsfonds belastbare handelingen jegens de beleggers verricht, waarvoor bijvoorbeeld de in- en uitstapbedragen de vergoeding vormen. Ik acht het problematisch om een beleggingsfonds op de grond dat het zich bezig houdt met de bedrijfsmatige handel in effecten, als belastingplichtige aan te merken, nu het wezen van een beleggingsfonds niet het door middel van de aan- en verkoop van aandelen maken van winst is. De economische activiteit van een beleggingsfonds is mijns inziens in beginsel het tegen een vergoeding vormen en beheren van portefeuilles van effecten. Als vergoeding aan het beleggingsfonds zijn doorgaans slechts de in- en uitstapgelden zichtbaar, zo deze al verschuldigd zijn. Het komt mij voor dat van beleggingsfondsen niet op voorhand gesteld kan worden dat zij belastingplichtigen zijn. Dit zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld.

23.3.2 Het beleggingsfonds en de fiscale eenheid

In art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) is lidstaten de mogelijkheid geboden *personen die juridisch gezien zelfstandig zijn* onder omstandigheden tezamen als één belastingplichtige aan te merken. De Btw-richtlijn maakt geen onderscheid naar gelang de rechtsvorm (zie over de betekenis van het begrip “personen”, deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4). Op grond van art. 7 lid 4 Wet OB, kunnen in Nederland, “*Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die op grond van dit artikel (art. 7 Wet OB, AvD) ondernemer zijn (...)*” tot een fiscale eenheid behoren.

In dit hoofdstuk staan de beleggingsinstellingen centraal die geen rechtspersoonlijkheid bezitten. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 23.2.4 is een beleggingsfonds onder omstandigheden als een personenvennootschap aan te merken, doch is het in de regel een overeenkomst sui generis. In het eerste geval is de personenvennootschap te beschouwen als een maatschap of vennootschap in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel b AWR. Het is dan op die grond een lichaam in de zin van de AWR. Een overeenkomst sui generis, zoals een beleggingsfonds, is mijns inziens te beschouwen als een “doelvermogen” in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel b AWR (deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4). Ook dan is sprake van een lichaam in de zin van de AWR. Aldus is de

78. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 33.

rechtsvormneutraliteit ook op nationaal vlak bewerkstelligd. Een beleggingsfonds is dus niet a priori uitgesloten van deelname aan een fiscale eenheid.

In paragraaf 23.3.1 heb ik evenwel aangegeven dat niet op voorhand gesteld kan worden dat beleggingsfondsen belastingplichtigen zijn. De Btw-richtlijn sluit niet uit dat niet-belastingplichtigen tot een fiscale eenheid kunnen behoren. De Wet OB daarentegen sluit niet-belastingplichtigen uit van opname aan een fiscale eenheid. Zoals ik in deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4 heb aangegeven, heeft Nederland met die uitsluiting de bevoegdheden van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) niet overschreden. Niet-belastingplichtige beleggingsfondsen kunnen mijns inziens daarom niet tot een fiscale eenheid behoren. Het nationale positieve recht is ook op dit punt niet in strijd met het Europese positieve recht.

Voor wat betreft een belastingplichtig beleggingsfonds geldt, ongeacht of het de vorm van een personenvennootschap of een overeenkomst sui generis heeft, dat het het maar de vraag of een beleggingsfonds in financieel, economisch en organisatorisch opzicht verweven kan zijn met de beheerder, bewaarder en / of de beleggers. Zonder precies na te gaan hoe aan de verwevenheidseisen voldaan moet worden bij een niet rechtspersoonlijkheid bezittend belastingsubject (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4 en deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 3), acht ik het niet waarschijnlijk dat een beleggingsfonds tegelijkertijd kan voldoen aan de eisen van financiële, economische en organisatorische verbondenheid. Ik acht dit reeds onwaarschijnlijk omdat de regels uit het effectenrecht niet toestaan dat de financiële positie van een beleggingsfonds volledig afhankelijk is van de financiële positie van een ander (beheerder, bewaarder of beleggers).⁷⁹ Beleggingsfondsen kunnen, indien zij afzonderlijk beschouwd al belastingplichtig zijn, dus ook geen deel uitmaken van een fiscale eenheid, omdat aan de drie verwevenheidseisen niet snel tegelijkertijd voldaan zal zijn.

23.3.3 *De participanten als belastingplichtigen*

De beheerder en de bewaarder bij een beleggingsfonds verrichten hun diensten doorgaans onder bezwarende titel. De beheerder en de bewaarder zullen in de regel dan ook als belastingplichtigen aan te merken zijn. De participanten in een beleggingsfonds kunnen belastingplichtigen of niet-belastingplichtigen zijn. De belastingplicht van de participanten zal op basis van de normale criteria van geval tot geval moeten worden beoordeeld. Het komt mij voor, dat een particulier die instapt in een beleggingsfonds, daardoor niet een belastingplichtige wordt.⁸⁰

79. Zie in dit verband ook de interpretatie van de AFM inzake de fiscale eenheid. De AFM meent dat de financiële risico's (claims van de fiscus op de activa van de bewaarinstelling) een bewaarinstelling in principe geen onderdeel zou mogen uitmaken van een fiscale eenheid voor de btw. AFM, Interpretatievraagstukken over wet- en regelgeving, 27 maart 2007, Fiscale eenheid, verkrijgbaar op: <http://www.afm.nl/marktpartijen/default.ashx?DocumentId=8964> [geraadpleegd op 3 februari 2009 om 16:39 uur].

80. Vgl. E.H.A.M. Thijssen, De bomen groeien tot in de hemel..., BtwBrief 2007, nr. 12, blz. 15-19. Zie in dit verband: Hof Leeuwarden 18 september 1998, nr. 96/0291, V-N 1998/60.15.

23.3.4 *De participanten in een beleggingsfonds en de fiscale eenheid*

Aangezien een beleggingsfonds in de praktijk niet snel aan alle drie de verwevenheidseisen zal kunnen voldoen, zal een beleggingsfonds geen onderdeel uit kunnen maken van een fiscale eenheid (zie paragraaf 23.3.2).

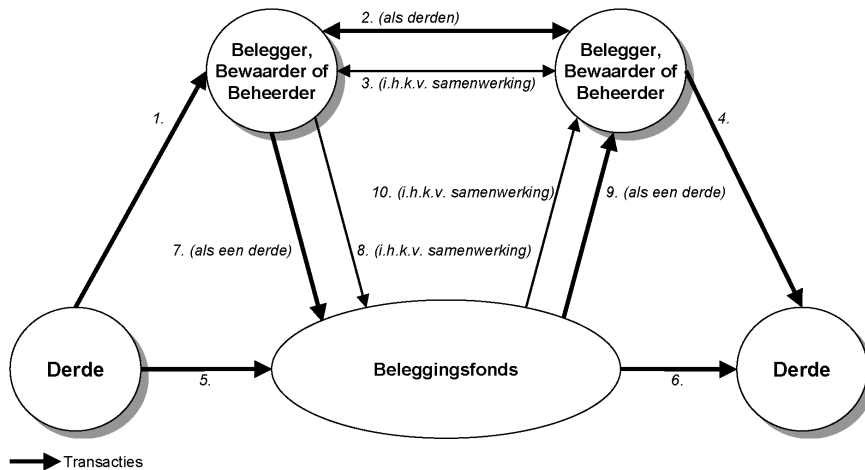
23.3.5 *Conclusie met betrekking tot de belastingplicht*

Er bestaan twijfels over de vraag of een beleggingsfonds een entiteit is en – zo dit wel het geval is – of een beleggingsfonds economische activiteiten verricht. In dit onderzoek ga ik uit van een beleggingsfonds dat een entiteit is. Daarmee plaats ik beleggingsfondsen voor de heffing van btw voor de doeleinden van dit onderzoek dus op niveau drie, a van het samenwerkingsmodel (zie deel II, hoofdstuk 8). Als een beleggingsfonds een belastingplichtige is, dan kan het naar Europees recht in principe tot een fiscale eenheid behoren. Ook naar nationaal recht is dit niet a priori uitgesloten. Een beleggingsfonds zal echter niet snel tegelijkertijd kunnen voldoen aan de eisen van financiële, economische en organisatorische verbondenheid, zoals die althans naar nationaal recht worden ingevuld.

23.4 **Handelingen van het beleggingsfonds en de participanten**

Zoals aangegeven, ga ik er voor de doeleinden van dit onderzoek in het navolgende vanuit dat een beleggingsfonds een belastingplichtige is. Daarmee is een beleggingsfonds een samenwerkingsverband van het derde archetype (zie deel II, hoofdstuk 10). Hierin verschilt deze samenwerkingsvorm van de in de vorige hoofdstukken besproken contractuele samenwerkingsverbanden. Kenmerkend voor het hier aan de orde zijnde derde archetype van samenwerking is, dat zich naast de vier transacties tussen de participanten onderling die zich ook bij het eerste archetype samenwerking voordoen, er bij dit type handelingen denkbaar zijn, waarbij het samenwerkingsverband als entiteit partij is. Het betreft zes extra handelingen en daarmee zes extra transacties. Derden kunnen in beginsel jegens het beleggingsfonds handelingen verrichten (in onderstaand schema weergegeven met het cijfer 5) en het beleggingsfonds kan handelingen jegens derden verrichten (weergegeven met het cijfer 6). De bij het fonds betrokken partijen kunnen transacties buiten het kader van de samenwerking om (als derden) jegens het fonds verrichten (weergegeven met het cijfer 7), maar zij kunnen dit ook binnen het kader van het beleggingsfonds doen (weergegeven met het cijfer 8). Omgekeerd is het denkbaar dat het beleggingsfonds als entiteit, buiten het kader van de samenwerking, (als derden) handelingen verricht jegens betrokken partijen (weergegeven met het cijfer 9), maar ook binnen het kader van de samenwerking (weergegeven met het cijfer 10).

Figuur 50. Archetype III. Beleggingsfondsen



In het navolgende ga ik in op de te onderscheiden handelingen en onderzoek ik in hoeverre deze naar nationaal positief recht en naar Europees positief recht aan de heffing van btw zijn onderworpen en in hoeverre een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot deze handelingen bestaat.

23.4.1 Handelingen van derden jegens de participanten

23.4.1.1 Het begrip “participanten” bij een beleggingsfonds: beleggers, bewaarder en beheerder als “participanten”

Om vast te kunnen stellen hoe de heffing van btw verloopt ten aanzien van handelingen van “als derden” optredende participanten, moet allereerst vastgesteld worden welke partijen als “participanten” zijn aan te merken. Zijn dit slechts de beleggers, of zijn dit (mede) de beheerder en bewaarder? Normaliter worden slechts de beleggers als participanten (“deelnemers”) aangemerkt, aangezien zij degenen zijn die de vermogensbestanddelen ter collectieve belegging bijeenbrengen. Omdat zowel de bewaarder, als de beheerder en de participanten een voordeel ontvangen uit het beleggingsfonds (hetzij in de vorm van een bewaar- of beheervergoeding, hetzij in de vorm van rendement), past het in het stramien van dit onderzoek om zowel de beleggers als de beheerder en bewaarder als participanten te beschouwen.

23.4.1.2 Handelingen van derden jegens de bewaarder, de beheerder en de beleggers

Een als zodanig handelende belastingplichtige derde die, buiten het kader van het beleggingsfonds om, een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel jegens een bewaarder verricht, verricht daarmee een belastbare handeling. Normaliter zal de prestatie belast zijn, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Voor het recht op aftrek brengt dit met zich mee dat de derde die de prestatie verricht, een on-

middellijk en volledig recht op aftrek zal bezitten, behoudens het geval zijn prestatie vrijgesteld is.⁸¹ Een bewaarder verricht doorgaans belaste prestaties (zie hierna, paragraaf 23.4.7.3) en zal de aan hem in rekening gebrachte btw dan in aftrek kunnen brengen.

Met betrekking tot handelingen van derden jegens de beheerder, geldt in beginsel hetzelfde als voor handelingen jegens de bewaarder. Anders dan een bewaarder echter, verricht een beheerder doorgaans vrijgestelde diensten, waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Voor wat betreft de heffing van btw met betrekking tot prestaties van derden jegens beleggers, buiten het beleggingsfonds om, gelden geen bijzonderheden. De heffing verloopt op de normale wijze.

23.4.2 *Handelingen van de participanten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)*

Dat participanten (bewaarder, beheerder en beleggers) handelingen verrichten in het kader van een beleggingsfonds, laat onverlet dat zij onderling belastbare handelingen kunnen verrichten. Deze handelingen dienen zelfstandig op hun fiscale merites te worden beoordeeld, wanneer zij buiten het kader van het beleggingsfonds om plaatsvinden.

23.4.3 *Handelingen van de participanten onderling (in het kader van het samenwerkingsverband)*

De bewaarder en de beheerder van een beleggingsfonds, zijn degenen die het fonds vertegenwoordigen en maken dat het beleggingsfonds kan functioneren. Hoewel zij in zekere zin externe organen van het beleggingsfonds zijn, moeten zij voor de heffing van btw als van het beleggingsfonds te onderscheiden entiteiten worden beschouwd. Normaliter ontvangen de bewaarder en de beheerder voor hun activiteiten in het kader van het beleggingsfonds een vergoeding van het beleggingsfonds.⁸² Zoals ik in paragraaf 23.4.7 zal laten zien, zijn de prestaties van de bewaarder en de beheerder jegens het beleggingsfonds aan de heffing van btw onderworpen, uitgaande van de veronderstelling dat een beleggingsfonds een entiteit ("eenieder") is die van de bewaarder, beheerder en de participanten is te onderscheiden. Het is niet gebruikelijk dat de beleggers handelingen verrichten in het kader van het beleggingsfonds. Deze modaliteit laat ik daarom hier onbesproken.

81. Voorbelasting die toerekenbaar is aan vrijstellingen zonder recht op aftrek, is niet aftrekbaar, behoudens die met betrekking tot enige financiële, bancaire en verzekeringsdiensten aan niet in de Gemeenschap gevestigde afnemers. Zie: art. 132 -137 Btw-richtlijn (ex art. 13 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdelen i, j en k Wet OB en art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB).

82. J.W.P.M. van der Velden, Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 252-257.

23.4.4 *Handelingen van participanten jegens derden*

Het feit dat een bewaarder, beheerder en beleggers betrokken zijn bij een bepaald beleggingsfonds sluit niet uit dat zij daarnaast jegens derden handelen. Een bewaarder en een beheerder kunnen voor meer dan één fonds tegelijkertijd optreden.⁸³

Een bewaarder die slechts als bewaarder van één fonds is aangesteld, verricht normaliter geen handelingen jegens derden. Zijn handelingen blijven beperkt tot de handelingen jegens het fonds waar hij de bewaarder van is. Er zijn dan geen handelingen van de bewaarder jegens derden waarneembaar (afgezien van de handelingen jegens het betreffende beleggingsfonds, ter zake waarvan de bewaarder “als een derde” optreedt, zie paragraaf 23.4.7).

Is de bewaarder tevens als bewaarder van andere fondsen aangesteld, dan zijn die andere fondsen als “derden” aan te duiden. Telkens worden de handelingen van de bewaarder langs de gebruikelijke lat van de belastbaarheid gelegd. Dat betekent dat de handelingen van een bewaarder belastbaar zijn, indien de bewaarder een belastingplichtige is als belastingplichtige handelt en de handelingen als diensten onder bezwarende titel zijn aan te merken. Hetzelfde geldt ten aanzien van handelingen handelingen van een beheerder.

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 23.4.3, is het niet gebruikelijk dat de beleggers in het kader van het beleggingsfonds optreden. Het zijn juist de bewaarder en de beheerder die gezamenlijk het beleggingsfonds “handen en voeten” geven. Op de theoretische variant dat de beleggers voor het fonds handelingen jegens derden verrichten ga ik daarom niet nader in.

23.4.5 *Handelingen van derden jegens het beleggingsfonds*

In dit hoofdstuk ga ik uit van de veronderstelling dat een beleggingsfonds een entiteit is in de zin van de btw (zie paragraaf 23.3.5).

Dit uitgangspunt betekent dat – althans voor de heffing van btw – een derde in beginsel belastbare handelingen jegens het beleggingsfonds kan verrichten, waarvoor het beleggingsfonds eventueel (indien het een belastingplichtige is) een recht op aftrek kan hebben (art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 Wet OB), indien de handeling van de derde belast zou zijn.

De handelingen van derden bestaan uit het aan- en verkopen van effecten van / aan het fonds. Vanwege het gegeven dat het fonds en de verkopende derde bij handel op de beurs elkaar niet kennen (zie paragraaf 23.3.1.1), is het evenwel niet doenlijk een wederzijdse rechtsbetrekking tussen beide vast te stellen. Mogelijk kan echter één van de andere partijen op de beurs (bijvoorbeeld de clearinginstelling) als afnemer

83. J.W.P.M. van der Velden, *Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht* (diss.), Kluwer, Deventer, 2008, blz. 72.

(en wederverkoper) van de effecten worden aangemerkt. Veel doet het er echter niet toe. Als de verkoop van de effecten al een economische activiteit is (zie paragraaf 23.3.1.2), dan betreft het een vrijgestelde dienst in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten tweede Wet OB). De btw die toerekenbaar is aan deze vrijgestelde diensten, komt niet voor aftrek in aanmerking, behoudens gevallen waarin de afnemer van de diensten buiten de EU is gevestigd (art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB).

23.4.6 *Handelingen van het beleggingsfonds jegens derden*

De handelingen van een belastingplichtig beleggingsfonds jegens derden zullen, als het al economische activiteiten zijn, onder de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten tweede Wet OB) vallen.

23.4.7 *Handelingen van de participanten als derden jegens het beleggingsfonds*

23.4.7.1 *Uitgangspunt: beleggingsfonds is minimaal een entiteit*

Allereerst zij er nogmaals op gewezen dat uitgegaan moet worden van de veronderstelling dat het beleggingsfonds een belastingplichtige, of in ieder geval een entiteit, dat wil zeggen “eenieder” in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB) is.

Als het beleggingsfonds geen belastingplichtige zou zijn, dan is in ieder geval geen recht op aftrek bij het fonds aanwezig. Voorts is het maar de vraag of er dan überhaupt belastbare handelingen jegens het fonds kunnen worden verricht. Het is dan de vraag of het fonds volledig transparant (non-existent) wordt voor de heffing van btw, of dat het fonds een entiteit is, waaraan voor de heffing van btw betekenis moet worden toegekend.

Voor het bestaan van een belastbare handeling is nodig een “rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld”.⁸⁴ Wanneer het beleggingsfonds géén belastingplichtige is, komt de vraag op tussen welke twee toerekeningspunten er een rechtsbetrekking kan bestaan. De “draad” van de rechtsbetrekking heeft minimaal twee “bevestigingspunten” nodig om gespannen te worden. Het bevestigingspunt aan de ene kant zijn de bewaarder, beheerder, respectievelijk de belegger(s). Over wat het bevestigingspunt aan de andere kant is, indien het beleggingsfonds géén belastingplichtige zou zijn, kan getwijfeld worden. In geval aan het niet-belastingplichtige fonds in het geheel geen belang wordt gehecht (transparantie), dan moeten de achterliggende rechtssubjecten (bewaarder, beheerder of beleggers) de toerekeningspunten zijn van de rechtsbetrekkingen die tot stand komen. Moet aan

84. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271, r.o. 14.

het niet belastingplichtige fonds wél betekenis worden toegekend, dan is het als een entiteit aan te merken fonds mogelijk het toerekeningspunt.

Gezien de definitie van het begrip “beleggingsfondsen” in de Wft is een beleggingsfonds in ieder geval geen rechtspersoon dat als “bevestigingspunt” van de draad van de rechtsbetrekking kan fungeren. Is het fonds ook geen ander rechtssubject naar burgerlijk recht, dan is er voor een eventuele prestatie van bewaarder, beheerder of belegger in het beleggingsfonds in het geheel geen toerekeningspunt te zien. De draad van de rechtsbetrekking moet dan worden bevestigd aan een ander bevestigingspunt. Dat zijn mijns inziens dan de achter het fonds staande beleggers. De bewaarder en de beheerder moeten dan – indien zij tegen vergoeding diensten verrichten – geacht worden deze diensten jegens de beleggers te verrichten.⁸⁵

Is het beleggingsfonds wél te beschouwen als een rechtssubject naar burgerlijk recht, dan is het de vraag of dat rechtssubject als niet-belastingplichtige afnemer van de handeling van de bewaarder, beheerder of de belegger(s) kan optreden. De vraag die dan voorligt is hoe het begrip “rechtsbetrekking” als bedoeld in de reeds aangehaalde zaak Tolsma ingevuld moet worden. Er zijn twee denkrichtingen mogelijk. De eerste is dat het begrip “rechtsbetrekking” noodzakelijkerwijs ziet op een relatie tussen twee of meer, civielrechtelijk erkende, rechtssubjecten. De tweede is dat het begrip “rechtsbetrekking” een meer communautaire invulling behoeft. In die visie kan een rechtsbetrekking slechts zien op een relatie tussen enerzijds een belastingplichtige en anderzijds een (al dan niet als belastingplichtige aan te merken) entiteit in de zin van art. 9 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB).

Deze tweede denkrichting geniet mijn voorkeur. Zoals aangegeven in paragraaf 23.3.1, spelen op het niveau van het subject van heffing de rechtssubjectiviteit en de rechtspersoonlijkheid geen rol. Op het niveau van het object van heffing zou een eventuele rol van de rechtssubjectiviteit en rechtspersoonlijkheid van belang kunnen zijn voor de bepaling van de plaats van bepaalde diensten (art. 56 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 9 lid 2 onderdeel e Zesde richtlijn, vgl. art. 6 lid 2 onderdeel d Wet OB) en voor de vraag, wie eventueel een recht op aftrek bezit (art. 168 Btw-richtlijn, ex art. 17 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 Wet OB). Voor het recht op aftrek geldt echter dat dit alleen toekomt aan een belastingplichtige. Hetgeen op subjectniveau geldt ten aanzien van het begrip belastingplichtige, werkt dus onmiddellijk door naar het recht op aftrek (objectniveau). Voor zover het diensten betreft aan afnemers binnen de Gemeenschap, geldt, dat ook genoemde regels inzake de plaats van dienst aanknopen bij het subject van heffing, de belastingplichtige. Slechts ten aanzien van diensten, verricht aan afnemers buiten de Gemeenschap, moet afzonderlijk nagegaan worden of het samenwerkingsverband dat beweerdelijk buiten de Gemeenschap is gevestigd een toerekeningspunt vormt, of dat de participanten het toerekeningspunt vormen en buiten de Gemeenschap zijn gevestigd.

85. In beginsel is het mogelijk dat een belegger als een derde voor het fonds handelingen tegen vergoeding verricht. Ik acht dit echter een uitzonderlijkheid. Normaliter verrichten beleggers geen activiteiten voor het fonds. Ik ga daarom niet verder in op deze theoretische mogelijkheid.

De rechtsregels van art. 56 Btw-richtlijn, zijn conflictregels voor de vaststelling van de plaats van belasting van bepaalde diensten. Daarmee zijn het conflictregels voor de afbakening van de competentie van de lidstaten. Hieruit volgt, dat het communautaire begrippen betreft, die eenvormig moet worden uitgelegd, ten einde te voorkomen, dat als gevolg van uiteenlopende interpretaties, situaties ontstaan waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven.⁸⁶ Daarom mag mijns inziens de bepaling van wie de afnemer van de prestatie in het kader van art. 56 Btw-richtlijn is, niet afhangen van het civiele recht van de betrokken landen. Als de rechtssubjectiviteit en de rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht geen rol mogen spelen, kunnen mijns inziens slechts “entiteiten” met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid afnemer van een prestatie zijn. De enige bruikbare maatstaf om te bepalen of er van een entiteit sprake is, is of er een combinatie bestaat met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid. Als een beleggingsfonds feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit (zie paragraaf 23.3.1.1), dan kan het ook een toerekeningspunt van een handeling en dus de afnemer van een prestatie zijn. Heeft een beleggingsfonds géén feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid, dan is het niet een entiteit en moeten de participanten (bewaarder, beheerder en / of beleggers) als afnemers van voor het fonds verrichte handelingen worden aangemerkt. Aldus is het cruciaal dat in het navolgende van de veronderstelling wordt uitgegaan, dat het beleggingsfonds een entiteit is.

23.4.7.2 *Uitgangspunt: bewaarder en beheerder zijn belastingplichtigen*

Voor wat betreft de bewaarder en beheerder is het moeilijk voorstelbaar dat zij geen belastingplichtigen zijn (zie paragraaf 23.3.3). De beleggers daarentegen zijn echter niet noodzakelijkerwijs belastingplichtigen.

In paragraaf 23.4.3 heb ik aangegeven, dat het in theorie wel mogelijk is dat een belegger als een derde voor het fonds handelingen tegen vergoeding verricht, maar dat een belegger als zodanig dat normaliter niet doet. Ik ga daarom niet verder in op deze theoretische mogelijkheid. Bovendien zou pas belang toekomen aan deze theoretische optie, indien als uitgangspunt wordt genomen, dat de belegger een belastingplichtige is.

23.4.7.3 *Handelingen van de bewaarder jegens het beleggingsfonds*

De bewaarder van een beleggingsfonds is een wettelijk verplicht instituut, dat ertoe dient een strikte scheiding te bewerkstelligen tussen het vermogen van de beleggers en het vermogen van anderen (zoals de dagelijkse leiding van het fonds).⁸⁷ Een be-

86. Vgl. HvJ EG 17 november 1993, nr. C-68/92 (Commissie/Frankrijk), Jur. 1993, blz. I-05581 r.o. 14, HvJ EG 17 november 1993, nr. C-69/92 (Commissie/Luxemburg), Jur. 1993, blz. I-05907, r.o. 15, HvJ EG 17 november 1993, nr. C-73/92 (Commissie/Spanje), Jur. 1993, blz. I-05997, r.o. 12, conclusie van A-G Jacobs van 14 december 2000, nr. C-108/00 (SPI), Jur. 2001, blz. I-02361 punt 14 en HvJ EG 9 maart 2006, nr. C-114/05 (Gillan Beach), V-N 2006/46.15, r.o. 20.

87. E.M. Dieben en A.L. Wissing, De gevolgen van de nieuwe Wet Personenvennootschappen voor beleggingsinstellingen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2008, nr. 7-8, blz. 237.

waarder kan slechts met medewerking van de beheerder het vermogen beheren.⁸⁸ In zekere zin is een bewaarder te beschouwen als een (extern) orgaan van het beleggingsfonds. Desalniettemin wordt de bewaarder, veelal een stichting, als een afzonderlijke entiteit beschouwd die zelfstandig een economische activiteit verricht. De bewaarder treedt op als “een derde” ten opzichte van het beleggingsfonds. De economische activiteit van de bewaarder bestaat uit het (tegen vergoeding) bewaren en beheren van aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren als bedoeld in de vrijstellingsbepaling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten tweede Wet OB).⁸⁹ Deze diensten zijn uitgezonderd van genoemde vrijstellingsbepaling. Het zijn dus belaste diensten. Wanneer het beleggingsfonds een belastingplichtige is, zou het beleggingsfonds een recht op aftrek moeten bezitten, indien de handelingen van het beleggingsfonds aan te merken zijn als handelingen inzake aandelen jegens afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd (art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 Wet OB).

23.4.7.4 Handelingen van de beheerder jegens het beleggingsfonds

Net als de bewaarder, is de beheerder in zekere zin te beschouwen als een orgaan van het beleggingsfonds. Desondanks wordt de beheerder als een afzonderlijke entiteit beschouwd. De beheerder verricht ten opzichte van het beleggingsfonds als een derde zelfstandig economische activiteiten, bestaande uit het tegen vergoeding beheren van gemeenschappelijke beleggingsfondsen.

In art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten zesde, Zesde richtlijn) is het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, als omschreven door de lidstaten vrijgesteld. Tot 1992 paste Nederland op grond van de overgangsregeling van Bijlage E, onderdeel 10 van de richtlijn deze vrijstelling niet toe.⁹⁰ De Achttiende richtlijn maakte een eind aan deze mogelijkheid.⁹¹ Daarom is sinds 1992 in art. 11 lid 1 onderdeel i, ten derde Wet OB een vrijstelling opgenomen voor het be-

88. Art. 4:42 Wft.

89. Uit HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), V-N 2006/45.15 volgt dat deze diensten niet vallen onder de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn (ex art. 13 B onderdeel d ten zesde, Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten derde Wet OB). De Europese Commissie heeft een voorstel gedaan om deze diensten alsnog onder de vrijstelling te brengen. Voorstel voor een Verordening van de Raad tot vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 746 definitief. Volledigheidshalve wijs ik erop dat de activiteit van een bewaarder dus niet de activiteiten van zogenoemde “global custodians” inhoudt. Zie: G.J. van Norden, Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 871.

90. Zie over de vraag of het niet toepassen van de vrijstelling in Nederland gebaseerd was op bijlage E van de richtlijn: M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 150.

91. Achttiende richtlijn inzake omzetbelasting van 18 juli 1989. Pb EG 3 augustus 1989, nr. L 226, V-N 1989, blz. 2365.

heer van beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen van ter collectieve belegging bijeenbrachte vermogens.⁹² Voor de invulling van de begrippen beleggingsfondsen en beleggingsmaatschappijen is destijds aansluiting gezocht bij de terminologie van de Wet toezicht beleggingsinstellingen (Wtb).⁹³ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt, dat het er voor toepassing van de vrijstelling niet toe doet of er sprake is van een gesloten dan wel een open instelling (zie paragraaf 23.2.5).⁹⁴

Het begrip “beheer” in de zin van art. 135 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn is door het HvJ EG in de zaak *Abbey National II* verder gepreciseerd. Het HvJ EG gaf aan:

“63. De handelingen waarvoor deze vrijstelling geldt, zijn dan ook de handelingen die specifiek zijn voor de activiteit van gemeenschappelijke beleggingsfondsen.

64. Derhalve vallen binnen de werkingssfeer van artikel 13, B, sub d, punt 6, van de Zesde richtlijn, naast de taken van portefeuillebeheer, taken van administratie van gemeenschappelijke beleggingsfondsen zelf, zoals genoemd in bijlage II bij richtlijn 85/611, zoals gewijzigd, onder de rubriek „Administratie”; dit zijn taken die specifiek zijn voor gemeenschappelijke beleggingsfondsen.⁹⁵

65. Onder deze bepaling vallen daarentegen niet taken van een bewaarder van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, zoals die welke worden genoemd in de artikelen 7, leden 1 en 3, en 14, leden 1 en 3, van richtlijn 85/611. Deze taken behoren immers niet tot het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, maar tot de controle van en het toezicht op de activiteiten daarvan, waarvan het doel is, te garanderen dat het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen volgens de wet verloopt.”

Uit het bovenstaande vloeit voort dat de handelingen tegen vergoeding van een beheerder van een beleggingsfonds vrijgesteld zijn.⁹⁶ Ook diensten van eventuele sub-beheerders kunnen vrijgesteld zijn, zolang het handelingen betreft die “over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen en kenmerkend en essentieel zijn voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen”.⁹⁷ De Europese Commissie heeft een voorstel gedaan om een en ander in een richtlijn vast te leggen.⁹⁸

92. In het besluit van 6 december 1989, nr. WV 89/381, V-N 1989, blz. 3629 was goedgekeurd dat de vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen, overeenkomstig het bepaalde in de Achttiende richtlijn, reeds met ingang van 1 januari 1990 werd toegepast. Dit besluit is vervallen bij besluit van 20 december 1991, nr. WV 91/447.

93. Wet van 27 juni 1990, *Stb.* 1990, 380. Zie ook: Kamerstukken II 1989/90, 21 607, nr. 6 (MvA).

94. Kamerstukken II 1989/90, 21 607, nr. 3 (MvT), blz. 3-4.

95. HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), V-N 2006/45.15, r.o. 63, 64 en 65.

96. Zie: HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-363/05 (*JP Morgan*), V-N 2007/36.25.

97. HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (*Abbey National II*), V-N 2006/45.15. Zie hierover: R. Vos, Pensioenfondsen in het nieuws, BTW-Bulletin 2007, nr. 12, blz. 1-5.

98. Voorstel van 28 november 2007 voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de behandeling van verzekerings- en financiële diensten, COM(2007) 747 definitief. Zie hierover: G.J. van Norden, Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 870.

23.4.8 *Handelingen van participanten in het kader van het samenwerkingsverband jegens het beleggingsfonds*

In paragraaf 23.4.7.3 heb ik aangegeven dat de bewaarder als een derde optreedt jegens het beleggingsfonds. De handelingen tegen vergoeding van een bewaarder zijn aan de heffing van btw onderworpen. Voor wat betreft de handelingen van een beheerder geldt hetzelfde als voor de handelingen van de bewaarder. De beheerder treedt als een derde op jegens het beleggingsfonds en zijn handelingen (tegen vergoeding) zijn aan de heffing van btw onderworpen (zie paragraaf 23.4.7.4).

Binnen het kader van de overeenkomst die het beleggingsfonds beheerst, verrichten de beleggers handelingen, die erin bestaan, dat zij vermogensbestanddelen ter collectieve belegging inbrengen in het fonds. Hierin worden geen belastbare handelingen gezien. Wanneer het beleggingsfonds als een personenvennootschap is aan te merken en de beleggers contanten inbrengen, dan kan hetgeen het HvJ EG in de zaak KapHag heeft geoordeeld worden toegepast. Het HvJ EG besliste dat de inbreng van contanten in een personenvennootschap niet de vergoeding vormde voor handelingen die de vennootschap of die de overige vennoten jegens de inbrengende vennoot zouden hebben verricht. Ook de vennoot verricht volgens het HvJ EG geen belastbare handeling met de inbreng in contanten. In hoofdstuk 24 ga ik nader in op de inbreng in personenvennootschappen. Voor een nader analyse verwijs ik daarom naar dat hoofdstuk. Ik meen dat de uit het KapHag arrest te destilleren rechtsregel ook toepassing vindt, indien het beleggingsfonds weliswaar naar burgerlijk recht geen personenvennootschap is, maar in de zin van de btw wel een als belastingplichtige aan te merken entiteit ("eenieder").⁹⁹

In theorie is het mogelijk dat beleggers in een beleggingsfonds andere vermogensbestanddelen dan contanten inbrengen. Dit is evenwel niet gebruikelijk. Om die reden kan deze variant hier onbesproken blijven. Aan de heffing van btw bij inbreng in een personenvennootschap van andere vermogensbestanddelen dan contanten wordt in hoofdstuk 24, over personenvennootschappen en informele samenwerkingsverbanden, overigens wel aandacht besteed. Hetgeen daar is opgemerkt geldt mijns inziens mutatis mutandis ook voor beleggingsfondsen die al dan niet als personenvennootschap zijn aan te merken.

23.4.9 *Handelingen van het beleggingsfonds als derde jegens de participanten*

In de praktijk komt het niet of nauwelijks voor dat een beleggingsfonds handelingen jegens de bewaarder verricht. Deze theoretische mogelijkheid laat ik hier daarom buiten beschouwing. Omdat het ook niet gebruikelijk is dat een beleggingsfonds handelingen jegens de beheerder verricht, kan ook deze variant hier onbesproken blijven.

99. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14.

In paragraaf 23.3.1 is ingegaan op de vraag of een beleggingsfonds als een belastingplichtige voor de btw kan worden aangemerkt. De conclusie luidt dat als een beleggingsfonds als een entiteit (“eenieder”) moet worden aangemerkt, de economische activiteit van een beleggingsfonds slechts het tegen een vergoeding vormen en beheren van portefeuilles van roerende effecten kan zijn. Als vergoeding aan het beleggingsfonds zijn doorgaans slechts de in- en uitstapgelden zichtbaar, zo deze al verschuldigd zijn. Het HvJ EG heeft in deze in- en uitstapgelden kennelijk de vergoeding gezien voor het vormen en beheren van portefeuilles van roerende effecten.¹⁰⁰ Dat betekent mijns inziens dat het HvJ EG het beleggingsfonds als een derde beschouwt ten opzichte van de beleggers. De handelingen van het fonds – het vormen en beheren van portefeuilles van roerende effecten – zijn aan de heffing van btw onderworpen, mits daar een vergoeding tegenover staat. Zulks is in overeenstemming met het algemene karakter van de btw.

23.4.10 *Handelingen van het beleggingsfonds in het kader van het samenwerkingsverband jegens de participanten*

Voor zover ik heb kunnen nagaan komt het in de praktijk niet of nauwelijks voor dat een beleggingsfonds handelingen jegens de bewaarder verricht. Deze theoretische mogelijkheid laat ik hier daarom buiten beschouwing. Aangezien het niet gebruikelijk is dat een beleggingsfonds handelingen jegens de beheerder verricht, hoeft ook op deze variant hier niet nader ingegaan te worden.

Het doel van een beleggingsfonds bestaat eruit (uiteindelijk) het rendement van de beleggingen ten goede te doen komen aan de beleggers. Het fonds keert de rendementen uit aan de beleggers. Het komt mij voor dat de rendementen niet de vergoeding vormen voor een belastbare handeling van de beleggers jegens het beleggingsfonds. Het rendement dat beleggers ontvangen vloeit voort uit de loutere eigendom van het aandeel / de participatie in het beleggingsfonds. Het is vaste rechtspraak van het HvJ EG dat de financiële deelneming in andere ondernemingen, als zodanig niet is 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.¹⁰¹ Aldus kan naar mijn mening de inbreng (inleg) in een beleggingsfonds niet als de vergoeding voor een belastbare handeling worden beschouwd. Een dergelijke benaderingswijze levert geen inbreuk op het algemene karakter van de btw op, nu onbelastbaarheid slechts stoelt op de gedachte, dat er geen bezwarende titel aanwezig is (het rendement vloeit niet voort uit daar tegenover staande handelingen, maar uit de loutere eigendom). Anders dan Van Norden meen ik dan ook, dat er geen wezenlijk onderscheid gemaakt moet worden tussen de eigen aandelen (aandelen in zichzelf) die een beleggingsinstelling verkoopt aan de beleggers en de eigen aandelen die een normale vennootschap verkoopt aan de aandeelhouders.¹⁰² In beide gevallen wordt beoogd kapitaal aan te

100. HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10.

101. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13.

102. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 161.

trekken. Uit het arrest in de zaak Kretztechnik volgt dat er geen sprake is van het verrichten van diensten.¹⁰³ Het verschil is slechts dat een beleggingsinstelling het bijeengebrachte kapitaal aanwendt om dit (tegen vergoeding) te beheren voor de beleggers en dat een normale vennootschap het gebruikt voor zijn bedrijfsactiviteiten. In beide gevallen is mijns inziens echter in het bijeenbrengen van het kapitaal geen belastbare handeling te onderkennen. De uitgifte van een aandeel in een beleggingsmaatschappij of van een participatie in een beleggingsfonds is derhalve geen belastbare handeling.

Voor wat betreft de vraag of in- en uitstapgelden de vergoeding vormen voor een belastbare handeling, zij verwezen naar paragraaf 23.3.1.2.

23.5 Conclusie

Het beleggingsfonds is een soort “halfproduct” van het recht. Het vertoont kenmerken van een entiteit, zij het met “externe organen”. Het belangrijkste argument om een beleggingsfonds ook daadwerkelijk als een entiteit te beschouwen is, dat daarmee de door het HvJ EG voorgestane gelijkstelling met beleggingsmaatschappijen valt te waarborgen.

Als het beleggingsfonds als een entiteit is te beschouwen, is het echter maar de vraag of het beleggingsfonds ook een economische activiteit verricht. Ik acht het problematisch om een beleggingsfonds op de grond dat het een handelaar in effecten is, als belastingplichtige aan te merken, nu een beleggingsfonds, anders dan een effectenhandelaar, er naar streeft vermogen te beheren, in plaats van door middel van de aan- en verkoop van aandelen winst te maken. De economische activiteit van een beleggingsfonds kan mijns inziens slechts het tegen een vergoeding vormen en beheren van portefeuilles van effecten zijn. Als vergoeding aan het beleggingsfonds zijn doorgaans slechts de in- en uitstapgelden zichtbaar, zo deze al verschuldigd zijn. Het komt mij voor dat van beleggingsfondsen niet op voorhand gesteld kan worden dat zij belastingplichtigen zijn. Dit zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld.

Een als entiteit aan te merken beleggingsfonds kan in beginsel deel uitmaken van een fiscale eenheid. Naar nationaal recht moet het beleggingsfonds echter een belastingplichtige zijn, wil het deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Met die eis lijkt Nederland de bevoegdheden die art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) niet te hebben overschreden. Slechts als belastingplichtigen aangemerkte beleggingsfondsen kunnen dus eventueel tot een fiscale eenheid behoren. Een beleggingsfonds zal evenwel – mede vanwege het effectenrecht – echter niet snel tegelijkertijd aan alle verwevenheidseisen, zoals die naar nationaal recht worden uitgelegd, voldoen. Daarmee lijkt een beleggingsfonds niet snel tot een fiscale eenheid te kunnen behoren.

103. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

De bewaarder en de beheerder van een beleggingsfonds zijn in de regel als belastingplichtigen voor de btw te beschouwen, indien zij voor hun handelingen een vergoeding van het beleggingsfonds ontvangen. De handelingen van bewaring, beheer en van het beheren van collectief bijeengebracht vermogen, die de bewaarder en beheerder verrichten, zijn aan de heffing van btw onderworpen. Het beheer van collectief bijeengebracht vermogen door de beheerder is vrijgesteld.

De enige handeling die de beleggers verrichten, is het ter belegging inbrengen van vermogensbestanddelen (contanten). Deze handelingen zijn niet aan de btw onderworpen en leiden ook anderszins niet tot de heffing van btw. Een grondslag voor deze benaderingswijze is te vinden in het arrest KapHag van het HvJ EG. De onbelastbaarheid van deze inbreng is niet strijdig met het algemene karakter van de btw. Volgens het HvJ EG worden tegenover de inbreng geen handelingen verricht. Aldus is de onbelastbaarheid enkel het gevolg van het ontbreken van een bezwarende titel. In het kader van de inbreng in personenvennootschappen wordt nader ingegaan op de vraag of de inbreng van andere vermogensbestanddelen, tot heffing van btw aanleiding kan geven.

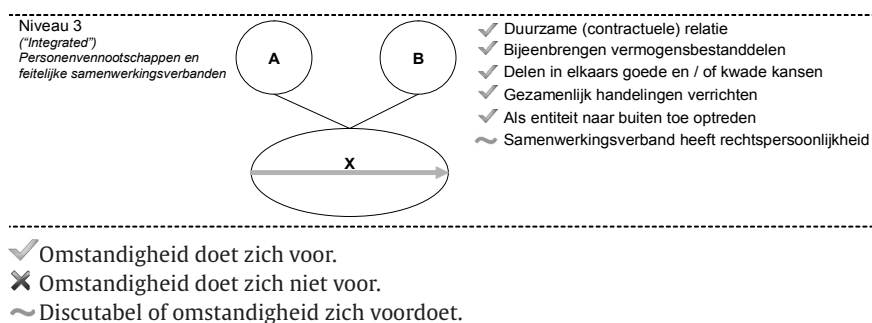
Het uitgekeerde rendement vormt geen vergoeding voor handelingen van de beleggers jegens het beleggingsfonds. Het rendement staat niet in rechtstreeks verband met eventuele handelingen van beleggers, maar staat in rechtstreeks verband met de loutere eigendom van een aandeel of participatie die een belegger in het fonds heeft. Aldus ontbreekt een bezwarende titel. Dat het uitkeren van rendement geen aanleiding geeft tot heffing van btw, is niet strijdig met het algemene karakter van de btw. De wijze waarop op nationaal niveau de heffing van btw verloopt met betrekking tot beleggingsfondsen, wijkt niet principieel af van de wijze waarop deze naar Europees (positief) recht dient te verlopen.

Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden

24.1 Inleiding

De personenvennootschap als samenwerkingsvorm past bij een intensieve samenwerking. Een personenvennootschap vereist dat partijen vermogensbestanddelen bijeen brengen, dat geen van de partijen wordt uitgesloten van de goede kansen van de samenwerking, dat op een actieve wijze wordt samengewerkt en dat – althans in het geval van een openbare vennootschap – naar buiten toe wordt opgetreden als een entiteit. Onder de vigore van titel 7.13 BW (zie hierna), kunnen personenvennootschappen zelfs (bijzondere) rechtspersonen zijn. Feitelijke samenwerkingsverbanden (zie over dit begrip paragraaf 24.2.2) worden door de wet niet als rechtspersoon erkent, maar zij bevinden zich over het algemeen wel op het derde niveau van samenwerking. Een en ander is schematisch als volgt weer te geven:

Figuur 51. Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden



Met betrekking tot de personenvennootschappen stonden op het moment van het afsluiten van dit manuscript (1 januari 2009) ingrijpende veranderingen in het Burgerlijk Wetboek op stapel (wetsvoorstel personenvennootschappen, tot vaststelling

van titel 7.13 BW).¹ Lange tijd heeft het erop geleken dat het betreffende wetsvoorstel in 2008 of uiterlijk op 1 januari 2009 tot wet zou worden verheven. Deze datum is echter niet gehaald. Om de bruikbaarheid van dit document zoveel mogelijk te garanderen voor de toekomst, heb ik ervoor gekozen van komend recht uit te gaan. Ik heb me gebaseerd op de teksten die op de afsluitdatum van dit manuscript beschikbaar waren. Een en ander betekent dat ik in dit hoofdstuk verwijs naar artikelen uit het wetsvoorstel. Waar relevant, zijn verwijzingen opgenomen naar de situatie onder het recht dat op de afsluitdatum gold.

De voorgestelde titel 7.13 BW regelt het (personen)vennootschappenrecht. Zolang titel 7.13 BW niet in werking is getreden, worden vier typen vennootschap onderscheiden (stille maatschap, openbare maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap). Onder de vigore van titel 7.13 BW zal de wet drie typen vennootschap kennen (stille vennootschap, openbare vennootschap en commanditaire vennootschap). Een belangrijke wijziging is dat de openbare vennootschap (hierna: "OV") en de commanditaire vennootschap (hierna: "CV") rechtspersoonlijkheid kunnen verkrijgen.

Ongewijzigd blijft dat personenvennootschappen contractuele samenwerkingsverbanden zijn, die in beginsel worden aangegaan met het oog op de persoon van de ander (intuitu personae).² Ook een OV of CV met rechtspersoonlijkheid (hierna: "OVR", respectievelijk "CVR") is en blijft een contractuele samenwerkingsvorm.

Personenvennootschappen worden als samenwerkingsvorm bij de uitoefening van de vrije beroepen gebruikt³, in het midden- en klein bedrijf als ondernemingsvorm voor de gezamenlijke uitoefening van een bedrijf⁴, maar zij worden ook gebruikt als rechtsvorm voor joint ventures tussen grotere ondernemingen, waaronder multinationals.⁵ Personenvennootschappen en in het bijzonder commanditaire vennootschappen worden bovendien vaak ingezet als beleggingsvehikels.⁶ In de landbouw

1. Wetsvoorstel 28 746, Vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek, Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 2 (Voorstel van Wet) en Kamerstukken I 2004/05, 28 746, A (Gewijzigd voorstel van Wet), na aanpassing daarvan door het wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW (Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 2), de eerste, tweede en derde Nota van Wijziging daarop (Kamerstukken II 2007/08, 31 065, nr. 9, 11 en 13).
2. Bij (zeer) grote personenvennootschappen wordt evenwel *de facto* het intuitu personae karakter in meer of mindere mate naar de achtergrond gedrukt.
3. Advocaten, notarissen, accountants, artsen en architecten maken veelvuldig gebruik van de personenvennootschap als ondernemingsvorm. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 1, nr. 2 (Motieven voor oprichting).
4. Bijvoorbeeld man-vrouw firma's, familievennootschappen. R.H. Flören, *Dynamiek van het familiebedrijf*, WPNR 2005/6647, blz. 979. Zie ook: J.B. Huizink, *Contractuele samenwerkingsvormen in beroep en bedrijf*, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 5.
5. T.P. van Duuren, *De joint venture-vennootschap* (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2002, blz. 3-7, Pitlo / Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 69 en W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 1, nr. 2 (Motieven voor oprichting). Zie ook: Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 3 (MvT), blz. 35.
6. Beleggingsfondsen, zoals scheepvaart-CV's, film-CV's en vastgoed-CV's (zie: paragraaf 7.2.7).

komen personenvennootschappen veelvuldig voor. Ook in de bouwsector wordt dikwijls gebruik gemaakt van de personenvennootschap als (tijdelijke) ondernemingsvorm.⁷ In de scheepvaart wordt wel gebruik gemaakt van de aan de personenvennootschappen verwante “rederij”. Strikt genomen kan een rederij echter niet als een personenvennootschap worden aangemerkt. Aan de rederij komt onder de werking van titel 7.13 BW weinig belang meer toe.⁸ In dit onderzoek laat ik deze samenwerkingsvorm buiten beschouwing.

Hoewel de personenvennootschap dus een veelgebruikte samenwerkingsvorm is, zijn de btw-gevolgen van de handelingen die plaatsvinden in het kader van vennootschapsovereenkomsten nog altijd niet uitgekristalliseerd. Anders dan in het burgerlijk recht en in de directe belastingen, wordt de personenvennootschap in de btw als een niet-transparante, maatschappelijk zelfstandige entiteit behandeld. Aan de vennoten komt bovendien ook een afzonderlijke plaats toe in de btw. Deze bijzonderheden leiden ertoe dat er tal van onbeantwoorde vragen bestaan ten aanzien van personenvennootschappen in de btw.

24.2 Algemene juridische aspecten

24.2.1 Het begrip “vennootschap”

In (het voorgestelde) art. 7:800 lid 1 BW is het begrip “vennootschap” als volgt gedefinieerd:

“Vennootschap is de overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening van twee of meer personen, de vennoten, welke samenwerking is gericht op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel ten behoeve van alle vennoten door middel van inbreng door ieder van de vennoten”.⁹

Uit deze omschrijving blijkt dat het begrip vennootschap door vier elementen wordt gekenmerkt:

1. Het is een overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening van twee of meer personen;
2. De samenwerking is gericht op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel;
3. Het vermogensrechtelijk voordeel moet ten gunste van alle vennoten komen;

7. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 1, nr. 2 (Motieven voor oprichting).

8. Indien een zeeschip, respectievelijk een binnenschip blijkt de openbare registers aan twee of meer personen gezamenlijk toebehoort, bestaat tussen hen een rederij. Wordt een dergelijk schip onder een gemeenschappelijke naam geëxploiteerd, dan is naar huidig recht sprake van een (personen)vennootschap. Zie: Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 9.

9. Vgl. art. 7A:1655 BW, “Maatschap is eene overeenkomst, waarbij twee of meerdere personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstaande voordeel met elkander te delen”.

4. Het met de samenwerking behaalde vermogensrechtelijke voordeel moet door middel van inbreng door ieder van de vennoten worden behaald.

Deze elementen moeten ook kenmerkend worden geacht voor de personenvennootschappen die de wet tot aan de inwerkingtreding van titel 7.13 BW erkent. In deze paragraaf ga ik nader in op deze vier elementen.

24.2.1.1 *Overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening*

Vennootschappen zijn contractuele samenwerkingsverbanden. Dit brengt met zich mee dat minimaal twee personen (de vennoten) een overeenkomst tot samenwerking moeten sluiten.

Het vennootschapscontract is in de literatuur, met de nodige nuanceringsen, aange-merkt als een wederkerige overeenkomst.¹⁰ De gerichtheid op samenwerking als vennoot (*affectio societatis*) vormt daarbij een onderscheidend criterium ten opzichte van “normale” wederkerige overeenkomsten. Voor het ontstaan van een vennootschap is het echter niet noodzakelijk dat de vennoten zich rechtstreeks tot elkaar richten. Zo heeft de Hoge Raad in het verleden een vennootschap (maatschap) aanwezig geacht in een situatie, waarin de vennoten hun wil tot deelname kenbaar maakten door na acceptatie van voorwaarden een participatie te nemen in een beleggingsfonds.¹¹ Het beleggingsfonds werd als vennootschap aangemerkt (zie hoofdstuk 23). Voor het bestaan van een vennootschap is bovendien niet vereist dat partijen zich ervan bewust zijn dat zij een vennootschap vormen.¹²

Centraal in de definitie van het begrip vennootschap staat het begrip “samenwerking”. Deze samenwerking verschilt van de “samenwerking” die partijen bij normale wederkerige overeenkomsten hebben. Partijen bij een vennootschapsovereenkomst dienen de wil tot samenwerking als vennoten te hebben (*affectio societatis*). Er moet een gerichtheid op een gezamenlijk doel bestaan. Bij normale wederkerige overeenkomst ontbreekt een dergelijk gezamenlijk doel juist. De belangen van de contractspartijen zijn ongelijksoortig en vaak aan elkaar tegengesteld.¹³ Nadat het bepaalde in het contract is uitgevoerd, heeft het contract in beginsel geen betekenis meer. Dit is anders bij vennootschapscontracten. Partijen bij een vennootschapscontract staan in beginsel niet *tegenover* elkaar, maar *naast* elkaar. Er ontstaat een duurovereenkomst, waarvan de objectieve strekking is dat partijen de evenwijdig lopende wil hebben

10. Zie: W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 2, nr. 2 (Zuiver wederkerige overeenkomst?) en J.A.M. ten Berg, “De overeenkomst van vennootschap” in: J.M. Gerretsen (red.), *De vennootschap volgens titel 7.13 BW*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, 2003, blz. 34. M.J.G.C. Raaijmakers typeert de vennootschapsovereenkomst niet als een wederkerige, maar veeleer als een “organisatieovereenkomst” (Pitlo / Raaijmakers, *Vennootschaps- en rechtspersonenrecht*, Gouda Quint, Deventer, 2000, nrs. 2.13 en 2.17).

11. HR 10 januari 1968, nrs. 837 t/m 840, BNB 1968/81 (Union II).

12. Zie hierover: A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 10.

13. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 6.

door middel van samenwerking een gezamenlijk doel te bereiken.¹⁴ Onder andere door deze gerichtheid op samenwerking tot het bereiken van een gezamenlijk doel, onderscheidt de vennootschap zich van de participatieovereenkomst, de kartelovereenkomst en de pot- of poolovereenkomst.¹⁵ De *affectio societatis* veronderstelt dat de samenwerking op voet van gelijkheid geschiedt.¹⁶ Dit brengt onder andere met zich mee dat tussen de vennoten een verhouding van ondergeschiktheid niet kan bestaan.¹⁷ Het voorgestelde art. 7:800, lid 3 BW bepaalt om die reden dat een vennoot geen arbeidsovereenkomst met de vennootschap kan sluiten. Overigens betekent deze eis niet dat er tussen de vennoten een volstreekte gelijkheid dient te bestaan. Het is mogelijk om onderscheid te maken tussen senior- en juniorvennoten en om niet alle vennoten in een gelijke mate in de winst te laten delen.¹⁸ De vennoten hoeven ook niet allen evenveel in te brengen. Van belang is dat alle vennoten gelijkbetrochtigd zijn. Dat betekent onder andere dat iedere vennoot in beginsel deel moet hebben in alle daden van beschikking. Volgens A-G Groeneveld kunnen aanwijzingen dat een *affectio societatis* aanwezig is, gelegen zijn in het feit dat alle vennoten recht van spreken hebben in het bestuur van de vennootschap, dat alle vennoten gezamenlijk beslissen over belangrijke zaken en dat alle vennoten in de winst en in het liquidatiesaldo van de vennootschap delen.¹⁹

Voor het bestaan van een vennootschap is noodzakelijk dat er sprake is van “actieve samenwerking in het economisch verkeer”.²⁰ In de literatuur is de vraag opgeworpen of de eis van actieve samenwerking met zich meebrengt dat iedere vennoot gehouden is arbeid in te brengen.²¹ Uit het arrest van de Hoge Raad van 15 oktober 2004 valt af te leiden, dat het niet noodzakelijk is, dat alle vennoten daadwerkelijk arbeid inbrengen. Het is wel noodzakelijk, dat alle vennoten in enige mate betrokken zijn bij de interne besluitvorming.²²

14. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 6.

15. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9. Zie ook: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 29.

16. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 3, nr. 1 (*Affectio societatis*). Dit aspect is niet kenmerkend voor bijvoorbeeld een overeenkomst van geldlening of een participatieovereenkomst. Een crediteur zal niet deelnemen aan de interne besluitvorming, een vennoot zal dit in beginsel wel doen. Anders dan bij een vennootschapsovereenkomst streven de partijen bij een overeenkomst van geldlening of een participatieovereenkomst zelfstandig naar een individueel doel. Het element van samenwerking is bij dergelijke overeenkomsten niet het voornaamste. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 30.

17. HR 7 mei 1952, NJ 1953/363.

18. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9.

19. Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73, punt 3.3.1.1. Zie ook: HR 8 maart 1989, nr. 25 377, NJ 1989/817.

20. HR 8 juli 1985, nr. 22 395, NJ 1986/358, BNB 1985/239.

21. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 3, nr. 1 (*Affectio societatis*) en onderdeel 2, hoofdstuk 1, paragraaf 8, nummer 2 (Vof als kader van de samenwerking). Zie ook: A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 14.

22. HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73, r.o. 3.4 en 3.5.

De personenvennootschap heeft in beginsel een intuitu personae karakter: zij wordt aangegaan met het oog op de bijzondere kwaliteiten van de andere deelnemer of deelnemers.²³ De rechtspositie van een vennoot is niet zonder medewerking van de andere vennoten overdraagbaar. Totdat het wetsvoorstel personenvennootschappen is aangenomen en in werking is getreden betekent het intuitu personae karakter, dat bij uittreding, faillissement of schuldsanering van een vennoot, de vennootschap in beginsel ontbonden wordt. Wanneer titel 7.13 BW van kracht is, is dat niet meer de regel van aanvullend recht.²⁴

24.2.1.2 *Vermogensrechtelijk voordeel*

De samenwerking van de vennoten dient blijkens de wettelijke definitie gericht te zijn op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel. Een vermogensrechtelijk voordeel kan ook bestaan in een kostenbesparing.²⁵ Hierdoor is een kostenmaatschap (thans: kostenvennootschap) onder omstandigheden ook als een vennootschap aan te merken. Een zuiver ideëel doel is niet voldoende om de overeenkomst aan te merken als een vennootschap.²⁶ Om in samenwerking zuiver ideële doelen na te streven, is de verenigingsvorm geschikt.

24.2.1.3 *Vermogensrechtelijk voordeel voor allen*

In beginsel zijn de vennoten vrij te bepalen hoe zij de voordelen uit de samenwerking (winst en verlies) met elkaar zullen delen.²⁷ Gezien het vereiste dat de samenwerking gericht moet zijn op het behalen van voordelen ten behoeve van *alle* vennoten, mag de overeenkomst van vennootschap er niet toe strekken dat alle voordelen (winst) uit de vennootschap slechts aan één van de vennoten toekomen (verbod op de “societas leonina”).²⁸ Overigens kan wel worden bepaald, dat alle verliezen slechts aan één van de vennoten worden toegerekend.²⁹ In wezen betekent dit dat is het beding, waarbij aan een vennoot een percentage van de winst wordt toegekend, toegestaan is. Ook het beding, waarbij een vast bedrag plus een percentage in de winst wordt toegekend, is toelaatbaar. Zelfs kan slechts een vast bedrag worden toegekend, mits bij afwezigheid van winst geen aanspraak op het vaste bedrag wordt gemaakt. Het is dus binnen een vennootschapsovereenkomst niet toegestaan om uitsluitend een vast bedrag aan een vennoot toe te kennen, zonder daarbij te bepalen, dat bij afwezigheid van winst geen aanspraak hierop bestaat. Bij het verdelen

23. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 14.

24. J.J.A. Hamers en L.P.W. van Vliet, *Inleiding personenvennootschappen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2007, blz. 56.

25. Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7. Zie ook: L.L.M. Prinsen, *Inbreng, goederenrechtelijke gevolgen en aansprakelijkheid*, in: M.J.G.C. Raaijmakers en G.J.H. van der Sangen (red.), *Herziening persoonsgebonden ondernemingsvormen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 62.

26. Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

27. Art. 7:815 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

28. Art. 7:815 lid 4 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

29. Art. 7:815 lid 4 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

van de voor- en nadelen uit een vennootschap wordt niet zelden een relatie gelegd tussen de gemaakte winst en de inbreng (zie hierna) van een vennoot.³⁰

24.2.1.4 Vermogensrechtelijk voordeel behaald met behulp van inbreng door allen

Het vermogensrechtelijk voordeel voor alle vennoten moet behaald worden door middel van inbreng door ieder van de vennoten. Inbreng is kenmerkend voor personenvennootschappen. Zonder inbreng bestaat een vennootschap niet. Onder de werking van titel 7.13 BW is de inbreng onderdeel van de definitie van het begrip “vennootschap” van (het voorgestelde) art. 7:800, lid 1 BW. Iedere vennoot kan de nakoming van de inbrengverplichting door de andere vennoten vorderen.³¹ Inbreng is geen doel op zich. Inbreng is een *middel* tot het bereiken van het vennootschappelijke doel: het behalen van vermogensrechtelijk voordeel.³² Er dient een causaal verband te bestaan tussen de inbreng en het behaalde vermogensrechtelijke voordeel.

De vennoten kunnen aan hun verplichting tot inbreng voldoen door geld, goederen, genot van goederen en / of arbeid in te brengen.³³ Een louter negatieve inbreng (de inbreng van een verplichting, een schuld) wordt niet als een geldige inbreng geaccepteerd.³⁴ De inbreng moet een positieve inbreng zijn, die bijdraagt aan de verwezenlijking van het vennootschappelijke doel. Een verplichting om iets na te laten, is om die reden geen prestatie, waarmee aan de inbrengverplichting kan worden voldaan, tenzij deze verplichting wordt ingebracht tezamen met iets anders dat wél vatbaar is voor inbreng.³⁵

Vanwege de eis dat de inbreng positief moet zijn, is in de literatuur getwijfeld over het antwoord op de vraag of een kostenmaatschap (kostenvennootschap) als vennootschap is aan te merken.³⁶ Maeijer meent dat een zuivere kostenmaatschap niet snel voor zal komen. Hij verwacht dat ook bij een kostenmaatschap hier toch ook enige activiteit te bespeuren zal zijn om door een of andere, zij het minimale vorm van inbreng een kostenvermindering voor de vennoten te realiseren. Aangezien een kostenvermindering als een vermogensrechtelijk voordeel is aan te merken (zie hiervoor, paragraaf 24.2.1.2) en dit voordeel dan door middel van (een minimale) inbreng

30. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 54 en blz. 55.

31. Art. 7:805 lid 3 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

32. Het doel van partijen is het gezamenlijk behalen van vermogensrechtelijk voordeel. Het middel daartoe is de inbreng. Zie ook: Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

33. Art. 7:805 lid 1 BW luidt: “De inbreng waartoe iedere vennoot is gehouden, bestaat uit het ten behoeve van de samenwerking leveren van een prestatie, in het bijzonder uit het ter beschikking stellen van geld, goederen, genot van goederen of arbeid”. Vgl. ex art. 7A:1662 lid 1 BW, “De inbreng van de vennoot kan bestaan in geld, goederen, genot van goederen en arbeid”.

34. Zie: W.J. Slagter e.a., Personenassociaties, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 6, nr. 9 (Bijzondere vormen van inbreng). Een schuld kan overigens wel deel uitmaken van de inbreng van een onderneming (HR 9 april 1958, NJ 1958/331).

35. Vgl. Kamerstukken 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 12.

36. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 49.

is gerealiseerd, meent hij dat in zoverre geen beletselen aanwezig zijn om het samenwerkingsverband als een maatschap (vennootschap) aan te merken.³⁷ Ook de wetgever lijkt van dit uitgangspunt uit te gaan.³⁸ Zie over de kostenmaatschap nader: paragraaf 24.2.5.

Van inbreng is geen sprake, indien in wezen een prestatie aan de vennootschap in ruil voor een tegenprestatie wordt verricht.³⁹ De prestatie moet worden verricht ten behoeve van de samenwerking, wil van inbreng sprake zijn.⁴⁰ Steeds zal dus moeten worden gezien of er iets voor het gemeenschappelijke doel wordt afgestaan of dat het een prestatie tegen vergoeding jegens de vennootschap betreft.⁴¹

Wanneer vennoten geld of goederen in een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid (OV / CV) inbrengen, dan gaat het ingebrachte in beginsel aan de vennoten gezamenlijk toebehoren. Er ontstaat dan een goederengemeenschap.⁴² In het geval van een inbreng in een vennootschap met rechtspersoonlijkheid (een OVR / CVR), gaat het ingebrachte evenwel tot het vermogen van de vennootschap behoren. Het is aldus nuttig de inbreng in een OV / CV, afzonderlijk van de inbreng in een OVR / CVR, te beschouwen.

24.2.1.5 Inbreng in een OV of CV

Door de inbreng in een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid gaat het ingebrachte aan de vennoten gezamenlijk toebehoren. Er is dan in beginsel sprake van een (goederen)gemeenschap.⁴³ Bedacht moet echter worden dat voor het bestaan van een personenvennootschap een gemeenschappelijk vermogen niet is vereist. De Hoge Raad oordeelde reeds in 1955:

“dat voor het bestaan van een vennootschap een gemeenschappelijk vermogen niet wezenlijk is en evenmin dat, indien zodanig vermogen aanwezig is, ieder der vennoten daarin zakelijk of althans voor wat hun onderlinge verhouding betreft medegerechtigd is”.⁴⁴

37. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 32.

38. Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7. Zie ook: L.L.M. Prinsen, Inbreng, goederenrechtelijke gevolgen en aansprakelijkheid, in: M.J.G.C. Raaijmakers en G.J.H. van der Sangen (red.), *Herziening persoonsgebonden ondernemingsvormen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 62.

39. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 38. Vgl. M.J.G.C. Raaijmakers, noot onder HR 8 februari 1991, nr. 14 095, *Ars Aequi* 41 (1992) 3, blz. 167.

40. Art. 7:805 lid 1 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

41. Vgl. A.G. Lubbers, Het begrip vennootschap, de onderscheiding van vennootschappen in stille en openbare vennootschappen, de bijzondere vormen van vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, *De NV* 1973 nr. 51/6, blz. 75.

42. Hierin valt een algemeenheid van goederen en schulden te onderkennen, waarop de vennoten overdraagbare subjectieve rechten hebben. Zie: Pitlo / Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 33 en blz. 498.

43. Art. 3:166 BW. De overeenkomsten van vennootschap zijn bijzondere gemeenschappen, aangezien zij worden genoemd in art. 3:189 BW.

44. HR 7 december 1955, nr. 12 548, *BNB* 1956/41.

Ook wanneer niet direct mede-eigendom wordt gecreëerd, kan een OV of CV dus bestaan. In de praktijk zal overigens, ten gevolge van de door de samenwerking behaalde vermogensrechtelijke voordelen, na verloop van tijd vanzelf een gemeenschappelijk vermogen ontstaan. Wanneer de vennootschapsovereenkomst geen gemeenschappelijk vermogen doet ontstaan, houdt dit in dat de partijen op een andere wijze aan hun inbrengverplichtingen moeten voldoen. Dit is mogelijk door bijvoorbeeld arbeid of het genot van goederen in te brengen.

Het ingebrachte mag slechts worden aangewend om het vennootschappelijke doel te bereiken.⁴⁵ Het vermogen van een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid wordt daarom ook wel geduid als een *gebonden gemeenschap* of *gebonden vermogen*.

In goederenrechtelijk opzicht vindt er bij inbreng een verschuiving van vermogensbestanddelen plaats tussen de inbrengende vennoot en de *vennootschap*. Er gaat goederenrechtelijk iets over van de inbrengende vennoot naar de overige vennoten tezamen; er gaat iets over naar de “gemeenschap”. Door de inbreng in gemeenschap zijn de vennoten niet meer rechtstreeks gerechtigd tot hetgeen zij hebben ingebracht. Zij zijn slechts gerechtigd tot de waarde daarvan. Een vennoot kan niet over zijn aandeel in de gemeenschap als geheel of over zijn aandeel in de afzonderlijke tot de gemeenschap behorende goederen beschikken. Ook kan hij de verdeling van de gemeenschap niet vorderen.⁴⁶ In beginsel zal bij ontbinding van de vennootschap iedere deelnemer de (gekapitaliseerde) waarde van zijn inbreng terugontvangen.⁴⁷

Een consequentie die verbonden is aan het gebonden karakter van de goederengemeenschap, is dat de privé-crediteuren van de vennoot zich niet kunnen verhalen op het vennootschappelijke vermogen.⁴⁸ Dit door inbreng en (eventueel) latere samenwerking gevormde gebonden vermogen vormt aldus een bescherming voor de (overige) vennoten.⁴⁹

In tegenstelling tot privé-crediteuren kunnen de crediteuren van de vennootschap (hierna: “vennootschapscrediteuren”) zich juist wél verhalen op de gemeenschap. Het vermogen van de vennootschap vormt derhalve tevens een *afgescheiden vermo-*

45. HR 24 januari 1947, NJ 1947/71 (Rouma-Levelt) en HR 17 december 1993, nr. 14 819, NJ 1994/301, (Van den Broeke / Van der Linden), r.o. 3.6, derde alinea. Vgl. art. 7:806 lid 1 BW wetsvoorstel personenvennootschappen. Zie ook: Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 12.

46. HR 17 december 1993, nr. 14 819, NJ 1994/301 (Van den Broeke / Van der Linden). Zie ook: J.J.A. Hamers en L.P.W. van Vliet, *Inleiding personenvennootschappen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2007, blz. 65.

47. HR 24 januari 1947, NJ 1947/71 (Rouma-Levelt).

48. Een vennoot kan echter niet zijn gehele vermogen inbrengen (vgl. art. 7A:1657 BW en 7A:1658 BW).

49. Zie echter: art. 806 lid 1 in combinatie met art. 818 lid 1 onderdeel b wetsvoorstel personenvennootschappen. De privé-crediteur kan echter het faillissement van de vennoot uitlokken en vervolgens van de vennootschap de waarde van de deelgerechtigdheid van de vennoot daarin vorderen (art. 821 lid 2 wetsvoorstel personenvennootschappen). Vgl. J.M. Gerretsen, *Inbreng*, in: J.M. Gerretsen (red.), *De vennootschap volgens titel 7.13 BW*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2003, blz. 71.

gen. En omdat de vennoten hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schulden van de vennootschap, kunnen de vennootschapscrediteuren zich óók verhalen op het privévermogen van de vennoten. Het afscheiden van het vermogen door vormt dus een (extra) bescherming voor de vennootschapscrediteuren.

24.2.1.6 Inbreng in een OVR of CVR

Een inbreng in een vennootschap *met rechtspersoonlijkheid*, houdt een overgang van vermogensbestanddelen in van de vennoten naar het vermogen van de rechtspersoon. Er ontstaat geen (gebonden) goederengemeenschap. Hetgeen is ingebracht gaat toebehoren aan de rechtspersoon zélf. Tot het vennootschappelijk vermogen van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid zijn niet de vennoten gerechtigd, maar is de vennootschap als rechtspersoon gerechtigd.⁵⁰

24.2.1.7 Inbrengmethoden

Het is van belang te onderkennen dat civielrechtelijk met de inbreng in een OV of in een CV de inbrengende vennoot een vermogensbestanddeel in een zodanige positie ten aanzien van de gezamenlijke vennoten brengt dat de bestuursbevoegde vennoten namens de vennootschap daarover de macht uit kunnen oefenen, zij het dat deze macht zal zijn begrensd ingeval niet de juridische eigendom is ingebracht.⁵¹ De inbreng heeft niet ten doel vermogensverschuivingen tussen de vennoten te bewerkstelligen.⁵² Inbreng is ook iets anders dan het verrichten van een prestatie jegens de vennootschap tegen een vergoeding. Er is geen sprake van een ruilverhouding (‘do ut des’) maar een verhouding die gericht is op samenwerking.⁵³ Inbreng impliceert dat iets voor het gemeenschappelijke doel wordt *afgestaan*. Dit is iets anders dan het door de vennootschap aankopen of huren van goederen of in dienst nemen van personeel. Daaraan ontbreekt het element van afstand, zodat dit geen inbreng kan vormen.⁵⁴ Om die reden plegen vennoten op hun kapitaalrekening gecrediteerd te worden voor hun inbreng. Aldus vindt een boekhoudkundige vastlegging plaats van het gegeven dat partijen iets voor het gemeenschappelijke doel hebben afgestaan, en

50. Vgl. Memorie van Toelichting, blz. 1. Opgemerkt zij dat de rechtspersoonlijkheid geen wijzigingen met zich brengt in de contractuele verhoudingen van de vennoten onderling. Ook leidt de rechtspersoonlijkheid niet tot een beperking van de aansprakelijkheid van de vennoten. Zie ook: M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 14.

51. Vgl. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 54.

52. HR 24 januari 1947, NJ 1947/71 (Rouma-Levelt). Zie ook: Pitlo / Raaijmakers, *Vennootschaps- en rechtspersonenrecht*, Gouda Quint, Deventer, 2000, nr. 2.28, A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 35, en J.J.A. Hamers en L.P.W. van Vliet, *Inleiding personenvennootschappen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2007, blz. 56-57.

53. Zie: M.J.G.C. Raaijmakers, noot onder HR 8 februari 1991, nr. 14 095, *Ars Aequi* 41 (1992) 3, blz. 167.

54. A.G. Lubbers, *Het begrip vennootschap, de onderscheiding van vennootschappen in stille en openbare vennootschappen, de bijzondere vormen van vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, De NV 1973 nr. 51/6, blz. 75. Zie ook: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 38.

niet aan elkaar hebben overgedragen. Een kapitaalrekening geeft de aanspraak van een vennoot op het vennootschapsvermogen bij uittreden of ontbinding weer.⁵⁵

Van goederen kan ofwel de volle eigendom, ofwel de economische eigendom, ofwel het genot worden ingebracht. Brengt een vennoot de volle eigendom in, dan worden vennoten mede-eigenaar van het ingebrachte vermogensbestanddeel. Inbreng van de economische eigendom houdt in dat de juridische eigendom in handen blijft van de inbrengende vennoot, maar dat het gebruik en het risico van waardeveranderingen van het ingebrachte vermogensbestanddeel aan de vennootschap toekomen. Inbreng van het genot van een goed houdt in dat slechts het gebruik van een vermogensbestanddeel wordt ingebracht. De juridische eigendom alsmede de economische eigendom blijft dan bij de inbrengende vennoot. Deze laatste variant verschilt in weinig met het op basis van een nevencontract tegen vergoeding ter beschikking stellen (verhuren) van een vermogensbestanddeel aan de vennootschap.⁵⁶

Bij de wijze waarop de inbreng plaatsvindt, spelen fiscale overwegingen een belangrijke rol. Bedacht moet worden dat in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting de personenvennootschap in de regel transparant is. De vennootschap is zelf géén belastingplichtige voor deze directe belastingen.⁵⁷ Zie hierover deel II, hoofdstuk 11. Met name wanneer inbreng van de volledige eigendom of van de economische eigendom plaatsvindt, is heffing van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting imminent. Zoals ik in deel II, hoofdstuk 11 heb aangegeven wordt de inbrengende vennoot, die belastingplichtige is voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, geacht deels zijn onderneming voort te zetten (mits de vennootschap als voortzetting van zijn onderneming gezien kan worden)⁵⁸ en deels zijn onderneming aan de andere vennoten over te dragen.⁵⁹ De omvang van de vereemding wordt gevormd door het percentage van de winst dat aan de overige vennoten toekomt maal de gerealiseerde meerwaarde.⁶⁰ Voor het gedeelte van zijn onderneming dat de vennoot geacht wordt voort te zetten, realiseert de vennoot herwaarderingswinst, indien vermogensbestanddelen die op zijn persoonlijke balans tegen boekwaarde zijn opgenomen, tegen de hogere werkelijke waarde op de openingsbalans van de vennootschap worden opgenomen. Op grond van jurisprudentie

55. P.H.J. Essers, *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Kluwer, Deventer, (losbl.), Algemeen deel III.2-3, paragraaf 2.2 en L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.35.C.b1.

56. J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, *De vennootschap onder firma*, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 87.

57. Een uitzondering geldt voor zogenoemde "open commanditaire vennootschappen en andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld".

58. HR 28 september 1955, nr. 12 496, BNB 1955/343.

59. HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267 (Wisselink). Zie ook: P.H.J. Essers, *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Kluwer, Deventer, (losbl.), Algemeen deel III.2-5, paragraaf 2.3.3.

60. HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267 (Wisselink). Zie ook: J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, *De vennootschap onder firma*, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 87 en L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.35.C.b3.

van de Hoge Raad geldt dat de herwaardering in de commerciële boekhouding een verplichting tot fiscale herwaardering met zich meebrengt.⁶¹ Voor het gedeelte van zijn onderneming dat de vennoot geacht wordt over te dragen, realiseert de vennoot stakingswinst, indien bij deze overdracht stille reserves tot uitdrukking komen.⁶²

Het volgende gestileerde voorbeeld moge het bovenstaande verduidelijken. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de situatie in onderstaand voorbeeld zich in de praktijk niet snel voor zal doen, juist vanwege de fiscale gevolgen die daaraan verbonden zijn. De in dit voorbeeld gehanteerde bedragen zijn gefingeerd, en dienen louter ter illustratie.

Voorbeeld 1: Inbreng tegen werkelijke waarde

Ondernemer A en ondernemer B drijven ieder een eenmanszaak. Zij wensen een partiële samenwerking tot stand te brengen, en richten daartoe een OV op. A brengt een bedrijfspand in en B brengt € 300.000 aan contanten in. De boekwaarde van het pand van A bedraagt € 300.000. De werkelijke waarde van het pand bedraagt € 400.000. In het pand is dus een stille reserve besloten van € 100.000. A en B komen overeen dat A het pand voor de werkelijke waarde in zal brengen. De winst uit de vennootschap zal worden verdeeld in de verhouding 2/3 A en 1/3 B.

De partiële fiscale balans van A ter bepaling van de normale jaarwinst vóór inbreng in de vennootschap ziet er als volgt uit:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
	<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

Indien A het pand tegen werkelijke waarde inbrengt in de vennootschap dan ziet de commerciële openingsbalans van de vennootschap er als volgt uit:

Pand	400.000	Kapitaal A	400.000
Kas	400.000	Kapitaal B	400.000
	<u>800.000</u>		<u>800.000</u>

De fiscale vennootschapsbalans van A ziet er dan na inbreng in de vennootschap als volgt uit:

Pand	400.000	Kapitaal A	400.000
Kas	400.000	Kapitaal B	400.000
	<u>800.000</u>		<u>800.000</u>

61. HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34.

62. HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267 (Wisselink).

De fiscale vennootschapsbalans van B ziet er dan na inbreng in de vennootschap als volgt uit:

Pand	400.000	Kapitaal B	400.000
Kas	400.000	Kapitaal A	400.000
	800.000		800.000

Doordat A het pand tegen de werkelijke waarde inbrengt, realiseert hij een herwaarderingswinst. Het pand dat voorheen in zijn boeken stond voor € 300.000 (boekwaarde), staat na herwaardering voor € 400.000 (werkelijke waarde) op zijn balans. Deze herwaarderingswinst behoort tot zijn jaarwinst. De herwaarderingswinst bedraagt 2/3 van de stille reserve, te weten € 66.667, aangezien hij voor 2/3 geacht wordt zijn onderneming voort te zetten. Voor het 1/3 deel, wordt A geacht zijn onderneming aan B te hebben overgedragen. Dit heeft geresulteerd in een stakingswinst van € 33.333, doordat hij geacht wordt 1/3 van het pand aan B te hebben overgedragen, waarbij de stille reserve tot uitdrukking is gekomen.

Om belastingheffing in gevallen als bovenstaande te voorkomen, worden in de praktijk bij inbreng van de volledige eigendom of de economische eigendom (onder andere) bijzondere inbrengmethoden toegepast. In paragrafen 24.4.8.5.10 en 24.4.8.5.11 bespreek ik de btw-gevolgen van enige bijzondere inbrengmethoden. Met name de methodes “inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om” en “creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van de stille reserves” dienen in het kader van dit onderzoek besproken te worden.⁶³ Daarbij ga ik uit van ondernemers voor de inkomstenbelasting. Mutatis mutandis geldt hetgeen voor deze ondernemers, in beginsel ook voor aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen. Ik merk op dat, omwille van de leesbaarheid en vanwege het feit dat dit onderzoek zich richt op de heffing van btw, ik me genooddaakt zie, me op deze plaats te beperken tot de hoofdlijnen. In de praktijk zijn diverse variaties op de hierna te bespreken thema's denkbaar. Ik verwijs daarvoor naar de gedetailleerde literatuur op dit vlak.⁶⁴

Door in te brengen tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om, kan herwaarderingswinst worden voorkomen.⁶⁵ Stakingswinst wordt er overigens niet mee voorkomen.⁶⁶ Deze inbrengmethode houdt in wezen in dat de ene vennoot de vermogensbestanddelen tegen boekwaarde inbrengt, maar voor de stille reserves door middel van een rechtstreekse betaling bui-

63. Zie voor enige andere methodes die in de praktijk worden gebruikt: L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.35.C.f.

64. Zie onder meer: J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, De vennootschap onder firma, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 87 e.v., L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.35. e.v., Fiscale encyclopedie De Vakstudie, Wet op de Inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer (losbl.), art. 3.8, aant. 30.

65. HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34.

66. J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, De vennootschap onder firma, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 117.

ten de vennootschap om door de overige vennoten wordt gecompenseerd. Het bovenstaande kan door middel van het volgende gestileerde voorbeeld worden verduidelijkt. Het voorbeeld sluit zoveel mogelijk aan bij het vorige (voorbeeld 1). De gehanteerde bedragen zijn gefingeerd, en dienen louter ter illustratie.

Voorbeeld 2: Inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om

Ondernemer A en ondernemer B drijven ieder een eenmanszaak. Zij wensen een partiële samenwerking tot stand te brengen, en richten daartoe een OV op. A brengt een bedrijfspand in en B brengt € 100.000 aan contanten in. De boekwaarde van het pand van A bedraagt € 300.000. De werkelijke waarde van het pand bedraagt € 400.000. In het pand is dus een stille reserve besloten van € 100.000. A en B komen overeen dat A het pand voor de boekwaarde in zal brengen. De winst uit de vennootschap zal worden verdeeld in de verhouding 2/3 A en 1/3 B. Aangezien B door middel van de winstverhouding (zie BNB 1957/267) voor 1/3 in de stille reserves is gerechtigd, verstrekt B een vergoeding van € 33.333 aan A. De stille reserves worden aldus buiten de boeken om verrekend.

De partiële fiscale balans van A ter bepaling van de normale jaarwinst vóór inbreng in de vennootschap ziet er als volgt uit:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
	<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

Indien A het pand tegen boekwaarde inbrengt in de vennootschap dan ziet de commerciële openingsbalans van de vennootschap er als volgt uit:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
Kas	100.000	Kapitaal B	100.000
	<u>400.000</u>		<u>400.000</u>

De fiscale vennootschapsbalans van A ziet er dan na inbreng in de vennootschap als volgt uit⁶⁷:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
Kas	100.000	Kapitaal B	100.000
	<u>400.000</u>		<u>400.000</u>

67. Opgemerkt zij dat deze fiscale vennootschapsbalans van A irrelevant is voor de fiscale positie van B. In de praktijk wordt doorgaans een fiscale vennootschapsbalans opgesteld die gelijk is aan de fiscale balans van A. Zie hierover: L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.35.C.c.2

De fiscale vennootschapsbalans van B ziet er dan na inbreng in de vennootschap als volgt uit:

Pand	400.000	Kapitaal B	133.333
Kas	100.000	Kapitaal A	366.667
	500.000		500.000

Doordat A het pand tegen de boekwaarde inbrengt, realiseert hij géén herwaarderingswinst. De betaling die B aan A buiten de vennootschap in privé doet (€ 33.333), vormt voor A stakingswinst.

In het geval partijen kiezen voor de methode van inbreng tegen boekwaarde met voorbehoud van de stille reserves, kan zowel herwaarderingswinst als stakingswinst worden voorkomen. Deze methode voorziet in een inbreng tegen boekwaarde, zonder dat de stille reserves (en goodwill) worden overgedragen aan de andere vennoot (vennoten).⁶⁸ Hierdoor kan de waarde van de stille reserves (en goodwill) pas worden belast wanneer de vennootschap het (destijds) ingebrachte vermogensbestanddeel vervreemdt of wanneer de inbrenger uittreedt, voor zover de stille reserves bij inbreng reeds aanwezig waren en nog steeds aanwezig zijn bij realisatie. De inbrengende vennoot die de stille reserves (en goodwill) voorbehoudt, kan dus niet voor de waarde daarvan worden belast, aangezien hij herwaarderingswinst noch overdrachtswinst realiseert. Onderstaand voorbeeld moge dit verduidelijken:

Voorbeeld 3. Inbreng tegen boekwaarde met voorbehoud van stille reserves

Ondernemer A en ondernemer B drijven ieder een eenmanszaak. Zij wensen een partiële samenwerking tot stand te brengen, en richten daartoe een OV op. A brengt een bedrijfspand in en B brengt € 200.000 aan contanten in. De boekwaarde van het pand van A bedraagt € 300.000. De werkelijke waarde van het pand bedraagt € 400.000. In het pand is dus een stille reserve besloten van € 100.000. A en B komen overeen dat A het pand voor de boekwaarde in zal brengen met een voorbehoud van de stille reserve. De winst uit de vennootschap zal worden verdeeld in de verhouding 2/3 A en 1/3 B. A behoudt de stille reserve van € 100.000 voor.

De partiële fiscale balans van A ter bepaling van de normale jaarwinst vóór inbreng in de vennootschap ziet er als volgt uit:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
	300.000		300.000

68. Zie: HR 10 april 1957, nr. 13 189, BNB 1957/266. Zie ook: J.F.M. Giele en W.A. Vermeend, De vennootschap onder firma, Kluwer, Deventer, 1993, blz. 121.

Indien A het pand tegen boekwaarde inbrengt in de vennootschap dan ziet de commerciële openningsbalans van de vennootschap er als volgt uit:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
Kas	200.000	Kapitaal B	200.000
	500.000		500.000

De fiscale vennootschapsbalans van A ziet er dan na inbreng in de vennootschap als volgt uit⁶⁹:

Pand	300.000	Kapitaal A	300.000
Kas	200.000	Aanspraak B	200.000
	500.000		500.000

De fiscale vennootschapsbalans van B ziet er dan na inbreng in de vennootschap als volgt uit:

Pand	300.000	Kapitaal B	200.000
Kas	200.000	Aanspraak A	300.000
	500.000		500.000

Vennoot A draagt de stille reserve in het pand niet over. Hij maakt dus noch herwaarderingswinst, noch overdrachtswinst.

24.2.2 Feitelijke samenwerkingsverbanden

In de praktijk komen samenwerkingsverbanden voor, die in meer of in mindere mate gelijkenissen vertonen met de personenvennootschap, doch niet aan de wettelijke definitie van het begrip “vennootschap” voldoen (zie paragraaf 24.2.1). Alsdan moet bezien worden of de overeenkomst kenmerken vertoont van een ander soort benoemde overeenkomst (bijvoorbeeld van een arbeidsovereenkomst, een overeenkomst van geldlening, een pot- of poolovereenkomst, een participatieovereenkomst, etc.). Op basis van de regels die gelden voor gemengde contracten, moet bepaald worden of de overeenkomst zich leent voor de exclusieve toepassing van het regime voor een vennootschapsovereenkomst dan wel voor dat van de benoemde overeenkomst, waarmee de gelijkenissen bestaan.⁷⁰ Wanneer geen van deze oplossingen geschikt is, moet gekozen worden voor een sui generis benadering. Voor zover dergelijke samenwerkingsvormen, die sterk lijken op personenvennootschappen, maar noch als een vennootschapsovereenkomst, noch als een andere benoemde contractsvorm kunnen worden aangemerkt, worden de regels voor personenvennootschappen zoveel mogelijk analoog toegepast.⁷¹ Voor de heffing van btw gebeurt hetzelfde.

69. Opgemerkt zij dat deze fiscale vennootschapsbalans van A irrelevant is voor de fiscale positie van B.

70. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 62.

71. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 4.

Dit type samenwerkingsverband wordt wel aangeduid als “feitelijk samenwerkingsverband”.⁷² Vanwege de gelijkenissen met de personenvennootschappen en het feit dat voor de heffing van btw een feitelijk samenwerkingsverband op dezelfde wijze wordt behandeld als een personenvennootschap (zonder rechtspersoonlijkheid), besteed ik in het navolgende geen afzonderlijke aandacht aan de feitelijke samenwerkingsverbanden. Wat voor de heffing van btw geldt voor personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, heeft ook te gelden voor feitelijke samenwerkingsverbanden.

24.2.3 De begrippen openbare en stille vennootschap

24.2.3.1 Openbare vennootschap

Het begrip “openbare vennootschap” is gedefinieerd in art. 7:801 lid 1 BW van het wetsvoorstel personenvennootschappen. Het is een samenwerkingsverband, dat voldoet aan de criteria voor de “vennootschap” (zie hiervoor, paragraaf 24.2.1) en bovendien een beroep of een bedrijf uitoefent dan wel beroeps- of bedrijfshandelingen verricht, waarbij bovendien de vennootschap op een voor derden duidelijk kenbare wijze naar buiten toe optreedt, onder een door haar als zodanig gevoerde naam. Aldus kunnen twee elementen worden onderscheiden: 1) het uitoefenen van een beroep of bedrijf, dan wel het verrichten van beroeps- of bedrijfshandelingen, 2) het op een voor derden duidelijk kenbare wijze naar buiten toe optreden onder een door de vennootschap als zodanig gevoerde naam. Op deze twee elementen ga ik in deze paragraaf nader in, omdat zij voor de heffing van btw betekenis hebben (zie daarover paragraaf 24.3.1).

In het oorspronkelijke wetsvoorstel tot invoering van titel 7.13 BW was aanvankelijk opgenomen dat een vennootschap een beroep of bedrijf moest uitoefenen.⁷³ Volgens de minister van Justitie ging het daarbij om een “regelmatige, min of meer duurzame maatschappelijke werkzaamheid”.⁷⁴ In de nota van wijziging van 15 april 2004⁷⁵ zijn aan het uitoefenen van een beroep of bedrijf het verrichten van beroeps- of bedrijfshandelingen toegevoegd, om iedere twijfel over de ruime uitleg van “beroep of bedrijf” weg te nemen.⁷⁶

De ruime uitleg betekent onder andere, dat een openbare vennootschap kan worden gebruikt voor het inschrijven op – en het uitvoeren van – grote openbare werken. Ook houdster- en beleggingsactiviteiten die mede zijn gericht op het besparen van kosten, kunnen volgens de minister onder het begrip bedrijf of bedrijfshandelingen

72. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 24.

73. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 2 (Voorstel van Wet).

74. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 8.

75. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 6 (NvW).

76. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 10.

vallen. Het is evenwel de vraag of in die gevallen nog wel van een actieve samenwerking sprake is.

Met de eis dat de vennootschap op een voor derden duidelijk kenbare wijze naar buiten toe optreedt onder een door haar als zodanig gevoerde naam, is bedoeld dat de vennootschap zich in het “maatschappelijk verkeer op een voor derden duidelijk kenbare wijze als eenheid manifesteert”.⁷⁷ Volgens de minister houdt dat in, dat namens de vennootschap en in naam van de vennootschap wordt gehandeld.

Een CV is een bijzondere openbare vennootschap. Het onderscheidende van een CV is, dat zij, naast één of meer gewone vennoten, één of meer commanditaire vennoten heeft.⁷⁸ Een commanditaire vennoot (“commandiet”) heeft een bijzondere positie binnen de vennootschap. Op de eerste plaats brengt een commandiet niet slechts arbeid in. Op de tweede plaats is een commandiet niet bevoegd om rechtshandelingen voor rekening van de vennootschap te verrichten. En op de derde plaats behoeft een commandiet in beginsel niet verder in het verlies van een vennootschap te delen dan tot het bedrag van zijn inbreng(verplichting). Hetgeen geldt voor de openbare vennootschap heeft, rekening houdend met de bijzondere positie van de commandiet, ook te gelden voor de commanditaire vennootschap.

24.2.3.2 *Stille vennootschap*

Het begrip “stille vennootschap” is in het voorgestelde art. 7:801 lid 2 BW slechts negatief omschreven. Een stille vennootschap is een vennootschap die wél voldoet aan de definitie van vennootschap (zie paragraaf 24.2.1), maar niet voldoet aan de definitie van openbare vennootschap. Een stille vennootschap kan geen rechtspersoonlijkheid hebben. Van belang is te beseffen dat ook een stille vennootschap voldoet aan de criteria van het begrip “vennootschap”. Wordt bijvoorbeeld één van de vennoten uitgesloten van het meedelen in de vermogensrechtelijke voordelen die het samenwerkingsverband behaalt, dan is van een vennootschap geen sprake. Er bestaat dan mogelijk een feitelijk samenwerkingsverband (zie paragraaf 24.2.2).

Gezien de definitie van de openbare vennootschap, betekent dit dat van een stille vennootschap niet alleen sprake is, indien de vennootschap niet op een voor derden duidelijk kenbare wijze, met gebruikmaking van een door haar als zodanig gevoerde naam, naar buiten toe optreedt. Een stille vennootschap bestaat ook, indien een vennootschap weliswaar onder één naam naar buiten toe optreedt, maar geen beroep of bedrijf uitoefent, dan wel geen beroeps- of bedrijfshandelingen verricht.⁷⁹ Deze voorgestelde terminologie doet mijns inziens geen recht aan de oorspronkelijke betekenis van het element “stil” in stille vennootschap.

77. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 8.

78. Art. 7:836, lid 1 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

79. Vgl. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 10.

24.2.4 *De (eventuele) rechtspersoonlijkheid van openbare vennootschappen*

Een OV kan rechtspersoonlijkheid verkrijgen.⁸⁰ De OV wordt dan een OVR. Een CV is een bijzondere OV. Ook een CV kan rechtspersoonlijkheid verkrijgen en wordt dan aangeduid als "CVR". Een stille vennootschap geen rechtspersoonlijkheid verkrijgen. Om rechtspersoonlijkheid te verkrijgen moet in de overeenkomst van vennootschap worden bepaald dat de vennootschap rechtspersoon is. De gewijzigde overeenkomst moet worden opgenomen in een notariële akte. Wanneer een OV / CV rechtspersoonlijkheid verkrijgt, dient onverwijld inbreng van het vermogen van de OV / CV in de OVR / CVR plaats te vinden. Het vermogen van een OV / CV behoort immers toe aan de gezamenlijke vennoten⁸¹ en dient aan de OVR toe te gaan behoren.

Art. 7:834 BW biedt de mogelijkheid een OVR (en dus een CVR) om te zetten in een bv. Art. 7:835 BW bepaalt dat een bv in een OVR / CVR kan worden omgezet. Een stille vennootschap kan geen rechtspersoonlijkheid bezitten en kan ook niet worden omgezet in een bv. Omzetting van een bv naar een stille vennootschap is ook niet mogelijk. Voor wat betreft de omzetting van een OVR in een bv bevat art. 7:834, lid 6 BW expliciet de bepaling dat de rechtspersoon niet ophoudt te bestaan. Bij omzetting van een OVR in een bv verandert dus slechts de "juridische huls". De identiteit van de rechtspersoon blijft dezelfde.

24.2.5 *Kostenvennootschap (kostenmaatschap)*

De kostenvennootschap (kostenmaatschap) is niet gedefinieerd in het wetsvoorstel personenvennootschappen. Een (zuivere) kostenvennootschap heeft ten doel kosten die de vennoten moeten maken, gezamenlijk te dragen en onderling te verdelen om zo tot kostenbesparingen te komen.

Het klassieke voorbeeld van een kostenvennootschap is de vennootschap die twee artsen met elkaar vormen om enige gezamenlijke kosten te delen. De artsen hebben ieder hun eigen praktijk, die zij ieder voor zich onder eigen naam uitoefenen. Omdat zij hun individuele praktijken in hetzelfde pand drijven, hebben zij besloten de kosten van de receptie (tafel, stoel, computer, telefoon en receptioniste) met elkaar te delen. Daartoe hebben zij contanten en eventueel (het gebruik van) goederen in een vennootschap gebracht. De receptioniste is in dienst van de vennootschap.

Een kostenvennootschap is een benoemde poolovereenkomst (zie hoofdstuk 19). In dit hoofdstuk staan de personenvennootschappen centraal. Onder de werking van titel 7.13 BW kan van een kostenvennootschap slechts sprake zijn, indien voldaan is aan de eisen die art. 7:800 lid 1 BW aan het begrip vennootschap stelt (zie paragraaf

80. In wettelijke bepalingen buiten titel 7.13 BW wordt met "rechtspersonen" niet mede bedoeld op de OVR en CVR, voor zover niet anders blijkt. (art. 7:804, lid 2 BW wetsvoorstel personenvennootschappen).

81. Anders: Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 85 (zie deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.5).

24.2.1). Aldus moet het gaan om een overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening van twee of meer personen, de vennoten, welke samenwerking is gericht op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel ten behoeve van alle vennoten door middel van inbreng door ieder van de vennoten. Het is maar de vraag of (zuivere) kostenvennootschappen aan die definitie voldoen. In het navolgende zal ik aangeven, waarom een kostenvennootschap die slechts in een verdeling van kosten voorziet, niet aan de criteria voor het begrip vennootschap voldoet.

24.2.5.1 *Samenwerking voor gemeenschappelijke rekening*

In de parlementaire geschiedenis is het uitgangspunt gehanteerd dat de gerichtheid op samenwerking tot het bereiken van een gezamenlijk doel de vennootschap onderscheidt van onder andere de pot- of poolovereenkomst.⁸² Het is de vraag of van een als kostenvennootschap aangeduide overeenkomst gezegd kan worden, dat partijen samenwerken om een gezamenlijk doel te bereiken.

In de literatuur is betoogd, dat een (openbare of stille) kostenvennootschap, die geen inkooporganisatie is, onbestaanbaar is, omdat het element van samenwerking zou ontbreken. Zo meent Mohr bijvoorbeeld, dat de deelnemers bij een als kostenvennootschap aangeduid samenwerkingsverband, niet in onderlinge samenwerking en voor gemeenschappelijke rekening en risico activiteiten ontplooiën, wanneer de overeenkomst slechts een verdeling regelt van bepaalde kosten, die elk van de participanten afzonderlijk in het kader van individueel verrichte werkzaamheden maakt. Er is geen overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening en risico. Mohr acht de kostenmaatschap in economisch opzicht dan ook het spiegelbeeld van een (opbrengsten) pot- of poolovereenkomst.⁸³

In de eis van samenwerking voor gemeenschappelijke rekening ligt de eis van een *affectio societatis* besloten. Partijen moeten de wil hebben om als vennoten op voet van gelijkheid met elkaar samen te werken. Maeijer meent dat deze eis onderscheidend is voor vennootschapsovereenkomsten. Aanwijzingen dat een *affectio societatis* bestaat, zijn naar zijn mening de omstandigheid dat alle partijen recht van meespreken hebben in het bestuur, dat zij gemeenschappelijk beslissen over belangrijke zaken en dat allen in de winst en in het liquidatiesaldo delen. Gezien deze kenmerken, valt het mijns inziens niet uit te sluiten, dat onder omstandigheden een kostenvennootschap voldoet aan de eis van *affectio societatis*, indien de overeenkomst niet een loutere kostenverdelingsovereenkomst behelst.

Het gezamenlijke doel waarnaar de vennoten van een kostenvennootschap streven, is het behalen van vermogensrechtelijk voordeel. Dat voordeel bestaat uit een besparing in de kosten (zie hierna, paragraaf 24.2.5.2). Voor het bestaan van een samen-

82. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9. Zie ook: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 29.

83. A.L. Mohr, *Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap*, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 51.

werking is het niet noodzakelijk dat iedere vennoot ook daadwerkelijk zelf arbeid verricht of doet verrichten. Vereist is slechts, dat iedere vennoot in enige mate betrokken is bij de interne besluitvorming.⁸⁴

24.2.5.2 Vermogensrechtelijk voordeel

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 24.2.1.2, valt ook de vermijding van verlies en het realiseren van kostenbesparingen onder het behalen van vermogensrechtelijke voordelen.⁸⁵ De wetgever is de mening toegedaan dat een samenwerkingsverband dat ten doel heeft een besparing in de kosten te realiseren voor de participanten, een vennootschap kan zijn.

24.2.5.3 Inbreng als middel om vermogensrechtelijk voordeel te behalen

Zonder inbreng bestaat een vennootschap niet. Voorts moet *met* de inbreng het vermogensrechtelijke voordeel worden behaald. Er moet een causaal verband zijn tussen de inbreng en het behaalde voordeel. Algemeen wordt aangenomen dat dit criterium de vennootschap onderscheidt van de pot- of poolovereenkomst.⁸⁶ Worden kostenvennootschappen langs deze lat gelegd, dan blijkt dat niet alle als kostenvennootschappen aangeduide samenwerkingverbanden aan deze eis voldoen. Terecht merkt Maeijer op, dat doorgaans ook bij een kostenvennootschap enige activiteit zal zijn te bespeuren om door een of andere, zij het minimale vorm van inbreng een kostenvermindering (vermogensrechtelijk voordeel) te behalen.⁸⁷

Van een actieve samenwerking, waarbij de inbreng wordt aangewend om een vermogensrechtelijk voordeel voor alle vennoten te behalen, is mijns inziens mogelijk sprake, indien de kostenvennootschap optreedt als een inkooporganisatie. Gesteld kan worden, dat partijen met het ingebrachte gezamenlijk handelen om een vermogensrechtelijk voordeel te behalen. Zij hebben een gezamenlijk doel voor ogen: op een efficiëntere wijze dan wanneer zij afzonderlijk inkopen zouden doen, goederen en / of diensten van derden betrekken. Om die reden is een kantoorassociatie, waarin de participanten contanten (en eventueel meubilair en andere benodigdheden) bijeenbrengen en die vervolgens een receptioniste in dienst heeft om werkzaamheden voor (de individuele ondernemingen van) beide vennoten te verrichten, in voorkomende gevallen ook nog als vennootschap aan te duiden.

Met Mohr betwijfel ik echter, of een bedrijfsmiddelenpool of een kantoorassociatie die enkel het wederzijds gebruik van het bijeengebrachte regelt, als vennootschap is

84. HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73, r.o. 3.4 en 3.5.

85. Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7. Zie ook: L.L.M. Prinsen, Inbreng, goederenrechtelijke gevolgen en aansprakelijkheid, in: M.J.G.C. Raaijmakers en G.J.H. van der Sangen (red.), *Herziening persoonsgebonden ondernemingsvormen*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 62.

86. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34, A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

87. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 34.

aan te merken. De uit de eis van samenwerking af te leiden voorwaarde voor het bestaan van een vennootschap, dat er een streven moet zijn naar een gezamenlijk doel, is bij dergelijke kostenvennootschappen beperkt tot het realiseren van individuele kostenbesparingen. Zoals Mohr terecht aangeeft, is bij dergelijke overeenkomsten de parallel met pot- en poolovereenkomsten evidentier. In sommige gevallen lijkt een vergelijking met een overeenkomst van ruil zelfs meer voor de hand te liggen. Dit is bijvoorbeeld het geval indien twee landbouwers (het gebruik van) hun landbouw-werktuigen in een als (kosten)vennootschap aangeduid samenwerkingsverband inbrengen, om vervolgens afwisselend gebruik te kunnen maken van deze werktuigen ten behoeve van hun individuele bedrijfsvoeringen. In feite vindt aldus een gebruiksruil met gesloten beurzen plaats van de werktuigen. Partijen staan dan dus eigenlijk niet *naast* elkaar, maar *tegenover* elkaar. Juist dan is van een vennootschap geen sprake (zie paragraaf 24.2.1.1). Het belang om deze samenwerkingsverbanden precies te duiden is civielrechtelijk niet bijzonder groot, aangezien zij zo dicht tegen de vennootschapsovereenkomsten aan liggen, dat analoge toepassing van de regels voor vennootschappen voor de hand ligt.

24.2.6 *Ondervennootschap (ondermaatschap)*

Art. 7A:1678 BW stond toe dat een vennoot met een derde (de “ondervennoot”) een overeenkomst sloot waarbij deze derde werd aangenomen als deelgenoot in het aandeel, dat de vennoot in de maatschap (vennootschap) had.⁸⁸ Een dergelijke overeenkomst wordt aangeduid als “ondermaatschap”.⁸⁹ Art 7A:1678 BW komt te vervallen met de inwerkingtreding van titel 7.13 BW.

Met de werkelijke maatschap (vennootschap) heeft een overeenkomst van ondermaatschap niet veel van doen. Het heeft uitsluitend werking tussen de vennoot en de betrokken derde. De vennoten in de hoofdmaatschap hoeven geen acht te slaan op de overeenkomst van ondermaatschap, die ondervennoot met de vennoot heeft gesloten. In wezen betreft het een participatieovereenkomst (zie hoofdstuk 21 over transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten) tus-

88. Vgl. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 2, paragraaf 16, nr. 1 (Ondermaatschap).

89. In het verleden is de “ondermaatschap” bedacht om het probleem te ondervangen dat beroepseisen (bijvoorbeeld in de medische sector en de advocatuur) of persoonlijke dan wel zakelijke verhoudingen in de weg stonden aan de vorming van een maatschap of Vof. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de ondermaat voor de heffing van inkomstenbelasting als ondernemer is aan te merken (zie onder andere: HR 12 februari 1997, nr. 30 752, BNB 1997/173, HR 12 februari 1997, nr. 31 041, BNB 1997/174 en HR 12 februari 1997, nr. 31 394, BNB 1997/176). Door het aangaan van een ondermaatschap konden ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting beschikbaar komen voor de ondermaat. Thans geldt op grond van art. 3.6 lid 2 onderdeel a Wet IB 2001 dat de ondermaat (die niet tevens in de “bovenmaatschap” participeert), niet aan het urencriterium voldoet. Aldus staan de faciliteiten thans niet meer open voor de participanten in de ondermaatschap. Zie: L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht* (Inkomstenbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.5.A.

sen de croupier en de vennoot.⁹⁰ Doorgaans zal een ondermaatschap op zichzelf niet als een overeenkomst van vennootschap zijn aan te merken.⁹¹ Vanwege dit gegeven en het feit dat een regeling voor de ondermaatschap niet is opgenomen in titel 7.13 BW, blijft de ondermaatschap verder buiten beschouwing in dit onderzoek.

24.2.7 *Beleggings-CV's: scheepvaart-CV, film-CV, vastgoed-CV*

In hoofdstuk 23 ben ik ingegaan op beleggingsfondsen. Daarbij heb ik in het midden gelaten of zij als vennootschappen, dan wel als overeenkomsten sui generis aan te merken zijn. De beleggings-CV's zijn in dat hoofdstuk buiten beschouwing gelaten. Beleggings-CV's zijn CV's die als beleggingsvehikel worden ingezet. Het beleggen in een CV heeft als voordeel dat het een beperkt risico met zich meebrengt, omdat de commandieten niet hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de schulden van de CV. Bovendien heeft de CV als belegging het voordeel, dat er geen sprake is van beurs sentiment.

CV's kunnen fiscaal transparant zijn voor de heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting (dit geldt voor alle CV's, met uitzondering van zogenoemde "open CV's"). Het vermogen en het resultaat van de CV worden dan rechtstreeks toegerekend aan de vennoten. Afhankelijk van hoe de activiteiten van het fonds moeten worden geclassificeerd, kan bij de particuliere belegger belastingheffing (inkomstenbelasting) dan plaatsvinden in box 1 (winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden) of in box 3 (inkomen uit sparen en beleggen).⁹²

De CV wordt wel aangewend om te investeren in schepen. Rederijen gebruiken de zogenoemde "scheepvaart-CV" als financieringsinstrument. Tot 2001 golden voor scheepvaart-CV's ook fiscale faciliteiten (investeringsaftrek, stakingswinstvrijstelling).⁹³ Tot halverwege 2007 werd de CV ook gebruikt om te investeren in films. Er gold een gunstig fiscaal regime ten aanzien van zogenoemde "film-CV's", omdat de overheid het investeren in films wenste te stimuleren. Het gunstige fiscale regime is in 2007 afgeschaft. Sindsdien neemt de populariteit van de film-CV af. De CV wordt echter steeds vaker ingezet als investeringsvehikel voor vastgoed, ten behoeve van

90. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50. L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3.2.5.A merken de ondermaatschap als een potovereenkomst aan.

91. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 50.

92. Vgl. A. Rozendal en L.P. van den Kommer, *Toe- en uittreding van participanten in vastgoedfondsen*, Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2007/12, blz. 6.

93. Thans geldt nog wel een fiscale faciliteit voor schepen die onder de zogenoemde "tonnageregeling" vallen. De tonnageregeling brengt met zich mee, dat het rendement op forfaitaire wijze wordt vastgesteld aan de hand van de nettotonnage van de schepen en niet op basis van het werkelijke rendement.

particuliere investeerders.⁹⁴ Beleggingen in vastgoed winnen aan populariteit, omdat zij ook in economisch zwaardere tijden voldoende rendement opleveren.⁹⁵ Een vastgoed-CV stelt particulieren in staat tegen een relatief gering bedrag vastgoed aan te kopen.

Een vastgoed-CV is een beleggingsfonds met de rechtsvorm van een CV, waarbij een beheerder, namens een aantal beleggers, vastgoedobjecten (in het binnen- en/of het buitenland) verwerft of ontwikkelt, om deze te exploiteren. Veelal wordt op een vooraf vastgestelde datum het vastgoed vervolgens weer verkocht. De beleggers delen de kosten van de exploitatie en de opbrengsten uit exploitatie en verkoop.⁹⁶ Een vastgoed-CV wordt in de regel opgericht door een investeringsmaatschappij. Een dergelijke investeringsmaatschappij wordt ook wel de “initiatiefnemer” genoemd. De investeringsmaatschappij stelt dan een beheerder van de CV (het vastgoedfonds) aan. De beheerder treedt op als beherend vennoot van de CV. Niet zelden is de beheerder een dochtervennootschap van de initiatiefnemer.

Veelal wordt een onafhankelijke rechtspersoon (vaak een stichting⁹⁷) als bewaarder aangesteld.⁹⁸ De bewaarder heeft een bijzondere positie. Omdat de CV geen rechtspersoonlijkheid heeft behoort het vermogen van de CV civielrechtelijk toe aan de vennoten en niet aan de CV zelf.⁹⁹ Daarom houdt de bewaarder de juridische eigendom van het vastgoed ten titel van bewaring. Met de inwerkingtreding van titel 7.13 BW is het mogelijk dat een CV rechtspersoonlijkheid verkrijgt (bij oprichting, of op een later moment). Het vermogen van een CVR behoort aan de CVR toe. Een CVR heeft in dit opzicht geen bewaarder nodig (maar heeft die vaak wel nodig op grond van de Wft).

De initiatiefnemer organiseert de inschrijving op de CV of CVR. Hij geeft daartoe onder andere een prospectus uit. Een belegger kan dan door middel van inschrijving aangeven als commanditaire vennoot een belang te willen verwerven in de CV / CVR.

94. Volgens een voorzichtige schatting van de Autoriteit Financiële Markten (“AFM”), hadden in 2005 tussen de 30.000 en de 60.000 beleggers in publiek aangeboden vastgoed-CV’s belegd. De AFM signaleerde ook een verandering in het profiel van beleggers in vastgoed-CV’s. Volgens de AFM treden de laatste jaren ‘kleinere’ particuliere beleggers steeds vaker toe tot vastgoed-CV’s. Autoriteit Financiële Markten, Vastgoed-CV’s en maatschappen, een verkennende analyse, AFM, Amsterdam, 2005, blz. 4.

95. G. van Boom en S. van den Brink (red.), *Beleggen in vastgoed*, Verbum, Laren (NH), 2005, blz. 9 en 15.

96. Autoriteit Financiële Markten, Vastgoed-CV’s en maatschappen, een verkennende analyse, AFM, Amsterdam, 2005, blz. 14. Zie ook: W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 1, hoofdstuk 1, paragraaf 1, nr. 2 (Motieven voor oprichting) en Pitlo / Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 68.

97. M.L.M. van Kempen, *Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting*, WFR 2007/6729, blz. 828.

98. In het kader van een Wft-vergunning is het aanstellen van een rechtspersoonlijkheid bezittende bewaarder verplicht.

99. Anders: Pitlo / Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 85 (zie deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.5).

Indien er voldoende inschrijvingen zijn (voldoende kapitaal is aangetrokken), gaat de beheerder (en eventueel de bewaarder) over tot aankoop of tot de ontwikkeling van onroerend goed voor de CV / CVR. Omdat de commanditaire vennoten in een vastgoed-CV een betrekkelijk passieve rol aannemen en overigens zich ook niet met het beheer van een CV mogen bezighouden (op straffe van hoofdelijke aansprakelijkheid), houdt de beheerder zich bezig met het beheer en de vertegenwoordiging van de CV. De beheerder geeft de CV handen en voeten.

Opgemerkt zij dat slechts van een (beleggings-)CV gesproken kan worden, indien voldaan is aan de eisen van het begrip “vennootschap” van art. 7:800 lid 1 BW. Dat betekent onder meer dat partijen (de beleggers/vennoten) de wil tot samenwerking als vennoten dienen te hebben (*affectio societatis*). Dat betekent onder andere ook dat iedere vennoot in beginsel deel moet hebben in alle daden van beschikking. Volgens A-G Groeneveld kunnen aanwijzingen, dat van een *affectio societatis* aanwezig is, gelegen zijn in het feit dat alle vennoten recht van spreken hebben in het bestuur van de vennootschap, dat alle vennoten gezamenlijk beslissen over belangrijke zaken en dat alle vennoten in de winst en in het liquidatiesaldo van de vennootschap delen.¹⁰⁰ Is aan de eis van samenwerking niet voldaan, dan is van een CV geen sprake. Bovendien is voor het bestaan van een vennootschap een “actieve samenwerking in het economisch verkeer” noodzakelijk.¹⁰¹ Dit gaat niet zover dat alle vennoten daadwerkelijk arbeid moeten inbrengen, maar het is wel noodzakelijk dat alle vennoten in enige mate betrokken zijn bij de interne besluitvorming.¹⁰² Er zijn geen aanwijzingen dat dit niet ten aanzien van beleggings-CV's zou gelden. In de praktijk bemoeien de beleggers (de commanditaire vennoten) zich echter niet met de interne besluitvorming. Van Kesteren geeft aan dat tot op heden niemand is gestruikeld over de afwezigheid van het samenwerkingselement.¹⁰³

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 24.2.3.1 is een CV een bijzondere OV. Dat brengt met zich mee dat een CV een beroep of bedrijf dient uit te oefenen, dan wel beroeps- of bedrijfshandelingen dient te verrichten. Gebeurt dat niet, dan is van een CV geen sprake (mogelijk is er dan een stille vennootschap). Op zichzelf kunnen houdster- en beleggingsactiviteiten, die mede zijn gericht op het besparen van kosten, onder het begrip bedrijf of onder het begrip bedrijfshandelingen vallen.¹⁰⁴ Een als CV aangeduid samenwerkingsverband, dat passief onroerend goed verhuurt, verricht evenwel géén bedrijfshandelingen en kan derhalve geen CV zijn. Dat laat overigens onverlet dat een dergelijk, op een CV lijkend samenwerkingsverband, voor de heffing van btw wel degelijk een belastingplichtige is, aangezien reeds de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen tot belastingplicht leidt

100. Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73, punt 3.3.1.1. Zie ook: HR 8 maart 1989, nr. 25 377, NJ 1989/817.

101. HR 8 juli 1985, nr. 22 395, NJ 1986/358, BNB1985/239.

102. HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73, r.o. 3.4 en 3.5.

103. Noot van Van Kesteren onder HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73.

104. Kamerstukken II 2003/04, 28 746, nr. 5 (NaV), blz. 9.

(art. 9 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB, zie hierna: paragraaf 24.3.1.3).

24.2.8 *CV op aandelen*

Art. 7:836, lid 4 BW bepaalt dat een CV geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft. De CV op aandelen is bij de Wet van 28 mei 1975, *Stb.* 1975, 277 afgeschaft. Kenmerkend voor een CV op aandelen was dat een commandiet, zijn contractuele positie zonder meer kon overdragen door zijn aandeel aan een ander over te dragen.¹⁰⁵ Het begrip “CV op aandelen” kwam ook buiten het Burgerlijk Wetboek voor. In art. 2 lid 1 onderdeel a en, art. 3 en art. 9 lid 1 sub f Wet Vpb alsmede in art. 1 van de Wet op de Dividendbelasting 1965 kwam het begrip voor. Het begrip is op alle aangeduide plaatsen bij Wet van 28 mei 1975, *Stb.* 1975, 277, vervangen door het begrip “open commanditaire vennootschap”. Het “open” zijn van de CV heeft betrekking op de vrije overdraagbaarheid van de participatie. Aangezien de CV op aandelen niet meer bestaat, valt deze rechtsvorm buiten het kader van dit onderzoek.

24.2.9 *Bestuur van de vennootschap en de onderlinge verhoudingen van de vennoten*

Het in het wetsvoorstel personenvennootschappen voorgestelde art. 7:809 lid 1 BW bepaalt dat ieder van de vennoten besturend vennoot is. Het uitgangspunt is dus dat de vennoten de vennootschap besturen. Het is evenwel mogelijk, dat niet-vennoten in het bestuur worden opgenomen of dat het bestuur zelfs geheel uit niet-vennoten bestaat. Niet-vennoten die deel uitmaken van het bestuur van een vennootschap hebben dezelfde rechten en verplichtingen als de besturende vennoten. Een bestuurder is ten minste éénmaal per jaar verantwoording verschuldigd aan de (mede)vennoten.¹⁰⁶

Een besturend vennoot is in beginsel bevoegd voor rekening van de vennootschap (voor rekening van de vennoten gezamenlijk¹⁰⁷) alle rechtshandelingen te verrichten die, gelet op het doel van de vennootschap, tot haar normale werkzaamheden behoren. Voor andere rechtshandelingen voor rekening van de vennootschap heeft hij in beginsel de instemming van de andere vennoten nodig.¹⁰⁸ De vennoten kunnen ter zake generieke regelingen treffen (handelingsbevoegdheid tot een bepaald bedrag, handelingsbevoegdheid bij meerderheidsbesluit, etc.).¹⁰⁹

105. W.J. Slagter e.a., *Personenassociaties*, Kluwer, Deventer (losbl.), onderdeel 3, hoofdstuk 1, paragraaf 9, nr. 1 (De CV op aandelen).

106. Art. 7:809 lid 3 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

107. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 17.

108. Art. 7:810 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

109. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 17.

24.3 De personenvennootschap en de vennoten als belastingplichtigen

24.3.1 De personenvennootschap en het informele samenwerkingsverband als belastingplichtige

Voor de btw is belastingplichtige “eenieder” die “zelfstandig” “economische activiteiten” verricht. Personenvennootschappen kunnen belastingplichtigen zijn voor de btw. Anders dan in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting is een personenvennootschap voor de btw dus niet transparant.¹¹⁰ Het is de personenvennootschap, die de belastingplichtige is en niet elke vennoot afzonderlijk. De neutraliteit van de btw brengt met zich mee, dat het al dan niet hebben van rechtspersoonlijkheid, geen rol speelt bij de belastingplicht van een personenvennootschap.¹¹¹ Om vast te stellen of een personenvennootschap een belastingplichtige voor de btw is, moet dus nagegaan worden of de vennootschap een entiteit (“eenieder”) is, economische activiteiten verricht en of de vennootschap deze economische activiteiten zelfstandig verricht.

24.3.1.1 Eenieder

In deel III, paragraaf 14.1 heb ik uiteengezet, dat het begrip “eenieder” zo ruim kan worden uitgelegd, dat daaronder alle (al dan niet juridisch nader te duiden) samenwerkingsverbanden (entiteiten) vallen die feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten. Personenvennootschappen, maar ook zogenoemde “feitelijke samenwerkingsverbanden” (zie paragraaf 24.2.2), kunnen entiteiten en dus belastingplichtigen zijn.¹¹² Omdat de btw-positie van een feitelijk samenwerkingsverband echter niet principieel verschilt van die van een personenvennootschap laat ik in het navolgende de belastingplicht van feitelijke samenwerkingsverbanden verder buiten beschouwing. Hetgeen geldt voor de belastingplicht van personenvennootschappen, heeft ook te gelden voor de belastingplicht van feitelijke samenwerkingsverbanden.

Om vast te stellen of een combinatie “feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid” bezit, is bepalend of de combinatie als zodanig naar buiten toe optreedt.¹¹³ Deze eis

110. Een uitzondering vormt de open commanditaire vennootschap. Dergelijke vennootschappen zijn slechts transparant voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting voor het deel waartoe de beherende vennoot (in de terminologie van het wetsvoorstel: “besturende vennoot”) gerechtigd is.

111. HR 10 december 1980, nr. 19 627, BNB 1981/44. Blijkens de preambule bij de Btw-richtlijn, punten 4 en 7, vormt de gedachte dat de heffing van btw de mededinging niet mag verstoren (een aspect van het neutraliteitsbeginsel) een belangrijke randvoorwaarde. Als de status van belastingplichtige afhankelijk is van de rechtsvorm, leidt dit tot verstoring van de mededinging.

112. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76. Zie ook: HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

113. Vgl. Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73, punt 4.1.3. Zie ook: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 24. Deze constatering betekent tevens, dat de enkele aanwezigheid van een (vennootschaps)contract niet automatisch inhoudt dat sprake is van een vennootschap (vgl. HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222).

(het op een voor derden duidelijk kenbare wijze naar buiten toe optreden) komt ook voor in de civielrechtelijke definitie van de OV (en daarmee in de definitie van de OVR, CV en CVR).¹¹⁴ Een openbare vennootschap zal daardoor doorgaans een entiteit voor de heffing van btw zijn. Een bijzonderheid doet zich in verband met het begrip “derde” dat civielrechtelijk een andere connotatie heeft dan fiscaalrechtelijk. Een *vennoot* die jegens zijn vennootschap presteert, kan uit dien hoofde een belastingplichtige voor de heffing van btw zijn (zie hierna, paragraaf 24.4.7).¹¹⁵ De *vennoot* handelt dan niet “als vennoot”, maar “als een derde”. Het omgekeerde is mijns inziens ook niet uitgesloten. Uit het reeds aangehaalde Heerma-arrest volgt, dat de vennootschap en de vennoten voor de heffing van btw te onderscheiden subjecten zijn. Wanneer een vennootschap buiten het kader van de vennootschapsovereenkomst (dus “als een derde”) handelingen onder bezwarende titel jegens de vennoten verricht, handelt de vennootschap op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien de afnemer (vennoot) tegelijkertijd de vennootschap die de prestatie verricht, beheert. Nu een vennootschap niet in dienstbetrekking kan zijn bij een vennoot en er overigens ook geen banden van ondergeschiktheid in de zin van art. 10 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 eerste alinea Zesde richtlijn) kunnen bestaan tussen vennootschap en vennoot, houd ik het erop dat een vennootschap, die niet jegens derden, maar wel als een derde jegens haar vennoten presteert, uit dien hoofde als een entiteit en zelfs als belastingplichtige kan worden aangemerkt. De Hoge Raad heeft met betrekking tot een CV, die als enige activiteit een gemeentehuis verhuurde aan de gemeente die vennoot van die CV was, geoordeeld dat de CV een ondernemer (belastingplichtige) was voor de heffing van btw.¹¹⁶ Ik meen dat een personenvennootschap ook als belastingplichtige aangemerkt kan worden, indien de vennootschap niet jegens derden, maar wel als een derde, aan één van de vennoten prestaties verricht. Het feit dat een subject slechts aan één afnemer presteert, sluit niet uit dat dat subject als belastingplichtige voor de btw is aan te merken.¹¹⁷ De vennootschap die dus slechts jegens één van de vennoten als een derde (regelmatig) leveringen van goederen en/of diensten tegen vergoeding verricht, kan daar naar mijn mening haar belastingplicht aan ontlennen, mits aan de overige voorwaarden voor de belastingplicht is voldaan.¹¹⁸ Het is echter maar de vraag of een vennoot onder dergelijke omstandigheden ook civielrechtelijk als een derde kan worden beschouwd. Ik meen dat die vraag ontkennend moet worden beantwoord, aangezien de voorgestelde titel 7.13 BW een duidelijk onderscheid hanteert tussen “vennoten” en “derden”.¹¹⁹ Dat betekent, dat een vennootschap die uitsluitend jegens haar vennoten optreedt, civielrechtelijk gezien geen openbare vennootschap

114. Art. 7:801 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

115. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

116. HR 22 december 1993, nr. 29 317, BNB 1994/71.

117. Hof Arnhem 16 oktober 1990, nr. 989/1990, JOB 1991/33, Hof 's-Hertogenbosch 3 mei 1995, nr. 93/1743, V-N 1995, blz. 3801. Zie ook: J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige in de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001, blz. 131.

118. Het komt mij voor dat in de zaak Rechtbank Haarlem 7 november 2008, nr. 07/05740, NTFR 2009/201 niet voldaan was aan de vereiste duurzaamheid. Hierop was het oordeel van de rechtbank evenwel niet gegrond.

119. Zie bijvoorbeeld: art. 7:800 en art. 8:801 wetsvoorstel personenvennootschappen.

(OV, OVR, CV of CVR) kan zijn. De vennootschap is dan civielrechtelijk een stille vennootschap, indien overigens aan de vereisten voor het begrip vennootschap is voldaan.

24.3.1.2 *Zelfstandig*

Wanneer eenmaal vaststaat dat een personenvennootschap een entiteit (eenieder) is, dan levert de vraag of de personenvennootschap zelfstandig is, doorgaans weinig problemen op. Wel is in het kader van de bestrijding van constructies met onroerende zaken en investeringsgoederen de vraag aan de orde geweest of onder omstandigheden een commanditaire vennootschap te “vereenzelvigen” is met de vennoten.¹²⁰ De vraag naar de eventuele vereenzelviging is echter geen element van de vraag naar de “zelfstandigheid” van een vennootschap, maar een element van de vraag of de vennootschap een van de vennoten te onderscheiden entiteit is (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.2). De Hoge Raad heeft telkenmale geoordeeld dat een CV een afzonderlijke rechtsfiguur is, die op eigen naam aan het economische verkeer kan deelnemen en van de vennoten moet worden onderscheiden. Zie over de (on)zelfstandigheid van contractuele samenwerkingsverbanden, deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.2.

24.3.1.3 *Economische activiteit*

Een als een entiteit aan te merken personenvennootschap kan slechts een belastingplichtige zijn, indien de vennootschap een economische activiteit ontplooit. Van een economische activiteit is sprake, indien met een zekere regelmaat (duurzaam) op het behalen van opbrengst gerichte handelingen worden verricht (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.3).¹²¹

In de civielrechtelijke definitie van het begrip openbare vennootschap (OV) is opgenomen, dat van een openbare vennootschap pas sprake is, indien de vennootschap een beroep of bedrijf uitoefent, dan wel beroeps- of bedrijfshandelingen verricht.¹²² Uit de parlementaire geschiedenis volgt, dat het daarbij moet gaan om een “regelmatige, min of meer duurzame maatschappelijke werkzaamheid” (zie paragraaf 24.2.1.1).¹²³ Het komt mij voor dat dit in de regel met zich mee zal brengen dat een openbare vennootschap een economische activiteit in de zin van de btw ontplooit. Een personenvennootschap kan evenwel met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk worden aangegaan. Wegens het ontbreken van duurzaamheid zal een dergelijke vennootschap onder omstandigheden niet als belastingplichtige kun-

120. HR 22 december 1993, nr. 29 317, BNB 1994/71, HR 1 september 1999, nr. 34 505, BNB 1999/440 en Hof Amsterdam 16 december 1999, nr. 98/4939, V-N 2000/17.1.3.

121. Vgl. HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287 (Eénmalige publieksavond) en HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), V-N 2008/3.21.

122. Art. 7: 801 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

123. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 8.

nen worden aangemerkt.¹²⁴ Dit neemt niet weg, dat bijvoorbeeld bouwcombinaties in de vorm van een personenvennootschap, die gericht zijn op het realiseren van één infrastructureel werk, in de regel voor de heffing van btw als belastingplichtige worden aangemerkt. In paragraaf 24.3.2.3 ga ik nader in op de belastingplicht van personenvennootschappen met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk.

Een bijzonderheid is dat civielrechtelijk houdster- en beleggingsactiviteiten onder omstandigheden als beroeps- of bedrijfsactiviteiten zijn aan te merken. Het passief houden van aandelen of het passief verhuren van bijvoorbeeld onroerend goed (beleggen in onroerend goed) wordt evenwel niet tot de beroeps- of bedrijfshandelingen gerekend. In de btw wordt het enkele (passief) houden van aandelen niet gerekend tot de economische activiteiten. In de zaak Polysar oordeelde het HvJ EG, dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet is te beschouwen als een economische activiteit, die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verleent.¹²⁵ Naar 's-Hofs oordeel was dit slechts anders indien de deelneming gepaard gaat met het zich direct of indirect moeien in het beheer van de vennootschappen, waarin wordt deelgenomen.¹²⁶ In zoverre loopt het fiscale recht parallel met het burgerlijk recht. Een afwijking bestaat echter ten aanzien van bijvoorbeeld beleggingsactiviteiten met onroerend goed. Het passief verhuren van onroerend goed is niet voldoende om in civielrechtelijke zin van een bedrijfshandeling te kunnen spreken. Een samenwerkingsverband dat zich beperkt tot het enkel passief verhuren van onroerend goed, voldoet niet aan de criteria van het begrip "openbare vennootschap" (het is wellicht een stille vennootschap). Voor de heffing van btw wordt de verhuur van onroerend goed (de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen) aangemerkt als een economische activiteit (art. 9 lid 1, laatste volzin Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 2, laatste volzin Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB). De passieve verhuur van onroerend goed leidt voor de heffing van btw dus tot belastingplicht.

24.3.2 *De belastingplicht van enige bijzondere vennootschapsvormen*

24.3.2.1 *De stille vennootschap als belastingplichtige*

Totdat het wetsvoorstel personenvennootschappen is aangenomen en in werking is getreden, wordt uitsluitend van een stille maatschap gesproken, indien de maatschap niet onder een gemeenschappelijke naam opereert. Een dergelijke stille maatschap is géén entiteit en dus geen belastingplichtige voor de btw, indien zij zich ook niet op een andere wijze naar buiten toe presenteert als een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1).

124. Zie bijvoorbeeld: Hof Leeuwarden 9 maart 2007, nr. BK 1142/04, V-N 2007/26.1.4 en de toelichting van de staatssecretaris op de intrekking van het pro-forma cassatieberoep in V-N 2007/34.26.

125. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13.

126. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 14.

Onder de werking van titel 7.13 BW is een stille vennootschap een vennootschap die geen openbare vennootschap is.¹²⁷ Een openbare vennootschap is een vennootschap tot het uitoefenen van een beroep of bedrijf dan wel tot het verrichten van beroeps- of bedrijfshandelingen, die op een voor derden duidelijk kenbare wijze naar buiten optreedt onder een door haar als zodanig gevoerde naam.¹²⁸

Een (stille) vennootschap die in het geheel niet naar buiten toe optreedt, is geen entiteit voor de heffing van btw, laat staan een belastingplichtige. Zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk vormt zij geen toerekeningspunt van rechten en verplichtingen en is zij niet als een rechts- of belastingsubject te beschouwen. Een vennoot die handelt op eigen naam, maar voor rekening van een stille, niet naar buiten toe optredende vennootschap, verricht dus geen handelingen op eigen naam maar voor rekening van een ander ("in commissie") in de zin van art. 14 lid 2, onderdeel c en art. 28 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 4 onderdeel c en art. 6 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 6 en art. 4 lid 4 Wet OB).

Onder omstandigheden kan onder de werking van titel 7.13 BW een stille vennootschap een entiteit in de zin van de btw en eventueel een belastingplichtige zijn. Zoals ik heb aangegeven, is van een entiteit in de zin van de btw sprake, indien er een combinatie bestaat met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid. Daarvoor is een optreden naar buiten toe nodig. In deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1 heb ik betoogd, dat het optreden onder één naam een duidelijke indicatie voor feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid is, maar dat feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid ook kan volgen uit andere objectieve gegevens, zoals het verrichten van economische activiteiten, in het bijzonder uit het verrichten van handelingen tegen vergoeding jegens derden. Een stille vennootschap die wel naar buiten toe optreedt, wel een beroep of bedrijf / beroeps- of bedrijfshandelingen verricht, maar niet onder één naam naar buiten toe optreedt, is mogelijk te beschouwen als een entiteit voor de heffing van btw. Zoals ik heb opgemerkt in deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1, kan het feitelijk, met enige regelmaat als zodanig naar buiten toe optreden met zich meebrengen, dat het samenwerkingsverband als vanzelf een naam krijgt aangemeten. Civielrechtelijk heeft dat echter geen gevolgen.

Zoals ik heb aangegeven, is onder de vigeur van titel 7.13 BW van een stille vennootschap ook sprake, indien de vennootschap geen beroep of bedrijf uitoefent, dan wel beroeps- of bedrijfshandelingen uitvoert. Mijns inziens is een dergelijke stille vennootschap niet als een belastingplichtige voor de btw te beschouwen, aangezien de vennootschap geen economische activiteit verricht. Het is echter de vraag of een stille vennootschap als belastingplichtige kan worden aangemerkt, indien de stille vennootschap niet jegens derden, maar uitsluitend jegens de vennoten, zelfstandig economische activiteiten verricht. Bedacht moet worden, dat een vennootschap die van derden op een duidelijk kenbare wijze, onder een eigen naam en voor eigen rekening goederen of diensten betreft, niet als stille vennootschap is aan te merken. Een stille

127. Art. 7:801 lid 2 BW wetsvoorstel personenvennootschappen. Zie tevens: paragraaf 24.2.3.2.

128. Art. 7:801 lid 1 BW wetsvoorstel personenvennootschappen.

vennootschap dient zowel aan de inkomende kant als aan de uitgaande kant niet zichtbaar te zijn voor derden. Dit is bijvoorbeeld het geval, indien de vennootschap prestaties jegens de vennoten verricht door uitsluitend gebruik te maken van ingebrachte vermogensbestanddelen (bijvoorbeeld de verhuur van een ingebracht pand aan een vennoot). Nu een vennoot en zijn vennootschap voor de btw als onafhankelijke derden met elkaar kunnen handelen, kan een stille vennootschap die uitsluitend presteert jegens de vennoten, zonder zich aan de inkomende kant jegens derden te presenteren, als belastingplichtige aangemerkt worden. Dit is ook het geval indien de stille vennootschap slechts aan één van de vennoten presteert.

24.3.2.2 *De vastgoed-CV als belastingplichtige*

In paragraaf 24.2.7 heb ik aangegeven dat een vastgoed-CV in de kern een beleggingsvehikel is. De belangrijkste vraag die zich bij vastgoedfondsen voordoet is, of de CV, danwel de beherend vennoot als belastingplichtige voor de btw is aan te merken.

Het vastgoed van een als CVR vormgegeven vastgoed-CV behoort juridisch toe aan de CVR. Een vastgoed-CV met rechtspersoonlijkheid is mijns inziens op grond van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 2 onderdeel b Wet OB) aan te merken als een belastingplichtige, indien de CVR vastgoed exploiteert (verhuurt).¹²⁹ De beheerder verricht de handelingen voor de CVR (hij vertegenwoordigt de CVR, geeft hem “handen en voeten”). Dit is niet anders dan in het geval van een conventionele CV (een CV, die een onderneming drijft). Ook in die situatie nemen alleen de beherende vennoten de handelingen van de CV voor hun rekening. De vraag hoe moet worden omgegaan met de vergoeding, die de beheerder voor zijn activiteiten ontvangt, is een vraag naar het object van heffing (zie hierover hoofdstuk 23, paragraaf 23.4.7.4).

Het vastgoed van een als CV vormgegeven fonds behoort juridisch toe aan de vennoten (er is sprake van een gebonden gemeenschap). De bewaarder houdt de eigendom van het vastgoed ten titel van bewaring. De beheerder verricht de handelingen voor de CV. De gedachte dringt zich op dat een vastgoed-CV zonder rechtspersoonlijkheid niet de feitelijke beschikkingsmacht bezit ten aanzien van het vastgoed in het fonds. De beheerder is – met toestemming van de bewaarder – in staat te beschikken over het vastgoed. Ook hier zie ik geen principieel verschil met conventionele CV's. De vennoten vormen de vennootschap. Een CV kan alleen beschikkingsmacht over goederen hebben, indien de vennoten die voor haar nemen. Een andere visie zou ertoe leiden dat een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, in btw-technische zin nimmer goederen zou kunnen kopen of leveren (zij zou de “macht om als een eigenaar te beschikken” in de zin van art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB) niet over kunnen dragen). Dit is nu juist, getuige het reeds aangehaalde Heerma-arrest, niet het geval. Een vastgoed-CV

129. Zie over de vraag of de passieve verhuur van onroerend goed als een beroep of bedrijf dan wel als beroeps- of bedrijfshandeling als bedoeld in het voorgestelde art. 7:801 lid 1 BW is aan te merken paragrafen 24.2.3.1 en 24.2.7.

zonder rechtspersoonlijkheid is mijns inziens dan ook btw-technisch eigenaar van het daarin ondergebrachte vastgoed en is aan te merken als een belastingplichtige, indien zij het vastgoed exploiteert om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen.

24.3.2.3 *De OV, OVR, CV of CVR met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk als belastingplichtige*

Een vennootschap kan met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk worden aangegaan.¹³⁰ Voor het bestaan van een vennootschap is duurzaamheid geen vereiste.¹³¹ Om als belastingplichtige voor de btw aangemerkt te kunnen worden is duurzaamheid wel een vereiste. Deze duurzaamheid speelt een rol bij het aanmerken van een samenwerkingsverband als een entiteit (zie deel III, hoofdstuk 14 paragraaf 14.1), maar ook bij het aanmerken van activiteiten van een entiteit, als “economische activiteiten” (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.3.3).¹³²

Zoals ik heb aangegeven in deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1, is van een entiteit pas sprake, indien een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bestaat. Op de eerste plaats is het dus de vraag of een combinatie, die slechts één transactie verricht, daarmee een voldoende maatschappelijke zelfstandigheid kan verwerven om als entiteit aangemerkt te worden. Ik meen dat, hoewel deze vraag in beginsel ontkennend moet worden beantwoord, er bijzondere gevallen kunnen bestaan waarin toch een entiteit ontstaat. De duurzaamheid en daarmee de feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid, kan mijns inziens voortvloeien uit een langdurige relatie met de afnemer. Niet zelden is voor het tot stand brengen van een groter project een langere periode nodig om alle benodigde werkzaamheden te kunnen plannen en uitvoeren. Gedurende die voorbereidingsperiode wordt een relatie met een derde (de afnemer) onderhouden, waaraan het samenwerkingsverband feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid kan ontlelen. Het samenwerkingsverband wordt daardoor dan een entiteit. Met name wanneer een samenwerkingsverband wordt aangegaan met het oog op één bepaald werk, dan is het mijns inziens mogelijk dat van “eenieder” sprake is. Daarvoor is naar mijn mening bepalend of de samenwerkende partijen duurzaam als een eenheid naar buiten toe optreden. Het tijdselement en het element van het naar buiten toe optreden zijn derhalve ook hier de kritische

130. Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

131. Zie onder andere: Kamerstukken II 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

132. In de zaak voor het Hof's-Hertogenbosch 24 januari 2008, nr. 06/00225, V-N 2008/56.28 ging het om een “samenwerkingsverband” dat zich beperkt had tot een eenmalig project bestaande uit het aanschaffen van een tweetal percelen, het realiseren daarop van twee woningen en het verkopen van die twee woningen. Het Hof oordeelde dat het samenwerkingsverband haar werkzaamheden niet duurzaam, dat wil zeggen niet geregeld, verrichtte om door deelneming aan het maatschappelijk verkeer maatschappelijke behoeften te bevredigen. Het samenwerkingsverband was geen belastingplichtige. Hoewel de feiten op dat punt niet geheel duidelijk zijn, lijkt het erop dat het “samenwerkingsverband” in kwestie niet te beschouwen was als een combinatie met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid, die als zodanig naar buiten toe optrad. Als van een entiteit geen sprake was, dan was het samenwerkingsverband reeds op die grond geen belastingplichtige en zijn de overwegingen van het Hof ten overvloede.

factoren. Zo kan een bouwcombinatie die wordt gevormd om één bepaald infrastructuurwerk te realiseren, als entiteit worden aangemerkt.

Ten aanzien van het zijn van een entiteit doen zich bijzonderheden voor ten aanzien van de exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke zaken om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen en ten aanzien van “voortdurende transacties”.¹³³ Deze activiteiten vertonen naar hun aard duurzaamheid in tijd. Daardoor kan een samenwerkingsverband, dat een dergelijke activiteit ontplooit, wél als een entiteit worden aangemerkt, mits het samenwerkingsverband daarbij als zodanig naar buiten toe optreedt. Een gezamenlijk gevoerde naam kan een belangrijke aanwijzing vormen voor het als een entiteit naar buiten toe optreden, doch het gezamenlijk naar buiten toe optreden kan ook uit andere feiten en omstandigheden blijken (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.1).

Het bovenstaande wil echter nog niet zeggen dat een entiteit met het oog op één bepaalde transactie of één bepaald werk ook een belastingplichtige is. Daarvoor is immers tevens noodzakelijk, dat de entiteit (zelfstandig) een *economische* activiteit ontplooit. Die economische activiteit moet – zoals is aangegeven – duurzaamheid, dat wil zeggen regelmaat, vertonen. Ten aanzien van de exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke zaken en voortdurende transacties ligt het regelmaatvereiste besloten in de regelmatige opbrengsten, die dergelijke activiteiten genereren (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.3.3). Het echter nog maar de vraag of een combinatie die slechts één transactie verricht, daarmee een duurzame activiteit verricht.

Strikt genomen, moet die vraag mijns inziens ontkennend worden beantwoord. Een enkele transactie is niet aan te merken als een (duurzame) economische activiteit.¹³⁴ Een vennootschap die slechts incidenteel (“bij gelegenheid”) een activiteit ontplooit, verricht geen duurzame economische activiteit en is dus geen belastingplichtige, indien de criteria zonder enige flexibiliteit worden toegepast.¹³⁵ Met name voor bouwcombinaties zou implementatie van de optie van art. 12 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 3 Zesde richtlijn) uitkomst kunnen bieden. Op grond van dat artikel kunnen lidstaten *met name* eenieder die incidenteel een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein voor de eerste ingebruikneming ervan of een bouwterrein levert, als belastingplichtige aanmerken. Ook voor andere incidentele

133. Onder (andere) “voortdurende transacties” wordt verstaan “zich herhalende leveringen en diensten die op basis van een doorlopende overeenkomst worden verricht”. De overeenkomst van een voortdurende transactie (ook wel “doorlopende prestatie” genoemd) kent doorgaans geen welomschreven eindresultaat. De periode waarover de prestaties worden verricht, kan zowel bepaald als onbepaald zijn. De verhuur van (on)roerende zaken, het verstrekken van licenties en het verstrekken van abonnementen of leveringen of diensten vallen onder andere als voortdurende transacties aan te merken. Zie: Besluit van 24 november 2000, nr. CPP2000/2738M, V-N 2001/2.19 (ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006, nr. CPP2006/1796M, V-N 2006/47.17).

134. Zie in dit verband: Hof Leeuwarden 9 maart 2007, nr. 1142/04, V-N 2007/26.1.4. Het Gerechtshof oordeelde dat de eenmalige bouw en verkoop van een onroerende zaak niet als een economische activiteit was te beschouwen.

135. Vgl. G.J. van Norden, aantekening bij HR 14 mei 2004, nr. 39 324, FED 2004/390.

handelingen biedt genoemd artikel de ruimte om de betrokkene als belastingplichtige aan te merken. Nederland heeft deze optionele bepaling echter niet geïmplementeerd. Nochtans worden bouwcombinaties doorgaans als belastingplichtigen aangemerkt, hetgeen misschien dan wel theoretisch moeilijk in valt te passen in het nationale recht, doch op zichzelf is toe te juichen. Zou een bouwcombinatie geen belastingplichtige zijn, dan heeft de combinatie geen recht op aftrek van voorbelasting. Het is niet uit te sluiten dat die niet-aftrekbare voorbelasting in de prijzen worden verdisconteerd. Wordt het gebouw vervolgens geleverd aan een belastingplichtige, die belast presteert, dan treedt mogelijk cumulatie van belasting op.¹³⁶ Dat is niet conform de doelstellingen van de btw. Het zou mijns inziens in dit opzicht de rechtszekerheid ten goede komen indien Nederland gebruik zou maken van de optie van art. 12 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 3 Zesde richtlijn).

24.3.2.4 De kostenvennootschap als belastingplichtige

Met betrekking tot de kostenvennootschappen is het op de eerste plaats de vraag onder welke omstandigheden een kostenvennootschap een entiteit is. Het komt mij voor, dat een kostenvennootschap die als een inkooporganisatie optreedt (waarbij ik opmerk dat ook het “inkopen van arbeid”, dat wil zeggen het in dienst nemen van een personeelslid, als een activiteit van een inkooporganisatie is aan te merken), zich jegens derden (toeleveranciers / personeel) manifesteert als een entiteit in het maatschappelijk verkeer. Alsdan is de vennootschap als een entiteit in de zin van de btw aan te merken. Het is een samenwerkingsverband van het derde archetype (zie deel II, hoofdstuk 8). Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 24.2.5, treedt een kostenvennootschap, die niet als inkooporganisatie optreedt, maar slechts een overeenkomst tot het verdelen van kosten behelst, in beginsel niet jegens derden naar buiten toe op. Het is in geen geval een openbare vennootschap. Een dergelijke overeenkomst die er enkel toe strekt een kostenverdeling te regelen, is mijns inziens btw-technisch in beginsel geen entiteit te noemen. Een dergelijke overeenkomst brengt geen combinatie met feitelijke (maatschappelijke) zelfstandigheid tot stand. Het blijft een samenwerkingsverband van het eerste archetype (zie deel II, hoofdstuk 8).

De vraag komt echter op, of een vennootschap die *enkel* de ingebrachte bedrijfsmiddelen tegen een afzonderlijke, welbepaalde vergoeding verhuurt aan de vennoten, als belastingplichtige is aan te merken. De vennootschap handelt in een dergelijk geval btw-technisch “als een derde” (dus buiten het kader van het samenwerkingsverband) jegens de vennoten. Zoals ik heb betoogd in paragraaf 24.3.1.1, volgt uit het Heerma-arrest, dat een vennoot die enkel jegens zijn vennootschap presteert, uit dien hoofde als een belastingplichtige is aan te merken.¹³⁷ Dit zou mijns inziens ook in de omgekeerde situatie moeten gelden. De *vennootschap* die enkel leveringen of

136. Een niet-belastingplichtige bouwcombinatie die een belaste prijssubsidie ontvangt, is (niet-aftrekbare) btw verschuldigd. Die btw kan via de prijzen gehanteerd voor belaste presterende afnemers tot cumulatie van btw leiden. Zie R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie (diss.), Kluwer, Deventer, 2000, blz. 228.

137. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

diensten onder bezwarende titel jegens de vennoten verricht, zou ook als belastingplichtige moeten worden aangemerkt. Bovendien verhoudt die benadering zich met het arrest van het HvJ EG in de zaak Kennemer Golf & Country Club. In die zaak werden de jegens de leden verrichte prestaties aangemerkt als belastbare handelingen.¹³⁸ Gezien het arrest in deze zaak, moet het niet voor onmogelijk worden gehouden dat een vennootschap, die bedrijfsmiddelen verhuurt aan de vennoten, daarmee belastbare handelingen verricht.¹³⁹ Daartegen pleit wellicht het feit, dat ten aanzien van de vennoot zowel in de zaak Heerma als in de zaak Kennemer Golf & Country Club vaststond, dat het entiteiten betrof (de vennootschap, respectievelijk de vereniging werden als entiteit beschouwd). In de situatie van een vennootschap, die enkel bedrijfsmiddelen verhuurt aan de vennoten, is het juist de vraag is of sprake is van een entiteit. Toch moet mijns inziens het bestaan van een entiteit worden aangenomen, ook al is het aantal afnemers waaraan het samenwerkingsverband presteert gering. In de zaak Heerma overwoog het HvJ EG dienaangaande immers:

15. De Nederlandse regering stelt, dat economische zelfstandigheid in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn ontbreekt, wanneer de verhuur van een lichamelijke zaak zich beperkt tot handelen binnen een besloten kring, zoals het geval is wanneer een maat in een maatschap naar Nederlands recht aan die maatschap een zaak verhuurt. De verhuurder tevens maat is immers medeaansprakelijk voor de nakoming van de voor de hurende maatschap uit de huurovereenkomst voortvloeiende verbintenissen.

(...)

19. Anders dan de Nederlandse regering betoogt, doet het er (...) weinig toe, dat de maat de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap waarvan hij deel uitmaakt, als enige activiteit heeft. Deze omstandigheid is immers niet van belang voor de beoordeling van de zelfstandigheid van de maat bij het verrichten van de betrokken economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn en kan hooguit van invloed zijn op de vraag, of er wel sprake is van een economische activiteit in de zin van dit artikel. (...).¹⁴⁰

138. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

139. Zie in dit verband: Hof 's-Hertogenbosch 1 juli 2005, nr. 02/2152, V-N 2005/52.22. Het ging in die zaak om vier huisartsen, die de aanschaf en de verbouwing van een kerkgebouw lieten lopen via een personenvennootschap. Daartoe storten de huisartsen contanten in de vennootschap. Na de verbouwing van het kerkgebouw werd het verbouwde pand, de huisartsenpraktijk, door de vennootschap aan de huisartsen (twee maatschappen van ieder twee huisartsen) om niet ter beschikking gesteld. Voor de servicekosten van het pand betaalden de maatschappen wel (zij het feitelijk slechts in het jaar 1999) een bijdrage. Het Hof overwoog dat partijen eensluidend van oordeel waren, dat de vennootschap een van de beide huisartsenmaatschappen te onderscheiden entiteit was. Omdat het Hof van oordeel was dat dit uitgangspunt van feitelijke aard was en daaraan geen juridisch onjuist uitgangspunt ten grondslag lag, sloot het Hof aan bij dit standpunt van partijen. Het Hof merkte de (handelingen die stonden tegenover de) servicekosten aan als een economische activiteit en merkte de (kosten)vennootschap als belastingplichtige aan.

140. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 15 en r.o.19.

De kostenvennootschap bevindt zich op een grensvlak. Het antwoord op de vraag of een dergelijke vennootschap voor de heffing van btw als entiteit is aan te merken, is voor een groot deel afhankelijk van het antwoord op de vraag of de vennootschap tegen vergoeding goederen levert of diensten verricht jegens de vennoten. Uit die handelingen moet dan de "feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid" blijken. Van belang is dus of de vennoten een rechtsbetrekking met de vennootschap aangaan, die de strekking heeft, dat de vennootschap tegen vergoeding bedrijfsmiddelen zal verhuren of anderszins tegen vergoeding ter beschikking zal stellen aan de vennoten. Wanneer een kostenvennootschap tegen vergoeding bedrijfsmiddelen verhuurt aan de vennoten is deze kostenvennootschap een belastingplichtige voor de btw en is de verhuur aan de btw onderworpen. Verricht een kostenvennootschap géén handelingen onder bezwarende titel jegens de vennoten of jegens derden en treedt de vennootschap ook anderszins niet jegens derden op, dan is de kostenvennootschap geen entiteit, laat staan een belastingplichtige voor de heffing van btw. In dat geval lijkt de overeenkomst meer op een pot- of poolovereenkomst dan op een overeenkomst van vennootschap. De "vennoten" moeten dan voor de heffing van de btw geacht worden jegens elkaar te presteren. Ik verwijs naar hetgeen ik daarover heb opgemerkt in hoofdstuk 19, paragraaf 19.4.3.2 en paragraaf 19.4.3.9. De gevolgen van bovenstaande vaststellingen laten zich aan de hand van onderstaand voorbeeld illustreren.

Voorbeeld 4

Als een accountantskantoor diensten tegen vergoeding verricht aan een verzekeringsmaatschappij, dan zullen deze diensten belast zijn. De verzekeringsmaatschappij, die uitsluitend vrijgestelde diensten verricht, heeft geen recht op aftrek (behoudens gevallen waarin art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB 1968 van toepassing is). De verzekeringsmaatschappij en het accountantskantoor kunnen besluiten een (stille) kostenvennootschap aan te gaan, die niet naar buiten toe zal optreden. Aannemende, dat aan een dergelijke overeenkomst realiteitsgehalte toekomt, verricht de verzekeringsmaatschappij dan een onbelastbare (zie paragraaf 24.4.8) inbreng in contanten. Het accountantskantoor verricht een eveneens onbelastbare (zie paragraaf 24.4.8) inbreng van arbeid (of accountantsdiensten). De gedachte dringt zich dan op dat de verzekeringsmaatschappij de beschikking over de accountantsdiensten krijgt, zonder dat de verzekeringsmaatschappij met niet-aftrekbare btw wordt geconfronteerd. Er lijkt dubbele niet-heffing op te treden bij de verzekeringsmaatschappij. Bedacht moet echter worden dat de stille kostenvennootschap in het geschetste voorbeeld geen entiteit is. Noch bij de inbreng, noch bij het laten toekomen van de voordelen, treedt de stille kostenvennootschap als zodanig naar buiten toe op. De vennootschap verricht ook geen handelingen onder bezwarende titel. De "stille vennootschap" is voor de heffing van btw non-existent. Alsdan vallen de handelingen tussen de verzekeringsmaatschappij en het accountantskantoor aan te merken als het verrichten van een (belaste) dienst door het accountantskantoor tegen een vergoeding (de betaling van de verzekeringsmaatschappij). De verzekeringsmaatschappij kan de btw die in rekening gebracht moet worden door het accountantskantoor, in beginsel niet in aftrek brengen. Dubbele niet-heffing treedt niet op. Er ontstaat mogelijk zelfs de aan de toepassing van de vrijstellingen inherente cumulatie van belasting.

24.3.3 *Verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een OV of CV en de belastingplicht voor de btw*¹⁴¹

Onder de werking van titel 7.13 BW kan een openbare vennootschap (hierna: “OV”) rechtspersoonlijkheid verkrijgen.¹⁴² De OV wordt dan een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid (hierna: “OVR”). Een OVR kan de rechtspersoonlijkheid ook weer opgeven. Een commanditaire vennootschap (hierna: “CV”) is een gekwalificeerde OV. Ook een CV kan dus rechtspersoonlijkheid verkrijgen. De CV wordt dan een commanditaire vennootschap met rechtspersoonlijkheid (hierna: “CVR”). Wat ten aanzien van de rechtspersoonlijkheid geldt voor de OV, geldt derhalve ook voor de CVR. Ik behandel de CV in deze paragraaf dan ook niet meer afzonderlijk.

Ook wanneer een OV rechtspersoonlijkheid verkrijgt, is het de OVR en niet ieder van de vennoten, die belastingplichtige is voor de btw. De eventuele rechtspersoonlijkheid van een vennootschap brengt daar geen verandering in. De verkrijging van rechtspersoonlijkheid op zichzelf roept echter wel de fundamentele vraag op of daardoor een nieuwe belastingplichtige (de OVR) ontstaat.

Wanneer een nieuwe belastingplichtige ontstaat, is het voor de heffing van btw de vraag in hoeverre er belastbare leveringen van goederen en diensten zijn waar te nemen van de “oude” belastingplichtige naar de “nieuwe” belastingplichtige. Bovendien leidt het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige mogelijk tot een wijziging in de fiscale eenheid, indien de OV / CV daarvan een onderdeel uitmaakte.

Doordat verkrijging van rechtspersoonlijkheid door (bestaande) personenvennootschappen een noviteit is, is hierover geen fiscale jurisprudentie beschikbaar. Ook een vergelijking met de rechtsvormwijziging van een personenvennootschap in een bv biedt geen uitkomst, omdat ook daarover geen jurisprudentie voorhanden is. Ik meen nochtans, dat de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een OV of CV en het opgeven van rechtspersoonlijkheid door een OVR of CVR, niet tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige leidt. Er is derhalve geen vermogensovergang waarneembaar van de OV / CV naar de OVR / CVR en het niet-leveringsbeginsel (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.6) hoeft niet en kan niet worden toegepast.

Op de eerste plaats bepaalt het voorgestelde art. 7:804 lid 2 BW, dat in wettelijke bepalingen buiten titel 7.13 BW met “rechtspersonen” niet mede bedoeld wordt op de OVR en CVR, voor zover niet anders blijkt. Aangezien de Wet OB geen specifieke bepalingen op dit punt bevat, is de OV / CV btw-technisch dezelfde als de OVR / CVR. Op de tweede plaats verandert dan weliswaar de juridische jas van de vennootschap, doch de entiteit blijft in stand. Op de derde plaats valt de verkrijging van rechtsper-

141. De resultaten van dit deelonderzoek zijn deels eerder gepubliceerd in: A.J. van Doesum, Het nieuwe personenvennootschappenrecht en de btw, WFR 2007/6729, blz. 840-849.

142. Het betreft evenwel een bijzondere rechtspersoonlijkheid. Het voorgestelde art. 7:804 lid 2 BW bepaalt dat in wettelijke bepalingen buiten titel 7.13 BW met “rechtspersonen” niet mede bedoeld wordt op de OVR en CVR, voor zover niet anders blijkt.

soonlijkheid door een OV of CV op hoofdlijnen te vergelijken met de omzetting van een bv in een nv (en andersom). Algemeen wordt aangenomen, dat een dergelijke omzetting geen vermogensovergang van de ene rechtspersoon naar de andere rechtspersoon met zich meebrengt. De identiteit van de rechtspersoon wordt geacht dezelfde te blijven.¹⁴³ Mijns inziens verandert de (btw-) identiteit van een OV of CV ook niet wanneer deze rechtspersoonlijkheid verkrijgt.

Desalniettemin lijkt de jurisprudentie over de “verkrijging van rechtspersoonlijkheid” van een bv in oprichting (hierna: “bv i.o.”) in een andere richting te wijzen. De Hoge Raad besliste bij arrest van 22 februari 1989, dat een bv i.o. die zelfstandig economische activiteiten ontplooit, een andere belastingplichtige is dan de perfect geworden (kapitaals)vennootschap. Naar het oordeel van de Hoge Raad brengt de omstandigheid dat een (kapitaals)vennootschap nog niet is opgericht, met zich mee, dat geen sprake kan zijn van door haar verrichte leveringen en/of diensten.¹⁴⁴ Mijns inziens valt echter te betogen, dat er geen sprake is van het optreden van een nieuwe belastingplichtige (de perfecte bv), maar dat de identiteit van de (rechts)persoon (belastingplichtige) dezelfde blijft, zij het dat hij voortaan wordt beheerst door het bv-recht. De rechtsvorm is immers niet relevant voor de vraag of van een belastingplichtige sprake is. Zo gezien, is voor de btw de bv i.o. niet een van de bv te onderscheiden belastingplichtige en leidt de verkrijging van rechtspersoonlijkheid (het perfect worden van de bv) niet tot belastbare handelingen. Het oordeel van het HvJ EG in de zaak Faxworld doet hieraan mijns inziens niet af. Zoals het HvJ EG in die zaak zelf al aangaf, betrof het “specifieke omstandigheden” en werd ‘s-Hofs oordeel ingegeven door de wens de neutraliteit van de belasting te garanderen.¹⁴⁵ In deze zaak stond feitelijk vast dat het “Vorgründungsgesellschaft” (Faxworld GbR) alle vermogensbestanddelen *tegen vergoeding* overdroeg aan (de perfect geworden) Faxworld AG. Ik merk op, dat dit een andere feitelijke situatie is, dan zich in Nederland voordoet, indien een bv i.o. perfect wordt. Het HvJ EG oordeelde dat door deze overdracht Faxworld GbR belastingplichtige werd voor de btw. In de zaak Faxworld bleef de identiteit van de (rechts)persoon dus niet dezelfde. Naar Nederlands recht daarentegen draagt een bv i.o. geen vermogensbestanddelen over aan de perfect geworden bv.¹⁴⁶ Aan de juistheid van de rechtspraak van de Hoge Raad over de bv i.o. kan

143. D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss.), Kluwer, Deventer, 1990, blz. 147. Zie ook het besluit van 13 maart 1974, nr. B73/27203, ‘Omzetting van nv’s in bv’s’, V-N 1974, blz. 384, dat overigens, wegens het beschrijvende of casuïstische karakter ervan, is ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006 nr. CPP 2006/1796M, V-N 2006/47.17.

144. HR 22 februari 1989, nr. 25 188, BNB 1989/113, r.o. 4.3. Zie ook: HR 22 september 2006, nr. 41 443, BNB 2006/334. In 1959 had de Tariefcommissie al eens eenzelfde oordeel, maar dan met betrekking tot een nv i.o. gevelde. TC 7 oktober 1958, nr. 7716 O, BNB 1959/263.

145. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 42.

146. Vgl. P.H.J. Essers, *Fiscale aspecten van de voorperiode van de BV* (diss.), Kluwer, Deventer, 1989, blz. 42. Zie hierover nader: A.J. van Doesum, *Aftrekbaarheid van btw bij de oprichting van een SE in: Alle wegen leiden naar Brussel* (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam, 2004, blz. 210.

dan ook getwijfeld worden.¹⁴⁷ Deze rechtspraak dient mijns inziens dan ook niet analoog te worden toegepast op de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een OV.

Wordt evenwel in het standpunt volhard, dat de verkrijging van rechtspersoonlijkheid leidt tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige voor de btw, dan brengt de verkrijging van rechtspersoonlijkheid leveringen van goederen en diensten met zich mee. Op de een of andere manier zal het vermogen van de OV / CV toch bij de OVR / CVR terecht moeten komen. Er zijn in beginsel twee mogelijkheden denkbaar. Denkbaar is een “rechtstreekse overgang” van de OV / CV naar de OVR / CVR of een “onrechtstreekse overgang”, waarbij het vermogen van de OV / CV eerst terugvalt aan de vennoten en vervolgens door hen weer wordt ingebracht in de OVR / CVR.

Wordt een rechtstreekse overgang aangenomen, dan is mijns inziens geen bezwarende titel waarneembaar. De OV / CV zal immers geen tegenwaarde bedingen of ontvangen van de OVR / CVR. Als desondanks een belastbare handeling wordt aangenomen, dan zal in veel gevallen het niet-leveringsbeginsel toepassing kunnen vinden (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.6). Als de bezwarende titel niet aanwezig wordt geacht, dan dringt de gedachte zich op, dat zich wellicht een met een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling voordoet (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.5).¹⁴⁸ Btw die ter zake van dergelijke prestaties verschuldigd is, komt nergens voor aftrek in aanmerking en leidt mogelijk tot belastingcumulatie. Op fictieve leveringen en diensten lijkt het niet-leveringsbeginsel niet van toepassing.¹⁴⁹ Het doel van de invoering van titel 7.13 BW, om “de goederenrechtelijke aspecten van de samenwerking te vereenvoudigen”, wordt dan vanwege de heffing van btw niet gehaald.¹⁵⁰ Er lijkt zich echter een lijn in de Europese jurisprudentie af te tekenen, dat de met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen niet moeten worden opgevat als een algemene regel, die handelingen buiten de werkingssfeer van de btw vallen, binnen de werkingssfeer brengt. De bepalingen vinden toepassing in het geval van een overgang van de productieve naar de consumptieve sfeer. Ook uit de wetshistorie met betrek-

147. Aan de juistheid van het oordeel van het HvJ EG in de zaak Faxworld kan mijns inziens ook getwijfeld worden. Wat mij betreft had het HvJ EG met evenveel recht kunnen oordelen dat “in deze specifieke omstandigheden” Faxworld GbR geacht moest worden dezelfde entiteit (belastingplichtige) te zijn als Faxworld AG.

148. Art. 16 Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB, art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB en art. 26 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB.

149. Zie: art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn. Dit artikellid gaat ervan uit dat alleen van een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde levering ten gevolge van bedrijfsbeëindiging sprake is, indien niet aan de voorwaarden voor het niet-leveringsbeginsel is voldaan. Het komt mij voor dat het voorbehoud in art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn niet gemaakt had hoeven worden, indien op met leveringen onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen het niet-leveringsbeginsel toegepast kan worden. De systematiek van de richtlijn duidt er dus op dat er geen fictie (niet-levering) op fictie (fictieve levering) gestapeld moet worden. Ik acht dit een juiste benadering, aangezien het weinig zinvol is om ficties met ficties te bestrijden.

150. Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 3 (MvT), blz. 2.

king tot de genoemde handelingen kan worden afgeleid, dat fictieve prestaties niet aan de orde zijn in het geval van verkrijging van rechtspersoonlijkheid (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.8).

In het geval een onrechtstreekse overgang wordt aangenomen, dan is het in wezen de vraag of de uitbreng uit de OV / CV en vervolgens de inbreng in de OVR / CVR als belastbare handelingen zijn aan te merken. Ik meen dat dat niet het geval is. Een bezwarende titel is niet aan te wijzen (zie hierover nader: paragraaf 24.4.8). Om voormelde redenen meen ik tevens dat van een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie geen sprake is.

Het is mijns inziens wenselijk dat de staatssecretaris van Financiën expliciet bevestigt dat de verkrijging van rechtspersoonlijkheid niet tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige leidt, dan wel dat in het geval van verkrijging van rechtspersoonlijkheid het niet-leveringsbeginsel toepassing kan vinden, ongeacht hetgeen naar de OVR / CVR over gaat¹⁵¹, dan wel dat de verkrijging van rechtspersoonlijkheid voor de btw “zonder gevolgen” blijft. Een besluit van dergelijke strekking komt de rechtszekerheid ten goede.

24.3.4 De personenvennootschap en het feitelijke samenwerkingsverband en de fiscale eenheid

24.3.4.1 Kan een personenvennootschap deel uitmaken van een fiscale eenheid?

De Btw-richtlijn staat niet in de weg aan opname van een personenvennootschap in een fiscale eenheid in de zin van art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB). Naar nationaal recht is opname van een personenvennootschap in een fiscale eenheid in principe mogelijk, als het een belastingplichtige betreft.¹⁵² Zie hierover deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4. Wanneer titel 7.13 in wer-

151. Vgl. het besluit van 25 oktober 1995, nr. VB 95/1945, V-N 1995, p. 4002. In dit besluit had de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat bij juridische fusies er in alle gevallen vanuit kon worden gegaan, dat sprake was van een algemeenheid van goederen. Dit besluit is echter ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006, nr. CPP 2006/1796M, V-N 2006/47.17, omdat het beschrijvend / casuïstisch van aard werd geacht. Ook bij juridische fusie is het maar de vraag of aan toepassing van het niet-leveringsbeginsel van art. 31 Wet OB wordt toegekomen. Zie: A.J. van Doesum, Aftrekbaarheid van btw bij de oprichting van een SE in: Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam, 2004, blz. 219-220.

152. Onduidelijk is echter of een personenvennootschap die zich moeit in het beheer van (dochter)vennootschappen, waarvan zij de meerderheid van de aandelen, inclusief de zeggenschap heeft, met een beroep op de zogenoemde holdingresolutie, opgenomen kan worden in een fiscale eenheid met die dochtervennootschap. Zie: besluit van 18 februari 1991, nr. VB 91/347 (Holdingresolutie), V-N 1991, blz. 715. Hendriks toont zich voorstander van de opname van moeiende stichtingen in een fiscale eenheid op grond van de holdingresolutie (R.W.F. Hendriks, De stichting in concernverband (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1994, blz. 326-327). Er zijn mijns inziens onvoldoende aanknopingspunten om voor andere rechtsvormen (stichtingen, verenigingen, personenvennootschappen) in een topospositie, op dit punt andere regels te hanteren dan voor kapitaalvennootschappen in een topospositie. De holdingresolutie biedt echter niet expliciet de mogelijkheid om personenvennootschappen tot een fiscale eenheid te rekenen.

king treedt, zal hierin geen verandering komen. Een OV, CV, OVR of CVR zal deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid, omdat zij naar komend recht als “lichamen” (in de zin van de AWR) zullen worden aangemerkt.¹⁵³

Zoals ik in deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4 heb aangegeven, is mijns inziens een fiscale eenheid tussen meer dan twee personenvennootschappen in beginsel dan ook mogelijk. Slechts de wijze, waarop bij personenvennootschappen (en bij andere lichamen in de zin van de AWR dan kapitaalvennootschappen) invulling moet worden gegeven aan de verwevenheidseisen, roept mijns inziens vragen op (zie hierna, paragraaf 24.3.4.3).

Voor de goede orde merk ik op, dat zodra titel 7.13 BW in werking treedt en vennootschappen rechtspersoonlijkheid kunnen krijgen of opgeven en zich kunnen omzetten in een bv, dit mogelijk gevolgen heeft voor fiscale eenheid waarvan zij eventueel deel uitmaken.

24.3.4.2 *Kan een feitelijk samenwerkingsverband deel uitmaken van een fiscale eenheid?*

Als eenmaal is aanvaard, dat een feitelijk samenwerkingsverband een belastingplichtige in de zin van de btw is, én vaststaat dat niet-rechtspersoonlijkheid bezittende entiteiten (zoals personenvennootschappen) tot een fiscale eenheid kunnen behoren, dan moet mijns inziens ook een belastingplichtig feitelijk samenwerkingsverband tot een fiscale eenheid kunnen behoren. Zo zou een samenwerkingsverband, dat voldoet aan de criteria van het begrip vennootschap van art. 7:800 BW (zie paragraaf 24.2.1), maar niet aan het vereiste van de inbreng, als feitelijk samenwerkingsverband tot een fiscale eenheid moeten kunnen behoren. In het Europese recht bestaan hier ook geen beletselen voor.

In deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4 heb ik aangegeven dat op grond van art. 7 lid 4 wet OB natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR onder voorwaarden deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Een feitelijk samenwerkingsverband is mijns inziens te beschouwen als een “doelvermogen” in de zin van art. 2 lid 1 onderdeel b AWR. Daarmee is het een lichaam in de zin van de AWR en kan het dus naar nationaal recht deel uitmaken van een fiscale eenheid. Het nationale recht is op dit punt dus in overeenstemming met het Europese recht (in het bijzonder met art. 11 Btw-richtlijn en met het neutraliteitsbeginsel).

In het navolgende ga ik in op de invulling van de verwevenheidseisen naar nationaal recht in het geval van een fiscale eenheid met een personenvennootschap. Het navolgende kan echter, mutatis mutandis, worden toegepast op feitelijke samenwerkingsverbanden.

153. Hoofdstuk 4, art. 1 wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13.

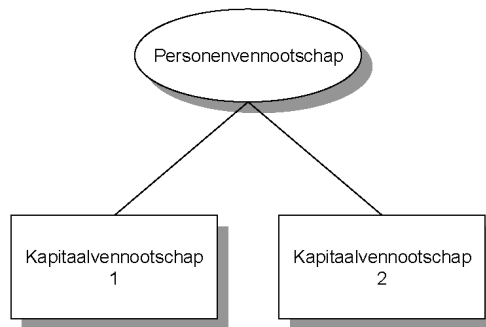
24.3.4.3 Invulling verwevenheideisen in het geval van een fiscale eenheid met een personenvennootschap

Art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn) vereist voor de vorming van een fiscale eenheid onder meer dat sprake is van financiële, economische en organisatorische verwevenheid. Nadere criteria biedt de Btw-richtlijn niet. Art. 7 lid 4 Wet OB stelt (onder meer) dezelfde eisen, maar nadere criteria biedt ook de Wet OB niet. Nadere criteria zijn slechts in de nationale jurisprudentie te vinden. In het navolgende ga ik derhalve in op de invulling van de verwevenheidseisen naar nationaal recht.

Voor wat betreft de invulling van de verwevenheidseisen bij een fiscale eenheid, waar een personenvennootschap deel van uitmaakt, dient allereerst een onderscheid te worden gemaakt tussen situaties, waarin een personenvennootschap een bovengeordende (top)positie inneemt ten opzichte van de overige (potentiële) leden van de fiscale eenheid en situaties, waarin een personenvennootschap een ondergeordende positie inneemt.¹⁵⁴

Indien een personenvennootschap in een topositie een fiscale eenheid vormt met een kapitaalvennootschap, dan zullen de verwevenheidseisen niet anders worden ingevuld dan in een situatie, waarin een (andere) kapitaalvennootschap of een ander lichaam of persoon die topositie inneemt (zie figuur 52). De rechtsvorm van de personenvennootschap roept in dergelijke gevallen geen bijzondere vragen op ten aanzien van de invulling van de verwevenheidseisen (zie daarover: deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4).

Figuur 52. Personenvennootschap in een topositie

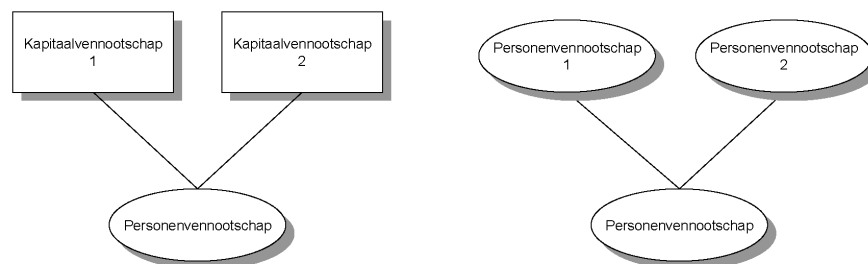


Bijzondere vragen komen wél op indien een personenvennootschap in een ondergeordende positie verkeert. Van een dergelijke situatie is niet alleen sprake, indien een kapitaalvennootschap of een natuurlijk persoon in een topositie verkeert ten opzichte van een ondergeordende personenvennootschap, maar ook indien een (ande-

154. Zie voor de herkomst van de termen “ondergeordende, bovengeordende en nevengeordende lichamen”: H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 3. Zie ook: J. Reugebrink, noot onder HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

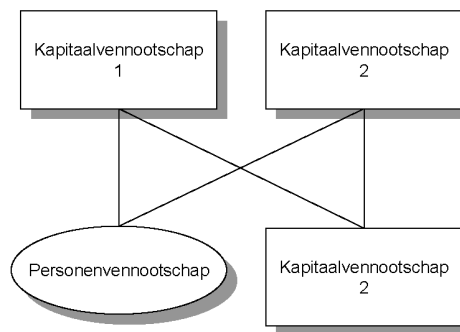
re) personenvennootschap in een toppositie verkeert ten opzichte van de ondergeordende personenvennootschap (figuur 53). Deze vragen blijven echter beperkt tot de invulling van de financiële verwevenheidsis. Voor wat betreft de invulling van de organisatorische en de economische verwevenheid bestaan er mijns inziens geen bijzondere verschillen met de invulling van die verwevenheid bij kapitaalvennootschappen (zie: deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4).

Figuur 53. Personenvennootschap in een ondergeordende positie



Vergelijkbare bijzonderheden ten aanzien van de financiële verwevenheid doen zich mogelijk voor, indien een personenvennootschap zich niet slechts in een ondergeordende positie ten opzichte van andere (potentiële) leden van de fiscale eenheid bevindt, maar zich bovendien in een nevengeordende positie bevindt ten opzichte van andere (potentiële) leden van de fiscale eenheid (figuur 54, zie paragraaf 24.3.4.5).

Figuur 54. Personenvennootschap in een ondergeordende, nevengeordende positie.



In het navolgende wordt achtereenvolgens ingegaan op de (nationale) invulling van de financiële verwevenheidsis bij personenvennootschappen in een ondergeordende positie en in een ondergeordende, tevens nevengeordende positie.

Het gegeven dat een OV / CV onder de werking van titel 7.13 BW rechtspersoonlijkheid kan krijgen, verandert niets aan de vragen die er bestaan ten aanzien van de invulling van de verwevenheden.

24.3.4.4 Invulling van de financiële verwevenheid bij een ondergeordende personenvennootschap

Om de financiële verwevenheid te kunnen toetsen bij personenvennootschappen, kunnen twee wegen worden bewandeld. De eerste is het zoeken van aansluiting bij de invulling die daaraan wordt gegeven bij kapitaalsvennootschappen. De tweede is het zoeken van aansluiting bij de invulling die eraan wordt gegeven bij stichtingen (en verenigingen).

Aan de financiële verwevenheid bij kapitaalsvennootschappen is door de Hoge Raad de invulling gegeven, dat ten minste de meerderheid van de aandelen – daar- onder begrepen de zeggenschap – middellijk of onmiddellijk – in dezelfde handen moet zijn (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4).¹⁵⁵ Twee elementen zijn te onderkennen in deze definitie. Op de eerste plaats is het aandelenbezit van belang en op de tweede plaats de zeggenschap.

Een OV, OVR, CV of CVR heeft geen in aandelen verdeeld kapitaal. Wel bezitten de vennoten ofwel een deelgerechtigdheid in de goederengemeenschap van de vennootschap (OV, CV) ofwel een economische deelgerechtigdheid in het vermogen van de vennootschap (OVR, CVR). Deze deelgerechtigdheden worden ook wel “vennootschapsaandelen” genoemd.¹⁵⁶ Een belangrijk verschil tussen de “aandelen” in een personenvennootschap en die in een kapitaalsvennootschap is, dat de aandelen in een personenvennootschap typologisch niet vrij op de markt verhandelbaar zijn.¹⁵⁷ Belangrijk is ook dat een aandeelhouder in een kapitaalsvennootschap niet aansprakelijk is voor de schulden van de vennootschap. Een vennoot is in beginsel wel aansprakelijk voor de schulden van de vennootschap.

Voor wat betreft de heffing van btw lijkt het HvJ EG geen strikt onderscheid te maken tussen aandelen in kapitaalsvennootschappen en aandelen in personenvennootschappen. In de zaak KapHag leidt het HvJ EG uit de eigen jurisprudentie over de enkele aankoop en het enkele houden van aandelen in kapitaalsvennootschappen af, dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen in een personenvennootschap ook geen economische activiteit is.¹⁵⁸ In de zaak Kretztechnik doet het HvJ EG juist het omgekeerde: het leidt uit de zaak KapHag over de “uitgifte van een aandeel in een personenvennootschap” af, dat de uitgifte van een aandeel in een kapitaalsvennootschap ook geen dienst onder bezwarende titel is.¹⁵⁹ Gezien de neutraliteit van de rechtsvorm op subjectniveau, dient er mijns inziens ook geen principieel onderscheid gemaakt te worden tussen personenvennootschappen en kapitaalsvennootschappen. Beide rechtsvormen dienen zoveel mogelijk gelijk behandeld

155. HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

156. Vgl. Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 89 e.v.

157. Een aandeel in een personenvennootschap is echter wel vatbaar voor overgang, overdracht, vestiging van beperkte rechten en onderbewindstelling. Zie: Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 89.

158. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 37 – 41.

159. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 24 en 25.

te worden, voor wat betreft de bepaling van de belastingplicht (waaronder de fiscale eenheid is begrepen). Slechts voor zover de juridische verschillen tussen beide daartoe nopen, is naar mijn mening een onderscheid gerechtvaardigd, zolang daarbij maar het proportionaliteitsbeginsel in acht wordt genomen.

De vraag die dus voorligt, is of in het kader van de toets van de financiële verwevenheid, zoals die door de Hoge Raad is ingevuld, het maken van een onderscheid tussen personenvennootschappen en kapitaalsvennootschappen gerechtvaardigd is. Wanneer uitsluitend gekeken wordt naar het aandelenbezit (en niet naar de zeggenschap die aan het aandeel is verbonden), dan lijkt een onderscheid niet gerechtvaardigd. Wordt de zeggenschap wel in acht genomen, dan komt het mij voor dat een onderscheid te rechtvaardigen valt. Dit komt doordat het belang in een personenvennootschap niet noodzakelijkerwijs verband houdt met de zeggenschap in die vennootschap. Wanneer voor de toets aan de financiële verwevenheid niet op dezelfde wijze als in het geval van een kapitaalsvennootschap kan worden uitgevoerd, is de financiële verwevenheid nog slechts vast te stellen aan de hand van criteria, die ook voor andere lichamen in de zin van de AWR gelden. Er is mijns inziens aansluiting te vinden bij de jurisprudentie inzake de financiële verwevenheid van stichtingen.

Voor stichtingen wordt op basis van het arrest van de Hoge Raad van van 30 mei 1990 geëist, dat de financiële positie en / of de financiële gedragingen van het ene lichaam rechtstreeks afhankelijk moeten zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed moeten zijn op de financiële positie van het andere lichaam.¹⁶⁰ In deze definitie vormt het element zeggenschap feitelijk het centrale criterium, aangezien van een rechtstreekse afhankelijkheid / beïnvloeding slechts sprake kan zijn indien het ene lichaam feitelijk de zeggenschap in het andere lichaam heeft. Mijns inziens moet dan ook bij personenvennootschappen de zeggenschap een rol spelen.

De Hoge Raad heeft in het aangehaalde arrest van 30 mei 1990 over de financiële verwevenheid van stichtingen echter niet slechts bepaald, dat sprake moet zijn van afhankelijkheid / beïnvloeding, maar bovendien geoordeeld dat sprake moet zijn van *rechtstreekse* afhankelijkheid of van *rechtstreekse* beïnvloeding. Onduidelijk is wat wordt bedoeld met de eis dat de afhankelijkheid / beïnvloeding rechtstreeks moet zijn. De vraag is of de Hoge Raad hiermee een ander criterium ten aanzien van de zeggenschap heeft aangelegd voor stichtingen (en andere lichamen zoals personenvennootschappen en verenigingen) dan voor kapitaalsvennootschappen.

Als het criterium “rechtstreekse beïnvloeding / afhankelijkheid” iets zegt over de wijze, waarop de relatie tussen de betrokken lichamen / personen is vormgegeven, dan brengt dit mogelijk met zich mee, dat een keten van stichtingen, verenigingen en personenvennootschappen geen fiscale eenheid kan vormen. Van een keten van personenvennootschappen is sprake, indien een (top)vennootschap in een bovengeordende positie verkeert ten opzichte van een tweede vennootschap (“tussenvennootschap”), die op haar beurt weer in een bovengeordende positie verkeert ten opzichte

160. HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, r.o. 4.3.

van een derde vennootschap (“dochtervennootschap”). De “dochtervennootschap” is dan niet onmiddellijk afhankelijk van de topvennootschap en de topvennootschap beïnvloedt de “dochtervennootschap” niet rechtstreeks. De drie personenvennootschappen zouden dan nimmer een fiscale eenheid kunnen vormen vanwege het ontbreken van onmiddellijke zeggenschap. Daarmee ontstaat een verschil met kapitaalvennootschappen in een vergelijkbare situatie.

Reugebrink meent dat het bestaan van een fiscale eenheid zo min mogelijk afhankelijk mag zijn van de juridische vorm van die eenheid of van de onderdelen van die eenheid.¹⁶¹ Ook Van Kesteren is de mening toegedaan, dat het onwenselijk is verschillende rechtsvormen, verschillend te behandelen ten aanzien van de invulling van de financiële verwevenheid.¹⁶² Van Vliet schrijft dat een beperkte uitleg van de financiële verwevenheid bij stichtingen verder gaat dan de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) bedoelt.¹⁶³ Van Hilten en Van Kesteren vragen zich – in het kader van de financiële verwevenheid van stichtingen – af of een dergelijk verschil met kapitaalvennootschappen wel nodig is. Zij menen dat het juist was geweest, indien de financiële eenheid bij stichtingen zo dicht mogelijk tegen die van aandelenvennootschappen zou hebben gelegen. Het al dan niet bestaan van een fiscale eenheid mag volgens hen niet afhankelijk zijn van de juridische vorm, waarin de eenheid of de onderdelen van die eenheid zijn gegoten.¹⁶⁴ Mijns inziens vloeit uit het objectkarakter van de btw voort dat er op het niveau van het subject in de btw in beginsel geen ruimte is voor een onderscheid naar de rechtsvorm.¹⁶⁵ Daar de fiscale eenheid een regeling op het niveau van het subject is, dient naar mijn mening deze regeling zo rechtsvormneutraal mogelijk toegepast te worden.

Uit de rechtspraak valt niet onomstotelijk af te leiden hoe invulling moet worden gegeven aan het begrip “rechtstreeks”. Van een rechtstreekse afhankelijkheid / beïnvloeding is volgens de Hoge Raad geen sprake indien de financiële positie van het ene lichaam in belangrijke mate wordt bepaald door het andere.¹⁶⁶ Wanneer echter van rechtstreekse afhankelijkheid / beïnvloeding wél sprake is, is nog nooit door de Hoge Raad aangegeven. In de literatuur is de conclusie getrokken, dat het door de Hoge Raad geformuleerde criterium ten aanzien van andere stichtingen (en andere lichamen) strenger is dan dat voor kapitaalvennootschappen.¹⁶⁷

161. J. Reugebrink, noot onder HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

162. H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 5.

163. D.G. van Vliet, Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting, WFR 1991/4955, blz. 466.

164. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 83.

165. Zowel de definitie van het begrip belastingplichtige in de btw als de definitie van de fiscale eenheid in de btw zijn dan ook rechtsvormneutraal.

166. HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, r.o. 4.4, opgenomen bij HR 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115, r.o. 4.2 en 4.3. Omdat het oordeel van het Hof was verweven met waarderings van feitelijke aard, kon de Hoge Raad het oordeel van het Hof niet op juistheid toetsen. Zie ook: Hof Arnhem 29 december 2006, nr. 06/00240, V-N 2007/19.1.6. De vaststelling dat de financiële positie van het ene lichaam in belangrijke mate wordt bepaald door het andere kan overigens wel van belang zijn voor de vraag of de lichamen organisatorisch verweven zijn.

167. D.G. van Vliet, Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting, WFR 1991/4955, blz. 466 en H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 5 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 83.

Wanneer een onderscheid noodzakelijk is op grond van de verschillen in rechtsvorm, acht ik verschillende eisen gerechtvaardigd, mits zij niet verder gaan dan waartoe het verschil in rechtsvorm noopt. Uiteindelijk leidt een verschil in criteria, naar gelang de rechtsvorm, tot een verstoring van de mededingingsvoorwaarden op nationaal niveau, omdat administratieve voordelen en financieringsvoordelen die kapitaalsvennootschappen verkrijgen door een fiscale eenheid te vormen, onder dezelfde omstandigheden aan personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen worden onthouden.¹⁶⁸

Een rechtsvormneutraal systeem vereist allereerst dat wordt uitgegaan van een complexbenadering. De verwevenheden dienen niet afzonderlijk, maar in onderlinge samenhang te worden getoetst. A-G Van Hilten heeft de Hoge Raad in overweging gegeven prejudiciële vragen op dit punt te stellen.¹⁶⁹ Ten tweede meen ik dat het criterium van rechtstreekse afhankelijkheid / beïnvloeding zoveel mogelijk analoog aan de financiële verwevenheideis voor kapitaalsvennootschappen wordt uitgelegd. Voor zover de eis die aan kapitaalsvennootschappen wordt gesteld, de communautaire toets kan doorstaan, is het wenselijk voor personenvennootschappen te vereisen dat ten minste de meerderheid van de zeggenschap in het financiële beleid – middellijk of onmiddellijk – in dezelfde handen moet zijn. Het begrip rechtstreeks zegt dan niets over de wijze waarop de verwevenheid vorm moet krijgen, maar slechts iets over de mate waarin van verwevenheid sprake moet zijn. Met een dergelijke invulling van de rechtstreekse afhankelijkheid / beïnvloeding van de financiële positie van een lichaam, wordt het verschil tussen kapitaalsvennootschappen enerzijds en personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen anderzijds, geminimaliseerd, hetgeen ik vanuit de rechtsvormneutraliteit op subjectniveau wenselijk acht.

24.3.4.5 *Invulling van de financiële verwevenheid in het geval van een ondergeordende, nevengeordende personenvennootschap*

Met betrekking tot ondergeordende nevengeordende stichtingen, verenigingen en personenvennootschappen roept de financiële verwevenheideis vergelijkbare vragen op. Ondergeordende, nevengeordende kapitaalsvennootschappen kunnen, eventueel zonder de houdstermaatschappij, een fiscale eenheid vormen. Als de eis bij verenigingen, dat sprake moet zijn van rechtstreekse afhankelijkheid of van rechtstreekse beïnvloeding, inhoudt dat een middellijke zeggenschap in het financiële beleid niet voldoende kan zijn, dan kan tussen nevengeordende, ondergeordende personenvennootschappen geen fiscale eenheid worden gevormd, zonder dat de boven-

168. Zie over de administratieve voordelen en financieringsvoordelen die aan een fiscale eenheid verbonden kunnen zijn: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 80-81, A.J. van Doesum en G.J. van Norden, *De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (I)*, WFR 2006/6679, blz. 826-827 en A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren and G.J. van Norden, *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, EC Tax Review 2007/1, blz. 34-43, blz. 37.

169. In dezelfde zin: conclusie van A-G Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, V-N 2008/47.20, punt 5.3.18.

geordende personenvennootschap tot de fiscale eenheid gaat behoren. Een dergelijk onderscheid acht ik buitenproportioneel.

24.3.4.6 Conclusies ten aanzien van personenvennootschappen, feitelijke samenwerkingsverbanden en de fiscale eenheid

Het begrip “belastingplichtige” is rechtsvormneutraal. Om die reden zou ook de fiscale eenheid rechtsvormneutraal moeten zijn. Het HvJ EG lijkt ook geen principieel onderscheid te maken tussen kapitaalsvennootschappen en personenvennootschappen. Een personenvennootschap kan op basis van de tekst van art. 7 lid 4 Wet OB tot een fiscale eenheid behoren. Voor de opname van een belastingplichtig feitelijk samenwerkingsverband in een fiscale eenheid biedt de Btw-richtlijn wel, doch de Wet OB geen grondslag. Ik acht de Wet OB op dit punt strijdig met de Btw-richtlijn. Het verhoudt zich ook niet met de vereiste rechtsvormneutraliteit.

Voor wat betreft de invulling van de organisatorische en de economische verwevenheid bestaan er geen bijzondere verschillen ten opzichte van de invulling van die verwevenheid bij kapitaalsvennootschappen.

Omdat een personenvennootschap geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, waaraan de zeggenschap is gekoppeld, is het mijns inziens echter gerechtvaardigd, dat de financiële verwevenheid voor personenvennootschappen anders wordt ingevuld dan voor kapitaalsvennootschappen. Er is echter nog geen jurisprudentie op dit punt.

De Hoge Raad heeft ten aanzien van de financiële verwevenheid bij lichamen zonder een in aandelen verdeel kapitaal aangegeven, dat er sprake moet zijn van *rechtstreekse* afhankelijkheid of van *rechtstreekse* beïnvloeding. Onduidelijk is wat wordt bedoeld met de eis dat de afhankelijkheid / beïnvloeding rechtstreeks moet zijn. Ik acht het niet proportioneel, indien aan dit criterium de uitleg wordt gegeven, dat sprake moet zijn van onmiddellijke afhankelijkheid / beïnvloeding. Een dergelijke uitleg leidt tot verstoring van de concurrentieverhoudingen op nationaal en mogelijk ook op internationaal niveau. Mijns inziens moet de financiële verwevenheid bij personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen analoog uitgelegd worden aan die bij kapitaalsvennootschappen. Het arrest van de Hoge Raad van 30 mei 1990 biedt mijns inziens ruimte voor een dergelijke uitleg.¹⁷⁰

Indien de verwevenheden niet afzonderlijk, maar in onderlinge samenhang zouden worden getoetst, dan zou de rechtsvormneutraliteit tussen kapitaalsvennootschappen enerzijds en personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen anderzijds, worden geminimaliseerd.

170. HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

24.3.5 *De vennoten / participanten als belastingplichtigen*

In Nederland werd al sinds de uitspraak van de Tariefcommissie van 28 november 1977 aangenomen, dat de belastingplicht van de participanten in een samenwerkingsverband en dus die van vennoten in een vennootschap, op zichzelf beschouwd dienden te worden.¹⁷¹ Uit het arrest van het HvJ EG in de zaak Heerma valt definitief op te maken dat de vennoten van een personenvennootschap (in genoemde zaak betrof het maten van een maatschap) van de vennootschap te onderscheiden afzonderlijke belastingplichtigen zijn, indien zij zelfstandig economische activiteiten verrichten.¹⁷² Dit is zelfs het geval, indien de vennoten als belastingplichtigen zijn aan te merken uit hoofde van hun leveringen en diensten jegens de vennootschap, waarvan zij zelf deel uitmaken. Vennoten van een OV, CV, OVR of CVR kunnen op zichzelf beschouwd belastingplichtigen zijn, zelfs indien zij deze belastingplicht moeten ontleenen aan handelingen onder bezwarende titel jegens de vennootschap waarvan zij zelf deel uitmaken. Het is denkbaar, dat de vennoten een fiscale eenheid met hun eigen vennootschap vormen (zie hierna, paragraaf 24.3.6).

De vraag komt op of een commanditaire vennoot per definitie belastingplichtige is, omdat hij geacht zou moeten worden een lichamelijke of een onlichamelijke zaak te exploiteren om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen. De activiteiten van een commanditaire vennoot zijn immers nagenoeg beperkt tot het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen (veelal contanten). Ik meen echter dat een commanditaire vennoot geen andere positie toekomt dan behorende vennoten. Wanneer de commanditaire vennoot goederen, het genot van goederen, arbeid of contanten inbrengt, verricht hij daarmee geen belastbare handeling (zie hierna, paragraaf 24.4.8). Een commandiet die echter buiten de vennootschapsovereenkomst om handelingen tegen vergoeding jegens de vennootschap verricht, is net als een behorend vennoot aan te merken als belastingplichtige (zie hetgeen hiervoor is opgemerkt).

24.3.6 *De vennoten en de fiscale eenheid*

Aangezien de vennoten in een personenvennootschap van die personenvennootschap te onderscheiden entiteiten zijn, kunnen zij tot eenzelfde fiscale eenheid behoren. Dat zij vennoten in dezelfde vennootschap zijn, staat daaraan geenszins in de weg.

Een andere kwestie is echter of vennoten een fiscale eenheid kunnen vormen met de vennootschap waarin zij deelnemen. Uit de conclusie van A-G Cosmas in de zaak Heerma volgt, dat een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid (in casu een maatschap) in beginsel een fiscale eenheid kan vormen met een vennoot van

171. Vgl. TC 28 november 1977, nr. 11 177 O'68, BNB 1978/89 (Loonslagers), "Aan het vorenstaande doet niet af dat wellicht ook ieder van de loonslagers als ondernemer in de zin van de Wet is aan te merken". Zie ook: Hof 's-Gravenhage 29 juni 1994, nr. 92/2847, V-N 1994, blz. 3525.

172. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

diezelfde vennootschap, indien aan de materiële vereisten voor een fiscale eenheid is voldaan.¹⁷³

Een fiscale eenheid tussen een vennoot en een personenvennootschap zal echter niet eenvoudig realiseerbaar zijn, omdat aan de verwevenheideisen moeilijk voldaan kan worden. Met name de eis van financiële verwevenheid en de eis van organisatorische verwevenheid staan in de weg aan een fiscale eenheid tussen een vennoot en een personenvennootschap. In bijzondere gevallen is het evenwel denkbaar dat de financiële positie en/of de financiële gedragingen van de personenvennootschap rechtstreeks beïnvloed worden door de vennoot en de leiding van de vennootschap ondergeschikt is aan (de leiding van) de vennoot. Dit is bijvoorbeeld mogelijk, indien de vennootschap bestaat uit een zeer beperkt aantal vennoten (bijvoorbeeld drie vennoten), waarbij één van de vennoten meer zeggenschap toekomt dan de andere vennoten tezamen en bovendien het financiële resultaat van de activiteiten van de vennootschap volledig afhankelijk is van de betreffende vennoot. Een fiscale eenheid tussen de vennootschap en de vennoot acht ik ook in principe mogelijk, indien alle vennoten behoren tot één concern dat centraal wordt aangestuurd. De zeggenschap in de vennootschap is dan in dezelfde handen. De vennoten van de vennootschap kunnen in een dergelijke situatie worden beschouwd als een samenwerkende groep. Alsdan kan op grond van het arrest van 19 december 1979 van de Hoge Raad worden geconcludeerd dat aan de financiële verwevenheideis is voldaan.¹⁷⁴

24.3.7 Conclusie ten aanzien van de belastingplicht

Voor de heffing van btw komt aan het feitelijke samenwerkingsverband en diens participanten dezelfde positie toe als die toekomt aan een personenvennootschap. Een personenvennootschap die als een entiteit naar buiten toe optreedt en zelfstandig economische activiteiten verricht, is een van de vennoten te onderscheiden belastingplichtige. De vennoten kunnen op zichzelf als van de personenvennootschap te onderscheiden belastingplichtigen worden beschouwd. De belastingplicht van de vennoten dient afzonderlijk te worden beoordeeld. Er bestaan naar nationaal en naar Europees recht geen principiële belemmeringen voor de opname van een personenvennootschap in een fiscale eenheid met de vennoten. De toetsing aan de verwevenheideisen, die toegesneden zijn op kapitaalsvennootschappen, roept echter vragen op in het geval van een personenvennootschap. Ik heb betoogd dat een complexbenadering van de verwevenheideisen de voorkeur verdient, en dat het verschil in rechtsvorm tussen kapitaalsvennootschappen en personenvennootschappen ertoe kan nopen enigszins aangepaste criteria te hanteren, doch dat dit moet geschieden naar evenredigheid met de verschillen die tussen beide rechtsvormen bestaan.

173. Conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 22.

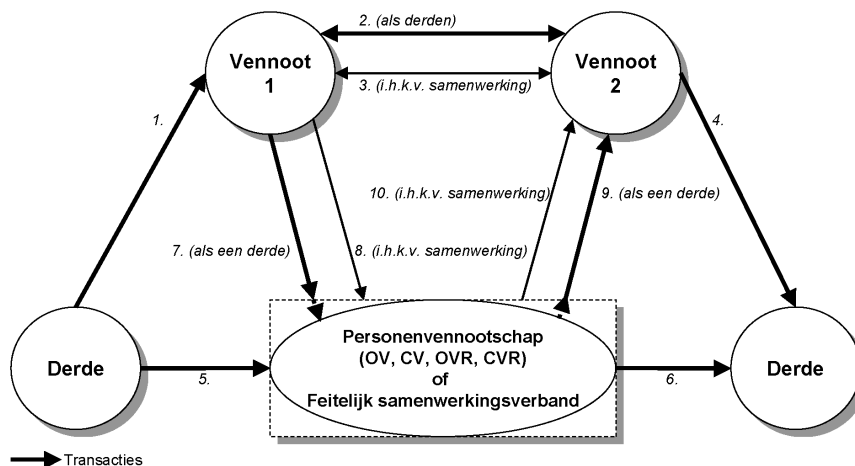
174. HR 19 december 1979, nr. 18 830, V-N 1980, blz. 166.

24.4 Handelingen van de personenvennootschap en de vennoten

Komt een fiscale eenheid tussen een vennoot en een personenvennootschap tot stand, dan is in fiscaal opzicht sprake van een meervoudige entiteit. Deze meervoudige entiteit (die bestaat uit de betreffende vennoot en de vennootschap) voldoet dan aan de kenmerken van het tweede archetype van samenwerkingsverbanden (zie deel II, hoofdstuk 10). Tussen de vennoot en de personenvennootschap, die de fiscale eenheid vormen, kunnen zich geen belastbare handelingen voordoen. In het navolgende laat ik de eventualiteit van een fiscale eenheid buiten beschouwing. Ik acht het belangrijker in te gaan op de meer principiële vragen die de relatie tussen de vennoten onderling en de relatie tussen de vennoten en de personenvennootschap oproept.

Afgezien dus van een eventuele fiscale eenheid is de personenvennootschap op zichzelf een samenwerkingsverband van het derde archetype (zie deel II, hoofdstuk 10). De naar buiten toe optredende personenvennootschap als entiteit, kan een van de vennoten te onderscheiden belastingplichtige zijn. Dit fenomeen heb ik reeds gesignaleerd bij beleggingsfondsen (zie hoofdstuk 23). Dit verschijnsel maakt de personenvennootschap, net als het beleggingsfonds, anders dan de overige in de vorige hoofdstukken besproken samenwerkingsvormen. Kenmerkend voor het hier aan de orde zijnde derde archetype van samenwerking is, dat zich naast de vier transacties tussen de participanten onderling, die zich ook bij het eerste archetype samenwerking voordoen, er bij dit type handelingen denkbaar zijn, waarbij het samenwerkingsverband als entiteit partij is. Het betreft zes extra handelingen en daarmee zes extra transacties. Derden kunnen jegens de personenvennootschap handelingen verrichten (in onderstaand schema weergegeven met het cijfer 5) en de personenvennootschap kan handelingen jegens derden verrichten (weergegeven met het cijfer 6). De vennoten kunnen transacties buiten het kader van de samenwerking om (als derden) jegens de personenvennootschap verrichten (weergegeven met het cijfer 7), maar zij kunnen dit ook binnen het kader van de vennootschap doen (weergegeven met het cijfer 8). Omgekeerd is het denkbaar, dat de personenvennootschap als entiteit, buiten het kader van de samenwerking, (als derden) handelingen verricht jegens de vennoten (weergegeven met het cijfer 9), maar ook binnen het kader van de samenwerking (weergegeven met het cijfer 10).

Figuur 55. Archetype III. Personenvennootschap



In de volgende subparagrafen ga ik nader in op elk van deze tien transacties. Met name de transacties 7, 8, 9 en 10, die handelingen inhouden in de relatie vennoot – vennootschap, verdienen nadere aandacht. Omdat er op objectniveau geen verschil bestaat tussen personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden, bespreek ik in het navolgende slechts de personenvennootschappen. Hetgeen geldt voor de personenvennootschappen, heeft in dit verband mutatis mutandis ook te gelden voor feitelijke samenwerkingsverbanden.

24.4.1 Handelingen van derden jegens de vennoten

Een als zodanig handelende belastingplichtige derde die, buiten het kader van de personenvennootschap om, een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel jegens een vennoot verricht, verricht daarmee een belastbare handeling. Normaliter zal de prestatie belast zijn, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Voor het recht op aftrek brengt dit met zich mee, dat de derde die de prestatie verricht, een onmiddellijk en volledig recht op aftrek zal bezitten, behoudens het geval dat zijn prestatie vrijgesteld is.

Een bijzonderheid doet zich voor, indien een vennoot goederen of diensten van een derde betreft, die hij vervolgens gebruikt voor de vennootschap. Het is dan de vraag of aan de vennoot, dan wel aan de vennootschap een recht op aftrek moet toekomen. Het is in wezen de vraag of de handeling van de derde een handeling jegens de vennoot (in de schematische voorstelling van het archetype aangeduid met het cijfer 1) of een handeling jegens de vennootschap (in het schema aangeduid met het cijfer 5) is. De Hoge Raad heeft in 1983 geoordeeld dat de vennootschap een recht op aftrek toekomt.¹⁷⁵ Dat is een voor de uitvoeringspraktijk doelmatige uitkomst, doch het valt te betwijfelen of die uitkomst verenigbaar is met het Europese recht.

175. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

Uit art. 168 onderdeel a Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB) volgt dat bij een belastingplichtige in aftrek komt:

“(...) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;(onderstreping AvD)”

Uit bovenstaand citaat volgt dat het dus de afnemer van de prestatie is aan wie een recht op aftrek van voorbelasting toekomt. Uit paragraaf 24.3.1 volgt dat in het geval van een openbare personenvennootschap, de vennoten van de personenvennootschap moeten worden onderscheiden. Deze constatering brengt met zich mee dat, wanneer een prestatie is verricht voor de vennoot (die niet op naam en voor rekening van de vennootschap handelt, maar op eigen naam en voor eigen rekening handelt), de vennoot eventueel een recht op aftrek heeft en wanneer een prestatie is verricht voor de vennootschap, de vennootschap eventueel een recht op aftrek heeft.

Voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting heeft het HvJ EG in de zaak HE bepaald dat, indien een goed in mede-eigendom wordt aangeschaft, het recht op aftrek van voorbelasting van de participanten is gemaximeerd tot hun aandeel in de gemeenschap.¹⁷⁶ Zoals aangegeven in paragraaf 24.2.1.5, is een personenvennootschap een gebonden gemeenschap. De zaak HE is evenwel niet van toepassing op situaties, waarin de gemeenschap voor de btw een entiteit is. Anders dan een eenvoudige gemeenschap is de gebonden gemeenschap van een als entiteit aan te merken personenvennootschap voor de btw niet transparant. Indien de vennootschap de afnemer van de prestatie is, dan moet het recht op aftrek dus op het niveau van de vennootschap en niet op het niveau van de vennoten worden bepaald.

Zoals ik heb aangegeven, oordeelde de Hoge Raad in 1983 evenwel dat ook wanneer de prestaties *aan een vennoot* worden verricht (dus niet aan een als orgaan optredende vennoot), tóch *de vennootschap* de btw op deze prestaties in aftrek kan brengen, indien en voor zover de goederen of diensten in het kader van de gezamenlijke onderneming worden gebezigd, zonder dat zij worden ingebracht.¹⁷⁷ De vennoot wordt kennelijk geacht hetgeen hij voor de vennootschap als een derde, van een derde, heeft betrokken vervolgens als een orgaan van de vennootschap aan te wenden. In dit verband wordt in de inkomstenbelasting ook wel gesproken van “buitenvennootschappelijk vermogen”.¹⁷⁸ De staatssecretaris van Financiën heeft dit bij besluit van 22 januari 2004 bevestigd.¹⁷⁹ Opgemerkt zij, dat deze zienswijze impliceert, dat bij een latere verkoop van het vermogensbestanddeel dat door de vennoot voor de

176. HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229, r.o. 74.

177. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

178. O.L. Mobach, Btw-heffing bij maatschap en Vof, Btw-bulletin 1998, nr. 5, blz. 11.

179. Besluit van 22 januari 2004, nr. CPP 2003/602 M, V-N 2004/9.15 (Intrekking mededeling 12, overgangsregeling).

vennootschap is aangeschaft, de *vennootschap* ter zake daarvan btw verschuldigd zal zijn en niet de vennoot.¹⁸⁰

Per 1 januari 2007 is het recht op aftrek in de Wet OB op enkele punten gewijzigd.¹⁸¹ In dit verband is de wijziging van art. 15 lid 1 Wet OB van belang. Vóór 1 januari 2007 was voor het recht op aftrek vereist dat de ingekochte goederen / diensten in het kader van de onderneming werden gebezigd. De tekst van genoemd arrest sloot aan bij deze (oude) terminologie. Thans is vereist, dat de ondernemer de goederen / diensten voor belaste handelingen gebruikt. Omdat BNB 1983/76 gebaseerd is op de oude wettekst en de oude wetsystematiek, is het maar de vraag of aan het arrest nog betekenis toekomt. Bovendien was twijfel over de juistheid van deze beslissing toch al op zijn plaats.¹⁸² Deze twijfel is vergroot door het arrest in de zaak Heerma.¹⁸³ Mijns inziens heeft de vennootschap slechts rechtstreeks recht op aftrek, indien de vennoot bij aanschaf handelde *namens* de vennootschap, of onrechtstreeks indien hij handelde op eigen naam, maar voor rekening van de vennootschap (handelde als inkoopcommissienair). Indien de vennoot bij inkoop handelt “in het kader van het beheer en vertegenwoordiging” van de vennootschap of handelt “namens” de vennootschap, is de vennootschap als afnemer van de prestatie aan te merken.¹⁸⁴ In het geval de vennoot bij inkoop handelt op eigen naam, maar voor rekening en risico van de vennootschap, dan geldt het bepaalde in art. 14 lid 2 onderdeel c en art. 28 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 4 onderdeel c en art. 6 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 5 lid 6 en art. 4 lid 4 Wet OB). Op grond van die bepaling wordt de derde geacht aan de vennoot te presteren en wordt de vennoot vervolgens geacht aan de vennootschap te presteren. Alsdan moet eerst bezien worden of de vennoot de btw op de prestatie van de derde in aftrek kan brengen en vervolgens of de vennootschap de btw op de prestatie van de vennoot in aftrek kan brengen.

In andere gevallen is de vennoot als zodanig als afnemer, handelend op eigen naam en voor eigen rekening aan te merken en moet op het niveau van de vennoot worden bezien of *aan hem* een recht op aftrek toekomt. Is hij geen belastingplichtige, dan komt aan hem geen recht op aftrek toe, ook niet indien hij de ingekochte goederen / diensten vervolgens in de vennootschap inbrengt. Een vennoot wordt voor de btw niet non-existent, indien hij geen ondernemer is. Voor het aan de vennootschap toerekenen van leveringen / diensten die de vennoot heeft afgenomen, is sinds het Heerma-arrest geen plaats meer. Zolang de vennoot een entiteit is, is de vennoot niet “transparant”.

180. In dezelfde zin: O.L. Mobach, Btw-heffing bij maatschap en Vof, Btw-bulletin 1998, nr. 5, blz. 11.

181. Wet van 14 december 2006, houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2007), *Stb.* 2006, 682.

182. In dezelfde zin: O.L. Mobach, Btw-heffing bij maatschap en Vof, Btw-bulletin 1998, nr. 5, blz. 12-13.

183. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

184. Vgl. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 18 en conclusie van A-G Sharpston van 14 juni 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), V-N 2007/30.15, punt 26.

Wanneer een vennootschap rechtspersoonlijkheid krijgt (zie paragraaf 24.2.4), wordt het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983 nog minder houdbaar. Toepassing van het arrest zou tot de merkwaardige situatie leiden, dat een OVR wél recht op aftrek heeft, indien een vennoot op eigen naam en voor eigen rekening goederen aanschafft ten behoeve van de OVR, maar dat een bv waarvoor een aandeelhouder zulks doet, géén recht op aftrek heeft. Vindt het arrest slechts toepassing bij een OV, dan ontstaat een – mijns inziens ongerechtvaardigd – verschil tussen het recht op aftrek bij een OV en bij een OVR.

Hoewel het arrest van 5 januari 1983 mijns inziens rechtstheoretisch niet juist is, biedt het voor de praktijk een welkome uitkomst. Eenvoud is één van de randvoorwaarden voor het btw-stelsel (zie deel I, hoofdstuk 7, paragraaf 7.7). Bovendien voorkomt toepassing van het arrest cumulatie van belasting. Vanuit deze optiek valt te pleiten voor aanpassing van het besluit van 22 januari 2004 op dit punt, zodat het arrest ook werking verkrijgt voor een OVR/CVR. Daaraan staat echter mogelijk de jurisprudentie van het HvJ EG in de weg. Uit de rechtspraak van het HvJ EG valt op te maken, dat lidstaten niet zelfstandig maatregelen ter verbetering van het btw-systeem mogen nemen, ook al worden daarmee de doelstellingen van het btw-stelsel beter gewaarborgd.¹⁸⁵ Ik concludeer dat het besluit van 22 januari 2004 niet meer houdbaar is op het punt van het recht op aftrek door een vennootschap. Zolang het besluit echter niet is ingetrokken, kunnen belastingplichtigen er echter nog wel een beroep op doen. De jurisprudentie van het HvJ EG lijkt in de weg te staan aan een nieuw besluit van gelijke strekking, dat tevens de situatie van een OVR dekt. Ik stel vast dat, met betrekking tot de aftrek van voorbelasting door een vennootschap van door een vennoot gemaakte kosten, het nationale positieve recht afwijkt van het Europese positieve recht.

Als nu de vennoot en niet de vennootschap als afnemer van een prestatie van een derde moet worden beschouwd, is het voor het recht op aftrek van de vennoot van belang vast te stellen waar hij de betrokken prestatie voor gebruikt. Met name indien hij de betrokken prestatie gebruikt voor handelingen jegens de vennootschap, speelt de vraag of hij de ingekochte prestatie voor belastbare handelingen aanwendt. Ik verwijs in dit verband naar paragraaf 24.4.8, hierna.

24.4.2 *Handelingen van de vennoten onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)*¹⁸⁶

Vennoten kunnen buiten het kader van de vennootschap om jegens elkaar handelingen verrichten. Het bestaan van een vennootschapscontract sluit niet uit, dat de vennoten daarnaast en buiten die overeenkomst om, jegens elkaar handelen. Wanneer vennoten die belastingplichtigen zijn buiten het kader van de vennootschap om over

185. HvJ EG 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto), V-N 1990, blz. 45, r.o. 23 en HvJ EG 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie/Nederland), BNB 2002/149, r.o. 56.

186. Delen van dit deelonderzoek zijn eerder gepubliceerd. Zie: A.J. van Doesum, Het nieuwe personenvennootschappenrecht en de btw, WFR 2007/6729, blz. 840-849.

en weer handelingen tegen vergoeding verrichten, dan treden zij ten opzichte van elkaar als derden op. Op dat moment doet het er voor de heffing van btw weinig toe dat zij tevens vennoten van een vennootschap zijn. Van handelingen buiten het kader van de vennootschap om, zal telkens op de normale wijze moeten worden vastgesteld of zij belastbaar zijn. Voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting op prestaties aan een vennoot buiten het kader van het samenwerkingsverband, doen zich ook geen door de samenwerking veroorzaakte bijzonderheden voor. Het aftrekrecht moet op de normale wijze worden beoordeeld (zie deel III, hoofdstuk 16). Ik merk op dat het niet altijd eenvoudig is om te bepalen of een vennoot als een derde jegens de andere vennoten handelt, of dat hij binnen het kader van de samenwerkingsovereenkomst handelingen verricht. In paragraaf 24.4.3 ga ik nader op die problematiek in.

Bijzondere aandacht verdient de uittreding uit een personenvennootschap. Het voorstel personenvennootschappen voorziet erin, dat bij uittreding de vennootschap alléén wordt ontbonden ten aanzien van de vennoot die uittreedt. Dit geldt zowel ten aanzien van een OV als van een OVR. Treedt een vennoot van een OV uit, zonder dat hij wordt opgevolgd, dan wordt diens aandeel toegedeeld aan de overige vennoten. Treedt een vennoot van een OVR uit, dan wordt het aandeel van de uittredende vennoot aan de overblijvende vennoten geleverd door middel van een daartoe bestemde akte. In beide gevallen is de vennootschap gehouden een bedrag te betalen dat gelijk is aan de waarde van de economische deelgerechtigdheid van de uittredende vennoot.

In geval van uittreding met opvolging wordt – onder de vigore van titel 7.13 BW – het aandeel van de uittredende vennoot geleverd aan de toetredende vennoot. Dit geldt zowel voor uittreding uit een OV als uit een OVR. De levering van het aandeel geschiedt tegen betaling aan de uittredende vennoot van een bedrag dat gelijk is aan de waarde van de economische deelgerechtigdheid in het vermogen van de vennootschap.

Ingeval van uittreding en opvolging lijken zich overdrachten van vennootschapsaandelen voor te doen van de uittredende vennoot aan de toetredende vennoot. Het is onduidelijk wat de gevolgen van de overdracht van een aandeel in een personenvennootschap voor de heffing van btw zijn. Een analogie met de verkoop van aandelen in een kapitaalvennootschap ligt mijns inziens voor de hand. Een aanwijzing daarvoor is te vinden in het arrest in de zaak KapHag, gelezen in samenhang met het arrest in de zaak Kretztechnik. In die zaken verbindt het HvJ EG aan zijn rechtspraak over aandelen in kapitaalvennootschappen gevolgen voor handelingen met betrekking tot aandelen in personenvennootschappen en andersom.¹⁸⁷ Uit de arresten van de Hoge Raad van 14 maart 2003 en 9 juli 2004 kan worden opgemaakt dat het verkopen van een deelneming door een moeiende houdstervennootschap geen economische acti-

187. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38-41 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 24-25.

viteit is.¹⁸⁸ De btw op de kosten die in het kader van de verkoop zijn gemaakt, komt naar het oordeel van de Hoge Raad voor pro rata aftrek in aanmerking. Het komt mij voor, dat indien de Hoge Raad de verkoop van aandelen door een moeiende houdstervennootschap buiten het bereik van de btw plaatst, dit ook heeft te gelden voor de overdracht van het vennootschapsbelang van de vennoot.

Op grond van de rechtspraak van het HvJ EG lijkt het evenwel mogelijk dat de verkoop van aandelen binnen de reikwijdte van de btw valt, indien 1) de verkoop plaatsvindt in het kader van een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen waarbij die inmenging gepaard gaat met aan de btw onderworpen handelingen, 2) in het geval de verkoop het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit vormt of 3) in het geval de verkoop plaatsvindt in het kader van een handelsactiviteit van effectenmakelaar.¹⁸⁹ In de literatuur is met name gediscussieerd over de vraag of uit de Europese rechtspraak kan worden afgeleid dat van een handeling binnen de reikwijdte sprake is in de eerste twee gevallen.¹⁹⁰ Thans ligt (onder andere) de vraag bij het HvJ EG voor, of de verkoop van aandelen in een kapitaalvennootschap door een belastingplichtige, die belastbare handelingen verricht jegens die kapitaalvennoot, een belastbare dienst vormt, en zo ja, of de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn) van toepassing is.¹⁹¹ Naar Europees recht is het dus (nog) niet met zekerheid te zeggen dat een verkoop van "aandelen" (een financieel belang in) in een personenvennootschap buiten de reikwijdte van de btw valt en in hoeverre een recht op aftrek in verband daarmee bestaat.

188. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363.

189. Zie onder meer: HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

190. T. Braakman en H.W.M. van Kesteren, De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij, WFR 1998/6281, blz. 323-334, M.E. van Hilten, noot bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, H.W.M. van Kesteren, Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704, J.J.M. Lamers, De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6276, blz. 829-833, G.J. van Norden, Het concern in de btw (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 141-163, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007, blz. 67, R. de La Feria, When do dealings in shares fall within the scope of VAT?, EC Tax Review 2008/1, blz. 24-40.

191. Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door Regeringsrätten (Zweden) op 25 januari 2008 – Skatteverket/AB SKF, nr. C-29/08 (SKF), Pb EU 2008 C 79/22. De Zweedse rechter wenst bovendien te vernemen of aanspraak kan worden gemaakt op een recht van aftrek voor kosten die rechtstreeks betrekking hebben op de verkoop, zoals voor algemene kosten het geval is en of het voor de belastbaarheid van de handelingen en het recht op aftrek van belang dat de aandelen in een dochtermaatschappij geleidelijk worden verkocht.

24.4.3 **Handelingen van de vennoten onderling in het kader van het samenwerkingsverband**

In de vorige paragraaf heb ik aangegeven, dat de vennoten bij een vennootschaps-overeenkomst btw-technisch “als derden” kunnen handelen met de vennootschap. Verrichten belastingplichtige vennoten “als derden” leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel jegens de vennootschap, dan zijn die handelingen aan de btw onderworpen. De vennoten kunnen echter ook handelen “in het kader van het samenwerkingsverband”. Zij kunnen optreden “als kapitaalverschaffer” of “als orgaan” van de vennootschap.

24.4.3.1 *Optreden als kapitaalverschaffer*

Treedt de vennoot op als kapitaalverschaffer, dan treedt hij op in de relatie met de vennootschap, aangezien de vennootschap voor de btw een entiteit is. Vanuit een fiscaal oogpunt handelt hij in een rechtsbetrekking met de vennootschap, ook al heeft hij vanuit een civielrechtelijke optiek een contract gesloten met de overige vennoten. Het begrip “rechtsbetrekking” heeft mijns inziens een communautaire lading, en is niet volledig afhankelijk van hetgeen het burgerlijk recht, dat van lidstaat tot lidstaat kan verschillen, als rechtsbetrekking aanmerkt (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.3). Wanneer vastgesteld kan worden, dat een vennoot als kapitaalverschaffer optreedt jegens zijn vennootschap, heeft mijns inziens te gelden dat hij geen handelingen jegens de overige vennoten verricht. Vanuit een fiscale optiek handelt hij dan niet in een rechtsbetrekking met de overige vennoten, maar in een rechtsbetrekking met de vennootschap. Als de vennoot optreedt als kapitaalverstrekker, dient enkel onderzocht te worden of zijn handelingen jegens de vennootschap belastbare handelingen vormen. Er zijn geen onderlinge handelingen tussen de vennoten (in het kader van het samenwerkingsverband) waarneembaar. Het betreft handelingen van de vennoten jegens de vennootschap in het kader van het samenwerkingsverband. Deze handelingen bespreek ik in paragraaf 24.4.8. Ik laat ze hier verder buiten beschouwing.

24.4.3.2 *Optreden als orgaan*

Treedt een vennoot op in zijn capaciteit “als vennoot”, dan opereert hij als een “orgaan” of “afdeling” van de vennootschap. Het niet de vennoot die, maar een orgaan van het samenwerkingsverband dat, een handelingen jegens derden verricht. De vennoot is dan in zoverre niet een van de vennootschap te onderscheiden entiteit. Hij is op dat moment (een deel van) de vennootschap. Hij vertegenwoordigt de vennootschap. Het is de vraag wat de betekenis van die vaststelling is voor de heffing van btw in de *relatie tussen de vennoten*. De vervolgvraag is dan hoe kan worden vastgesteld of opgetreden wordt “als orgaan”. Het is echter denkbaar dat een vennoot met één handeling deels in de hoedanigheid van “een derde” of “kapitaalverschaffer” en deels in de hoedanigheid van “orgaan” optreedt. De vraag is in hoeverre in de btw rekening kan worden gehouden met het de omstandigheden dat met één handeling

in meer dan één hoedanigheid wordt opgetreden. Op deze drie vragen geef ik in het navolgende achtereenvolgens antwoord.

Betekenis van het optreden “als orgaan” voor de heffing van btw ter zake van handelingen in de onderlinge relatie tussen de vennoten

Een personevennootschap is een contract tussen de vennoten. Er bestaat tussen de vennoten dus een overeenkomst, op grond waarvan zij zich verplichten tot het verrichten (en nalaten) van bepaalde handelingen. De ene vennoot zal in het kader van de overeenkomst bepaalde handelingen verrichten (en bepaalde handelingen nalaten), opdat de andere vennoten ook bepaalde handelingen zullen verrichten (en bepaalde handelingen zullen nalaten). Hoewel de vennoten die handelingen over en weer niet verrichten met het oog op het verkrijgen van een *rechtstreeks* voordeel (maar met het oog op het onrechtstreeks verkrijgen van voordelen door middel van de samenwerking), hebben zij *de facto* wel een voordeel bij de verrichte handelingen. De handeling die de ene vennoot verricht, hoeft de ander niet meer te verrichten, en andersom. In zekere zin bevoordelen de vennoten elkaar. Bovendien lijkt het erop, dat de handelingen over en weer elkaars vergoeding vormen, zodat van een bezwarende titel sprake lijkt te zijn. Er tekenen zich vanwege het algemene, objectieve karakter van de btw de contouren van belastbare handelingen af. Wanneer een vennoot bijvoorbeeld ter uitvoering van zijn taak als vennoot de boekhouding van de vennootschap verzorgt, of namens de vennootschap jegens een derde handelt, verricht hij een dienst jegens de vennootschap (waarvan het vervolgens de vraag is of het een dienst onder bezwarende titel betreft, zie paragraaf 24.4.8). Met diezelfde handeling verricht hij echter tevens een dienst jegens de overige vennoten. Zij zijn immers uiteindelijk werkelijk degenen die bij de handeling van de betreffende vennoot een voordeel hebben. Als nu op grond van de vennootschapsovereenkomst de andere vennoten ook gehouden zijn handelingen voor de vennootschap te verrichten (zoals het verzorgen van de aangifte omzetbelasting), dan lijkt het erop dat de vennoten met hun handelingen jegens de vennootschap tevens handelingen onder bezwarende titel jegens de andere vennoten verrichten. Mijns inziens mag de conclusie, dat er handelingen onder bezwarende titel tussen de vennoten onderling worden verricht, echter niet worden getrokken.

De vennoot verricht mijns inziens als orgaan ten opzichte van de overige vennoten een interne bedrijfshandeling. Interne bedrijfshandelingen zijn naar mijn mening niet aan de heffing van btw onderworpen.

De oorzaak van het onbelastbaar blijven van interne handelingen is naar mijn mening gelegen in de omstandigheid dat de afdelingen of organen van een onderneming op zichzelf geen subjecten (entiteiten) zijn. Het is niet mogelijk om binnen eenzelfde juridische entiteit (rechts)subjecten te onderkennen, die voldoende zelfstandig zijn om als twee belastingplichtigen aan te merken.¹⁹² Er is geen rechtsbetrekking denkbaar tussen de organen of afdelingen van eenzelfde entiteit, ook niet

192. Vgl. Conclusie van A-G Léger van 29 september 2005, nr. C-210/04 (FCE Bank), Jur. 2006, blz. I-02803, punt 38.

vanuit een btw-optiek. Bij het ontbreken van een rechtsbetrekking, is een bezwarende titel en daarmee een belastbare handeling ondenkbaar. Welnu, een vennoot is ten dele een “afdeling” of wellicht beter, een “orgaan” van een vennootschap. De vennoten geven de vennootschap uiteindelijk “handen en voeten”. Wellicht kan zelfs gesteld worden, dat de vennoot in deze capaciteit niet optreedt als een “als zodanig handelende belastingplichtige” (art. 2 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn, ex art. 1 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 Wet OB). Zie over dit criterium nader deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.1. Het is mijns inziens veilig te stellen dat interne bedrijfshandelingen zowel naar nationaal positief recht als naar Europees positief recht buiten de reikwijdte van de btw blijven.

Of een recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot de handelingen die een als orgaan / afdeling handelende vennoot verricht, moet niet worden gezien in het licht van de onderlinge relatie tussen de vennoten, maar in de relatie tussen de vennoot en de vennootschap (zie paragraaf 24.4.8).

Criteria om te bepalen of opgetreden wordt “als orgaan”

Het is dan vervolgens echter de vraag *hoe* kan worden vastgesteld of van een (onbelastbare) interne bedrijfshandeling sprake is.

De Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting acht het in dat verband van belang, dat géén van de samenwerkende partijen een individueel nut kan ontleen aan de verrichte handelingen.¹⁹³ Alsdan vinden volgens de Commissie de handelingen plaats binnen een besloten kring en niet in het economisch verkeer. Hoewel ik mij kan vinden in de reden voor de onbelastbaarheid (geen individualiseerbaar nut of verbruik / geen individualiseerbare afnemer / gebruiker), deel ik de opvatting niet, dat onbelastbaarheid zijn grond vindt in de besloten-kring-gedachte en de gedachte, dat de handelingen niet in het economisch verkeer plaatsvinden. Op de eerste plaats vereist de Btw-richtlijn enkel, dat een als zodanig handelende belastingplichtige een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel verricht. De eis dat de handelingen “in het economisch verkeer”, in het “maatschappelijk verkeer” of buiten de “eigen kring” moeten worden verricht, stelt de Btw-richtlijn niet (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.5). Op de tweede plaats is het ontbreken van een individueel nut voor één van de vennoten mijns inziens eerder een aanwijzing, dat geen verbruik plaats heeft gevonden. Als er geen individualiseerbaar verbruik en geen individualiseerbare gebruiker is aan te wijzen, is er geen rechtstreeks verband en derhalve geen belastbare handeling (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.5). Overigens komt het mij voor dat het criterium van het individualiseerbare nut niet altijd even goed te hanteren zal zijn, omdat doorgaans niet eenvoudig is aan te geven, wanneer iemand individueel nut heeft van een handeling.

In de zaak Polysar kwam aan de orde, of handelingen die worden verricht door personen in hun hoedanigheid van bestuurder of commissaris, aan te merken zijn als

193. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 33.

zelfstandig verrichte economische activiteiten. A-G Van Gerven was van mening, dat een bestuurder of commissaris niet handelt in eigen naam, maar slechts de (dochter)vennootschap bindt, waarvan hij het orgaan is:

*“Evenmin is er mijns inziens sprake van zelfstandig verrichte economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 1, van de richtlijn in het geval van handelingen die de holdingvennootschap, of in haar naam handelende personen, verricht in de hoedanigheid van bestuurder of commissaris in een dochtervennootschap. Een bestuurder of commissaris handelt immers niet in eigen naam maar bindt slechts de (dochter)vennootschap waarvan hij het orgaan is; met andere woorden wanneer hij handelt in het kader van zijn statutaire opdracht, is er geen sprake van een “zelfstandig” optreden. Veeleer is zijn activiteit in dit opzicht gelijk te stellen met deze van een werknemer, waarvan artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk zegt dat hij niet “zelfstandig” optreedt”.*¹⁹⁴

In zijn conclusie in de zaak Heerma achtte A-G Cosmas het van belang, dat de handeling die een maat verrichte jegens de maatschap, waarvan hij deel uitmaakte, geen betrekking had op het *beheer of de vertegenwoordiging* (cursivering AvD) van de maatschap, waarvan hij lid was, voor zover hij optrad als verhuurder op eigen naam en niet als *orgaan* van de maatschap:

*“Bovendien verricht Heerma, optredend als verhuurder van een onroerende zaak waarvan hij eigenaar is, een activiteit die duidelijk geen betrekking heeft op het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap waarvan hij lid is, voor zover hij optreedt als verhuurder op eigen naam en niet als orgaan van de maatschap. (...)”*¹⁹⁵

Het HvJ EG nam deze gedachte over.¹⁹⁶ Hoewel het de relatie tussen een vennoot (maat) en zijn vennootschap (maatschap) betrof (en niet de onderlinge relatie tussen de vennoten), acht ik de overweging richtinggevend voor het antwoord op de vraag of de onderlinge handelingen tussen de vennoten interne verrichtingen zijn. Ik acht de vaststelling, dat een vennoot handelt in het kader van het beheer en de vertegenwoordiging dan ook cruciaal voor de vaststelling, dat hij optreedt als “orgaan” en dus jegens de overige vennoten in zoverre interne bedrijfshandelingen verricht.

Volgens A-G Cosmas is het aan de nationale rechter om te bepalen in welke gevallen de handelingen van een vennoot, organisch gezien, moeten worden aangemerkt als handelingen van de vennootschap, waarvan hij deel uitmaakt, zodat zij daaraan moeten worden toegerekend. Dit betekent dat het bepalen van het bereik van de handelingen binnen het kader van het samenwerkingsverband telkens een feitelijke aangelegenheid zal zijn. De verdeling van de taken en bevoegdheden over de diverse organen zoals die in de vennootschapsovereenkomst is opgenomen, kan daarbij een aanknopingspunt vormen. Als de verplichting tot het verrichten van een bepaalde handeling / bepaalde handelingen is opgenomen in de vennootschapsovereenkomst,

194. Conclusie van A-G Van Gerven van 24 april 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, punt 6.

195. Conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 29.

196. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 18.

kan mogelijk gesteld worden dat de handelingen “binnen het kader van het beheer of de vertegenwoordiging van een vennootschap” vallen. Het HvJ EG heeft echter geen nadere invulling gegeven aan het begrip “beheer of de vertegenwoordiging”. Ook in de zaak Van der Steen, waarin het Heerma-arrest nog werd aangehaald, gaf het HvJ EG geen nadere aanwijzingen.¹⁹⁷

Uit genoemde arresten valt evenwel op te maken dat het zelfstandig lopen van het economische risico van de werkzaamheden, een aanwijzing is voor de hoedanigheid waarin wordt opgetreden.¹⁹⁸ In de zaak Van der Steen ging het erom te bepalen of een directeur-grootaandeelhouder optrad in zijn hoedanigheid van werknemer of in zijn (vermeende) hoedanigheid van ondernemer. Eenzelfde principe is zichtbaar in de zaak FCE Bank. In die zaak werd het criterium van het lopen van een economisch bedrijfsrisico gehanteerd om te bezien of een bijkantoor van een bank een orgaan van de bank vormde, of dat zij een daarvan te onderscheiden autonome entiteit was.¹⁹⁹ Mijns inziens kan het criterium van het lopen van een economisch bedrijfsrisico ook worden gehanteerd om te bepalen of een vennoot handelt in de hoedanigheid van een van de vennootschap te onderscheiden autonome entiteit of dat hij handelt in de hoedanigheid van een niet van de vennootschap te onderscheiden orgaan.

Eventueel zou ook gekeken kunnen worden naar de mate, waarin de handelingen van de vennoot bijdragen tot het verwezenlijken van handelingen die de vennootschap als een als zodanig handelende belastingplichtige verricht. Het gaat er dan om of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inkomende prestaties van de vennoot en de uitgaande prestaties van de vennootschap. Daartoe zou mijns inziens, net als bij het bepalen van een rechtstreeks verband tussen kosten en belaste handelingen, in een later stadium in het kader van het aftrekrecht gekeken kunnen worden naar de mate waarin de kosten van de handelingen onderdeel vormen van de prijs van de handelingen, die de vennootschap verricht.²⁰⁰ De problematiek lijkt dan enigszins op het vraagstuk, dat zich voordoet bij de aftrek van btw op kosten die betrekking hebben op een niet-economische activiteit, maar verband houden met de gehele economische activiteit van een belastingplichtige.

Gevolgen van het tegelijkertijd optreden in de hoedanigheid van “kapitaalverschaffer” of “derde” enerzijds en het optreden in de hoedanigheid van “orgaan” anderzijds

Het bovenstaande laat onverlet, dat een vennoot tegelijkertijd in meer dan één hoedanigheid op kan treden. Zo kan een vennoot als een orgaan de vennootschap tegenover derden vertegenwoordigen, terwijl hij deze handelingen voor de vennootschap verricht ter uitvoering van zijn inbrengverplichting (als kapitaalverschaffer). Het is

197. HvJ EG 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52.

198. HvJ EG 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52, r.o. 24.

199. HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184, r.o. 35-37.

200. HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 35 en 36 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 36. Zie: deel III, hoofdstuk 16, paragraaf 16.2.

ook mogelijk dat een vennoot zich of door de vennootschap, of door de overige vennoten als zodanig, in laat huren (als een onafhankelijke derde) om als een orgaan van een vennootschap te fungeren. In al deze gevallen geldt mijns inziens, dat de betreffende vennoot geen belastbare handelingen jegens de overige vennoten verricht, maar mogelijk verricht de vennoot *in de relatie met de vennootschap* wel belastbare handelingen. Zie hierover, paragraaf 24.4.6.

Indien de vennoot een afzonderlijke betaling van de overige vennoten ontvangt, dan mag er – gelet op het arrest van de Hoge Raad van 1 maart 2002, en het algemene, objectieve karakter van de btw – vanuit worden gegaan dat de vennoot een prestatie aan de overige vennoten heeft verricht.²⁰¹ De handelingen zijn dan in beginsel aan de btw onderworpen. Het betreft geen handeling binnen het kader van de samenwerking, maar een handeling buiten het kader van de samenwerking om. Het aan de heffing van btw onderwerpen van handelingen, waarvoor additionele, onderlinge betalingen plaatsvinden, sluit aan bij het oordeel van het HvJ EG in de zaak EDM. In hoofdstuk 21 heb ik aangegeven, dat het weliswaar onduidelijk is of de consortia in die zaak aan te merken waren als belastingplichtigen,²⁰² maar als in de zaak EDM de consortia van de participanten te onderscheiden belastingplichtigen waren, dan heeft het HvJ EG de werkzaamheden die de leden verrichtten, mogelijk gezien als met de inbreng in een vennootschap te vergelijken handelingen, of als interne bedrijfshandelingen van een belastingplichtige.²⁰³ In de zaak EDM waren de werkzaamheden, die een participant verrichtte buiten de consortiumafspraken om (in overschrijding van het bij die overeenkomst vastgestelde aandeel van de werkzaamheden door een consortiumdeelnemer), tegen betaling door de andere leden van het consortium van een afzonderlijke vergoeding, leveringen van goederen of diensten onder bezwarende titel. Als de consortia belastingplichtigen waren, acht ik dit oordeel juist.

Het recht op aftrek met betrekking tot de handelingen buiten het kader van de vennootschapsovereenkomst om, is afhankelijk van het antwoord op de vraag of de handelingen jegens de vennoten belast, dan wel vrijgesteld zijn. Voor wat betreft de vraag of de overige vennoten de btw op de buiten het kader van het samenwerkingsverband om verrichte prestaties, een recht op aftrek van voorbelasting bezitten, geldt dat dit op de normale wijze moet worden beoordeeld. De samenwerking tussen partijen brengt in dit opzicht geen bijzonderheden mee.

Ontvangt de vennoot een vergoeding van de *vennootschap*, dan mag er – gelet op het reeds aangehaalde arrest van de Hoge Raad – vanuit worden gegaan dat de vennoot

201. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

202. Zie ook: M.E. van Hilten, noot onder HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, G.J. van Norden, De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 6, Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15 en J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533.

203. In dezelfde zin: O. Henkow, Financial Activities in European VAT (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, blz. 180-181.

aan de vennootschap heeft gepresteerd, buiten het samenwerkingsverband om. De handelingen zijn dan aan de btw onderworpen. Het betreft geen handeling binnen het kader van de samenwerking, maar een handeling daarbuiten. Zoals ik heb aangegeven, is niet slechts de vennootschap, maar zijn ook de overige vennoten gebaat bij een handeling van de betreffende vennoot. Toch betekent dat mijns inziens niet dat de vennoot ook geacht moet worden jegens de overige vennoten een handeling onder bezwarende titel te hebben verricht, waarvoor de vennootschap een (gedeeltelijke) derdenbetaling heeft gedaan. Hoewel de vennootschapsovereenkomst wel een rechtsbetrekking is tussen de vennoten onderling, is het niet deze rechtsbetrekking waaruit de handelingen jegens de vennootschap in casu voortvloeien. Deze handelingen vloeien voort uit een afzonderlijke rechtsbetrekking tussen de vennoot en de vennootschap, die nu eenmaal vanuit een fiscaal perspectief een subject is. Omdat voor wat betreft de onderhavige handelingen een rechtsbetrekking met de overige vennoten ontbreekt, kan mijns inziens niet gezegd worden dat de overige vennoten een prestatie van de betrokken vennoot ontvangen. Er vindt geen belastbare handeling plaats tussen de vennoten onderling.

24.4.4 *Handelingen van de vennoten jegens derden*

Handelingen die een vennoot buiten het kader van het samenwerkingsverband om jegens een derde verricht, zijn belastbaar, indien de vennoot een belastingplichtige is en de handeling onder bezwarende titel geschiedt. Toetsing vindt derhalve plaats aan de hand van de normale criteria. De levering van goederen of diensten wordt toegerekend aan de vennoot en niet aan de vennootschap. Er is dan géén handeling waar te nemen van de vennoot aan de vennootschap. Het recht op aftrek moet ook beoordeeld worden op het niveau van de vennoot.

Handelingen die een vennoot in het kader van de vennootschapsovereenkomst verricht jegens een derde, zijn aan te merken als handelingen van de vennootschap zelf. De vennoot handelt alsdan namens de vennootschap. Het is dan niet meer de vennoot, maar de vennootschap die een handeling jegens een derde verricht. De handelingen jegens de derden moeten aan de vennootschap worden toegerekend. Btw op kosten die toerekenbaar zijn aan de handelingen, die aan de vennootschap moeten worden toegerekend, komen bij de vennootschap voor aftrek in aanmerking, indien en voor zover de vennootschap een recht op aftrek van voorbelasting bezit. Zie verder over de handelingen die een vennootschap verricht jegens derden paragraaf 24.4.6.

24.4.5 *Handelingen van derden jegens de personenvennootschap*

Leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel van een derde jegens een personenvennootschap zullen normaliter aan de heffing van btw zijn onderworpen, indien de derde een belastingplichtige is. Is de personenvennootschap zelf ook een belastingplichtige, dan heeft zij mogelijk een recht van aftrek van voorbelasting ter zake van de aan haar in rekening gebrachte btw.

De handelingen van een personenvennootschap zijn uiteindelijk terug te voeren op handelingen van de vennoten. De vennoten vormen immers de vennootschap. Wanneer een vennootschap goederen en / of diensten aankoopt, zal de leverancier of dienstverrichter dan ook (één van) de vennoten tegenover zich vinden. In beginsel²⁰⁴ zal de leverancier / dienstverrichter telkens moeten vaststellen of hij prestaties verricht aan de vennootschap of aan de betreffende vennoot, optredend als zelfstandige, van de vennootschap te onderscheiden afnemer (niet handelend in zijn hoedanigheid van vennoot, maar handelend buiten het kader van het samenwerkingsverband om).

Handelt de vennoot namens de vennootschap en worden de (belaste) prestaties aan de vennootschap verricht, dan kan de vennootschap de ter zake in rekening gebrachte btw volgens de regels van art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 Wet OB) in aftrek brengen. Worden de (belaste) prestaties verricht aan een vennoot die niet als vertegenwoordiger van de vennootschap optreedt, dan dient die vennoot mijns inziens slechts recht op aftrek te hebben, indien de vennoot zélf een belastingplichtige is, die handelingen verricht waarvoor een recht op aftrek bestaat. Zoals ik echter heb aangegeven in paragraaf 24.4.1, kan in Nederland op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad een vennootschap de aan een vennoot in rekening gebrachte btw in aftrek brengen, indien en voor zover de goederen of diensten in het kader van de gezamenlijke onderneming worden gebezigd, zonder dat zij worden ingebracht.²⁰⁵ Hoewel met dit arrest een uiterst werkbare situatie ontstaat (het zal voor een toeleverancier niet altijd duidelijk zijn welke “pet” een vennoot op heeft), meen ik dat dit arrest zich niet verhoudt met de huidige wettekst en met de Btw-richtlijn, zoals die door het HvJ EG wordt uitgelegd. Indien een toeleverancier niet weet dat de vennoot handelt in zijn hoedanigheid van vennoot, dan kan het mijns inziens hooguit zo zijn, dat de vennoot als een inkoopcommissionair (handelend op eigen naam en voor rekening van de vennootschap) optreedt voor de vennootschap. Niet de vennootschap, maar de vennoot komt dan in eerste instantie een recht op aftrek toe (zie hiervoor, paragraaf 24.4.4).

24.4.6 *Handelingen van de personenvennootschap jegens derden*

De handelingen die een personenvennootschap onder bezwarende titel jegens derden verricht, zijn aan de heffing van btw onderworpen, indien de personenvennootschap een belastingplichtige is voor de btw. Niet de vennoten zijn in beeld, doch het is de vennootschap die de belastbare handeling geacht wordt te verrichten. Ook het recht op aftrek van voorbelasting moet op het niveau van de vennootschap worden beoordeeld. Zijn de handelingen jegens derden belast, dan heeft de vennootschap in beginsel recht op aftrek van voorbelasting, indien de gemaakte kosten toerekenbaar zijn aan deze belaste handelingen jegens derden.

204. Zie evenwel: HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

205. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76 (zie paragraaf 24.4.1).

Net zoals ten aanzien van handelingen van derden jegens de vennootschap geldt, geldt ten aanzien van handelingen van de vennootschap jegens derden, dat het uiteindelijk de vennoten zijn die de handelingen feitelijk moeten verrichten. Er zijn dus handelingen van de vennoten nodig om tot handelingen van de vennootschap jegens derden te komen. Slechts wanneer de vennoten de vennootschap vertegenwoordigen, kan de vennootschap handelingen verrichten. Op het moment dat een vennoot “als orgaan” van de vennootschap jegens een derde opereert, verricht de vennoot daarmee een handeling jegens de vennootschap. Deze onderlinge handeling tussen vennoot en vennootschap binnen het kader van de samenwerking komt zowel voor wat betreft de belastbaarheid van de handelingen als voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting aan de orde in paragraaf 24.4.8.

Zoals ik ook in paragraaf 24.4.3 heb aangegeven, moet bedacht worden dat een vennoot tegelijkertijd in méér dan één hoedanigheid op kan treden. Een vennoot die, handelend als een orgaan, de vennootschap vertegenwoordigt, kan zulks doen uit hoofde van zijn inbrengverplichting (als kapitaalverschaffer) of zulks doen omdat hij een contract met de vennootschap heeft gesloten om bepaalde handelingen voor de vennootschap tegen een afzonderlijke vergoeding te verrichten (als een onafhankelijke derde). Voor wat betreft de handelingen van de vennootschap jegens derden doet dit er weinig toe. Bepalend is of de handelingen jegens derden aan de vennootschap kunnen worden toegerekend.

24.4.7 Handelingen van de vennoten als derden jegens de personenvennootschap

Uit het Heerma-arrest volgt dat, in btw-technisch opzicht, een vennoot leveringen en diensten onder bezwarende titel kan verrichten aan de vennootschap waarvan hij vennoot is.²⁰⁶ Wanneer een (belastingplichtige) vennoot “als een derde” (als toeleverancier of dienstverrichter) buiten het kader van de samenwerking handelingen onder bezwarende titel verricht jegens zijn vennootschap, zijn die handelingen in beginsel²⁰⁷ aan de heffing van btw onderworpen. De vennoot heeft een recht op aftrek van voorbelasting voor zover de handelingen jegens de vennootschap als belaste handelingen zijn aan te merken.

Net zo min als dat het eenvoudig is te bepalen of een vennoot jegens de overige vennoten handelt binnen of buiten het kader van het samenwerkingsverband, is het eenvoudig te bepalen of een vennoot jegens de vennootschap handelt binnen of buiten het kader van de vennootschapsovereenkomst. In de volgende paragraaf ga ik nader op die problematiek in.

206. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

207. Een uitzondering geldt bijvoorbeeld, indien de vennoot en de vennootschap een fiscale eenheid vormen. Een fiscale eenheid tussen een vennoot en een vennootschap zal niet snel aanwezig zijn. Zie: paragraaf 24.3.4.

24.4.8 *Handelingen van vennoten in het kader van het samenwerkingsverband jegens de personenvennootschap*

Een vennoot kan op twee manieren handelingen binnen het kader van het samenwerkingsverband verrichten jegens de vennootschap.²⁰⁸ Ten eerste kan de vennoot door middel van inbreng handelen jegens de vennootschap. Hij treedt dan op “als kapitaalverschaffer”. Ten tweede kan de vennoot binnen het kader van de samenwerking handelen, door op te treden “als orgaan”. Het handelen “als orgaan” kan vervolgens ofwel geschieden ter uitvoering van de inbrengverplichting, ofwel geschieden op de wijze, waarop een derde voor de vennootschap als “ingehuurd orgaan” funktioneert.

In de paragrafen 24.8.4.1 tot en met 24.8.5 ga ik in op het als kapitaalverschaffer handelen van vennoten jegens hun vennootschap (welke btw-gevolgen zijn verbonden aan een inbreng in een vennootschap?). In paragraaf 24.4.4.6 ga ik in op de handelingen van vennoten “als orgaan”.

24.4.8.1 *Inbreng in een personenvennootschap*

Wanneer een vennoot geld, goederen, het genot van goederen of arbeid inbrengt, handelt de vennoot in het kader van zijn vennootschappelijke band en binnen het kader van het samenwerkingsverband. Omdat voor de heffing van btw de vennoot en de vennootschap te onderscheiden rechtssubjecten zijn, is in het geval van inbreng, een handeling van de vennoot jegens de vennootschap waarneembaar.

In het geval van een inbreng in een personenvennootschap is het de vraag of dat tot een belastbare handeling (levering van een goed of dienst) in de zin van de btw leidt. Met betrekking tot de inbreng in contanten is deze vraag door het HvJ EG ontkennend beantwoord.²⁰⁹ Met betrekking tot de inbreng in natura is deze vraag nog niet beantwoord. Alvorens hier echter op in te gaan, is het van belang inbreng te onderscheiden van handelingen van vennoten jegens de vennootschap “als derden”.

24.4.8.2 *Inbreng of een prestatie jegens de vennootschap*

Alvorens uitspraken te kunnen doen over de eventuele belastbaarheid van inbreng in een personenvennootschap, moet inbreng worden onderscheiden van een levering of een dienst die een vennoot als een derde jegens de vennootschap verricht. In economisch opzicht zijn inbreng en een levering of dienst onder bezwarende titel niet altijd goed van elkaar te onderscheiden. Zo is bijvoorbeeld het verschil tussen de inbreng van het genot van een onroerende zaak tegen een vast winstrecht economisch

208. Daarnaast kan een vennoot als een onafhankelijke derde, buiten het kader van het samenwerkingsverband om, handelingen jegens de vennootschap verrichten (zie: paragraaf 24.4.7).

209. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14.

nauwelijks te onderscheiden van de verhuur van een onroerende zaak tegen een periodieke huur.²¹⁰

Met de (zuivere) inbreng in een vennootschap heeft een vennoot niet het oogmerk een ruilverhouding met de vennootschap tot stand te brengen. Het is van belang te onderkennen dat inbreng, anders dan de prestaties buiten het kader van het samenwerkingsverband dat zijn, geen doel op zich is. Inbreng is slechts een *middel* tot het bereiken van het vennootschappelijke doel: het behalen van vermogensrechtelijk voordeel door samenwerking.²¹¹ Het karakter van de inbreng in een personenvennootschap verschilt wezenlijk van dat van het verrichten van een prestatie onder bezwarende titel jegens een derde. Civielrechtelijk is van inbreng geen sprake, indien in wezen een prestatie aan de vennootschap in ruil voor een tegenprestatie wordt verricht.²¹² De handeling moet worden verricht ten behoeve van de samenwerking, wil van inbreng sprake zijn.²¹³ Steeds zal dus moeten worden gezien of er iets voor het gemeenschappelijke doel wordt afgestaan of dat het een prestatie tegen vergoeding jegens de vennootschap betreft.²¹⁴

Wat als inbreng door partijen wordt gepresenteerd, kan in werkelijkheid (geheel of ten dele) een handeling onder bezwarende titel van de vennoot jegens de vennootschap betreffen (ik duid dit aan met “onzuivere inbreng”). Of van een zuivere inbreng (een inbreng die enkel voortvloeit uit de kapitaalrelatie met de vennootschap) sprake is, of dat – al dan niet gedeeltelijk – onder de benaming inbreng een levering of dienst jegens de vennootschap wordt verricht, is een vaststelling van feitelijke aard. Zo oordeelde de rechtbank Haarlem, dat een CV die ziekenhuisapparatuur leverde aan een ziekenhuis, dat commanditair vennoot van die CV was, een levering jegens het ziekenhuis verrichtte, waarvoor de kapitaalstorting door de commandiet de bezwarende titel vormde.²¹⁵ Kennelijk achtte de rechtbank een zuivere inbreng niet aanwezig, maar was er sprake van een als inbreng (kapitaalstorting) vermomde betaling van een tegenwaarde. Hoewel ik het niet uitgesloten acht, dat feiten en omstandigheden de conclusie kunnen rechtvaardigen, dat van een onzuivere inbreng sprake is, meen ik toch dat in eerste instantie belang moet worden toegekend aan

210. Zie ook: A.J. van Doesum, BTW bij inbreng in personenvennootschappen?, TFO 2005, nr. 77, blz.

28. In vennootschapsovereenkomsten is het niet ongebruikelijk dat bedongen wordt dat een vennoot een vergoeding ontvangt voor de inbreng in het genot en gebruik van een goed. Het komt voor dat – al dan niet in voetverklaringen – ervan uit wordt gegaan dat de inbreng dan een belastbare handeling inhoudt voor de heffing van btw (bijvoorbeeld de verhuur van een onroerende zaak). In voorkomende gevallen wordt dan ook gebruik gemaakt van de optie belaste verhuur.

211. Het doel van partijen is het gezamenlijk behalen van vermogensrechtelijk voordeel. Het middel daartoe is de inbreng. Zie ook: Kamerstukken II, 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 7.

212. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 38. Vgl. M.J.G.C. Raaijmakers, noot onder HR 8 februari 1991, nr. 14 095, Ars Aequi 41 (1992) 3, blz. 167.

213. Art. 7:805 lid 1 BW.

214. Vgl. A.G. Lubbers, Het begrip vennootschap, de onderscheiding van vennootschappen in stille en openbare vennootschappen, de bijzondere vormen van vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, De NV 1973 nr. 51/6, blz. 75.

215. Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr. AWB 07/3850, V-N 2008/51.3.3. Tegen deze uitspraak heeft de CV hoger beroep aangetekend.

hetgeen de vennoten in het vennootschapscontract dienaangaande hebben vastgelegd. Ook de staatssecretaris van Financiën staat een dergelijke visie voor.²¹⁶

De staatssecretaris van Financiën meent bovendien, dat van inbreng alleen dan sprake is, indien de vennoot slechts een recht op deelneming in de winst en het verlies van de vennootschap ontvangt. Dit lijkt mij een juist *uitgangspunt*. Zuivere inbreng vormt het ene uiterste van het spectrum waarvan de prestatie jegens de vennootschap de andere vormt. Moeite heb ik evenwel met de invulling, die de staatssecretaris aan “zuivere inbreng” geeft. De staatssecretaris merkt als zuivere inbreng (inbreng enkel tegen deelneming in winst en verlies) slechts aan, die inbreng, die tegen een procentueel aandeel in de resultaten van de vennootschap plaatsvindt. Dit is mijns inziens te beperkt. De hoogte van een winstrecht hoeft niet gekoppeld te zijn aan een van tevoren vastgesteld percentage. Andere winstverdelingsmethoden zijn denkbaar en civielrechtelijk toelaatbaar. Het is zelfs niet ongebruikelijk, dat een deel van het winstrecht onafhankelijk wordt gemaakt van de in een jaar daadwerkelijk gerealiseerde winst. Ook wanneer een inbreng deels tegen een vast winstrecht en deels tegen een variabel winstrecht plaatsvindt, kan er mijns inziens nog steeds sprake zijn van een zuivere inbreng. Van het verrichten van een prestatie tegen vergoeding jegens de vennootschap hoeft dan geen sprake te zijn.

Anders wordt het wanneer de inbreng louter plaatsvindt tegen een winstonafhankelijke vergoeding (vast winstrecht). Dit is het andere uiterste van het spectrum. Alsdan is er vrijwel geen verschil meer waar te nemen met de ontvangst van een vergoeding voor het verrichten van een prestatie jegens de vennootschap. De staatssecretaris van Financiën meent, dat in die gevallen niet van inbreng gesproken kan worden. Ik ben van mening dat in dergelijke gevallen *in beginsel* geen sprake is van inbreng, doch dat uit andere feiten en omstandigheden kan blijken dat wel degelijk een inbreng heeft plaatsgevonden. Het is naar mijn mening onjuist om de beoordeling of een handeling een levering of een dienst onder bezwarende titel is, af te laten hangen van de wijze waarop de vergoeding is vormgegeven. Zoals aangegeven in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7 kan een vergoeding voor een handeling heel wel de vorm aannemen van een volledig winstafhankelijke vergoeding, zonder dat de handeling de inbreng in een vennootschap vormt. Het omgekeerde acht ik ook mogelijk. Een handeling van een vennoot, als gevolg waarvan hij een winstonafhankelijke vergoeding krijgt, kan zeer wel de inbreng in een vennootschap inhouden.

Ik stel vast dat aan hetgeen is vastgelegd in de vennootschapsovereenkomst belangrijk gewicht moet worden toegekend. Zijn partijen de inbreng uitdrukkelijk overeengekomen, dan moet het uitgangspunt zijn dat zij zich bevinden aan de inbrengkant van het spectrum. In de praktijk komt het voor, dat in vennootschapscontracten met betrekking tot de winstverdeling bepalingen zijn opgenomen, die doen vermoeden dat een deel van de behaalde winst te beschouwen is als een vergoeding voor aan de vennootschap verrichte prestaties. Zo is het niet ongebruikelijk, dat vennoten een

216. Besluit van 22 januari 2004, nr. CPP 2003/602M, V-N 2004/9.15 (Omzetbelasting. Intrekking Mededeling 12, overgangsregeling).

rentevergoeding over hun kapitaal en / of een vaste vergoeding voor verrichte arbeid of persoonlijke beroepsuitgaven ontvangen.²¹⁷ In die gevallen moet desalniettemin worden vastgehouden aan het uitgangspunt, dat het de *verdeling van winst* betreft en dat hoewel de gekozen methode wellicht vanuit een btw-optiek de betaling voor verrichte prestaties in lijkt te houden, van een vergoeding voor prestaties geen sprake is. Hebben partijen in de vennootschapsovereenkomst niets vastgelegd over de inbreng van het betreffende vermogensbestanddeel, dan bevinden zij zich ofwel halverwege, ofwel aan het andere uiterste van het spectrum. Toch moet niet te snel geoordeeld worden dat dan van inbreng geen sprake is. Er valt mijns inziens een parallel te onderkennen met winstrechten, waarvan het de vraag is of zij de vergoeding voor een prestatie zijn, dan wel een louter gevolg zijn van de financiële deelneming in een onderneming. Van het als winstaandeel ontvangen bedrag moet niet te snel worden aangenomen dat het de vergoeding vormt voor leveringen van goederen en diensten.²¹⁸ Van de inbreng in een vennootschap moet niet te snel worden aangenomen dat het leveringen goederen en diensten onder bezwarende titel zijn. Ook al is het in de vennootschapsovereenkomst niet bepaald, uit de feiten en omstandigheden kan blijken dat partijen wel degelijk beoogd hebben iets in te brengen in de vennootschap. Bij afwezigheid van een (bepaling in het) vennootschapscontract zal het evenwel niet eenvoudig zijn om feiten en omstandigheden aan te wijzen, die het oordeel rechtvaardigen dat er een inbreng heeft plaatsgevonden. Het uiterste van het spectrum is die situatie, waarin partijen daadwerkelijk overeengekomen zijn als een derde handelingen onder bezwarende titel jegens de vennootschap te verrichten tegen betaling van een afzonderlijke vergoeding. Omdat ik deze eventualiteit reeds in paragraaf 24.4.7, heb besproken ga ik in het navolgende uit van een zuivere inbreng.

24.4.8.3 Gangbare opvatting met betrekking tot de inbreng in natura in Nederland

Over de belastbaarheid van de inbreng in natura in een personenvennootschap bestaat in Nederland enige onduidelijkheid. De Btw-richtlijn en de Wet OB bieden geen uitsluitel. Er bestaat geen nationale of Europese jurisprudentie op basis waarvan de conclusie is getrokken dat de inbreng van goederen (lichamelijke zaken²¹⁹) een belastbare handeling is. Uit de standpunten van de Nederlandse regering en de toelichting van de Hoge Raad op de aan het HvJ EG gestelde prejudiciële vraag in de zaak Heerma, zou evenwel opgemaakt kunnen worden dat een vennoot moet worden vereenzelvigd met de vennootschap. Alsdan kan de inbreng onmogelijk een belastbare handeling vormen.²²⁰ Ook het besluit van 22 januari 2004, waarin de staatssecretaris aangeeft dat er wanneer een inbreng van het gebruik en genot van een goed

217. Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Haarlem 7 november 2008, nr. 07/05740, NTFR 2009/201. Er is hoger beroep aangetekend tegen deze uitspraak.

218. HR 14 maart 2001, nr. 36 166, BNB 2001/211.

219. Het begrip "goederen" in het burgerlijk recht omvat zowel "zaken" als "vermogensrechten". In de zin van de btw wordt onder goederen verstaan "lichamelijke zaken" (art. 14 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn), in aanvulling waarop enige wetsficties gelden of kunnen gelden.

220. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 11 en 15.

plaatsvindt tegen (louter) deelneming in winst en verlies, geen sprake is van een belastbare handeling wijst in die richting.²²¹

Onder de werking van de Wet OB 1954 werd in Nederland de inbreng in een personenvennootschap belastbaar geacht op grond van art. 3 lid 1 onderdeel e van die wet. Dat artikel is later ongewijzigd opgenomen in de Wet OB 1968. Per 1 januari 2007 is het artikel echter vervallen. De oorspronkelijke functie van art. 3 lid 1 onderdeel e, zoals opgenomen in de Wet OB 1954, was het ontgaan van belasting te voorkomen. Het leveringsbegrip in de Wet OB 1954 sloot nauw aan bij het juridische leveringsbegrip. Als twee vennoten beide vennoot waren in twee vennootschappen, dan konden zij – zo was de gedachte – zonder heffing van omzetbelasting een goed overdragen. Wanneer de ene vennootschap een goed leverde aan de andere vennootschap en de vennoten waren in beide vennootschappen in gelijke mate deelgerechtigd, dan was er in juridische zin en dus in omzetbelastingtechnische zin, geen sprake van een levering. Art. 3 lid 1 onderdeel e Wet OB 1954 diende ertoe dergelijke constructies tegen te gaan. In de Memorie van Toelichting werd echter opgemerkt: “Deze bepaling brengt met zich mede, dat ook ter zake van de inbreng van goederen door een ondernemer in een nieuw opgerichte vennootschap onder firma, enz., omzetbelasting zal kunnen worden geheven”.²²² Onder de Wet OB 1954 werd dus aangenomen dat de inbreng van een goed een belastbare levering was. Zoals ik heb aangegeven, werd art. 3 lid 1 onderdeel e Wet OB 1954 zonder wijzigingen overgenomen in de Wet OB (1968). Wellicht heeft dat er mede toe geleid dat in de literatuur werd betoogd dat de inbreng van goederen op grond van art. 3 lid 1 onderdeel e Wet OB een levering van goederen is, doch dat een vergoeding ontbreekt.²²³

Bij de aanpassing van de Wet OB aan de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn), is art. 3 lid 1 onderdeel e niet uitdrukkelijk gefundeerd op een bepaling uit de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn). Na het Safe-arrest is aan het artikel de werking toebedacht, dat het alle leveringen van economische eigendom dekte en dat het tezamen met art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB de implementatie van art. 5 lid 1 Zesde richtlijn (thans art. 14 lid 1 Btw-richtlijn) vormde. Ik stel vast dat art. 3 lid 1 onderdeel e Wet OB thans niet meer de basis kan vormen om de inbreng van lichamelijke zaken als een belastbare levering aan te merken, nu genoemd artikel per 1 januari 2007 is komen te vervallen. Het per 1 januari 2007 geldende art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB (“overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken”) kan slechts de basis voor een belastbare levering vormen, indien de inbreng onder bezwarende titel plaatsvindt (art. 1 lid 1 Wet OB). In de literatuur is echter ook de opvatting te vinden dat de inbreng van goederen een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde levering is.²²⁴

221. Besluit van 22 januari 2004, nr. CPP 2003/602 M, V-N 2004/9.15 (Intrekking mededeling 12, overgangsregeling).

222. Kamerstukken II, 1951/52, 2602, nr. 3 (MvT), blz. 21.

223. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 30.

224. Fiscale encyclopedie De Vakstudie, Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer (losbl.), artikelsgewijs commentaar artikel 3, Tijdvak van 1 januari 1969 tot en met 31 december 2006, aantekening 74, onderdeel 7.

Uit de in 1973 door de Europese Commissie gegeven toelichting bij artikel 5 lid 4 van het voorstel voor de Zesde Richtlijn (thans artikel 5 lid 8 Zesde Richtlijn) kan worden afgeleid dat inbreng van goederen een belastbare levering oplevert.²²⁵ Art. 19 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB) duidt er – via een a contrario redenering – op dat de inbreng van goederen in een personenvennootschap een belastbare levering inhoudt, die eventueel onder toepassing van het niet-leveringsbeginsel onbelastbaar kan blijven. Genoemd artikel biedt lidstaten onder meer de mogelijkheid om de overgang van een algemeenheid van goederen *in de vorm van inbreng* niet aan te merken als een levering. In de literatuur is wel betoogd dat de inbreng van goederen onder omstandigheden onbelastbaar kan blijven door middel van toepassing van het niet-leveringsbeginsel.²²⁶

In Nederland is het nog geen uitgemaakte zaak of de inbreng van goederen in een personenvennootschap een belastbare handeling is. Het reeds aangehaalde besluit van 22 januari 2004 biedt nog het meeste houvast. Het ziet evenwel slechts op een beperkt aantal situaties. Met betrekking tot de inbreng in natura van het genot van goederen, arbeid en onlichamelijke zaken is het – afgezien van gevallen waarin van een algemeenheid van goederen en / of diensten sprake is – zo mogelijk nog onduidelijker of daarin naar huidig nationaal recht een belastbare handeling wordt gezien.

24.4.8.4 Gangbare opvatting met betrekking tot de inbreng in enige andere lidstaten

In Duitsland wordt de inbreng in natura in een burgerrechtelijke vennootschap (Gesellschaft bürgerlichens Rechts) als een belastbare handeling beschouwd.²²⁷ Het aandeel in de vennootschap (“Gesellschaftsrechten”) wordt geacht de bezwarende titel te vormen. In de Duitse literatuur is evenwel betoogd dat de inbreng in natura een onbelastbare handeling zou moeten zijn.²²⁸ Ook in België wordt de inbreng in natura in een vennootschap aangemerkt als een aan de btw onderworpen handeling, indien de inbrengende participant een belastingplichtige is en hetgeen wordt inge-

225. Toelichting van de Commissie van de E.G. op het voorstel voor de Zesde Richtlijn, V-N 1973, nr. 18 A, blz. 753. In de toelichting op artikel 5 lid 4 staat: “Daar de inbreng in vennootschappen als een belastbare levering onder bezwarende titel kan worden aangemerkt (...)”.

226. Zie: D.B. Bijl, *De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed* (diss.), Kluwer, Deventer, 1990, blz. 147.

227. Zie onder meer: BFH, 8 november 1995, nr. XI R 63/94, BStBl. 1996 II, 114, BHF 15 mei 1997, nr. V R 67/94, BStBl. 1997 II, 705 en BFH 13 november 2003, nr. V R 79/01, BStBl. 2004 II, 375. Zie ook: W. Reiss, *Kein Renditefonds, Zur Begründungsqualität der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie*, UR 2003/9, blz. 22 en K. Tipke und J. Lang (red.), *Steuerrecht*, OVS Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, blz. 527, R.A. Korf und N.V. Schneider, *Tertium datur – (Sach-)Einlage und Leistungsaustausch*, in: *Festschrift für Wolfram Reiss*, Otto Schmidt Verlag Köln, 2008, blz. 213-227 en conclusie van A-G Colomer van 6 februari 2003, nr. C-442/01 (KapHag), Jur. 2003, blz. I-06851, punt 12 en punt 26.

228. R.A. Korf und N.V. Schneider, *Tertium datur – (Sach-)Einlage und Leistungsaustausch*, in: *Festschrift für Wolfram Reiss*, Otto Schmidt Verlag Köln, 2008, blz. 217-219 en de aldaar aangehaalde literatuur, alsmede R.A. Korf, *Folgen des KapHag-Urteils des EuGH zur Umsatzsteuer bei Aufnahme von Gesellschaftern gegen Bareinlage*, *Der Betrieb* 2003/32, blz. 1705-1709.

bracht geen algemeenheid van goederen en / of diensten betreft. De inbreng van een goed wordt beschouwd als een levering onder bezwarende titel in de zin van art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn).²²⁹ De inbreng van het genot van goederen, arbeid en andere prestaties wordt beschouwd als een dienst onder bezwarende titel in de zin van art. 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn).²³⁰ In de Belgische visie leidt de inbreng in een personenvennootschap in beginsel tot belastingplicht van de vennoot. Een niet-belastingplichtige vennoot, die arbeid inbrengt in een personenvennootschap, wordt daardoor dus in beginsel een belastingplichtige. De Belgische belastingadministratie keurt evenwel goed, dat een dergelijke vennoot niet als belastingplichtige wordt aangemerkt, hetgeen enerzijds met zich meebrengt, dat de vennoot geen btw verschuldigd is over zijn inbreng en anderzijds dat de vennoot geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Deze goedkeuring geldt overigens niet voor gevallen, waarin een reeds belastingplichtige vennoot zijn bedrijvigheid inbrengt in de personenvennootschap.²³¹

In Oostenrijk wordt de zuivere inbreng van goederen beschouwd als een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling. De zuivere inbreng van een “dienst” daarentegen wordt als een onbelastbare handeling gezien.²³² In het Verenigd Koninkrijk wordt de zuivere inbreng van een goed met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld en de zuivere inbreng van een “dienst” aan een dienst onder bezwarende titel, indien overigens voldaan is aan de voorwaarden van art. 16 Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. para 5(1) & 9, Schedule 4, VAT Act 1994, respectievelijk art. 26 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn, vgl. para 5(1) Schedule 4 VAT Act 1994 en Statutory Instrument 1993/1507 – Value Added Tax (Supply of Services) Order 1993.²³³ Uit het bovenstaande blijkt reeds dat de wijze waarop de heffing van btw verloopt met betrekking tot de inbreng in natura door een belastingplichtige vennoot in een personenvennootschap in de lidstaten van de Europese Unie verschillend is.

229. Art. 10 § 1 Btw-wetboek. Zie ook: Btw-commentaar nr. 10/405, beschikbaar op: <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=eecb1fc8-6106-4edf-8a9a-0e9131a562b1#findHighlighted>, geraadpleegd op 8 januari 2009, 22:00 uur. Zie ook: A. Haelterman, *Fiscale Transparantie, Theorie en praktijk in België*, Biblo, Kalmthout, 1992, blz. 112.

230. Art. 18 Btw-wetboek. Zie ook: Btw-commentaar nr. 18/38, beschikbaar op: <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=71a267a9-4fdd-4e3c-b7ae-53339d8f4429#findHighlighted>, geraadpleegd op 8 januari 2009, 22:15 uur.

231. Antwoord op de parlementaire vraag nr. 253 van 19 januari 1993, DESUTTER, BTW-Rev. Nr. 104, blz. 599, nr. 10, beschikbaar op: <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=ce5b2f55-6245-443a-b62b-a75759bffe5a#findHighlighted>, geraadpleegd op 8 januari 2009, 22:30 uur.

232. H.G. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz (UStG)*, Kommentar, Facultas Universitätsverlag; Wuv Universitätsverlag, Vienna 2005, Art 1, 82.

233. HM Customs and Excise Business Brief 2004/21, beschikbaar op: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HMCE_PROD_010430, geraadpleegd op 23 januari 2009, 15:33 uur.

24.4.8.5 De (on)belastbaarheid van inbreng vanuit het perspectief van de Btw-richtlijn

Ten aanzien van de beantwoording van de eerste vraag (de vraag of inbreng tot heffing van btw aanleiding geeft) moeten drie stappen worden gezet. De eerste stap is dat vastgesteld moet worden, dat partijen daadwerkelijk iets inbrengen en niet onder de noemer van inbreng een prestatie jegens de vennootschap verrichten. Die stap heb ik in de vorige paragraaf gezet. De tweede stap is dat vastgesteld moet worden of de vennoot die als kapitaalverstrekker iets inbrengt in de vennootschap, daarmee als belastingplichtige handelt. Slechts wanneer dat het geval is, moet de derde stap gezet worden en moet worden onderzocht of de inbreng zélf een belastbare handeling of een daarmee gelijk te stellen handeling is.

24.4.8.5.1 Handelt een vennoot bij inbreng “als belastingplichtige”?

In deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.1, heb ik geconcludeerd dat het HvJ EG tot op heden aan het begrip “door een als zodanig handelende belastingplichtige” in art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 Wet OB) slechts op ad hoc basis inhoud heeft gegeven. Het begrip is nog altijd niet volledig uitgekristalliseerd. Wellicht kan echter gesteld worden, dat een vennoot die iets inbrengt in een vennootschap “als kapitaalverschaffer” in plaats van “als belastingplichtige” handelt. Vanwege de onduidelijkheden die nog bestaan rondom de invulling van het begrip “als belastingplichtige”, meen ik dat niet met zekerheid gezegd kan worden, dat een vennoot die een deelneming neemt in een vennootschap en daaropvolgend iets inbrengt, daarmee niet “als belastingplichtige” handelt. In het navolgende ga ik daarom ervan uit, dat de vennoot met een zuivere inbreng wel als belastingplichtige handelt.

24.4.8.5.2 Handelt een vennoot bij inbreng in de kapitaalsfeer?

Het lijkt erop dat het HvJ EG in de btw het bestaan van een “kapitaalsfeer” onderkent. Handelingen in deze kapitaalsfeer zijn niet aan te merken als economische activiteiten en vallen buiten de reikwijdte van de btw (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.5). Het aantrekken van kapitaal wordt niet bestreken door de Btw-richtlijn (die verband houdt met het vrij verkeer van goederen en diensten) en de richtlijn op het bijeenbrengen van kapitaal (die verband houdt met het vrij verkeer van kapitaal).²³⁴

Uit de arresten KapHag en Kretztechnik blijkt, dat het HvJ EG geen principieel onderscheid maakt tussen een financiële deelneming in een kapitaalsvennootschap en een financiële deelneming in een personenvennootschap. In de zaak KapHag trekt het HvJ EG uit de eigen rechtspraak over kapitaalsvennootschappen conclusies met be-

234. Richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, Pb EG L 249/25. Zie ook: conclusie van A-G Jacobs van 24 februari 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), Jur. 2005, blz. I-04357, punt 67. Volledigheidshalve merk ik op dat de kapitaalsbelasting die in de WBR was opgenomen en de implementatie van genoemde richtlijn vormde, met ingang van 1 december 2006 is vervallen.

trekking tot personenvennootschappen en in de zaak Kretztechnik doet het HvJ EG het omgekeerde.²³⁵ Het komt mij voor dat die benadering recht doet aan het neutraliteitsbeginsel (de rechtsvormneutraliteit).

De uitgifte van aandelen door een kapitaalsvennootschap vormt geen belastbare handeling van de vennootschap. De storting op de aandelen vormt voor de aandeelhouder geen betaling voor een verrichte prestatie.²³⁶ Wanneer een vennoot tot een vennootschap toetreedt tegen een contante inbreng, verricht hij daarmee geen belastbare handeling.²³⁷ Gesteld kan worden dat deze handeling plaatsvindt in de kapitaalsfeer. De storting van de contanten vormt voor de vennoot in een personenvennootschap een investering of belegging van middelen, net zoals dat voor een aandeelhouder in een kapitaalsvennootschap het geval is.²³⁸ Aldus moet het nemen van een deelneming in een personenvennootschap buiten het bereik van de btw blijven. De inbreng die uit het nemen van de deelneming voortvloeit, is net zo min als de storting op aandelen in een kapitaalsvennootschap te zien als een tegenprestatie. Ook wanneer een inbreng niet in contanten, maar in natura plaatsvindt, is nog steeds sprake van een investering of belegging van middelen. Ook dan kan volgehouden worden dat het nemen van de deelneming en de daaruit voortvloeiende inbreng in beginsel niet “door een als zodanig handelende belastingplichtige” geschieden.

Volledigheidshalve merk ik op, dat – gezien de huidige stand van de jurisprudentie – niet valt uit te sluiten, dat het nemen van aandelen in een kapitaalsvennootschap of het nemen van een deelneming in een personenvennootschap, alsmede de daartegenover staande storting op de aandelen, respectievelijk de inbreng in de vennootschap wél economische activiteiten zijn, wanneer deze het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk zijn van een belaste activiteit van de aandeelhouder, respectievelijk vennoot.²³⁹ Onder welke omstandigheden dit het geval is, is niet uitgemaakt in de jurisprudentie. Het komt mij overigens voor dat dit een feitelijke gelegenheid betreft. Voorts is daarmee nog niet gezegd, dat het nemen van de deelneming en de inbreng daarmee belastbare handelingen zijn.

Ondanks dat de jurisprudentie aanwijzingen bevat dat economische activiteiten moeten worden onderscheiden van activiteiten in de kapitaalsfeer, laat de jurisprudentie ruimte voor twijfel. In KapHag heeft het HvJ EG immers overwogen:

“(...) dat de toetreding van een nieuwe vennoot (...) tegen een contante inbreng en in omstandigheden zoals in het hoofdgeding geen economische activiteit van de vennoot is (...)”

235. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38-40 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o.24-25.

236. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 25-26.

237. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 39.

238. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

239. HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38, r.o. 18 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 66-69.

Uit deze rechtsoverweging zou afgeleid kunnen worden, dat het arrest in de zaak KapHag niet te ruim moet worden toegepast, nu het HvJ EG het arrest lijkt te beperken tot “omstandigheden zoals in het hoofdgeding”. Desalniettemin meen ik dat uit de zaak KapHag veilig de conclusie kan worden getrokken, dat de inbreng in contanten in een personenvennootschap geen belastbare dienst van de vennoot jegens de vennootschap is. Vanwege de onzekerheden, die echter nog bestaan met betrekking tot de idee van een kapitaalsfeer acht ik het nuttig om te onderzoeken of de inbreng in een personenvennootschap een belastbare handeling is, uitgaande van de veronderstelling dat het geen handeling in de kapitaalsfeer is / de btw geen onbelastbare kapitaalsfeer kent.

24.4.8.5.3 Is de inbreng door een vennoot als een handeling onder bezwarende titel aan te merken?

De vennoten kunnen aan hun verplichting tot inbreng voldoen door geld, goederen, genot van goederen en / of arbeid in te brengen.²⁴⁰ Een louter negatieve inbreng (de inbreng van een verplichting, schuld) wordt niet als een geldige inbreng geaccepteerd. Een negatieve inbreng is slechts mogelijk, wanneer tegelijkertijd door dezelfde vennoot een positief vermogensbestanddeel dat wél vatbaar is voor inbreng, wordt ingebracht (zie paragraaf 24.2.1.4).²⁴¹

Wanneer andere vermogensbestanddelen dan geld of arbeid worden ingebracht, zijn verschillende inbrengvarianten denkbaar. De inbreng kan plaatsvinden doordat de juridische eigendom wordt ingebracht, doordat de economische eigendom wordt ingebracht of doordat slechts het gebruik wordt ingebracht. In de praktijk zijn – om fiscale redenen – de inbrengmethoden “inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om” en “creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van de stille reserves” gebruikelijk (zie paragraaf 24.2.1.7).

Ten aanzien van de inbreng in contanten in een vennootschap heeft het Btw-comité al in 1987 aangegeven unaniem van mening te zijn, dat de inbreng in contanten niet belastbaar is, omdat een dergelijke inbreng ofwel niet aan de heffing van btw is onderworpen, ofwel omdat de vrijstelling van art. 13B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn (thans: art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel i ten tweede Wet OB) van toepassing is.²⁴² Toch heeft de vraag of de inbreng in con-

240. Art. 7:805 lid 1 BW luidt: “De inbreng waartoe iedere vennoot is gehouden, bestaat uit het ten behoeve van de samenwerking leveren van een prestatie, in het bijzonder uit het ter beschikking stellen van geld, goederen, genot van goederen of arbeid”. Vgl. ex art. 7A:1662 lid 1 BW, “De inbreng van de vennoot kan bestaan in geld, goederen, genot van goederen en arbeid”.

241. Vgl. Kamerstukken 2002/03, 28 746, nr. 3 (MvT), blz. 12.

242. Richtlijnen van de 22e vergadering van het Btw-comité van 19 en 20 maart 1987, nr. XXI/889/87–EN FINAL: “The Committee was unanimous in its opinion that cash contributions should not be liable to VAT, either because they were considered as being outside the field of application of the “Sixth Directive”, or because they were exempted under Article 13B(d)(5)”. Opgemerkt zij dat in de 23e vergadering van het Btw-comité het standpunt is ingenomen dat ook de uitgifte van aandelen tegen een storting in contanten ofwel geen aan de btw onderworpen handeling betreft, →

tanten een belastbare handeling is, in 2001 aanleiding gegeven tot een prejudiciële procedure: de zaak KapHag. In deze zaak belichtte het HvJ EG de vraag of de inbreng in contanten een (vergoeding voor een) belastbare handeling vormde, vanuit twee kanten. Enerzijds bezag het HvJ EG de problematiek vanuit het oogpunt van de vennoten die inbrengen en anderzijds vanuit het oogpunt van de vennootschap.

De vennootschap KapHag was een belastingplichtige (voor de btw). Het HvJ EG oordeelde, dat een personenvennootschap bij het opnemen van een nieuwe vennoot tegen contante inbreng geen dienst onder bezwarende titel verrichtte jegens de vennoot.²⁴³ Het HvJ EG kwam tot dit oordeel, nadat het eerst had vastgesteld dat uit zijn arrest van 20 juni 1996 (Wellcome Trust) moest worden afgeleid, dat indien het verwerven en houden van participaties op zich geen economische activiteiten zijn, de verkoop van een participatie geen economische activiteit is. Het HvJ EG vergeleek de verkoop van een deelneming (in een kapitaalvennootschap), zoals het geval was in de zaak Wellcome Trust, met de “verkoop” van een deelneming in een personenvennootschap, zoals het geval was in de zaak KapHag.²⁴⁴ In de zaak Wellcome Trust oordeelde het HvJ EG dat, indien het houden van aandelen op zich geen economische activiteit is, dit eveneens geldt voor de verkoop van deze aandelen.²⁴⁵ Aangezien de verkoop van een deelneming in een kapitaalvennootschap in de zaak Wellcome Trust geen economische activiteit was, kon – aldus het HvJ EG – in de zaak KapHag de “verkoop” van een deelneming in een personenvennootschap ook niet als een economische activiteit, dus ook niet als een belastbare prestatie (dienst onder bezwarende titel) van die personenvennootschap jegens de toetredende vennoot, worden aangemerkt.²⁴⁶ Het komt mij voor dat de door het HvJ EG getrokken parallel geen zuivere is.²⁴⁷ Het *laten toetreden* van een vennoot is eerder vergelijkbaar met de

→ ofwel vrijgesteld is. Richtlijnen van de 23e vergadering van het Btw-comité van 1 en 2 februari 1988, nr. XXI/632/88–EN final: “Treatment for tax (VAT) purposes of shares issued by companies to increase their capital. The Committee agreed unanimously that such operations should either remain outside the scope of VAT or should be exempt as financial transactions”.

243. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 43.

244. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 40 en 41. Ik leid dit af uit de overgang van rechtsoverweging 40 naar rechtsoverweging 41; “40. Nu het houden van deelnemingen op zich geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormt, geldt dit eveneens voor de verkoop van deze deelnemingen (arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punt 33). 41. Wanneer een nieuwe vennoot in een personenvennootschap wordt opgenomen, wordt dan ook te zijnen behoeve geen dienst verricht.”.

245. HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 33.

246. In de Nederlandse versie van het arrest spreekt het HvJ EG over het “houden van deelnemingen”, terwijl het bijvoorbeeld in de Engelse versie spreekt van “the taking of shares”, in de Duitse versie van “der Erwerb von Beteiligungen” en in de Franse versie van “la prise de participations”. Ik houd het er dan ook op dat in de Nederlandse versie een vertaalfout is gemaakt. Het enkele *verwerven* van aandelen vormt geen economische activiteit.

247. Zie: A.J. van Doesum, Aftrekbaarheid van btw bij de oprichting van een SE in: Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam, 2004, blz. 215. Zie in dezelfde zin: H.W.M. van Kesteren commentaar bij HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), NTFR 2003/1146. Zie ook: A.J. van Doesum, Werk in uitvoering – de zaak KapHag, BTW-bulletin 2003, nr. 7/8.

emissie van aandelen in een kapitaalsvennootschap dan met de verkoop van aandelen in een kapitaalsvennootschap. Op de vraag of de emissie van aandelen in een kapitaalsvennootschap een belastbare prestatie is (die dan weliswaar is vrijgesteld van btw), heeft het HvJ EG een ontkennend antwoord gegeven in de reeds aangehaalde zaak Kretztechnik.

Uit de zaak KapHag blijkt dat het volgens het HvJ EG niet uitmaakt of het de vennootschap zélf was of dat het de overige vennoten waren, die de nieuwe vennoot lieten toetreden:

“(...) aangezien het opnemen van een nieuwe vennoot in elk geval geen dienstverrichting onder bezwarende titel is in de zin van de richtlijn”.²⁴⁸

Het is de vraag of het HvJ EG in deze zaak heeft geoordeeld, dat het opnemen van een nieuwe vennoot in een personenvennootschap *nimmer* een prestatie van de vennootschap of de andere vennoten aan de vennoot vormt, of dat dit alleen zo is, indien het toetreden geschiedt tegen contante inbreng. Het lijkt erop dat het HvJ EG heeft bedoeld, dat de personenvennootschap geen prestatie aan de toetredende vennoot verricht, ongeacht hetgeen de vennoot inbrengt. Het HvJ EG herhaalt immers slechts dat de “verkoop” van een deelneming (in zichzelf) op zich geen economische activiteit is, als het verwerven en houden van de deelneming dat ook niet is. Het HvJ EG staat niet stil en hoeft dan ook niet meer stil te staan, bij de vraag of de vergoeding voor deze “verkoop” in contanten, goederen of diensten plaatsvindt. Het HvJ EG spitst zijn oordeel echter toe op de toetreding tegen een contante inbreng, wat erop kan duiden, dat voor een toetreding tegen een inbreng in natura iets anders geldt. Het is evenwel mogelijk, dat dit specifieke oordeel is ingegeven door de specifieke prejudiciële vraag (die enkel over een inbreng in contanten gaat).

Met het arrest in de zaak KapHag staat dus vast, dat de inbreng in contanten in een personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid géén aanleiding geeft tot heffing van btw. Zodra titel 7.13 BW in werking treedt en vennootschappen rechtspersoonlijkheid kunnen verkrijgen, geldt mijns inziens hetzelfde voor de inbreng in contanten in een personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Het enkele feit dat het belastingsubject juridisch een rechtspersoon is, heeft mijns inziens geen consequenties voor de aan de inbreng van contanten verbonden btw-gevolgen. Bovendien wordt met het begrip “rechtspersoon” buiten titel 7.13 BW volgens het wetsvoorstel niet bedoeld op de OVR en CVR, voor zover niet anders blijkt. Voorts meen ik, dat als de uitgifte van aandelen in een kapitaalsvennootschap (tegen storting op die aandelen) niet een belastbare handeling vormt, het laten toetreden van een vennoot tot een personenvennootschap (tegen een inbreng in contanten) ook niet belastbaar is.²⁴⁹ Dit standpunt sluit ook het best aan bij de reeds aangehaalde richtlijnen, die het Btw-comité in 1987 heeft gegeven.

248. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 42.

249. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

Toch lijkt het erop, dat ook de Btw-richtlijn ervan uitgaat dat inbreng van lichamelijke zaken (maar ook die van het genot van goederen en arbeid) belastbare leveringen of diensten met zich meebrengt. Ten eerste duidt de tekst van art. 19 en art. 29 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 en 6 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB 1968) hierop. In art. 19 Btw-richtlijn wordt aan lidstaten de mogelijkheid geboden om de overgang van een algemeenheid van goederen in de vorm van inbreng, niet aan te merken als een levering. A contrario betekent dit, dat de inbreng van goederen (wanneer de goederen geen algemeenheid van goederen vormen) in beginsel wél tot een belastbare levering voor de btw leidt. Ten tweede komt ook uit de historie rond de totstandkoming van deze richtlijnartikelen dit beeld naar voren. In de toelichting van de Commissie op het voorstel voor een Zesde richtlijn staat:

*“Daar de inbreng in vennootschappen als een belastbare levering onder bezwarende titel kan worden aangemerkt (...)”.*²⁵⁰

Van de juistheid van die opmerking ben ik niet overtuigd. Het arrest in de zaak Kap-Hag geeft bovendien aanleiding om te twijfelen aan de belastbaarheid van inbreng. Ik meen dat de inbreng van goederen (lichamelijke zaken), het genot van goederen, andere vermogensbestanddelen dan goederen en de inbreng van arbeid, weliswaar leveringen van goederen en diensten inhouden (zie paragraaf 24.4.8.5.4), maar dat een bezwarende titel ontbreekt (zie paragrafen 24.4.8.5.5 – 24.4.8.5.10). Naar de tekst van de bepalingen inzake met leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen zou onder omstandigheden echter van een belastbare handeling kunnen worden gesproken (zie paragrafen 24.4.8.5.11 – 24.4.8.5.15). Ik meen echter dat die bepalingen, gezien de ratio ervan, niet van toepassing zijn in het geval van inbreng in natura in een personenvennootschap. Mijns inziens is de inbreng in natura, naar Europees positief recht een onbelastbare handeling. Dit roept de vraag op wat de gevolgen van die vaststelling zijn voor het recht op aftrek van voorbelasting. In paragraaf 24.4.8.5.16 beantwoord ik die vraag en laat ik zien welke verstreckende gevolgen de onbelastbaarheid van inbreng in natura kan hebben.

Voor de goede orde merk ik op dat ik in het navolgende de (eventuele) toepassing van het niet-leveringsbeginsel van art. 19 jo. art. 29 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 jo. art. 6 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB) buiten beschouwing laat. Op grond van die bepalingen kunnen belastbare handelingen worden “weggedacht” (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.6). Wil er iets weggedacht kunnen worden, dan moet er mijns inziens echter eerst iets zijn om weg te denken. In het navolgende richt ik me dus eerst op de vraag of er belastbare handelingen zijn aan te wijzen in het geval van inbreng (in natura).

250. Toelichting van de Europese Commissie op het voorstel voor de Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18 A, blz. 753.

24.4.8.5.4 Inbreng is een levering van een goed of een dienst

Als "levering van een goed" in de zin van de btw wordt beschouwd de:

*"(...) overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt."*²⁵¹

Aangezien de overdracht van de juridische eigendom van een zaak niet de doorslaggevende factor vormt, moet aan het begrip "levering van een goed" een feitelijke invulling worden gegeven. Het HvJ EG heeft ook aangegeven dat het:

*"(...) aan de nationale rechter staat van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen, of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken."*²⁵²

De vraag komt op, of de inbreng van een lichamelijke zaak in een personenvennootschap, de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar te beschikken inhoudt. De vennoot die een zaak inbrengt, kan immers onder omstandigheden nog heel wel het *feitelijke gebruik* van de ingebrachte zaak hebben. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de vennoot de volledige eigendom van zijn personenauto inbrengt in de vennootschap. Doorgaans zal de vennoot zelf het feitelijke gebruik van die personenauto hebben en houden. In juridisch opzicht brengt de inbrengende vennoot echter een vermogensbestanddeel in een zodanige positie ten aanzien van de gezamenlijke vennoten, dat de bestuursbevoegde vennoten namens de vennootschap daarover de macht uit kunnen oefenen.²⁵³ De vennoot kan dus in juridische zin niet zomaar meer beschikken (vervreemden of bezwaren van de auto) over de ingebrachte zaak.

In deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.3 heb ik aangegeven dat het leveringsbegrip in de btw naast een materiële (feitelijke) component, een formele (juridische) component heeft. Die formele, juridische component is evenwel niet afhankelijk van het nationale civiele recht, doch is veeleer afhankelijk van hetgeen partijen met elkaar zijn overeengekomen. De formele, juridische component krijgt daardoor, net als de materiële component, een feitelijke invulling die niet afhankelijk is van het nationale recht van een lidstaat. De formele, juridische component houdt in dat de *beschikingsmacht* van het goed over moet gaan.²⁵⁴ Het gaat er onder meer om wie in juridische zin de macht heeft het goed naar eigen inzicht te gebruiken, dat gebruik aan

251. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271, r.o. 9. Zie ook: art. 14 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 onderdeel a Wet OB).

252. HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271, r.o. 13.

253. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 54. De vraag die gesteld zou kunnen worden is of dit ook nog het geval is, indien de vennootschap niet een belastingplichtige (en dus geen "ieder") is in de zin van de btw, maar wel een gekwalificeerde personenvennootschap naar burgerlijk recht. Immers, zonder afnemer kan er geen prestatie zijn. Ik meen echter dat in het geval de vennootschap geen belastingplichtige is, toch een overdracht of overgang van de macht om als eigenaar te beschikken waar te nemen is, zij het dat dit dan richting de "(gebonden) gemeenschap" gebeurt.

254. In dezelfde zin: G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 275.

een ander over te dragen, door het goed juridisch te vervreemden of te bezwaren.²⁵⁵ Wordt een onherroepelijke volmacht gegeven tot het vervreemden of bezwaren van een zaak, of wordt overeengekomen dat de juridische eigenaar op verzoek verplicht is mee te werken aan een overdracht van de zaak aan een derde, dan is aan de juridische component van het leveringsbegrip voldaan. De materiële, feitelijke component houdt in dat de feitelijke, fysieke beschikkingsmacht van het goed over moet gaan.²⁵⁶ Het gaat er daarbij niet om of de *bevoegdheid* tot het uitoefenen van die macht aanwezig is, doch of die macht feitelijk uitgeoefend kan worden.

Wanneer bovenstaande criteria worden toegepast op een inbreng van een lichamelijke zaak in een personenvennootschap, dan moet geconcludeerd worden dat de inbreng van de juridische eigendom van een goed, normaliter de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar te beschikken zal inhouden. De inbrengende vennoot heeft dan feitelijk en juridisch die macht aan de vennootschap doen toekomen. Onder omstandigheden is het denkbaar dat in materieel, feitelijk opzicht de vennoot de “btw-eigenaar” blijft, doch dat in formeel, juridisch opzicht de vennootschap de “btw-eigenaar” zal zijn.

In gevallen waarin de vennoot de feitelijke en de vennootschap de juridische beschikkingsmacht heeft, moet mijns inziens worden vastgesteld dat – gezien de arresten van 23 november 2007 – de vennoot in ieder geval niet de macht bezit om als een eigenaar te beschikken. Vanwege de bijzondere doelgebondenheid van het vermogen van een vennootschap (zie paragraaf 24.2.1.5), ben ik geneigd in dergelijke gevallen bovendien aan de juridische component een zwaarder gewicht toe te kennen dan aan de feitelijke component. Zeker wanneer ook het economische belang van een ingebrachte zaak bij de vennootschap ligt, meen ik dat conclusie gerechtvaardigd is, dat de inbreng aan te merken is als een levering in de zin van art. 14 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 Wet OB).

Voor wat betreft de inbreng van het genot van goederen (lichamelijke zaken), andere vermogensbestanddelen dan lichamelijke zaken (zoals octrooirechten, rechten van intellectuele eigendom, etc.) en arbeid geldt naar de aard ervan niet de eis dat “de feitelijke beschikkingsmacht” dient over te gaan. De omschrijving van het begrip “dienst” in art. 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 1 Wet OB) is zo ruim, dat de inbreng van het genot van goederen en de inbreng van niet-lichamelijke zaken en van arbeid als een dienst kunnen worden aangemerkt.

Met de vaststelling dat de inbreng in een personenvennootschap een levering van een goed of een dienst is, is echter nog niet gezegd dat de inbreng ook belastbaar is. Een schenking van een goed vormt naar de definitie van het begrip levering ook een leve-

255. HR 23 november 2007, nr. 38 126, V-N 2007/57.19, r.o. 3.3.3, HR 23 november 2007, nr. 40 142, V-N 2007/57.20, r.o. 3.3.3, HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21, r.o. 3.3.2 en HR 30 november 2007, nr. 37 648, V-N 2007/57.22, r.o. 3.3.2. Zie ook: Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21.

256. In dezelfde zin: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 275.

ring voor de btw. Desondanks blijven schenkingen buiten het bereik van de btw. Voor een belastbare levering van een goed of dienst is namelijk een bezwarende titel vereist. Nagegaan moet dus worden of de inbreng onder bezwarende titel plaatsvindt, dan wel met een levering of een dienst onder bezwarende titel gelijk te stellen is.

24.4.8.5.5 Inbreng is geen levering van een goed of dienst onder bezwarende titel

Uit art. 2 lid 1 onderdeel a en onderdeel c Btw-richtlijn (ex artikel 2 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 1 onderdeel a Wet OB) volgt dat een levering van een goed of een dienst pas belastbaar is voor de btw, indien zij plaatsvindt onder bezwarende titel. De artt. 14 lid 1 en 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 en art. 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 en art. 4 Wet OB) moeten naar mijn mening in samenhang met art. 2 lid 1 Btw-richtlijn worden gelezen. De bezwarende titel die krachtens art. 2 lid 1 vereist is, geldt derhalve onverkort voor de in de in art. 14 en 24 genoemde handelingen (leveringen van goederen en diensten).²⁵⁷ Bedacht moet worden, dat het begrip “bezwarende titel” in de btw niet noodzakelijkerwijs gelijk is aan het begrip “bezwarende titel”, dat in het burgerlijk recht gehanteerd wordt.²⁵⁸

Van een bezwarende titel lijkt bij inbreng geen sprake te zijn.²⁵⁹ Uit het reeds aangehaalde Heerma-arrest kan mogelijk worden opgemaakt dat inbreng niet onder bezwarende titel geschiedt. Het HvJ EG overwoog:

“Om te beginnen moet erop worden gewezen, dat Heerma, die de ligboxenstal niet aan de maatschap Heerma ter beschikking heeft gesteld in de vorm van inbreng in de maatschap tegen deelneming in winst en verlies van deze maatschap, maar in de vorm van verhuur, tegen betaling van huur, deze handeling heeft verricht onder bezwarende titel (...)”.

Het HvJ EG lijkt een “handeling onder bezwarende titel” tegenover de “inbreng tegen deelneming in winst en verlies” te stellen.²⁶⁰ Zo gezien geschiedt inbreng tegen

257. Ook de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting meent dat voor een belastbare prestatie een aanwijsbare en individualiseerbare vergoeding noodzakelijk is (Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 30). Zie ook: D.M.P.M. Stevens, Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss.) Maastricht, 2001, blz. 75. Vgl. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 86.

258. Van een bezwarende titel in de zin van de btw is slechts sprake, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de ontvangst van een in geld uit te drukken subjectieve tegenwaarde. Het begrip “tegenwaarde” (en derhalve het begrip “onder bezwarende titel”) is een communautair begrip waarvan de uitlegging in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten (HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232, r.o. 9, 12 en 13).

259. Een bijzonderheid geldt ten aanzien van inbreng met verrekening buiten de boeken om (zie: paragraaf 24.4.8.5.10).

260. Vgl. Conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, punt 30. Opvallend is dat A-G Cosmas de verhuur aanduidt als een “levering” onder bezwarende titel, terwijl bij verhuur juist sprake is van een “dienst” onder bezwarende titel. Ook in de Engelse versie van zijn conclusie wordt gesproken over “supply”. De Franse versie gebruikt echter de term “prestation de service”, hetgeen mij juist voorkomt.

deelneming in winst en verlies en derhalve niet onder bezwarende titel. Betoogd kan echter worden dat het hier slechts een vaststelling van de omstandigheden van het geschil betreft, en niet zozeer een juridische waardering van die omstandigheden. Daartegen pleit dat de aangehaalde rechtsoverweging niet is opgenomen onder het kopje “Hoofddeding” (waaronder de omstandigheden van het geschil staan vermeld), maar onder het kopje “De prejudiciële vraag” (waaronder de juridische waardering van die omstandigheden zijn opgenomen).

De gedachte dringt zich desondanks op, dat het aandeel in de vennootschap, dat de vennoot verkrijgt, de vergoeding vormt voor de inbreng in natura, die hij verricht. Het aandeel zal, vanwege het daaraan verbonden winstrecht, een waarde vertegenwoordigen, zodat het erop lijkt dat van een ruil sprake is (de inbreng van een goed tegen de “uitgifte” van een aandeel). In een ruil worden normaliter belastbare handelingen over en weer gezien (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.6). Toch moet de gedachte worden verworpen, dat inbreng in natura een ruil inhoudt van het ingebrachte goed of de ingebrachte dienst tegen een aandeel in de vennootschap. Het is van belang een onderscheid te maken tussen het nemen van aandelen (aan de bron) en het (van een bestaande aandeelhouder) kopen van reeds door een onderneming uitgegeven aandelen. Ik meen, dat wanneer een aandeelhouder (vennoot) zijn aandeel (belang) overdraagt aan een ander in ruil voor door die ander te verrichten prestaties, het aandeel een vergoeding (bezwarende titel) vormt voor die prestaties. Wanneer het echter niet een reeds bestaande aandeelhouder (vennoot) is, die zijn aandeel (belang) overdraagt aan een ander, maar het de onderneming zelf is, die nieuwe aandelen uitgeeft, dan moeten die aandelen niet worden gezien als een vergoeding voor de kapitaalinjectie, die met de uitgifte wordt beoogd. Slechts wanneer onder het mom van een uitgifte van aandelen diensten van de aandeelhouder worden betrokken (onzuivere inbreng) kan dit anders zijn.

Voorts moet bedacht worden, dat een aandeel een recht op winst vertegenwoordigt; het is de belichaming ervan. Het recht op winst (dividend) en het dividend zelf uit een vennootschap, vormen volgens het HvJ EG geen vergoeding voor een prestatie (zie hierna, paragraaf 24.4.8.5.7). Het vloeit immers voort uit de loutere eigendom van het aandeel. Reeds daarom vormt een aandeel geen vergoeding voor de (zuivere) inbreng in natura. Bovendien moet bedacht worden, dat indien een aandeelhouder kapitaal ter beschikking stelt aan zijn kapitaalsvennootschap, daarin geen dienst (lening) van de aandeelhouder aan de kapitaalsvennootschap wordt gezien. Ook in het verkrijgen van een aandeel door de aandeelhouder wordt geen vergoeding gezien. Voor de aandeelhouder vormt de kapitaalinjectie geen tegenprestatie, maar een investering of een belegging.²⁶¹ Uit de rechtspraak van het HvJ EG volgt, dat er geen principieel verschil bestaat tussen kapitaalsvennootschappen en personenvennootschappen.²⁶² De kapitaalinjectie in een personenvennootschap moet derhalve ook niet als een tegenprestatie, maar als een investering of een belegging, worden gezien.

261. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 26.

262. Zie: HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

Ik zie niet in waarom ter beschikking stellen van kapitaal in de vorm van contanten niet als een tegenprestatie en het ter beschikking van kapitaal in de vorm van goederen, arbeid, het genot van goederen of andere prestaties wel als een tegenprestatie gezien zou moeten worden. In alle gevallen betreft het immers een investering of belegging van de vennoot en kan niet gezegd worden, dat het aandeel, dat wordt verkregen, de vergoeding vormt voor de inbreng. Bovendien kan mijns inziens de inbreng in een vennootschap niet geplaatst worden *tegenover* het verkrijgen van een aandeel in die vennootschap, aangezien de verplichting tot de inbreng *voortvloeit uit* het verkrijgen van dat aandeel. Inbreng is een gevolg van het nemen van een aandeel. Ook gezien vanuit het burgerlijk recht vormt de inbreng in een vennootschap geen tegenprestatie. Civielrechtelijk is van inbreng in wezen geen sprake, indien een concrete tegenprestatie wordt verlangd in ruil voor hetgeen wordt “ingebracht”. Het bedingen van een tegenprestatie is vreemd aan het karakter van de inbreng, aangezien inbreng juist een middel is om *gezamenlijk* vermogensrechtelijke voordelen te behalen. Tegenover inbreng staat aldus geen vergoeding.

Toch geschiedt de inbreng in een personenvennootschap niet uit vrijgevigheid. Er is geen sprake van een schenking of een gift. De inbreng geschiedt om daarmee in samenwerking een vermogensrechtelijk voordeel ten behoeve van alle vennoten te realiseren. De vaststelling dat de inbreng geen schenking of een gift is, roept de vraag op of er wellicht toch tegenprestaties voor de inbreng zijn aan te wijzen. Met name de creditering op de vennootschappelijke balans, de winstuitkering en de toekenning van een winstrecht komen in aanmerking om eventueel als vergoeding voor de inbreng te worden aangemerkt.

24.4.8.5.6 Creditering op de vennootschappelijke balans vormt geen bezwarende titel

De vraag komt op of de creditering van (de waarde van) hetgeen de vennoot heeft ingebracht op de kapitaalrekening van de betrokken vennoot, gezien moet worden als de “vergoeding” voor de inbreng. Met de creditering (het crediteringsbeding) wordt boekhoudkundig tot uitdrukking gebracht dat de inbrengende vennoot een aanspraak heeft op teruggave van het kapitaal ter grootte van de waarde van hetgeen hij heeft ingebracht. De creditering dient ertoe om de waarde van het ingebrachte ten tijde van de inbreng boekhoudkundig vast te leggen.²⁶³ Civielrechtelijk lijkt de creditering dan ook niet de vergoeding voor de inbreng te vormen. Ook in de inkomstenbelasting is dit niet het geval.²⁶⁴

263. Vgl. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 38. Vgl. HR 24 januari 1947, NJ 1947/71 (Rouma-Levelt). Zie ook: Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 153.

264. De Hoge Raad heeft in zaken betreffende de inkomstenbelasting (in het bijzonder de investeringsaftrek) bij herhaling geoordeeld, dat de inbreng van een bedrijfsmiddel tegen creditering in de boeken van de firma, niet kan worden aangemerkt als een vervreemding tegen overdrachtsprezen als bedoeld in art. 11 (oud), tweede lid, Wet IB 1964 (daarna: art. 61b (oud) lid 1 Wet IB 1964; thans: art. 3.47 lid 1 Wet IB 2001). Zie bijvoorbeeld: HR 10 maart 1982, nr. 20 942, BNB 1982/128 en HR 11 oktober 2000, nr. 35 196, BNB 2001/30.

Ik meen dat de creditering op de vennootschapsbalans niet de bezwarende titel voor de inbreng vormt. Creditering is slechts een boekhoudkundige vastlegging van een aanspraak van een vennoot. Aangezien de schuldiggerkenning bij het aangaan van een geldlening ook niet de bezwarende titel voor het verstrekken van de lening vormt (de bezwarende titel wordt gevormd door de rente), is de creditering ook geen bezwarende titel.

24.4.8.5.7 Uitgekeerde winst vormt geen bezwarende titel

In de zaak KapHag heeft het HvJ EG een vergelijking gemaakt tussen het verwerven van *bestaande* aandelen in een kapitaalsvennootschap door een aandeelhouder van een andere aandeelhouder en het toetreden tegen inbreng van een vennoot tot een personenvennootschap.²⁶⁵ Ik meen dat een vergelijking tussen het *nemen van nieuwe* aandelen in een kapitaalsvennootschap door een aandeelhouder en het toetreden van een vennoot zuiverder is. De inbreng in een personenvennootschap kan daarom beter worden vergeleken met het storten op aandelen die de aandeelhouder neemt (aan de bron) dan met de betaling voor het verwerven van aandelen van een andere aandeelhouder. Het HvJ EG had beter het toetreden in een personenvennootschap kunnen vergelijken met de uitgifte van nieuwe aandelen, dan met het verwerven van bestaande aandelen. Voor de btw dient *inbreng* in een personenvennootschap dan ook niet anders behandeld worden dan het *storten* op aandelen in een kapitaalsvennootschap. Een aandeelhouder in een kapitaalsvennootschap ontvangt in de regel dividend, omdat hij door middel van storting op de aandelen kapitaal ter beschikking heeft gesteld. Een vennoot in een personenvennootschap ontvangt in de regel een winstuitkering, omdat hij productiefactoren ter beschikking heeft gesteld. Dividend vormt de opbrengst van een financiële deelneming in een kapitaalsvennootschap. Volgens vaste rechtspraak van het HvJ EG, vormt het dividend niet de vergoeding voor het financiële deelnemen in een onderneming (het storten op aandelen). Het enkele nemen van financiële deelnemingen in andere ondernemingen is geen economische activiteit.²⁶⁶ Dividend vloeit voort uit de loutere eigendom van een aandeel. Dividend kan dan ook niet de vergoeding voor het deelnemen in een onderneming vormen.²⁶⁷

Als dividend niet de vergoeding voor het deelnemen in een onderneming vormt, maar een rechtstreeks gevolg is van het houden van aandelen (waarop gestort is), en tussen financiële deelnemingen in kapitaalsvennootschappen en die in personenvennootschappen geen principiële verschillen bestaan (zie paragraaf 24.4.8.5.2), dan vormt mijns inziens een winstuitkering van een personenvennootschap ook niet de vergoeding voor het deelnemen daarin, maar is het een rechtstreeks gevolg van het

265. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38 en 39.

266. HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12.

267. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13, HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 19 en HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15 en HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38.

houden van een vennootschapsbelang. Dat een storting op aandelen normaliter in contanten plaatsvindt, doet daaraan niet af. Het is immers mogelijk dat een storting op aandelen plaatsvindt in natura.²⁶⁸ Ook wanneer een storting op aandelen in natura plaatsvindt, zal het dividend nog steeds voortvloeien uit de loutere eigendom van het aandeel.²⁶⁹ Bij een winstrecht in een personenvennootschap is dat dan niet anders.

Geconcludeerd moet dus worden dat de winstuitkering geen bezwarende titel vormt voor de inbreng. Nagegaan moet dan nog worden of het *recht* op een winstuitkering wellicht de bezwarende titel kan vormen.

24.4.8.5.8 Recht op winst vormt geen bezwarende titel

In de literatuur is betoogd dat ook een *winstrecht* geen vergoeding voor een prestatie vormt. De Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting acht winstverdelingsafspraken in beginsel irrelevant voor de btw.²⁷⁰ Ploeger is van mening, dat de regeling van de winstverdeling van een samenwerkingsverband behoort tot de interne aangelegenheden ervan en dat een winstaandeel derhalve nimmer is aan te merken als een bezwarende titel (de vergoeding voor een prestatie).²⁷¹ Ook Swinkels meent, dat een winstaandeel niet een onder bezwarende titel verkregen vergoeding voor een prestatie is.²⁷²

Zoals ik heb aangegeven in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7, kan een als “winstrecht” aangeduide vergoeding mijns inziens wel een bezwarende titel vormen. Waar het om gaat is of het winstrecht voortvloeit uit een prestatie, die de één aan de ander heeft verricht, of dat het winstrecht voortvloeit uit de loutere eigendom van een financiële deelneming in een vennootschap. Een winstrecht in verband met een concrete prestatie is van een andere orde dan een winstrecht in verband met de financiële deelneming in een onderneming. Kan worden vastgesteld dat het winstrecht voortvloeit uit de loutere eigendom van een financiële deelneming, dan is heffing van btw niet aan de orde. In wezen geldt dezelfde redenering als ten aanzien van de winstuitkering geldt. Het recht op dividend wordt net zo min als het dividend zelf beschouwd als een vergoeding voor het ter beschikking stellen van kapitaal door de aandeelhouder aan de kapitaalsvennootschap. Het winstrecht moet mijns inziens dan net als de feitelijke winstuitkering niet worden beschouwd als een vergoeding voor de inbreng. Ik houd het er dan ook op, dat een winstrecht niet de vergoeding voor de zuivere inbreng in een personenvennootschap vormt.

268. Art. 2:80a lid 1 jo. 2:80b BW en art. 191a lid 1 jo. Art. 2:191b BW. Arbeid kan niet worden gestort op aandelen op aandelen in een kapitaalsvennootschap.

269. Ik meen dat de storting in natura op aandelen in een kapitaalsvennootschap ook geen handeling onder bezwarende titel is om dezelfde redenen waarom een inbreng in natura in een personenvennootschap geen belastbare handeling is (zie hierna).

270. Vgl. Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 31.

271. Zie: L.F. Ploeger, noot onder HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

272. J.J.P. Swinkels, aantekening bij HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), FED 2004/533, punt 4.

24.4.8.5.9 Bij inbreng is er geen bezwarende titel omdat het rechtstreekse verband ontbreekt

In het voorgaande heb ik aangegeven dat noch de creditering op de vennootschapsbalans, noch de winstuitkering, noch het winstrecht de vergoeding vormt voor de inbreng door een vennoot. Maar zelfs als van een vergoeding sprake zou zijn, dan kan mijns inziens nog steeds niet gesproken worden van een bezwarende titel.

Het begrip “bezwarende titel” veronderstelt enerzijds een (bedongen) vergoeding en anderzijds een rechtstreeks verband tussen die vergoeding en de verrichte prestatie (zie: deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4). In het geval van een inbreng in een personenvennootschap ontbreekt een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestatie (de inbreng) en de ontvangst van een “tegenwaarde”. Vaak bestaat er wel een verband tussen de inbreng en de winstuitkering of het winstrecht, doch ik acht dit verband niet causaal. Integendeel, de winstuitkering en / of het winstrecht is niet rechtstreeks afhankelijk van de inbreng, doch afhankelijk van hetgeen met de inbreng wordt gedaan. Het is (het succes van) de samenwerking, (dat) die de omvang van de winstuitkering en het winstrecht bepaalt.

Bovendien heeft het HvJ EG, zoals ik in paragraaf 24.4.8.5.7 heb aangegeven, met betrekking tot dividenden geoordeeld, dat zij voortvloeien uit de loutere financiële deelneming in de vennootschap.²⁷³ Uit paragraaf 24.4.8.5.2 volgt dat uit de rechtspraak van het HvJ EG kan worden opgemaakt dat er geen principiële verschillen tussen financiële deelnemingen in kapitaalsvennootschappen en die personenvennootschappen bestaan. Een winstuitkering door een personenvennootschap vloeit voort uit de loutere eigendom van de financiële deelneming in die vennootschap. Er bestaat geen rechtstreeks verband met door de vennoten verrichte handelingen (zie ook paragrafen 24.4.8.5.7 en 24.4.8.5.8).

Voorts is er in de jurisprudentie van het HvJ EG een aanwijzing te vinden, dat de onvoorzienbaarheid van een winstuitkering of een winstrecht met zich meebrengt, dat van een rechtstreeks verband geen sprake kan zijn. Het HvJ EG kende in de zaak Cibo belang toe aan het gegeven, dat dividend voor een deel onvoorzienbaar is bij het bepalen of er een rechtstreeks verband bestond tussen het dividend en de dienst van de aandeelhouder.²⁷⁴ In deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.4, heb ik echter aangegeven dat dit criterium niet al te strikt moet worden toegepast. Wordt dividend deson-

273. Zie onder meer: HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 5. HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034, r.o. 32, HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15, HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179, r.o. 17, HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182, r.o. 13 en 14, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 18 en 19, HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285, r.o. 57, HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-8/03 (BBL), V-N 2004/61.10, r.o. 38 en HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313, r.o. 19.

274. HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 43.

danks langs de in de zaak Coöperatieve aardappelenbewaarplaats neergelegde lat gelegd, dan moet worden vastgesteld dat dividend (voor een deel) onvoorzienbaar is en dus niet in een rechtstreeks verband met een levering of dienst kan staan.²⁷⁵ Hetzelfde heeft mijns inziens dan te gelden voor een winstuitkering door een personenvennootschap. Een winstrecht in een vennootschap is immers ook afhankelijk van vele factoren.²⁷⁶ Hoewel een vennoot door zijn werkzaamheden voor de vennootschap de winst van de vennootschap kan beïnvloeden, is een uitkering van de winst in een personenvennootschap in de kern niet anders en beter bepaalbaar dan dividend uit een kapitaalvennootschap. De subjectieve waarde van een winstuitkering kan dan niet van tevoren worden vastgesteld. De redenering van het HvJ EG volgend, bestaat er daardoor geen rechtstreeks verband tussen de omvang van het voordeel, dat de vennoten zullen ontvangen en de waarde van de inbreng.²⁷⁷

24.4.8.5.10 Bij inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om is er een bezwarende titel

In paragraaf 24.2.1.7 heb ik een drietal inbrengmethoden besproken. Een van deze methoden is de inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om. Deze inbrengmethode komt erop neer dat er vermogensbestanddelen tegen boekwaarde worden ingebracht in de vennootschap en dat er tevens een (gedeeltelijke) rechtstreekse betaling plaatsvindt tussen de vennoten.

Het is van belang te onderkennen dat het leveringsbegrip in de btw een communautair begrip is, waarvoor het nationale burgerlijk recht geen betekenis heeft. Van een levering van een goed is sprake, indien de macht om als eigenaar te beschikken over gaat. Vanuit het perspectief van de btw gaat bij inbreng in een vennootschap de macht om als eigenaar over een goed te beschikken in beginsel over op de vennootschap (zie paragraaf 24.4.8.5.4). Niet gezegd kan worden, dat de macht (gedeeltelijk) over gaat op de andere vennoten, ook al betalen die rechtstreeks een bedrag aan de inbrengende vennoot.

Mijns inziens doet zich bij de inbrengmethode van inbreng met verrekening buiten de boeken om de situatie voor, dat de inbrengende vennoot met één handeling zowel iets in zijn vennootschappelijke band met de vennootschap, als in zijn buitenvennootschappelijke band (als een derde) jegens de vennootschap doet. Dit laat zich het best illustreren aan de hand van voorbeeld twee, dat ik ook in paragraaf 24.2.1.7 heb gebruikt. De in dit voorbeeld gehanteerde bedragen zijn gefingeerd en dienen louter ter illustratie. Er wordt uitgegaan van een belaste levering van een pand, voor zover een belastbare levering aan de orde is.

275. Vgl. HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232.

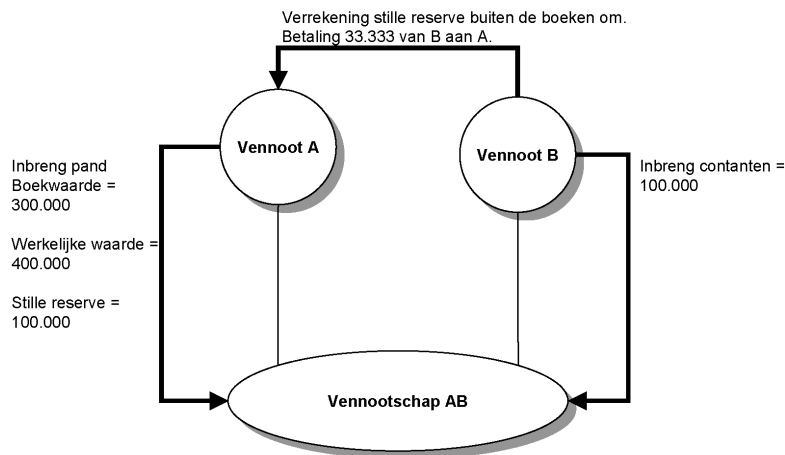
276. Ik merk op dat wanneer een vaste vergoeding wordt bedongen die, in het geval geen winst is gemaakt, niet wordt uitgekeerd of wanneer een vaste vergoeding naast een winstpercentage wordt bedongen, aan de niet-bepaalbaarheid en de afwezigheid van een rechtstreeks verband getwijfeld kan worden.

277. Vgl. HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 1443.

Voorbeeld 5. Inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves en goodwill buiten de boeken om

Ondernemer A en ondernemer B drijven ieder een eenmanszaak. Zij wensen een partiële samenwerking tot stand te brengen en richten daartoe een OV op. A brengt een bedrijfspand in en B brengt € 100.000 aan contanten in. De boekwaarde van het pand van A bedraagt € 300.000. De werkelijke waarde van het pand bedraagt € 400.000. In het pand is dus een stille reserve besloten van € 100.000. A en B komen overeen dat A het pand voor de boekwaarde in zal brengen. De winst uit de vennootschap zal worden verdeeld in de verhouding 2/3 A en 1/3 B. Aangezien B door middel van de winstverhouding (zie BNB 1957/267) voor 1/3 in de stille reserves is gerechtigd, verstrekt B een vergoeding van € 33.333 aan A. De stille reserves worden aldus buiten de boeken om verrekend.

Figuur 56 Voorbeeld 4. Inbreng tegen boekwaarde met verrekening van stille reserves buiten de boeken om



In dit voorbeeld gaat btw-technisch de macht om als eigenaar over het pand te beschikken over van vennoot A op vennootschap AB. Er vindt dus een levering plaats van vennoot A aan vennootschap AB. Normaliter vindt de levering in het kader van een inbreng niet plaats onder bezwarende titel. In de onderhavige situatie ontvangt vennoot A echter een bedrag van € 33.333 van vennoot B. Voor de heffing van btw is en blijft het zo dat de macht om als eigenaar te beschikken niet op vennoot B, maar op de vennootschap overgaat. Er kan zich dus enkel een levering in de zin van de btw voordoen van vennoot A jegens de vennootschap. Voor de heffing van btw kan de betaling buiten de boeken om door vennoot B mijns inziens als een derdenbetaling worden beschouwd. Alsdan vindt de overdracht van het pand deels als een zuivere inbreng binnen de vennootschappelijke band (in het kader van de samenwerking) plaats en blijft heffing van btw achterwege. De zuivere inbreng speelt zich immers in de kapitaalsfeer af, geschiedt niet door een als zodanig handelende belastingplichtige, vindt niet plaats onder bezwarende titel en kan niet met een prestatie onder bezwarende titel gelijkgesteld worden. Voor het andere deel is de overdracht van het

pand aan de vennootschap wel te beschouwen als een levering onder bezwarende titel jegens de vennootschap. Voor wat betreft dat deel is in wezen geen sprake van (zuivere) inbreng in de zin van de btw. De overdracht van de macht om als eigenaar te beschikken (de levering) aan de vennootschap vindt plaats buiten de vennootschappelijke band (buiten het kader van de samenwerking, buiten de kapitaalsfeer). Er staat een betaling, ook buiten de vennootschappelijke band tegenover. Onder de benaming inbreng vindt aldus zowel een inbreng als een levering onder bezwarende titel plaats. De inbrengende vennoot handelt met één handeling in twee hoedanigheden: als vennoot (inbreng) en als derde (levering).

In de Btw-richtlijn, in de Wet OB en in de jurisprudentie is geen antwoord op de vraag te vinden hoe moet worden omgegaan met de situatie dat één prestatieverrichter, met één enkele prestatie, in twee hoedanigheden handelt. De omgekeerde situatie, waarin één afnemer, één enkele prestatie in twee hoedanigheden afneemt, is echter wel bekend. Voor de bepaling van de plaats van de prestatie is in dit verband het arrest in de zaak Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (hierna: “TRR”) van belang.²⁷⁸ Met betrekking tot de plaats van dienst wordt geen splitsing gemaakt tussen de belastbare handelingen (“economische activiteiten”) en de onbelastbare handelingen (“niet-economische activiteiten”). Mijns inziens is dit ingegeven vanuit de bijzondere aard van de plaatsbepalingsregels. Het zijn in de kern conflictregels.²⁷⁹ Anders is dit voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting. Dienaangaande is het arrest in de zaak Securenta van belang.²⁸⁰ Met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting moet wél een splitsing gemaakt worden tussen de belastbare handelingen (“economische activiteiten”) en de onbelastbare handelingen (“niet-economische activiteiten”), waarbij het aan de lidstaten is een geschikte verdeelsleutel vast te stellen met inachtneming van de fundamentele beginselen van het btw-stelsel, zoals het neutraliteitsbeginsel. Het komt mij dan ook voor dat de meest voor de hand liggende oplossing is, dat heffing van btw in dergelijke gevallen slechts plaatsvindt voor zover is gehandeld als belastingplichtige. Slechts het deel waarvoor verrekening buiten de boeken om plaatsvindt, is aan de heffing van btw onderworpen.

24.4.8.5.11 Bij inbreng met creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van de stille reserves is er geen bezwarende titel

In paragraaf 24.2.1.7 heb ik aangegeven, dat het mogelijk is om vermogensbestanddelen tegen boekwaarde in te brengen, onder voorbehoud van de stille reserves. Deze methode komt erop neer, dat het betreffende vermogensbestandeel tegen boekwaarde wordt ingebracht, doch dat bij een eventuele latere verkoop of uittreding van de inbrengende partner, de stille reserve aan hem toekomt.

278. HvJ EG 6 november 2008, nr. C-291/07 (TRR), V-N 2008/55.20. Zie ook: conclusie van A-G Mazak van 17 juni 2008, nr. C-291/07 (TRR), V-N 2008/32.12.

279. HvJ EG 6 november 2008, nr. C-291/07 (TRR), V-N 2008/55.20, r.o. 24 en 30.

280. HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20.

Bij deze inbrengmethode komt de vraag op, of de verkoopwinst bij een latere verkoop de (voorwaardelijke) vergoeding vormt voor een prestatie van de vennoot. Ik meen dat dit niet het geval is. De vennoot ontvangt bij een latere verkoop immers niet iets dat bij inbreng niet reeds van hem is. De waarde van de stille reserve (het verschil tussen de voorbehouden boekwaarde en de werkelijke waarde) kwam hem vóór de inbreng toe, heeft hij voorbehouden en komt hem ook ná de verkoop toe.

Ik meen dan ook, dat een inbreng met creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van de stille reserves voor de btw hetzelfde moet worden behandeld als een inbreng van de volle eigendom van een vermogensbestanddeel waarbij geen voorbehoud wordt gemaakt.

24.4.8.5.12 Is de inbreng door een vennoot als een met een handeling onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie aan te merken?

Hiervoor heb ik aangegeven dat inbreng niet onder bezwarende titel (in de zin van de btw) geschiedt (behoudens in gevallen van inbreng tegen boekwaarde met verrekening van de stille reserves om). Een eventueel aanwezige levering van een goed of dienst geschiedt daarmee niet onder bezwarende titel. Voordat echter de conclusie kan worden getrokken dat inbreng geen aanleiding geeft tot heffing van btw, moet nagegaan worden of er sprake is van een met een levering / dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling. Ik merk op dat – voor zover bekend – tot op heden in Nederland inbreng in natura nimmer als een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling is aangemerkt.

Ten aanzien van de inbreng van goederen (lichamelijke zaken) zijn de artt. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB) en 18 onderdeel c (ex art. 5 lid 7 onderdeel c, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB) van belang (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7). Het is de vraag of de inbreng een onttrekking of een verstrekking om niet is in de zin van art. 16 Btw-richtlijn, dan wel het onder zich hebben van goederen bij het beëindigen van het bedrijf in de zin van art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn is.

Voor wat betreft de inbreng van niet-lichamelijke zaken, het genot van goederen en arbeid is art. 26 lid 1 onderdelen a en onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB) van belang (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7). De vraag is, of de inbreng het gebruiken van een goed voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden is, dan wel of de inbreng het om niet verrichten van diensten voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden inhoudt.

24.4.8.5.13 Inbreng van lichamelijke zaken is mogelijk een verstrekking om niet

Onttrekkingen, verstrekkingen om niet en het bestemmen van goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden op grond van art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn) met leveringen onder bezwarende titel gelijkgesteld, indien er bij aan-

schaf van de goederen (of bestanddelen ervan) een (gedeeltelijk) recht op aftrek is genoten.²⁸¹ Sinds 1 januari 2007 is de wettekst (art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB) op dit punt gelijk aan de tekst van de Btw-richtlijn (voorheen Zesde richtlijn).

Betoogd kan worden, dat – op basis van de tekst van art 16 Btw-richtlijn – in het geval van inbreng van goederen van een “verstrekking om niet” sprake is. Er vindt een actieve “overhandiging” van de vermogensbestanddelen door de inbrenger aan de vennootschap plaats. Inbreng kan naar de letter van art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art 3 lid 3 onderdeel a Wet OB) daarom als een fictieve levering worden aangemerkt. De fictieve levering doet zich voor bij de (belastingplichtige) inbrengende vennoot.

Zoals ik in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7 heb aangegeven, is het naar mijn overtuiging echter niet de bedoeling geweest om ter zake van inbreng fictieve leveringen aanwezig te achten. De bedoeling van genoemde bepalingen is aftrek ter zake van consumptief ge- of verbruik te corrigeren. Van consumptief ge- of verbruik is bij inbreng geenszins sprake. Juist het tegenovergestelde is het geval: inbreng leidt tot productief ge- of verbruik. Als het HvJ EG de opvatting van A-G Mengozzi in zaak C-515/06 deelt dat de correctiemechanismen, waarvan genoemde bepaling deel uitmaakt, slechts toepassing kunnen vinden wanneer de verrichte handelingen de belangen van de onderneming noch direct noch indirect dienen, dan moet mijns inziens ook in het geval van inbreng in een personenvennootschap genoemde bepaling niet worden toegepast.²⁸² Ook een eventuele overgang naar de kapitaalsfeer valt dus niet binnen het bereik van deze bepaling. Overigens lijkt het naar nationaal recht vanwege de uitlatingen van de minister van Financiën ook niet mogelijk dit correctiemechanisme toe te passen in het geval van inbreng (zie: deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7).

Ik acht het niet wenselijk een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde levering aan te nemen in het geval van inbreng. Op de eerste plaats komen bij inbreng producten geen stap dichterbij de consument.²⁸³ Op de tweede plaats komt de btw die ter zake van een fictieve levering verschuldigd is, niet voor aftrek in aanmerking (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.8.2). Tenzij de regeling van art. 19 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB) toegepast kan worden (zie hierover paragraaf 24.4.8.5.14), kan bij het aannemen van een fictieve levering cumulatie van belasting optreden. Dit is onwenselijk in het huidige btw-stelsel, omdat het concurrentievervalsing veroorzaakt. Zie over de wenselijkheid om de inbreng in natura aan de heffing van btw te onderwerpen nader, deel V, hoofdstuk 30.

281. De onttrekking van goederen, die voor bedrijfsdoeleinden dienen als geschenken van geringe waarde of als monsters, wordt niet als fictieve levering aangemerkt (art. 16 Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 8 Wet OB).

282. Conclusie van A-G Sharpston van 23 oktober 2008, nr. C-371/07 (Danfoss A/S en AstraZeneca A/S), V-N 2008/55.19, punt 38. Zie ook: conclusie van A-G Mengozzi van 22 december 2008, nr. C-515/07 (Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie), V-N 2009/3.23, punt 52.

283. Vgl. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, FED, Deventer, 1997, blz. 349.

24.4.8.5.14 Inbreng van lichamelijke zaken is onder omstandigheden het onder zich hebben van goederen bij bedrijfsbeëindiging

Inbreng kan – louter naar de tekst van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en naar de tekst van de Wet OB beoordeeld – onder omstandigheden een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde levering bij de (belastingplichtige) inbrengende vennoot opleveren. Dit is bijvoorbeeld het geval, indien de inbrengende vennoot zijn eenmanszaak volledig inbrengt in de personenvennootschap. Het bedrijf van de vennoot wordt alsdan beëindigd. Indien de belastingplichtige of zijn rechthebbende goederen onder zich heeft, wanneer hij de uitoefening van zijn bedrijf beëindigt, doet zich een levering uit hoofde van art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB) voor.²⁸⁴

Gesteld kan worden dat de (belastingplichtige) inbrengende vennoot goederen onder zich heeft, wanneer hij zijn bedrijf beëindigt, die hij vervolgens inbrengt in een personenvennootschap. Er lijkt zich dus naar de letter van genoemde bepalingen een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde levering voor te kunnen doen bij de vennoot. De ter zake van die leveringen verschuldigde btw komt niet voor aftrek in aanmerking. Cumulatie van belasting ligt daardoor op de loer. Dit is onwenselijk in het huidige btw-stelsel, omdat het concurrentievervalsing veroorzaakt.

De bedoeling van art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 Wet OB) is, net als van art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB) aftrek ter zake van consumptief ge- of verbruik te corrigeren (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7). Zoals aangegeven, is van consumptief ge- of verbruik bij inbreng geenszins sprake. Om die reden dient mijns inziens inbreng in een vennootschap niet met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld te worden.

Daarenboven doet zich op grond van de tekst van 18 onderdeel c van de Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn), bij bedrijfsbeëindiging géén fictieve levering voor, indien aan de vereisten van art. 19 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 8 jo 6 lid 5 Zesde richtlijn, vgl. art. 31 Wet OB) is voldaan. Op grond van art. 19 Btw-richtlijn kunnen lidstaten de fictie in hun nationale regelgeving opnemen, dat zich géén belastbare leveringen (en / of diensten) voordoen, wanneer sprake is van een overdracht of overgang van een algemeenheid van goederen (en / of diensten). Dit wordt wel het niet-leveringsbeginsel genoemd (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.6).²⁸⁵ De tekst van 18 onderdeel c van de Btw-richtlijn is verwarrend. Het niet-leveringsbegin-

284. De levering doet zich alleen voor indien bij aanschaffing recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan, of indien recht op aftrek is ontstaan ten gevolge van een integratielevering.

285. HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), V-N 2003/61.18.

sel kan immers pas worden toegepast als er a priori wél leveringen te constateren zijn.²⁸⁶ Wat er niet is, valt ook niet weg te denken en om iets weg te denken, moet er eerst iets zijn wat weg te denken is.

De Btw-richtlijn lijkt ervan uit te gaan dat alléén van een fictieve levering ten gevolge van bedrijfsbeëindiging sprake is, indien niet aan de voorwaarden voor het niet-leveringsbeginsel is voldaan. Het komt mij voor dat dit voorbehoud in art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn niet gemaakt had hoeven worden, indien op fictieve leveringen het niet-leveringsbeginsel toegepast kan worden. De systematiek van de richtlijn duidt erop dat er geen fictie (niet-levering) op fictie (fictieve levering) gestapeld moet worden. Ik acht het ook weinig zinvol om ficties met ficties te bestrijden.

In de Wet OB is ten aanzien van fictieve leveringen ten gevolge van bedrijfsbeëindiging géén voorbehoud gemaakt voor situaties waarin aan de voorwaarden voor het niet-leveringsbeginsel is voldaan. In de parlementaire geschiedenis is over art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB evenwel opgemerkt, dat deze bepaling geen toepassing vindt in gevallen, waarin een ondernemer zijn bedrijf overdraagt aan een andere ondernemer.²⁸⁷ Dit lijkt een ruimere toezegging dan op grond van de Btw-richtlijn mogelijk is. Op dergelijke toezeggingen kunnen belastingplichtigen zich niet beroepen, tenzij met die toezeggingen ondubbelzinnig uitdrukking is gegeven aan de welbewuste bedoeling om de nationale regeling te doen afwijken van hetgeen waartoe de richtlijn zou verplichten of de vrijheid zou laten.²⁸⁸ Mogelijk is echter bedoeld, dat art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB alleen achterwege blijft, indien aan de voorwaarden van art. 31 Wet OB is voldaan. Daarmee blijft de mogelijkheid bestaan, dat heffing van btw optreedt in gevallen, waarin art. 31 Wet OB geen toepassing kan vinden omdat aan de voorwaarden daarvoor niet is voldaan (zie paragraaf deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.6). Al met al lijkt het er echter op, dat in de bijzondere situatie dat sprake is van een bedrijfsbeëindiging door inbreng in een personenvennootschap en hetgeen wordt ingebracht niet als een algemeenheid van goederen (en diensten) kan worden beschouwd, zich naar de letter van art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB (art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 7 onderdeel c Zesde richtlijn) een levering voordoet. Zoals ik in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7 heb betoogd, is het toepassen van genoemde bepaling in het geval van inbreng in een personenvennootschap echter niet conform de ratio ervan. Bovendien kan toepassing ervan resulteren in ongewenste belastingcumulatie. Zie over de wenselijkheid om de inbreng in natura aan de heffing van btw te onderwerpen nader, deel V, hoofdstuk 30. Ik houd het er dan ook op dat de ratio van genoemde bepalingen in de weg staat aan de toepassing ervan, in het geval van inbreng in natura in een personenvennootschap door een belastingplichtige vennoot.

286. Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 16 mei 2002, nr. 99/30211, V-N 2002/34.2.13 en HR 27 juni 2003, nr. 38 416, V-N 2003/35.18.

287. Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 59.

288. HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, BNB 2007/277, r.o. 3.4.

24.4.8.5.15 Inbreng is niet het verrichten van diensten om niet voor privé-doeleinden of andere dan bedrijfsdoeleinden

Indien een belastingplichtige vennoot het genot van goederen (lichamelijke zaken, arbeid of onlichamelijke zaken²⁸⁹) inbrengt, moet beoordeeld worden of zich een fictieve dienst voordoet op grond van art. 26 lid 1 onderdeel a of b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdeel a of b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdeel a of b Wet OB).

De inbreng door een belastingplichtige vennoot van het genot van goederen, zijnde lichamelijke zaken, kan wellicht op basis van de richtlijntekst worden aangemerkt als een fictieve dienst in de zin van art. 26, onderdeel a Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2, onderdeel a Zesde richtlijn). Voor wat betreft de inbreng van goederen die niet als lichamelijke zaken zijn aan te merken, arbeid en het genot van goederen kan wellicht worden betoogd dat op grond van art. 26 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn) de inbreng tot een met een dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde dienst leidt, indien de inbrenger belastingplichtige is.

Tot 1 januari 2007 waren in de Wet OB geen fictieve diensten opgenomen. Mogelijk is dit er de oorzaak van geweest, dat inbreng van het genot van goederen, arbeid, know-how en goodwill in Nederland geen aanleiding gaven tot heffing van btw.²⁹⁰ Per 1 januari 2007 zijn de fictieve diensten echter geïmplementeerd in art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB.²⁹¹ Daarmee lijkt de Wet OB thans een mogelijkheid te bieden om de inbreng van het genot van lichamelijke zaken, arbeid en onlichamelijke zaken, anders dan die van de lichamelijke zaken zelf, als een dienst onder bezwarende titel aan te merken. Dit is evenwel niet conform de ratio van deze bepalingen (zie hierover hetgeen ik in deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4 heb opgemerkt).

Uit de parlementaire geschiedenis volgt ook, dat met art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB beoogd is privégebruik van diensten te corrigeren.²⁹² Daarbij is aangegeven dat de woorden “gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden” (art. 26 lid 2 onderdeel a Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 2 onderdeel a Zesde richtlijn) beperkt moeten worden uitgelegd (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.7.2). Een beperkte uitleg brengt met zich mee dat de inbreng van het genot van lichamelijke zaken, de inbreng van arbeid en de inbreng van onlichamelij-

289. Bijvoorbeeld rechten, zoals licentierechten en vermogensbestanddelen zoals goodwill en know-how.

290. Het besluit van 22 januari 2004, nr. CPP 2003/602 M, V-N 2004/9.15 (Intrekking mededeling 12, overgangsregeling) vormt niet de basis voor de onbelastbaarheid van inbreng. In het besluit wordt slechts een afbakening gemaakt tussen onbelastbare, zuivere inbreng en gevallen waarin in wezen leveringen en diensten worden verpakt in de vorm van een inbreng. Om te bepalen of van een dergelijk verpakken sprake is, biedt het besluit enige criteria.

291. Wet van 14 december 2006, houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2007), Stb. 2006, 682.

292. Kamerstukken II, 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 24 – 25.

ke zaken in een personenvennootschap, niet binnen het bereik van art. 26 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 Zesde richtlijn, vlg. art. 4 lid 2 Wet OB) vervallen.

Voorts merk ik op dat art. 26 lid 2 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB) niet kan worden toegepast op diensten die van derden zijn betrokken.²⁹³ Aldus ontstaat er een verschil in behandeling van de inbreng van arbeid (een dienst), die een vennoot met eigen personeel aan de vennootschap verricht en arbeid, die een vennoot van een derde heeft ingehuurd. Een dergelijke verstoring van de mededinging bij inbreng verhoudt zich slecht met de doelstellingen van de Btw-richtlijn (zie deel I, hoofdstuk 7).

Art. 26 lid 2 Btw-richtlijn biedt de ruimte om fictieve diensten achterwege te laten, indien dit niet tot verstoring van de mededinging leidt. Ik meen dat het achterwege laten van fictieve diensten bij inbreng niet tot concurrentieverstoring leidt. Het achterwege laten van fictieve diensten *voorkomt* zelfs concurrentieverstoring. Zo er dus al fictieve diensten plaats zouden vinden bij inbreng, biedt de Btw-richtlijn de mogelijkheid de fictie op te heffen. Vooruitlopend op hetgeen ik in deel V, hoofdstuk 30 van dit onderzoek vaststel, acht ik het wenselijk dat de fictie wordt opgeheven met betrekking tot de inbreng in een personenvennootschap.

24.4.8.5.16 Tussenconclusie met betrekking tot de belastbaarheid van de inbreng in natura in een personenvennootschap

Zo een belastingplichtige vennoot met de inbreng (in natura) in een vennootschap al “als een zodanig handelende belastingplichtige” optreedt, en zo de belastbaarheid van een inbreng niet reeds moet worden afgewezen omdat het een handeling in de kapitaalsfeer betreft, vindt inbreng niet plaats onder bezwarende titel. Daarmee kan een inbreng in natura niet op grond van art. 14 lid 1 of art. 24 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 1, respectievelijk art. 6 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 1 onderdeel a, respectievelijk art. 4 lid 1 Wet OB) aan de heffing van btw worden onderworpen. Aan toepassing van het niet-leveringsbeginsel wordt dan niet eens toegekomen.

De *teksten* van artt. 16, 18 lid 1 onderdeel c en 26 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 en lid 7 onderdeel a alsmede art. 6 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdelen a en b en art. 4 lid 2 Wet OB) bieden evenwel ruimte om de inbreng in natura in een personenvennootschap door een belastingplichtige vennoot aan de heffing van btw te onderwerpen. Voor wat betreft de inbreng van goederen of het genot van goederen is daartoe vereist dat met betrekking tot hetgeen wordt ingebracht een recht op aftrek is genoten. Voor andere diensten, die niet van derden worden ingekocht, is niet ver-

293. Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3 (MvT, blz. 60: “Voor de volledigheid zij er op gewezen dat het hier uitsluitend gaat om diensten die de ondernemer zelf als zodanig verricht. Door de ondernemer ingekochte diensten die vervolgens door hem worden bestemd voor de doeleinden, genoemd in artikel 4, tweede lid, onderdeel b, vallen niet onder de toepassing van laatstgenoemde bepaling”. Zie ook: B.G. van Zadelhoff, *Consumptief verbruik via de zaak en BTW*, WFR 2006/6694, blz. 1291.

eist dat een recht op aftrek is genoten. Met betrekking van diensten die van derden worden ingekocht, geldt dat de inbreng in geen geval aanleiding kan geven tot een met een dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde dienst.

Het aanmerken van de inbreng in natura als met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling is niet conform de *ratio* van die bepalingen (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.4.8). Als A-G Mengozzi in zaak C-515/07 wordt gevolgd, kan de inbreng niet met een levering of dienst onder bezwarende titel worden gelijkgesteld, tenzij aangenomen zou worden dat aan de inbreng een overgang van de productieve sfeer van de *vennoot* naar de consumptieve sfeer van de *vennoot* voorafgaat. Het aanmerken van de inbreng in natura als met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling, betekent dat er niet-aftrekbare btw in de productie- en distributieketen ontstaat. Dat kan tot ongewenste belastingcumulatie leiden. Hoe dan ook is het, behoudens enkele “eilanden van niet-aftrekbaarheid” (zie deel III, hoofdstuk 16), niet conform de fundamentele doelstellingen van de btw dat in de productie- en distributieketen niet-aftrekbare btw terecht komt. Ik houd het er dan ook op dat, hoewel naar de tekst van genoemde bepalingen wellicht van een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie sprake is in het geval van inbreng in natura, de ratio van de betreffende bepalingen in de weg staat aan de daadwerkelijke toepassing ervan in onderhavige gevallen.

24.4.8.5.17 Het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van kosten gemaakt met betrekking tot de onbelastbare inbreng in natura

Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 24.4.1, kan naar nationaal recht een vennootschap de aan een vennoot in rekening gebrachte btw in beginsel in aftrek brengen, indien de vennoot het geleverde gebruikt in het kader van de onderneming van de vennootschap.²⁹⁴ Ik heb aangegeven dat ik het arrest waar deze benadering op is gebaseerd, hoe doelmatig ook, in strijd acht met de Btw-richtlijn. Wanneer het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983 geen toepassing kan vinden, dan moet het recht op aftrek van de vennoot op basis van de normale regels worden vastgesteld. Dat is beslist geen eenvoudige opgave, indien de inbreng als een onbelastbare handeling wordt beschouwd. Gezien de complexiteit van de vraagstukken rond het recht op aftrek van voorbelasting, die aan onbelastbare handelingen is toe te rekenen, illustreer ik de gevolgen van de onbelastbaarheid van inbreng voor het recht op aftrek van voorbelasting aan de hand van voorbeelden. In die voorbeelden neem ik telkens als vertrekpunt situaties waarin de betrokken partijen, afgezien van de onbelastbare (zuivere) inbreng in natura, uitsluitend belaste handelingen verrichten en tussen hen geen fiscale eenheid bestaat.

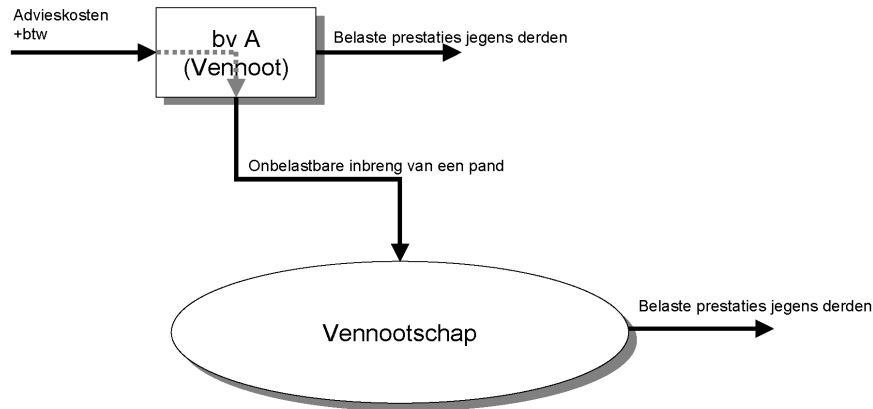
Voorbeeld 6

Een (belastingplichtige) vennoot, bv A, bezit een pand, waarvan hij is overeengekomen, dat hij het in zal brengen in de (belastingplichtige) vennootschap waarvan hij vennoot is. Om te bepalen hoe deze inbreng dient te verlopen, schakelt hij externe adviseurs en ande-

294. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

re deskundigen in. Deze brengen hem kosten in rekening, waar btw op drukt. Het is de vraag of de btw op deze advieskosten voor aftrek in aanmerking komt.²⁹⁵

Figuur 57. Aftrek btw op advieskosten gemaakt in verband met de inbreng



Een (belastingplichtige) vennoot die kosten maakt in verband met de inbreng in een (belastingplichtige) vennootschap, maakt kosten, die in beginsel rechtstreeks toerekenbaar zijn aan een onbelastbare handeling. In beginsel komt de btw op kosten die aan onbelastbare handelingen zijn toe te rekenen niet voor aftrek in aanmerking. Het is echter mogelijk, dat de kosten in tweede instantie toch als directe kosten zijn aan te merken (zie deel III, hoofdstuk 16, paragraaf 16.2). Dit is mogelijk het geval, indien de kosten worden doorbelast aan de vennootschap en de doorbelasting als een vergoeding voor een belaste dienst jegens de vennootschap moet worden beschouwd. Worden de kosten niet doorbelast, dan kan de btw op de kosten slechts dan nog voor aftrek in aanmerking komen, indien het algemene kosten betreft. Van algemene kosten is sprake, indien de ingekochte diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige.²⁹⁶ Er bestaat dus een recht op aftrek van voorbelasting, indien de ingekochte adviesdiensten *algemene* kosten zijn. Betreft het kosten, die betrekking hebben op een afgebakend gedeelte van de economische activiteit van de vennoot, dan komt de btw op de kosten volledig voor aftrek in aanmerking, indien het afgebakende gedeelte enkel belas-

295. Ik acht toepassing van het BUA in dit geval niet mogelijk, omdat 1) van het voeren van een zekere staat geen sprake is, 2) een relatiegeschenk bij het ontbreken van een zakelijke band met een klant niet aan de orde is (zie HR 14 september 1988, nr. 25 061, BNB 1988/320 en HR 10 februari 1993, nr. 28 628, BNB 1993/121) en inbreng voorts niet als een gift is te beschouwen en 3) de persoonlijke doeleinden van personeel op geen enkele wijze worden gediend.

296. Zie onder meer: HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030, r.o. 25, HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 31, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 36, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 33.

te prestaties verricht.²⁹⁷ De inbreng van één vermogensbestanddeel (in het voorbeeld één pand) zal echter niet snel aan te merken zijn als een activiteit die wordt verricht door een afgebakend gedeelte van de onderneming van de vennoot. Het doet er in het voorbeeld overigens niet toe of er sprake is van een afgebakend gedeelte, aangezien de vennoot uitsluitend belast presteert. Maar zuiver technisch gezien, heeft de vennoot recht op aftrek conform zijn pro rata, mits een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat met de algehele economische activiteit van de vennoot. Noch de regelgeving, noch de jurisprudentie bieden voor dit geval duidelijke aanwijzingen om de eventuele aanwezigheid van een rechtstreeks en onmiddellijk verband te toetsen. Mijns inziens is in drie gevallen van een rechtstreeks en onmiddellijk verband sprake. Ten eerste is dit het geval, indien de inbreng in de vennootschap de eigen ondernemingsactiviteiten van de vennoot (zijn belaste prestaties jegens derden) ondersteunt. Zo acht ik het niet uitgesloten, dat de inbreng plaatsvindt om met de activiteiten die de vennootschap verricht, de marktpositie van de vennoot (vennoten) te verzekeren of te versterken. Alsdan kan mijns inziens gezegd worden, dat de advieskosten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de gehele economische activiteit van de vennoot, zij algemene kosten vormen en de btw op die kosten conform het pro rata aftrekbaar is. Ten tweede komt het mij voor dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de ingekochte diensten en de algehele economische activiteit van de vennoot, indien de economische activiteit van de vennootschap het verlengstuk vormt van de economische activiteit van de vennoot of omgekeerd. Te denken valt aan de situatie, dat een vennoot goederen en diensten betreft van de vennootschap die vereist zijn voor het maken van zijn eigen producten. Brengt een dergelijke vennoot (het genot van) goederen de vennootschap in, dan is niet onaannemelijk, dat hij de kosten van hetgeen hij heeft ingebracht, in de prijzen van zijn producten doorberekent. Aldus vormen de kosten van het ingebrachte algemene kosten en komt de btw conform het pro rata van de vennoot voor aftrek in aanmerking. Ten derde acht ik het mogelijk dat de kosten algemene kosten zijn, indien de vennoot zich inmengt in het beheer van de vennootschap en deze inmenging gepaard gaat met aan de btw onderworpen handelingen.²⁹⁸ De inbreng kan dan onlosmakelijk verbonden zijn met deze “moeiende activiteiten”, waardoor de kosten die de vennoot met betrekking tot de inbreng maakt, geacht moeten worden samen

297. Verricht het afgebakende gedeelte uitsluitend vrijgestelde prestaties (die geen recht op aftrek bewerkstelligen), dan is de btw op de advieskosten niet aftrekbaar. Verricht het afgebakende gedeelte deels belaste en deels vrijgestelde prestaties, dan is een aftrek conform de voor dat gedeelte van de onderneming geldende verhouding niet mogelijk, tenzij de betreffende lidstaat een deel pro rata zou kennen (Nederland heeft de door art. 173 lid 2 Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 5 Zesde richtlijn geboden mogelijkheid van een deel pro rata niet geïmplementeerd).

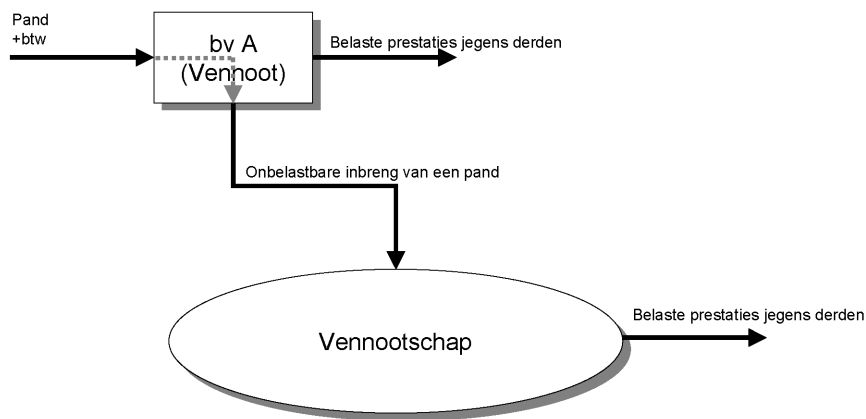
298. Zie hierover uitvoerig met betrekking tot kapitaalsvennootschappen: G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 141 tot en met 148 en blz. 163. Zie in het bijzonder: HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 22. Wellicht is in het geval van een personenvennootschap, waarin toch een actieve samenwerking wordt verondersteld, eerder sprake van “inmenging in het beheer” door de vennoot dan in het geval van kapitaalsvennootschap, waarbij een actieve samenwerking tussen de aandeelhouders niet noodzakelijkerwijs aanwezig is.

te hangen met zijn gehele economische activiteit. De kosten zijn dan algemene kosten en de btw kan conform het pro rata in aftrek worden gebracht.

Voorbeeld 7

Een (belastingplichtige) vennoot, bv A, is overeengekomen, dat hij een pand in zal brengen in de (belastingplichtige) vennootschap waarvan hij vennoot is. Om aan deze verplichting te kunnen voldoen, koopt de vennoot een nieuw pand. Ter zake van de levering van het pand wordt hem btw in rekening gebracht. Het is de vraag of de btw op de aanschaf van het pand voor aftrek in aanmerking komt.

Figuur 58. Aftrek van btw op kosten in te brengen pand



Wanneer een (belastingplichtige) vennoot een investeringsgoed, zoals een pand, aanschaf met de bedoeling dit pand vervolgens in te brengen in een (belastingplichtige) vennootschap, dan geldt in wezen hetzelfde als voor de advieskosten uit voorbeeld 6 geldt. Tenzij de kosten van het pand worden doorbelast (van een zuivere inbreng is dan echter geen sprake meer), vormen de kosten algemene kosten indien gesteld kan worden, dat de inbreng dient ter versterking van de gehele economische activiteit van de vennoot. Dat is mijns inziens bijvoorbeeld het geval, indien de activiteiten van de vennootschap die van de vennoot ondersteunen, indien de activiteiten van de vennootschap het verlengstuk van die van de vennoot vormen (of andersom) en wanneer de vennoot zich inmenkt in het beheer van de vennootschap en dat inmenken gepaard gaat met aan de btw onderworpen handelingen.²⁹⁹ De vennoot kan de btw op het pand in die gevallen conform zijn pro rata in aftrek brengen.

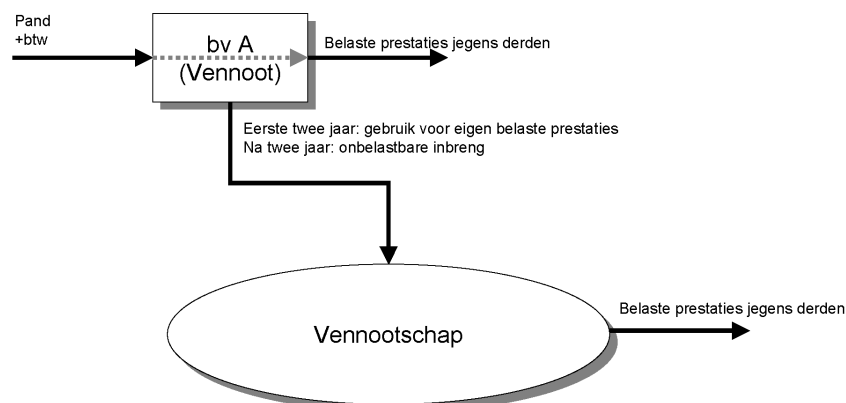
299. Ik acht het arrest in de zaak *Securenta* in de onderhavige casus niet van belang. Het verschil met de zaak *Securenta* is dat de vennoot, afgezien van de onbelastbare handeling, waarvoor de kosten zijn gemaakt (in casu de inbreng, in de zaak *Securenta* de uitgifte van "stille deelnemingen" en aandelen), geen onbelastbare handelingen verricht. *Securenta* verrichtte naast belastbare handelingen daarentegen wel onbelastbare handelingen (het houden van aandelen). Het stond in die zaak kennelijk vast, dat de uitgifte van de stille deelnemingen en de aandelen deels verband hielden met de onbelastbare handelingen (het houden van aandelen). De vennoot in casu verricht geen onbelastbare handelingen (afgezien van de inbreng zelf). HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*), V-N 2008/14.20.

Het is voorstelbaar dat de vennoot een (lage) vergoeding bedingt voor het pand dat hij inbrengt. Hij ontvangt dan niet alleen een winstrecht, maar tevens een afzonderlijke vergoeding. Van een zuivere inbreng is dan geen sprake meer. Zoals ik heb betoogd in paragraaf 24.4.8.2, is de levering van het pand, voor zover dat tegen een afzonderlijke vergoeding gebeurt, een belastbare levering. Aannemende dat het pand nog niet in gebruik is genomen, betreft het een belastbare levering. De aan de vennoot in rekening gebrachte btw, die rechtstreeks toerekenbaar is aan de levering onder bezwarende titel aan de vennootschap, komt volledig voor aftrek in aanmerking. De aan de vennoot in rekening gebrachte btw die toerekenbaar is aan dat deel dat onbelastbaar wordt ingebracht, komt voor pro rata aftrek in aanmerking.

Voorbeeld 8

Een (belastingplichtige) vennoot, bv A, is overeengekomen, dat hij de volledige eigendom van een in zijn bezit zijnd pand in zal brengen in de (belastingplichtige) vennootschap waarvan hij vennoot is. Het pand dat hij in zal brengen, heeft hij twee jaar geleden gekocht en sindsdien gebruikt voor zijn eigen (belaste) bedrijfsdoeleinden. Hij heeft de btw op het pand destijds dan ook in aftrek gebracht. Het is de vraag of de btw op de aanschaf van het pand moet worden herzien.

Figuur 59. Herziening van de aftrek van btw op kosten van pand dat na twee jaar wordt ingebracht



Op grond van art. 184 Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn) moet de oorspronkelijk toegepaste aftrek worden herzien, indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. De lidstaten stellen ter zake nadere regels vast (art. 186 Btw-richtlijn, ex art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn). Art. 15 lid 4 Wet OB bepaalt in dit verband – kort weergegeven – dat de belasting, die overeenkomstig de bestemming in aftrek is gebracht op het moment waarop de ondernemer de goederen of diensten gaat gebruiken, moet worden “herrekend”.³⁰⁰ Teveel in aftrek gebrachte belasting, wordt alsnog verschuldigd, te wei-

300. Sinds 1 januari 2007 wordt in Nederland “herrekenen” ook als “herzien” aangeduid (art. 12 lid 2 en lid 3 Uitv. Besch. OB).

nig in aftrek gebrachte belasting wordt op verzoek teruggegeven. Voor investeringsgoederen voorziet de Btw-richtlijn in een spreiding van de herziening over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging daaronder begrepen. Lidstaten hebben de mogelijkheid om de periode van vijf jaar te laten aanvangen vanaf de ingebruikneming van het goed en zij kunnen de termijn van vijf jaren tot maximaal twintig jaren verlengen (art. 187 Btw-richtlijn, ex art. 20 lid 2 Zesde richtlijn).³⁰¹ In art. 13 lid 2 Uitv. Besch. OB is dienaangaande – voor zover hier van belang – bepaald, dat met betrekking tot onroerende zaken de aftrek wordt herzien gedurende de negen boekjaren volgende op dat van eerste ingebruikname. De herziening geschiedt telkens voor een tiende gedeelte van de voorbelasting, die aan het betreffende jaar is toe te rekenen. Indien een investeringsgoed gedurende de herzieningstermijn wordt geleverd, wordt het op grond van art. 188 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 20 lid 3 Zesde richtlijn) geacht tot het einde van de herzieningsperiode te zijn gebruikt voor een economische activiteit van de belastingplichtige. Is de levering belast, dan wordt de betreffende economische activiteit geacht volledig belast te zijn geweest, is de levering vrijgesteld, dan wordt de economische activiteit geacht volledig vrijgesteld te zijn geweest. De herziening vindt in het geval van een levering binnen de herzieningsperiode in één keer plaats voor de gehele nog resterende herzieningsperiode (art. 188 Btw-richtlijn, ex art. 20 lid 3 Zesde richtlijn). Art. 13a Uitv. Besch. OB vormt hiervan de Nederlandse implementatie.

Uit de in het voorgaande besproken herzieningsbepalingen blijkt, dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien, indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Allereerst moet dus worden bepaald of de vennoot een geringer recht op aftrek heeft op het moment waarop hij het pand inbrengt, dan dat hij had op het moment waarop hij het pand verkreeg (of in gebruik nam). In paragraaf 24.4.8.5.4, heb ik aangegeven dat de inbreng in een vennootschap een levering vormt. De levering vindt evenwel niet plaats onder bezwarende titel, zodat de levering niet belastbaar is (een fictieve levering acht ik niet mogelijk³⁰²). Art. 188 lid 1, eerste alinea Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 3 Zesde richtlijn, vgl. art. 13a lid 1 Uitv. Besch. OB) stelt slechts, dat investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode worden *geleverd*, tot het einde van die periode beschouwd worden als investeringsgoederen die voor een economische activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt. Op het eerste gezicht lijkt herziening dus mogelijk in het geval van een onbelastbare inbreng. Er is immers sprake van een levering, ook al vindt deze

301. Zie hierover, en over de vraag welke regels Nederland toepast: Conclusie van A-G Van Hilten van 13 oktober 2008, nr. 07/13230, V-N 2009/7.33, punt 5.4.14 – 5.4.29.

302. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 24.4.8.5.17, ga ik in deze voorbeelden uit van de onbelastbaarheid van de inbreng in natura in een personenvennootschap. Zou de inbreng in natura in een personenvennootschap als een met een levering of dienst gelijkgestelde prestatie moeten worden beschouwd, dan ontstaat de situatie dat de vennoot die het pand inbrengt, geconfronteerd kan worden met verschuldigde btw ter zake van de fictieve levering. Het is niet uitgesloten, dat fictieve leveringen vrijgesteld kunnen zijn (zoals de levering van een pand buiten de twee jaars termijn) of via een optie belaste levering, belast kunnen zijn. Btw die wegens een fictieve levering verschuldigd is, komt niet voor aftrek in aanmerking.

levering niet onder bezwarende titel plaats³⁰³ en ook al is zij dus onbelastbaar.³⁰⁴ Art. 188 lid 1, tweede alinea Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 3 Zesde richtlijn, vgl. art. 13a lid 1, onderdelen a en b Uitv. Besch. OB) gaat evenwel uit van ofwel een belaste ofwel een vrijgestelde levering van het investeringsgoed. Van een belaste of vrijgestelde levering kan slechts sprake zijn indien de levering belastbaar is. Dat is nu juist niet het geval, wanneer het de inbreng in een vennootschap betreft. Daarmee is herziening mijns inziens niet mogelijk. Bovendien volgt uit de jurisprudentie van het HvJ EG, dat de herzieningsbepalingen geen betrekking hebben op wijzigingen van belastbaar naar onbelastbaar gebruik, maar slechts zien op wijzigingen in het belastbare gebruik zelf (wijzigingen van belast naar vrijgesteld gebruik).³⁰⁵

In volledig belaste verhoudingen, zoals het geval is in de geschetste casus, leidt een en ander tot weinig problemen. Anders is dit indien bijvoorbeeld de vennootschap vrijgesteld presteert en (derhalve) geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting bezit. Alsdan kan, door de vennoot het pand te laten verkrijgen, door het hem aansluitend te laten gebruiken voor zijn eigen belaste prestaties en door hem het na het jaar van aanschaf / ingebruikneming in te laten brengen in de vennootschap, ervoor worden gezorgd dat de vennootschap een pand verkrijgt, zonder dat daar btw op drukt. Mijns inziens kan in een dergelijke situatie het leerstuk van misbruik van recht niet in alle gevallen soelaas bieden.³⁰⁶ Het komt mij voor dat de wetgever, indien hij deze, vanuit het huidige btw-systeem als ongewenst te beschouwen situaties, wil bestrijden, hooguit gebruik zou kunnen maken van de mogelijkheid die art. 189 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 4 Zesde richtlijn) hem biedt. Op grond van die bepaling kan een lidstaat “alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening niet tot ongerechtvaardigde voordelen leidt”. Het probleem

303. Volledigheidshalve merk ik op, dat een met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde levering in de zin van art. 3 lid 3 Wet OB een levering in de zin van art. 188 lid 1, eerste alinea Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 3 Zesde richtlijn, vgl. art. 13a lid 1 Uitv. Besch. OB) kan zijn.

304. Art. 14 Uitv. Besch. OB spreekt over het “afstoten” van goederen, die een ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt. Het afstoten van de goederen zelf wordt op grond van die bepaling niet beschouwd als een handeling die voor de berekening van de aftrek in aanmerking komt. Art. 174 lid 2 Btw-richtlijn (ex art. 19 lid 2 Zesde richtlijn) spreekt in dit verband over “de omzet met betrekking tot de levering van investeringsgoederen die door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt”. Overigens biedt art. 174 lid 3 Btw-richtlijn (ex art. 19 lid 2, laatste volzin Zesde richtlijn) lidstaten de mogelijkheid de opbrengst van de verkoop van investeringsgoederen op te nemen in de berekening van het aftrekbare gedeelte, indien de betreffende lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in art. 191 Btw-richtlijn geboden mogelijkheid geen herziening voor investeringsgoederen te eisen. Nederland kan dus van deze optie geen gebruik maken.

305. HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen), BNB 2007/220, r.o. 38 en 39. Zie ook: HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20, r.o. 33.

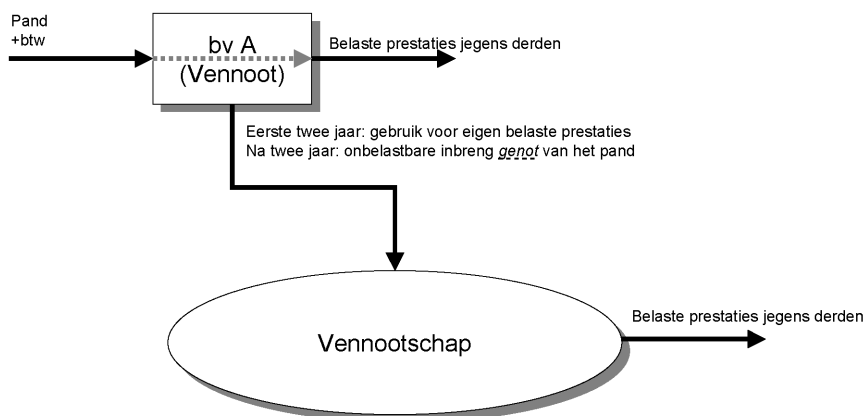
306. Het is mijns inziens niet zo dat, wanneer de inbreng na het jaar van aanschaf of ingebruikname plaatsvindt, dit *automatisch* betekent, dat in strijd met het door de herzieningsbepalingen beoogde doel, een belastingvoordeel wordt toegekend en dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. Zie bijvoorbeeld: HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, r.o. 74 en 75 en HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17, r.o. 42. Het leerstuk van misbruik van recht kan mogelijk wel uitkomst bieden, indien de oprichting van de vennootschap een deel is van een “constructie” waarvan het wezenlijke oogmerk is de voordelen van een onbelastbare inbreng te verkrijgen.

dat zich echter voordoet is, dat niet de herziening tot ongerechtvaardigde voordelen leidt (zo al van ongerechtvaardigde voordelen gesproken kan worden), maar dat het *achterwege blijven van de herziening* tot (wellicht als ongerechtvaardigde te bestem- pelen) voordelen leidt.³⁰⁷ De Btw-richtlijn is mijns inziens onvoldoende toegerust om aan dergelijke structuren het hoofd te kunnen bieden. Slechts het leerstuk van misbruik van recht kan dus eventueel uitkomst bieden om constructies, met de voordelen van een onbelastbare inbreng als kern, te bestrijden.

Voorbeeld 9

Een (belastingplichtige) vennoot, bv A, is overeengekomen dat hij het genot van een in zijn bezit zijnd pand in zal brengen in de (belastingplichtige) vennootschap waarvan hij ven- noot is. Het pand waarvan hij het genot in zal brengen, heeft hij twee jaar geleden gekocht en sindsdien heeft hij het gebruikt voor zijn eigen (belaste) bedrijfsdoeleinden. Hij heeft de btw op het pand destijds dan ook in aftrek gebracht. Het is de vraag of de btw op de aanschaf van het pand moet worden herzien.

Figuur 60. Herziening van de aftrek van btw op kosten van pand waarvan het genot en gebruik na twee jaar worden ingebracht



Wanneer de (belastingplichtige) vennoot het genot van het voorheen voor zijn eigen belaste bedrijfsactiviteiten gebruikte pand inbrengt in de (belastingplichtige) ven- nootschap, kan gesteld worden, dat het gebruik van het pand wijzigt van belast ge- bruik naar onbelastbaar gebruik. Het is evenwel de vraag of dit ook betekent, dat daarmee de oorspronkelijk toegepaste aftrek hoger was dan die de vennoot gerech- tigd was toe te passen, zodat herziening plaats moet vinden (zie: art. 184 Btw-richt- lijn, ex art. 20 lid 1 onderdeel a Zesde richtlijn). Het komt mij voor, dat de kosten van de aanschaf van het pand die betrekking hebben op de resterende herzieningsperio- de, onder omstandigheden beschouwd kunnen worden als algemene kosten (zie hierover voorbeeld 6). Alsdan heeft de vennoot, achteraf beschouwd, een pro rata

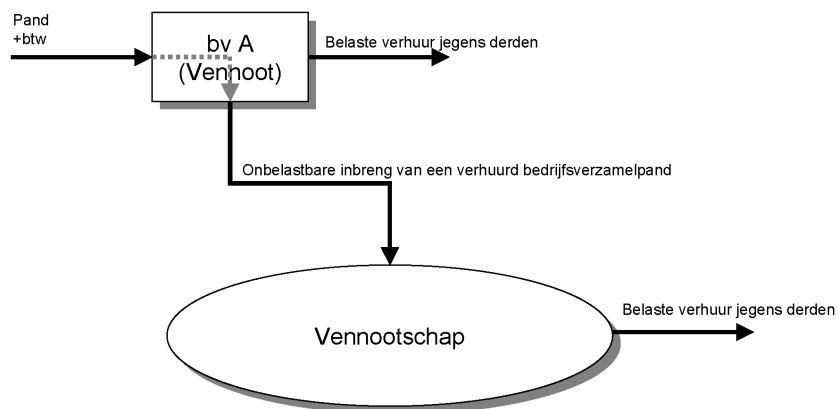
307. Art. 192 Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 6 Zesde richtlijn) is niet van toepassing. Dit artikel ziet op het treffen van maatregelen in het geval van een overgang van en naar een bijzondere belastingrege- ling. Daarvan is in het geval van inbreng geen sprake.

recht op aftrek met betrekking tot deze jaren. Aangezien het pro rata in casu echter 100% is, kan reeds op die grond geen herziening plaatsvinden. Maar ook als de vennoot op het moment van inbreng een pro rata heeft dat lager is dan de oorspronkelijke 100%, kan dat niet. Dit komt doordat het gebruik van het pand wijzigt van belastbaar naar onbelastbaar. Zoals ik in voorbeeld 8 heb aangegeven, volgt uit de jurisprudentie van het HvJ EG, dat de herzieningsregels niet zien op wijzigingen van belastbaar naar onbelastbaar gebruik. De conclusie moet dan dus zijn, dat de inbreng van het genot van een investeringsgoed niet kan leiden tot een herziening. Ook voor deze gevallen geldt dat de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) niet voldoende toegerust is om eventuele ongewenste gevolgen te ondervangen (zie voorbeeld 8). Slechts het leerstuk van misbruik van recht kan, zo het misbruik kan worden vastgesteld, in dergelijke gevallen soelaas bieden.

Voorbeeld 10

Een (belastingplichtige) vennoot, bv A, is overeengekomen dat hij een bedrijfsverzamel-pand in verhuurde staat in zal brengen in de (belastingplichtige) vennootschap waarvan hij vennoot is. De vennootschap zal de exploitatie van het pand voortzetten. De vennoot heeft het pand twee jaar geleden gekocht en sindsdien is het gebruikt voor zijn eigen (belaste) bedrijfsdoeleinden (belaste verhuur). Hij heeft de btw op het pand destijds dan ook in aftrek gebracht. Het is de vraag of de vennootschap voor wat betreft de herzieningstermijn in de plaats treedt van de vennoot.

Figuur 61. Herziening in het geval van de inbreng van een verhuurd bedrijfsverzamel-pand



Uit het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 2008 volgt, dat de levering van het bedrijfsverzamel-pand te beschouwen is als de levering van een algemeenheid van goederen in de zin van art. 31 Wet OB (art. 19 jo art. 29 Btw-richtlijn, ex art. 5 lid 8 jo 6 lid 5 Zesde richtlijn).³⁰⁸ Zou de inbreng als een overdracht van een algemeenheid van goederen worden beschouwd, dan heeft toepassing van art. 31 Wet OB tot gevolg dat de vennootschap voor wat betreft de herzieningsperiode in de plaats treedt van de vennoot. De herzieningstermijn loopt dan door (er vangt geen nieuwe herzie-

308. HR 6 juni 2008, nr. 42 677, BNB 2008/221.

ningstermijn aan). De inbreng van het bedrijfsverzamel pand in de vennootschap, is echter reeds zonder toepassing van art. 31 Wet OB een onbelastbare levering. Art. 31 Wet OB kan geen toepassing vinden op handelingen die reeds onbelastbaar zijn. Art. 31 Wet OB is in casu dus niet van toepassing. Gelijk het geval was in het eerste voorbeeld, treedt bij de vennoot geen herziening in één keer op ten gevolge van de inbreng. De inbreng houdt immers geen belastbare levering in. Het komt mij voor, dat op grond van art. 13 lid 2 Uitv. Besch. OB een nieuwe herzieningstermijn aanvangt bij de vennootschap, zij het dat er geen btw te herzien zal zijn, nu aan de vennootschap geen btw in rekening is gebracht.

24.4.8.5.18 Conclusie ten aanzien van inbreng

Het is niet altijd eenvoudig vast te stellen, wanneer van (zuivere) inbreng sprake is. Indien het vennootschapscontract bepalingen bevat inzake de inbreng, dan dienen die bepalingen mijns inziens als uitgangspunt gehanteerd te worden.

De zuivere inbreng in contanten wordt op grond van jurisprudentie noch als een belastbare handeling beschouwd, noch als een vergoeding voor een belastbare handeling. De zuivere inbreng in natura in een personenvennootschap kan ook niet gezien worden als een belastbare handeling. Argumenten voor deze stelling zijn uit de jurisprudentie van het HvJ EG te destilleren. De inbreng in een vennootschap vindt – naar analogie met de storting op aandelen in een kapitaalsvennootschap – plaats in de kapitaalsfeer. Gesteld kan worden dat een belastingplichtige vennoot met de inbreng niet “als belastingplichtige” handelt. De inbreng in een personenvennootschap valt reeds om die redenen buiten de reikwijdte van de btw. In geen geval kan gesteld worden, dat de zuivere inbreng plaatsvindt onder bezwarende titel. Uitsluitend naar de tekst van de Btw-richtlijn en de Wet OB beoordeeld kan de zuivere inbreng met een levering of een dienst onder bezwarende titel worden gelijkgesteld. Dat zou evenwel strijdig zijn met de ratio van deze ficties, die slechts een correctie voor consumptief verbruik beogen mogelijk te maken. Naar nationaal recht lijkt het aannemen van een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling af te stuiten op uitspraken van de minister van Financiën. Op deze toezeggingen kunnen belastingplichtigen vertrouwen, nu de toezeggingen geen resultaat tot stand doen komen, dat onverenigbaar is met de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn), zoals die door het HvJ EG wordt uitgelegd. Een zuivere inbreng in natura kan daardoor naar nationaal recht noch als een levering of dienst onder bezwarende titel, noch als een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie worden aangemerkt. Slechts indien inbreng in natura plaatsvindt met verrekening buiten de boeken om, kan (ten dele) sprake zijn van een belastbare handeling.

Wanneer de inbreng in een personenvennootschap desondanks met een levering of dienst onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, dan treedt een verschuldigdheid van belasting op, waartegenover geen recht op aftrek bestaat. De btw die op grond van met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen verschuldigd is geworden, komt immers niet voor aftrek in aanmerking. Hierdoor kan cumulatie van belasting ontstaan. De niet-aftrekbare btw bij de belastingplichti-

ge vennoot zal hij doorberekenen in zijn kostprijzen jegens derden. Hierdoor kan cumulatie van belasting ontstaan.

24.4.8.6 *Handelingen van de vennoten "als orgaan" jegens de vennootschap*

In de voorgaande paragrafen, over inbreng, heb ik de eerste wijze behandeld waarop een vennoot, anders dan "als een derde", jegens de vennootschap op kan treden. In deze paragraaf staat de tweede wijze waarop een vennoot, anders dan "als een derde", jegens de vennootschap kan handelen centraal. Het betreft het handelen "als orgaan" van de vennootschap.

De samenwerking van de vennoten in de vorm van een vennootschap veronderstelt dat de vennoten handelingen verrichten. De vennoten vormen de "ledematen" van de vennootschap. In paragraaf 24.4.3.2 heb ik aangegeven op basis van welke criteria bepaald kan worden of een vennoot optreedt als orgaan.

De vaststelling dat een vennoot als orgaan optreedt, is met name van belang voor de btw-gevolgen die worden verbonden aan de handelingen tussen de vennoten onderling. Zoals ik in paragraaf 24.4.3 uiteen heb gezet, kunnen handelingen die een vennoot als orgaan verricht in de relatie tussen de vennoten onderling, niet als belastbare handelingen worden gezien. Dit laat onverlet dat in de relatie tussen de vennoot en de vennootschap deze handelingen onder omstandigheden wel als belastbare handelingen zijn aan te merken.

De handelingen die de vennoten jegens de vennootschap verrichten, kunnen een uiting zijn van de arbeid die zij overeengekomen zijn in te brengen. De vennoot handelt dan tegelijkertijd als orgaan en als kapitaalverstrekker jegens zijn vennootschap. In dat geval meen ik dat heffing van btw niet aan de orde is, wegens het ontbreken van een bezwarende titel. Voor het recht op aftrek in dergelijke gevallen, verwijs ik naar hetgeen ik in paragraaf 24.4.8 heb opgemerkt over het recht op aftrek ter zake van inbreng. Het is evenwel ook denkbaar dat deze orgaanhandelingen niet in het kader van de samenwerking, doch buiten het kader van de samenwerking plaatsvinden als prestaties waartegenover een (afzonderlijke) vergoeding staat. De vennoot handelt dan tegelijkertijd als ("ingehuurd") orgaan en als een derde met zijn vennootschap. Uit het arrest van het HvJ EG in de zaak Heerma volgt, dat deze werkzaamheden aan de heffing van btw worden onderworpen.³⁰⁹ Zijn de handelingen van de vennoot jegens de vennootschap belast, dan heeft de vennoot recht op aftrek van btw van de door derden aan hem in rekening gebrachte btw. De vennootschap kan in beginsel de door de vennoot in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. In gevallen waarin niet duidelijk is of er een (eventueel als winstrecht verkapte) vergoeding wordt betaald voor de handelingen van de vennoot, is het echter niet eenvoudig aan te geven of de vennoot binnen of buiten het kader van de samenwerking handelt.

309. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

24.4.8.6.1 Handelingen als uiting van inbreng van de vennoot jegens de vennootschap

Wanneer de (belastingplichtige) vennoot handelingen verricht ter uitvoering van zijn inbrengverplichting, treedt hij niet op “als belastingplichtige”, handelt hij in de (onbelastbare) kapitaalsfeer en verricht hij geen handelingen onder bezwarende titel jegens de vennootschap. Naar de tekst van de Btw-richtlijn en de Wet OB zou mogelijk een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling aanwezig geacht kunnen worden, doch dat is niet conform de ratio van de betreffende bepalingen en overigens wijzen recente ontwikkelingen in de Europese rechtspraak ook in een andere richting. Kortheidshalve verwijs ik naar hetgeen ik hierover in paragraaf 24.4.8.5 heb vastgesteld.

24.4.8.6.2 Handelingen van de vennoot jegens de vennootschap, anders dan als uiting van inbreng

In de zaak Heerma was het nog de vraag of een vennoot vereenzelvigd kon worden met de vennootschap waarvan hij deel uitmaakte. Het HvJ EG oordeelde dat een vennoot op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid kan handelen jegens zijn eigen vennootschap, ook indien hij tegelijkertijd de vennootschap beheert.³¹⁰ Een vennoot is een van de vennootschap te onderscheiden entiteit, hetgeen met zich meebrengt dat er een rechtsbetrekking tussen beide kan bestaan. Deze rechtsbetrekking kan de grondslag van leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel van de vennoot jegens de vennootschap vormen.

Of een vennoot nu handelingen onder bezwarende titel jegens de vennootschap verricht, omdat zulks in de vennootschapsovereenkomst is bepaald, of dat hij op grond van een afzonderlijke overeenkomst dergelijke handelingen verricht, doet er mijns inziens niet toe.

Het HvJ EG overwoog in de zaak Heerma echter:

(...) 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”.³¹¹

Het lijkt erop dat het HvJ EG aangeeft, dat wanneer een vennoot een handeling jegens de vennootschap verricht in het kader van het beheer of de vertegenwoordiging van een vennootschap, de handeling geen belastbare handeling is. Toch kan ik mij moeilijk voorstellen dat een onafhankelijke derde (belastingplichtige) die door een vennootschap tegen betaling van een vergoeding wordt ingeleend om namens de vennootschap verhuurcontracten met betrekking tot goederen te sluiten met de ven-

310. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 17.

311. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 18.

noten, geacht moet worden geen belastbare handelingen te verrichten. Zelfs wanneer één van de vennoten door de vennootschap wordt ingeleend om namens de vennootschap verhuurcontracten met betrekking tot goederen te sluiten met hemzelf en de overige vennoten, moet mijns inziens worden aangenomen dat de handelingen die de vennoot voor de vennootschap verricht, belastbare handelingen zijn. Het criterium van het beheer of de vertegenwoordiging van de vennootschap lijkt niet van belang te zijn in de verhouding tussen de vennoot en de vennootschap.³¹²

Voorts lijkt het criterium van het handelen binnen het kader van het beheer en de vertegenwoordiging van een vennootschap een rol te spelen bij de beoordeling aan wie (vennoot of vennootschap) eventuele prestaties jegens derden moeten worden toegerekend (zie hierover paragraaf 24.4.3.2). Ik acht het juist dat, wanneer een vennoot jegens een derde handelt in het kader van het beheer en de vertegenwoordiging van zijn vennootschap, er een rechtsbetrekking in de zin van de btw ontstaat tussen de vennootschap en de derde. De vennoot handelt dan “als een orgaan” van de vennootschap. Hij vertegenwoordigt de vennootschap. Deze constatering heeft echter betrekking op een ander niveau van handelen. Het ziet op de verhouding met derden en niet op de onderlinge verhouding tussen de vennoot en de vennootschap. Op het moment dat een vennoot als orgaan van de vennootschap een handeling jegens een derde verricht, is er – naast de handeling van de vennootschap jegens die derde – een handeling van de vennoot jegens de vennootschap waarneembaar. Voor wat betreft de btw-gevolgen die daaraan moeten worden verbonden, is mijns inziens echter niet relevant of de vennoot in het kader van het beheer of de vertegenwoordiging (jegens een derde) handelt. Voor deze handelingen is mijns inziens enkel bepalend of zij ter uitvoering van de inbrengverplichting worden verricht en of zij onder bezwarende titel plaatsvinden.

De conclusie voor wat betreft handelingen tegen een vergoeding, die de vennoot anders dan als inbreng tegen deelneming in winst (en verlies) jegens de vennootschap verricht, luidt dan ook dat deze handelingen aan de heffing van btw zijn onderworpen, indien de vennoot een belastingplichtige is. Vanuit een strikt wetenschappelijk oogpunt is dit mijns inziens zelfs het geval indien de vergoeding voor deze handelingen wordt gesteld op een percentage van de winst (zie paragraaf 24.4.10.3). Slechts wanneer gezegd moet worden, dat de handelingen plaatsvinden als inbreng, dienen zij buiten het bereik van de btw te vallen (zie hiervoor, paragraaf 24.4.8).

24.4.9 Handelingen van de personenvennootschap als derde jegens de vennoten

Een vennoot kan belastbare handelingen verrichten jegens de vennootschap waarvan hij zelf deel uitmaakt.³¹³ Het is mijns inziens echter ook mogelijk dat een vennootschap belastbare handelingen kan verrichten jegens haar vennoten. Bij arrest

312. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 24.4.3, acht ik het criterium wel van belang in de onderlinge verhouding van de vennoten.

313. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

van 22 december 1993 heeft de Hoge Raad dat ook bevestigd.³¹⁴ Een personenvennootschap kan dus leveringen of diensten onder bezwarende titel jegens de vennoten verrichten en ter zake een recht op aftrek van voorbelasting bezitten. Deze leveringen of diensten jegens de vennoten zijn belastbaar, indien de vennootschap een belastingplichtige is. Wordt een afzonderlijke vergoeding bedongen voor de handelingen die de vennootschap jegens de vennoten verricht, dan zal een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de leveringen of diensten doorgaans niet moeilijk aantoonbaar zijn. Het rechtstreekse verband is minder duidelijk zichtbaar, indien niet een afzonderlijke vergoeding wordt bedongen, maar de vergoeding wordt verrekend met de winstuitkering. Zie hierover paragraaf 24.4.10.3.

24.4.10 Handelingen van de personenvennootschap in het kader van het samenwerkingsverband jegens de vennoten

Naar haar aard zal een personenvennootschap niet veelvuldig handelingen jegens de vennoten verrichten in het kader van het samenwerkingsverband. Slechts voor wat betreft het laten toetreden van vennoten en het uitkeren van winst in natura is eventueel een handeling van de vennootschap aan de vennoten binnen het kader van de samenwerking zichtbaar.

24.4.10.1 Het laten toetreden van een vennoot

Het HvJ EG heeft bepaald, dat wanneer een nieuwe vennoot in een personenvennootschap wordt opgenomen, te zijnen behoeve geen dienst wordt verricht. Het HvJ EG oordeelde:

“40. Nu het houden van deelnemingen op zich geen economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn vormt, geldt dit eveneens voor de verkoop van deze deelnemingen (arrest van 20 juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punt 33).

41. Wanneer een nieuwe vennoot in een personenvennootschap wordt opgenomen, wordt dan ook te zijnen behoeve geen dienst verricht.

42. In deze context maakt het niet uit of de vennootschap zelf een nieuwe vennoot opneemt, dan wel de andere vennoten, aangezien het opnemen van een nieuwe vennoot in elk geval geen dienstverrichting onder bezwarende titel is in de zin van de richtlijn.”³¹⁵

Met het opnemen van een vennoot verricht de vennootschap dus geen dienst onder bezwarende titel in de zin van de zin van art. 2 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 2 lid 1 Zesde richtlijn, vlg. art. 1 lid 1 Wet OB). Deze handeling valt buiten het bereik van de btw. Omdat het HvJ EG dit oordeel zo ruim formuleert en niet specifiek aangeeft dat het moet gaan om het laten toetreden tegen een contante inbreng, meen ik dat het laten toetreden nimmer een belastbare handeling kan vormen. De wijze waarop de vennoot aan zijn inbrengverplichting voldoet, doet dus niet ter zake.

314. HR 22 december 1993, nr. 29 317, BNB 1994/71.

315. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 40-42.

24.4.10.2 (*Zuivere*) winstuitkering in natura

In paragraaf 24.4.8.5.2 heb ik aangegeven, dat, als dividend niet de vergoeding voor het deelnemen in een onderneming vormt, maar een rechtstreeks gevolg is van het houden van aandelen (waarop gestort is), een winstuitkering van een personenvennootschap ook niet de vergoeding vormt voor het deelnemen daarin, maar een rechtstreeks gevolg is van het houden van een vennootschapsbelang (waarvoor inbreng heeft plaatsgevonden). Een winstuitkering vloeit net als dividend voort uit de loutere eigendom van een participatie. Een winstuitkering kan dan net zo min als dividend de vergoeding voor het deelnemen in een onderneming vormen.³¹⁶ Zelfs wanneer de winst van de vennootschap wordt uitgekeerd onder de noemer van een beheersvergoeding, vormt de winst niet de bezwarende titel voor een prestatie.³¹⁷ Het komt mij voor dat ook een winstuitkering in natura geen belastbare handeling inhoudt. Een winstrecht vloeit voort uit de loutere eigendom van de participatie in de vennootschap. Dit is niet anders, indien de winst in natura wordt uitgekeerd. Hoewel ik me er bewust van ben dat het onbelastbaar achten van winstuitkeringen in natura verstrekkende gevolgen kan hebben, meen ik dat het huidige positieve nationale en Europese recht toch tot deze conclusie dwingen. De problematiek is tot op zekere hoogte vergelijkbaar met die van de (onbelastbare) inbreng in natura. Ik merk op dat wanneer de uitkering in natura plaatsvindt aan een niet-belastingplichtige vennoot, wellicht ook naar de ratio van de betreffende bepalingen een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling kan worden aangemonen.

24.4.10.3 *Verkapte winstuitkering (buitenvennootschappelijk winstrecht) als vergoeding*

Hoewel een vennoot per definitie recht heeft op een aandeel in de winst van een vennootschap, is het mogelijk, dat dezelfde vennoot los daarvan prestaties tegen vergoeding verricht jegens de vennootschap. De vennootschap kan deze vergoeding betalen in een bedrag aan contanten, maar het is even goed denkbaar dat de vennootschap de vennoot in ruil voor de verrichte prestaties een (aanvullend) winstrecht geeft. Dat aanvullende winstrecht vloeit dan niet voort uit de loutere eigendom van de deelneming in de vennootschap, maar uit de prestaties, die de vennoot aan de vennootschap heeft verricht. Slechts wanneer een winstrecht het loutere gevolg is van een deelneming in een personenvennootschap, vormt het winstrecht mijns inziens niet de vergoeding voor een prestatie. Vloeit het winstrecht voort uit een andere relatie dan de vennootschappelijke band tussen vennootschap en vennoot ("buitenvennootschappelijk winstrecht"), dan is het winstrecht mogelijk de vergoeding voor een aan de heffing van btw onderworpen prestatie. Een buitenvennootschappe-

316. HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 13, HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 12, HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7, r.o. 19 en HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386, r.o. 15 en HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38.

317. Hof 's-Gravenhage 12 april 2000, nr. 98/4367, V-N 2000/30.1.4.

lijk winstrecht zal in beginsel als de vergoeding voor een aan de btw onderworpen handeling zijn aan te merken. De problematiek is vergelijkbaar met die in het kader van een “onzuivere inbreng” (zie: paragraaf 24.4.8.2). Vanuit een zuiver wetenschappelijk oogpunt, zal het onbelastbare deel van het belastbare deel moeten worden onderscheiden. In de btw staat echter de subjectieve maatstaf van heffing voorop. Het identificeren van een vergoeding binnen een besmette winstuitkering zal telkens moeten geschieden aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Het is niet mogelijk om een besmette winstuitkering te ontleiden door gebruik te maken van een objectieve maatstaf van heffing of op “at arms length” gelijkende methoden.

24.5 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik tal van fundamentele vragen met betrekking tot de heffing van btw en personenvennootschappen opgeworpen en beantwoord. Ik beperk mij hier tot de meest in het oog springende conclusies.

Voor wat betreft de heffing van btw, komt aan feitelijke samenwerkingsverbanden zowel op subjectniveau als op objectniveau dezelfde positie toe als aan personenvennootschappen. Dat is niet bezwaarlijk, aangezien tussen personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden voor de btw geen wezenlijke verschillen bestaan. Een openbare personenvennootschap is voor de heffing van btw een van de vennoten te onderscheiden entiteit en kan, indien de vennootschap zelfstandig een economische activiteit verricht, als belastingplichtige worden aangemerkt. Een personenvennootschap of een feitelijk samenwerkingsverband kan tot een fiscale eenheid behoren. Een complexbenadering van de verwevenheidseisen verdient de voorkeur. Het verschil in rechtsvorm tussen kapitaalvennootschappen en personenvennootschappen noopt er weliswaar toe enigszins aangepaste criteria te hanteren voor personenvennootschappen, doch dit moet geschieden naar evenredigheid met de verschillen die tussen beide rechtsvormen bestaan.

Het is van belang te onderkennen, dat een vennoot ten opzichte van zijn vennootschap in diverse hoedanigheden op kan treden. Een vennoot kan “als een derde”, “als kapitaalverstrekker” en “als orgaan” van de vennootschap optreden. Uit het arrest in de zaak Heerma volgt, dat een vennoot jegens zijn vennootschap belastbare handelingen kan verrichten. Het omgekeerde acht ik ook mogelijk: een vennootschap kan belastbare handelingen jegens haar vennoten verrichten.

Op objectniveau is als belangrijkste conclusie te trekken, dat de inbreng van goederen (zaken en vermogensrechten), het genot van goederen of van arbeid geen belastbare handeling is. De zuivere inbreng in een vennootschap vindt niet plaats door een als zodanig handelende belastingplichtige, moet geacht worden zich af te spelen in de (onbelastbare) kapitaalsfeer en is in geen geval te beschouwen als een levering of dienst onder bezwarende titel. Aan toepassing van het niet-leveringsbeginsel wordt dus niet toegekomen.

Hoewel de teksten van art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB), art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB) en art. 26 lid 1 onderdelen a en onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB) wellicht aanleiding geven te veronderstellen, dat de inbreng in natura in een personenvennootschap aan te merken is als een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling, moet deze veronderstelling worden verworpen op basis van de ratio van genoemde bepalingen, zoals het HvJ EG die heeft uitgelegd en hetgeen in de nationale wetsgeschiedenis over deze bepalingen door de minister van Financiën is opgemerkt. Recente ontwikkelingen in de Europese rechtspraak wijzen ook in deze richting. De zuivere inbreng in natura in een personenvennootschap is op basis van het Europese positieve recht geen belastbare handeling. Slechts indien inbreng in natura plaatsvindt met verrekening buiten de boeken om, kan (ten dele) sprake zijn van een belastbare handeling. Naar nationaal positief recht, onsteunt noch de Wet OB, noch de jurisprudentie het algemeen aanvaarde uitgangspunt dat inbreng van goederen in een personenvennootschap een levering onder bezwarende titel is. Voor zover bekend, worden in de nationale uitvoeringspraktijk thans geen met leveringen van goederen en diensten onder bezwaren de titel gelijkgestelde handelingen aangenomen in het geval van inbreng in natura.

Kosten die de vennoot maakt met betrekking tot een onbelastbare inbreng in een personenvennootschap, zijn te beschouwen als algemene kosten, indien de activiteiten van de vennootschap dienen ter versterking van de economische activiteit van de vennoot zelf, de activiteiten van de vennootschap het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormen van de activiteiten van de vennoot (of andersom) of indien de vennoot zich inmengt in het beheer van de vennootschap en deze inmenging gepaard gaat met aan de btw onderworpen handelingen. Alsdan bestaat een recht op aftrek van voorbelasting, conform het pro rata van de vennoot. Onbelastbare inbreng van de volle eigendom of het genot van een goed kan op grond van de huidige regelgeving niet tot herziening van de voorbelasting leiden. De Btw-richtlijn is niet voldoende geëquipeerd om de eventuele ongewenste gevolgen daarvan te ondervangen.

Er is geen aanleiding om aan te nemen, dat als een vennoot als kapitaalverstrekker handelingen voor de vennootschap verricht, hij daarmee tevens in de relatie met de overige vennoten belastbare handelingen verricht. Handelingen die een vennoot als vennoot verricht voor zijn vennoot als “orgaan” of “afdeling” leiden in de relatie tussen de vennoot en de overige vennoten ook niet tot heffing van btw. Het is evenwel niet altijd eenvoudig uit te maken in welke hoedanigheid een vennoot optreedt. Mijns inziens moet primair belang worden gehecht aan het bepaalde in het vennootschapscontract.

Ik acht de vaststelling, dat een vennoot handelt in het kader van het beheer en de vertegenwoordiging, cruciaal voor de vaststelling, dat hij optreedt als “orgaan” en dus jegens de overige vennoten in zoverre interne bedrijfshandelingen verricht. De verdeling van de taken en bevoegdheden over de diverse organen, zoals die in de

vennootschapsovereenkomst is opgenomen, kan daarbij een aanknopingspunt vormen. Mijns inziens kan het criterium van het lopen van een economisch bedrijfsrisico ook worden gehanteerd om te bepalen of een vennoot handelt in de hoedanigheid van een van de vennootschap te onderscheiden autonome entiteit of dat hij handelt in de hoedanigheid van een niet van de vennootschap te onderscheiden orgaan. Eventueel zou ook gekeken kunnen worden naar de mate, waarin de handelingen van de vennoot bijdragen tot het verwezenlijken van handelingen, die de vennootschap als een als zodanig handelende belastingplichtige verricht. Hoewel een vennoot met een handeling "als orgaan" geen belastbare handeling jegens de overige vennoten verricht, is het niet uit te sluiten dat hij tegelijkertijd, met dezelfde handeling, wel een dienst onder bezwarende titel jegens de vennootschap verricht.

HOOFDSTUK 25

Het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV)

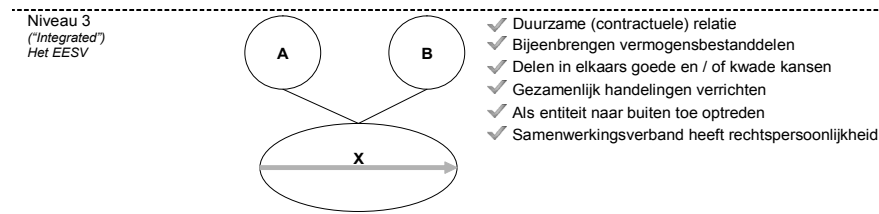
25.1 Inleiding

Om samenwerking tussen ondernemers op Europees niveau te vergemakkelijken heeft de Europese Raad op 25 juli 1985 bij verordening een communautaire rechtsfiguur, het Europees Economisch Samenwerkingsverband (hierna: "EESV"), in het leven geroepen.¹ Dit type samenwerkingsverband is gebaseerd op het Franse G.i.e. (*groupement d'intérêt économique*).² Het Europees Economisch Samenwerkingsverband (hierna: "EESV") is een instrument voor transnationale samenwerking in de Europese Unie. Het is een contractueel samenwerkingsverband voor bepaalde of onbepaalde tijd, dat dient ter ondersteuning van de activiteiten van de leden ervan.

Het EESV is nauw verwant aan de personenvennootschap (zie paragraaf 25.2.8.2). De in het vorige hoofdstuk aan de orde gestelde (openbare) personenvennootschappen worden voor de heffing van btw als entiteit beschouwd. Het zijn samenwerkingsverbanden van het derde niveau van samenwerking. Dit geldt a fortiori voor het EESV. Het EESV wordt in alle lidstaten als een rechtssubject erkend (zie paragraaf 25.2.3). Het EESV is civielrechtelijk als een samenwerkingsverband van het derde niveau van samenwerking aan te merken. In Nederland erkent de wet het EESV zelfs als een volwaardige rechtspersoon. Deze rechtspersoonlijkheid werkt automatisch door in andere deelgebieden van het privaatrecht. Ook voor de btw wordt het EESV als entiteit beschouwd. Het EESV bevindt zich in het model van samenwerking van alle voor dit onderzoek geselecteerde samenwerkingsvormen daarom zowel vanuit een civielrechtelijk als een btw-perspectief nog verder op niveau drie dan de personenvennootschappen, die – onder de werking van titel 7.13 BW – een bijzondere rechtspersoonlijkheid kunnen verkrijgen (zie hoofdstuk 24). Schematisch zijn de voor niveau 3 van samenwerking kenmerkende eigenschappen van het EESV als volgt weer te geven:

1. Verordening van de Raad van 25 juli 1985, nr. 2137/85, tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (EESV), PbEG 1985 L 199/1 (hierna: "EESV verordening").
2. Kamerstukken II 1987/88, 20 651, nr. 3 (MvT), blz. 1 en 2. Zie ook: Asser/Van der Grinten/Maeijer 2-II (thans 2-I), 1997, nr. 511.

Figuur 62. Het EESV



✓ Omstandigheid doet zich voor.

Van het EESV wordt in de praktijk minder gebruik gemaakt dan oorspronkelijk ingeschat werd.³ In haar mededeling van 9 september 1997 constateerde de Europese Commissie, dat nog niet optimaal gebruik werd gemaakt van de rechtsfiguur van het EESV door ondernemingen die grensoverschrijdend wensen samen te werken, met name wanneer zij willen deelnemen aan overheidsopdrachten en aan met openbare middelen gefinancierde programma's.⁴ De Europese Commissie deelde mee, dat een EESV in staat is om, op voet van gelijkheid met andere ondernemingen, deel te nemen aan overheidsopdrachten en aan met overheidsgelden gefinancierde programma's. Toch moet geconstateerd worden, dat ondanks dit initiatief van de Europese Commissie, het EESV tot op heden nog steeds niet erg populair is.⁵ Desalniettemin is een langzame groei waarneembaar van het totale aantal EESV's.

Een EESV vertoont gelijkenissen met de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid (OVR en CVR), doch moet daarvan worden onderscheiden. Het vertoont ook trekjes van de vereniging en de coöperatie, maar is daaraan niet gelijk.⁶ Voor de heffing van btw is het verschil met een OVR of CVR klein. De in hoofdstuk 24 behandelde problematiek, die voor de btw speelt bij personenvennootschappen, speelt daardoor ook grotendeels bij EESV's. In dit hoofdstuk bespreek ik de belangrijkste btw-aspecten van het EESV. Korthedshalve verwijs ik waar mogelijk naar het voorgaande hoofdstuk over personenvennootschappen.

3. Vgl. E.P.M. Vermeulen, De "grensoverschrijdende" rol van Europese rechtspersonen, WPNR 2007/6721, blz. 726 en 727. Zie ook: Asser/Van der Grinten/Maeijer 2-II (thans 2-I), 1997, nr. 514.
4. Mededeling van de Europese Commissie van 9 september 1997, "Deelneming van Europese economische samenwerkingsverbanden (EESV) aan overheidsopdrachten en aan met openbare middelen gefinancierde programma's" (COM(97) 434 definitief, PbEG C 285, 20 september 1997).
5. Zie: Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 77. In 1995 waren er nog slechts rond de 700 EESV's, in 1997 waren rond de 800 EESV's geregistreerd, in 2001 waren dit er rond de 1200, in 2007 rond de 1550 en op 19 november 2008 1639. Op 23 januari 2009 stonden 1651 EESV's geregistreerd. Hiervan waren er 131 in Nederland geregistreerd. European EEIG Information Centre, LIBERTAS – Europäisches Institut GmbH, <http://www.libertas-institut.com/de/EWIV/statistik.pdf> [geraadpleegd op 23 januari 2009; 10:20 uur].
6. Verenigingen en coöperaties vallen buiten het bestek van dit onderzoek, nu het geen contractuele samenwerkingsverbanden betreft. Verenigingen en coöperaties worden niet bij een oprichtingsovereenkomst, maar bij een notariële akte opgericht. P.L. van Dijk en T.J. van der Ploeg, Van vereniging en stichting, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, Gouda Quint, Deventer, 2002, blz. 33.

25.2 Algemene juridische aspecten

25.2.1 Functie van het EESV

Het EESV is bedoeld om de economische werkzaamheid van zijn leden te vergemakkelijken of te ontwikkelen dan wel de resultaten daarvan te verbeteren of te vergroten.⁷ Het heeft een auxiliair (hulpverlenend) en ancillair (dienstbaar) karakter.⁸ De werkzaamheid van het EESV dient samen te hangen met de economische werkzaamheid van de leden. Het EESV kan dan ook slechts een ondersteunend karakter hebben ten opzichte van de economische activiteiten van de leden.

25.2.2 Plaats van het EESV in het burgerlijk recht en in het fiscale recht

Het EESV is gebaseerd op een verordening van de Europese Raad (hierna: de “EESV verordening”). De EESV verordening heeft rechtstreekse werking. Een EESV wordt dus in de eerste plaats geregeerd door de EESV verordening.

Op onderdelen biedt de EESV verordening de lidstaten keuzes. Nederland heeft bij de op 1 juli 1989 in werking getreden “Uitvoeringswet Verordening tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden” (hierna: “EESV-wet”)⁹ deze keuzeruimte ingevuld. Waar de EESV verordening keuzes aan de lidstaten laat of geen bijzondere bepalingen bevat, heeft een EESV te maken met het recht van de lidstaat, waar het EESV zijn zetel heeft. Zo dicteert het nationale recht (in dit verband ook wel als “achtergrondrecht” aangeduid¹⁰) de oprichtingsovereenkomst en het interne bestel van een EESV.¹¹ Voorts is hetgeen is vastgelegd in de oprichtingsovereenkomst, medebepalend voor het functioneren van een EESV.

Ten aanzien van het fiscale recht (gezien het onderwerp van dit onderzoek beperk ik mij tot de heffing van btw) zijn in de EESV verordening geen bijzondere bepalingen opgenomen. De Btw-richtlijn en de Wet OB kennen ook geen bijzondere bepalingen voor wat betreft het EESV. Het bepaalde in de Btw-richtlijn en de Wet OB (alsmede dat in het Uitv. Besl. OB, in de Uitv. Besch. OB, in het BUA en in de beleidsbesluiten) geldt dus ook voor het EESV. Slechts in de Btw-verordening is een expliciete bepaling opgenomen. Deze bepaling heeft betrekking op de belastingplicht van het EESV (zie hierover paragraaf 25.3.1). Voorts heeft de staatssecretaris van Financiën in het besluit van 1 maart 1990 nadere aanwijzingen gegeven voor de heffing van btw ten aanzien van EESV's.¹²

7. Art. 3 lid 1 EESV verordening.

8. A.L. Mohr, Schending van materiële kenmerken van het EESV, in: W.J. Slagter e.a., Aspecten van het EESV, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 30.

9. Wet van 28 juni 1989, *Stb.* 245.

10. Kamerstukken II 1987/88 20 651, nr. 3 (MvT), blz. 2. Zie ook: L.G.M. Stevens, Fiscale aspecten van het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV), WFR 1989/5874, blz. 736.

11. Vgl. L.G.M. Stevens, Fiscale aspecten van het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV), WFR 1989/5874, blz. 736.

12. Besluit van 1 maart 1990, nr. WDB90/63, V-N 1990, blz. 815.

25.2.3 *Contractueel samenwerkingsverband met rechtspersoonlijkheid*

Het EESV is een contractueel samenwerkingsverband. Zonder schriftelijk contract kan een EESV niet tot stand komen.¹³ Vanwege dit contractuele karakter van het EESV, is het noodzakelijk dat een EESV door minimaal twee leden wordt aangegaan. Net als een personenvennootschap naar Nederlands recht (zie hoofdstuk 24, paragraaf 24.1), wordt een EESV contract aangegaan met het oog op de bijzondere kwaliteiten van de andere participant(en) (intuitu personae). Het persoonlijke karakter van het lidmaatschap staat voorop. De EESV verordening kent geen rechtspersoonlijkheid toe aan het EESV, maar laat de toekenning van rechtspersoonlijkheid over aan de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten.¹⁴ Wel staat vast dat het EESV, ongeacht of de wet het EESV als rechtspersoon erkent, drager van rechten en verplichtingen is. De verordening, die vóórgaat op het nationale recht, bepaalt dat een EESV bevoegd is om:

“in eigen naam drager te zijn van rechten en verplichtingen van elke aard, overeenkomsten aan te gaan of andere rechtshandelingen te verrichten en in rechte op te treden”.¹⁵

Het EESV is dus in ieder geval een rechtssubject (zie deel II, hoofdstuk 9).¹⁶ In Nederland merkt de wet het EESV als een rechtspersoon aan. Het EESV bezit rechtspersoonlijkheid met ingang van de dag van zijn (wettelijk verplichte) inschrijving in het Handelsregister (art. 3 EESV-wet). Deze rechtspersoonlijkheid heeft geen betekenis voor de aansprakelijkheid van de leden voor de schulden van het EESV. Er bestaat een hoofdelijke en onbeperkte (doch subsidiaire¹⁷) aansprakelijkheid.

25.2.4 *Het lidmaatschap van een EESV*

De participanten van een EESV worden “leden” genoemd. Een EESV dient ten minste twee leden te hebben.¹⁸ Dit kunnen vennootschappen¹⁹ of andere publiekrechtelijke lichamen dan wel privaatrechtelijke lichamen zijn. Het kunnen echter ook natuurlijke personen zijn.

13. Art. 1 lid 1 en art. 7 EESV verordening. De EESV verordening schrijft niet expliciet voor dat het contract schriftelijk moet zijn vastgelegd, doch uit het bepaalde in art. 7 EESV verordening moet worden afgeleid, dat dit wél zo is bedoeld. In andere zin: A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 186.

14. Art. 1 lid 3 EESV verordening.

15. Art. 1 lid 2 EESV verordening.

16. Vgl. Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 77.

17. L.G.M. Stevens, Fiscale aspecten van het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV), WFR 1989/5874, blz. 736.

18. Art. 4 lid 2 EESV verordening.

19. Art. 4 lid 1 onderdeel a EESV verordening verwijst naar art. 58 van het EG-Verdrag (thans art. 48 van het EG-Verdrag) waarin zijn genoemd: maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, coöperatieve verenigingen of vennootschappen daaronder begrepen, en overige rechtspersonen naar publiek- of privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen.

Voor vennootschappen en andere juridische lichamen geldt, dat zij moeten zijn opgericht overeenkomstig de wetgeving van een lidstaat en bovendien dat zij hun statutaire of wettelijke zetel én hun hoofdkantoor in de Gemeenschap hebben.²⁰ Voor natuurlijke personen geldt dat zij een industriële, commerciële, ambachtelijke of agrarische werkzaamheid of een vrij beroep moeten uitoefenen of andere diensten moeten verrichten in de Gemeenschap.²¹

Vanwege het grensoverschrijdende karakter van het EESV, is ten aanzien van de deelnemende vennootschappen vereist, dat ten minste twee leden hun hoofdkantoor in verschillende lidstaten hebben. Wanneer de leden natuurlijke personen zijn, geldt de eis dat ten minste twee van hen hun voornaamste werkzaamheid in verschillende lidstaten uitoefenen. Voor een EESV tussen een vennootschap of een ander juridisch lichaam en een natuurlijk persoon geldt dat de vennootschap of het andere juridische lichaam zijn hoofdkantoor in een lidstaat heeft en de natuurlijke persoon zijn werkzaamheid in een andere lidstaat uitoefent.

Het ledental van een EESV kan door een lidstaat gemaximeerd worden op twintig leden.²² Eventueel kunnen om redenen van algemeen belang bepaalde categorieën van natuurlijke personen, vennootschappen of andere juridische lichamen worden uitgesloten van deelname aan een EESV.²³ Nederland heeft van deze mogelijkheden geen gebruik gemaakt.

25.2.5 De activiteiten van het EESV

Vanwege het ondersteunende karakter van het EESV, mogen de economische werkzaamheden van het EESV niet in de plaats treden van de economische werkzaamheid van de leden. Om dezelfde reden mag het EESV niet zelf ten aanzien van derden een vrij beroep uitoefenen en mag een EESV niet tot doel hebben winst voor zichzelf te behalen.²⁴ Eventuele winst moet onder de deelnemers worden verdeeld. Hierin onderscheidt het EESV zich van de vereniging. Een vereniging mag juist geen winst onder haar leden verdelen.²⁵

Hoewel noch in de EESV verordening, noch in de Uitvoeringswet EESV specifiek is bepaald dat een EESV geen zuivere kostenverdeelovereenkomst kan zijn, moet dit mijns inziens wel worden afgeleid uit het karakter van een EESV als samenwerkingsverband. Een samenwerking veronderstelt immers een *activiteit* van de betrokken

20. Een uitzondering geldt voor vennootschappen of ander juridische lichamen die overeenkomstig de wetgeving van een lidstaat niet verplicht zijn een statutaire of wettelijke zetel te hebben. Alsdan is voldoende dat zij hun hoofdkantoor in de Gemeenschap hebben.

21. Art. 4 lid 1 onderdeel b EESV verordening. Vgl. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 187.

22. Art. 4 lid 3 EESV verordening.

23. Art. 4 lid 4 EESV verordening.

24. Preambule, vijfde overweging van de EESV verordening.

25. Art. 2:26 lid 3 BW.

participanten.²⁶ Opereert een EESV louter als kostenverdeelstation, dan is het mijns inziens geen EESV, ook al is die kostenverdelende functie ondersteunend aan de economische activiteiten van de leden. Een EESV dat een louter kostenverdeelstation is, handelt in strijd met het bepaalde in art. 3 lid 1 EESV verordening:

“(...) Zijn werkzaamheid (onderstreping: AvD) dient samen te hangen met de economische werkzaamheid van zijn leden en kan ten opzichte daarvan slechts een ondersteunend karakter hebben.”

De consequentie van het in strijd met art. 3 lid 1 EESV verordening handelen is, dat op grond van art. 32 EESV verordening de rechter op verzoek van een belanghebbende of het Openbaar Ministerie²⁷ het EESV kan ontbinden. Hoe dan ook, wanneer een EESV slechts als een (passief) kostenverdeelstation is aan te merken, verricht het EESV geen economische activiteit in de zin van de btw. Daarmee is het geen zelfstandige belastingplichtige. De fiscale gevolgen van het verdelen van kosten zijn te vergelijken met die van een pot- of poolovereenkomst. Zie daarover hoofdstuk 19.

25.2.6 *Financiering van het EESV*

Een EESV kent geen minimum- of maximumkapitaal. Een EESV opgericht kan worden opgericht zonder dat de leden verplicht zijn tot enige bijdrage in geld, goederen, het genot van goederen of arbeid. Ook de inbreng van knowhow is derhalve niet noodzakelijk. De leden van een EESV zijn onbeperkt en hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van het EESV.²⁸ Een EESV kan daarom voor de kredietwaardigheid tot op zekere hoogte leunen op de kredietwaardigheid van de leden. Dikwijls heeft een EESV echter behoefte aan een groter krediet en wensen de leden een buffer op te werpen tussen de schulden van het EESV en hun hoofdelijke aansprakelijkheid.²⁹

Een EESV kan daartoe evenwel geen openbaar beroep doen op de kapitaalmarkt.³⁰ Dit betekent dat een EESV niet in het openbaar (gepaard met publiciteit) obligaties of

26. Hoewel in de btw de (passieve) exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen te beschouwen is als een (economische) *activiteit*, kan bijvoorbeeld van een samenwerking niet worden gesproken, indien het handelen van het EESV beperkt blijft tot het passief exploiteren van vermogensbestanddelen. Dit neemt niet weg dat een EESV verschillende functies kan hebben. Het kan dienen als kader voor coördinatie en organisatie van de activiteiten van de leden of dienen als lichaam dat op eigen naam overeenkomsten aangaat, of overheidsopdrachten of door de overheid gefinancierde programma's uitvoert. Zie: Mededeling van de Europese Commissie, Deelneming van Europese Economische Samenwerkingsverbanden (EESV) aan overheidsopdrachten en aan met openbare middelen gefinancierde programma's, PbEG 1997 C285/17.

27. Art. 6 Uitvoeringswet. Wet van 28 juni 1989, houdende uitvoering van de Verordening nr. 2137/85 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 juli 1985 tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (PbEG L 199/1), *Stb.* 1989, 245.

28. Art. 24 lid 1 EESV verordening.

29. Europese Commissie, Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 89.

30. Art. 23 EESV verordening.

aandelen mag uitgeven. Een onderhandse plaatsing³¹ van obligaties of aandelen lijkt niet onder dit verbod te vallen.³²

Om een EESV van eigen vermogen te voorzien kunnen verschillende wegen worden bewandeld. In de praktijk zijn onder andere als financieringsbronnen gesignaleerd: regelmatige bijdragen door de leden (contributiebetalingen), leveringen van goederen en diensten jegens leden en / of jegens derden tegen vergoedingen, kapitaalschepping (inbreng in een EESV), de vorming van een pot (openen van een rekening-courant of een spaarrekening op naam van alle leden).³³ Als meest gebruikelijke financieringsvormen worden echter genoemd de inbreng in contanten in een EESV³⁴, contributiebetalingen en leningen van de leden aan het EESV.³⁵ Een EESV kan een vermogen hebben dat ten dele bestaat uit niet-uitgekeerde winsten. Hoewel een EESV verplicht is de eventueel behaalde winsten uit te delen aan de leden (art. 21 EESV verordening), staat dit niet in de weg aan winstreserveringen.³⁶

25.2.7 Beperkingen aan het EESV

Mede vanwege de beperkingen die de EESV verordening oplegt aan het EESV, is het aantal EESV's achtergebleven bij de verwachtingen die de Europese Commissie had (zie paragraaf 25.1). Een belangrijke beperking is dat een EESV geen lid mag zijn van een ander EESV.³⁷ Tezamen met het verbod dat een EESV geen aandelen of deelnemingsrechten in de leden of in andere ondernemingen mag bezitten, zorgt dit verbod ervoor dat een EESV zich niet tot een houdstermaatschappij kan ontwikkelen. Een EESV kan wel als dochtermaatschappij in een concernstructuur zijn opgenomen.

31. Onderhands plaatsen van effecten is het zonder openbare inschrijving rechtstreeks plaatsen van (niet-beursgenoteerde) effecten bij beleggers.
32. M. van Olffen en P.A.J. Beks, *Het Europees Economisch Samenwerkingsverband*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1990, blz. 35.
33. Europese Commissie, *Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking*, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 90-91.
34. Uit gegevens van de Europese Commissie uit 1999 blijkt dat inbreng in natura in EESV's nauwelijks voorkomt. Europese Commissie, *Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking*, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 91. In de mededeling van de Europese Commissie, *Deelneming van Europese Economische Samenwerkingsverbanden (EESV) aan overheidsopdrachten en aan met openbare middelen gefinancierde programma's*, PbEG C 285 van 20 september 1997, blz. 17 geeft de Europese Commissie echter expliciet aan dat inbreng in natura, waaronder arbeid (nijverheid), technologische kennis, octrooien en commerciële of professionele betrekkingen, tot de mogelijkheden behoort.
35. M. van Olffen en P.A.J. Beks, *Het Europees Economisch Samenwerkingsverband*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1990, blz. 35.
36. In dezelfde zin: A.G. van Solinge, *Contractuele vormgeving van het EESV*, in: W.J. Slagter, *Aspecten van het EESV*, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 24, M. van Olffen en P.A.J. Beks, *Het Europees Economisch Samenwerkingsverband*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1990, blz. 39.
37. Hoewel de tekst van de verordening dit niet specifiek bepaalt, mag een EESV mijns inziens ook niet *middellijk* lid zijn van een ander EESV. Art. 3 lid 2 onderdeel b EESV verordening lijkt hierop ook te duiden. Een EESV kan derhalve niet via een dochtermaatschappij deelnemen in een ander EESV. Bedacht moet worden dat de opstellers van de verordening het EESV niet als middel beschouwden om concernstructuren vorm te geven.

Wanneer dat noodzakelijk is voor het verwezenlijken van het doel van het samenwerkingsverband, kan een EESV toch als een houdstermaatschappij optreden en aandelen houden in een niet-lid.³⁸ Een situatie waarin deze uitzondering van toepassing is, is de situatie, waarin het samenwerkingsverband is gericht op de verkoop van bepaalde producten, die de leden voortbrengen en waarin het samenwerkingsverband door het nemen van een belang in afnemers een zekere mate van invloed wil verkrijgen in de bedrijven, die de producten afnemen.³⁹ Alsdan houdt het EESV de aandelen of deelnemingsrechten voor rekening van de leden.

Voorts mag een EESV niet door een vennootschap worden gebruikt om een lening te verstrekken aan een bestuurder van een vennootschap of aan met hem verbonden personen, wanneer dergelijke leningen onderworpen zijn aan beperkingen of toezicht volgens het vennootschapsrecht van de lidstaten. Ook mag een EESV niet worden gebruikt voor de overdracht van goederen tussen een vennootschap en een bestuurder of met hem verbonden personen, behalve voor zover dat door het vennootschapsrecht van de lidstaten is toegestaan. Een verdere beperking van het EESV is dat het maximum aantal werknemers van een EESV vijfhonderd is.⁴⁰

25.2.8 *Het EESV ten opzichte van enige andere samenwerkingsverbanden*

Zoals aangegeven in paragraaf 1, vertoont het EESV gelijkenissen met de vereniging, de coöperatie en met de OVR / CVR. Toch moet het EESV van deze rechtsvormen worden onderscheiden.⁴¹

25.2.8.1 *Het EESV ten opzichte van de vereniging en de coöperatie*

Reeds vanwege het gegeven, dat de deelnemers in een EESV “leden” worden genoemd, dringt een vergelijking met een vereniging zich op. Wanneer een EESV door middel van contributies wordt gefinancierd, versterkt dit deze gelijkenis. Maar wellicht is een vergelijking met een (bedrijfs)coöperatie nog het meest treffend.⁴² Een EESV streeft immers net als een bedrijfscoöperatie naar het samenbrengen van middelen, activiteiten en kennis, om zo de eigen resultaten van de economische werkzaamheid van de deelnemers te verbeteren.

Toch zijn er belangrijke verschillen te onderkennen ten opzichte van een vereniging en een coöperatie. Zo ontstaat een EESV door het aangaan van een oprichtingsover-

38. Art. 3 lid 2 onderdeel b EESV verordening.

39. Kamerstukken II 1987/88, 20 651, nr. 3 (MvT), blz. 6.

40. Zie hierover: Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 77. Zie ook: M. van Olffen en P.A.J. Beks, Het Europees Economisch Samenwerkingsverband, W.E.J. Tjeenk Wilink, Zwolle, 1990, blz. 15.

41. Zie voor een uitgebreid overzicht van de overeenkomsten met en de verschillen tussen het EESV en enige nationale samenwerkingsvormen: W.J. Slagter, Inleiding, in: W.J. Slagter e.a., Aspecten van het EESV, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 1-9.

42. Een EESV kan ook zonder verlies van identiteit worden omgezet in een coöperatie en een coöperatie kan zonder verlies van identiteit worden omgezet in een EESV.

eenkomst, terwijl een coöperatie bij notariële akte moet worden opgericht. De leden van een vereniging en een coöperatie zijn niet hoofdelijk aansprakelijk. Een vereniging en een coöperatie mogen streven naar het maken van winst ten eigen behoeve. De leden van een coöperatie zijn in beginsel aansprakelijk voor een negatief liquidatiesaldo bij ontbinding. Dit geldt ook ten aanzien van leden die minder dan een jaar voor ontbinding van de coöperatie opgehouden zijn leden te zijn.⁴³ Het uitgangspunt is dat de leden voor gelijke delen aansprakelijk zijn.⁴⁴ In de statuten van de coöperatie kan iedere verplichting om in een tekort bij te dragen worden uitgesloten of worden beperkt.⁴⁵ Met name coöperaties B.A. kennen uiteenlopende aanzuiveringsregelingen. Het behoort tot de mogelijkheden, dat de aansprakelijkheid van een lid afneemt naar gelang zijn betalingen aan intreegelden of interne reserveringen.⁴⁶ De leden van een EESV kunnen de aansprakelijkheid voor een negatief liquidatiesaldo bij ontbinding niet uitsluiten.

Anders dan een EESV mag een vereniging geen winst onder de leden verdelen. Een coöperatie kent deze beperking niet. Een EESV heeft de *verplichting* om de gemaakte winst onder de leden te verdelen. Een belangrijk verschil is voorts, dat een vereniging en een coöperatie geen contractuele samenwerkingsverbanden zijn, doch veel eerder als instituten zijn aan te merken.⁴⁷ Een EESV kan worden omgezet in een coöperatie en een coöperatie kan worden omgezet in een EESV zonder dat deze omzetting ertoe leidt, dat de entiteit haar identiteit verliest.⁴⁸

25.2.8.2 Het EESV ten opzichte van de OVR en CVR

Het EESV als contractueel samenwerkingsverband heeft wel wat weg van de personenvennootschap met rechtspersoonlijkheid (OVR en CVR, zie hoofdstuk 24, paragraaf 24.2.4). Dat geldt voor alle contractuele samenwerkingsverbanden. De leden zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de schulden van het samenwerkingsverband.

43. Art. 2:55 BW.

44. In de statuten van de coöperatie kan van deze gelijkelijke verdeling worden afgeweken (art. 2:55, lid 2 BW).

45. Wordt de bijdrageverplichting uitgesloten, dan dient de coöperatie dit in de naam van de coöperatie tot uitdrukking te brengen door de letters U.A. (uitsluiting van aansprakelijkheid) aan de naam toe te voegen. Is de bijdrageverplichting beperkt, dan dient de coöperatie de letters B.A. (beperking van aansprakelijkheid) aan de naam toe te voegen. In andere gevallen plaatst de coöperatie de letters W.A. (wettelijke aansprakelijkheid) aan het slot van de naam. Zie: art. 2:56, lid 1 BW. De coöperatie W.A. blijkt in de praktijk nauwelijks voor te komen (zie: G.J.H. van der Sangen, Financiering van de coöperatie met beleggingskapitaal: onbekend maakt onbemind, in: R.C.J. Galke, G.J.H. van der Sangen, e.a., De coöperatieve onderneming, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999, blz. 43).

46. Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 649.

47. Zie: Asser/Van der Grinten/Maeijer 2-II (thans 2-I), 1997, nr. 512.

48. Art. 8 Uitvoeringswet. Wet van 28 juni 1989, houdende uitvoering van de Verordening nr. 2137/85 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 juli 1985 tot instelling van Europese economische samenwerkingsverbanden (PbEG L 199/1), *Stb.* 1989, 245.

Een verschil tussen deze samenwerkingsvormen is echter, dat een vennootschap doorgaans streeft naar het ontwikkelen van een eigen economische activiteit, terwijl een EESV slechts de economische activiteit van de leden ondersteunt. Voorts geldt er niet noodzakelijkerwijs een inbrengverplichting voor de leden van een EESV. De wet erkent het EESV bovendien als een volwaardige rechtspersoon.⁴⁹

25.3 Het EESV en de leden als belastingplichtigen

25.3.1 *Het EESV als belastingplichtige*

In de EESV verordening zijn geen bijzondere bepalingen opgenomen inzake de heffing van btw. Het EESV is derhalve voor wat de btw aangaat, aan de normale systematiek van de Btw-richtlijn (en daarmee aan die van de nationale wetgevingen) onderworpen. In Nederland is altijd aangenomen dat het EESV een belastingplichtige is, wanneer het EESV zelfstandig een economische activiteit (in het bijzonder leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel, al dan niet jegens de leden) verricht.⁵⁰ De vestigingsplaats is voor de hoedanigheid van belastingplichtige irrelevant.⁵¹

In art. 2 van de op 1 juli 2006 in werking getreden Btw-verordening⁵² is expliciet – en mijns inziens ten overvloede – bepaald dat een EESV dat aan zijn leden of aan derden onder bezwarende titel goederen of diensten levert, een belastingplichtige is in de zin van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB).⁵³ Wat opvalt is, dat de verordening uitdrukkelijk de mogelijkheid open laat, dat een EESV dat enkel jegens zijn leden tegen vergoeding presteert, uit dien hoofde als belastingplichtige is aan te merken. Hierin zie ik een bevestiging dat de “besloten kring” gedachte (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.5) geen betekenis heeft in de

49. De eventueel door de wet te erkennen rechtspersoonlijkheid van personenvennootschappen onder de werking van titel 7.13 BW is van een bijzondere aard (zie art. 7:804, lid 2 BW wetsvoorstel personenvennootschappen).

50. Besluit van 1 maart 1990, nr. WDB90/63, V-N 1990, blz. 815. In dezelfde zin: E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998, blz. 21, B.J.M. Terra, ‘De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief’, in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990, blz. 145 en C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1990, blz. 279.

51. Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn (ex art. 4 eerste lid Zesde richtlijn) bepaalt: “op ongeacht welke plaats”.

52. Verordening 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, Pb EU 2005 L 288/1.

53. De Btw-verordening dateert van 17 oktober 2005 en verwijst naar de toen nog van kracht zijnde Zesde richtlijn. De Zesde richtlijn is op 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de Btw-richtlijn. In art. 411 lid 2 Btw-richtlijn is echter bepaald dat verwijzingen naar de ingetrokken richtlijnen (zoals de Zesde richtlijn) gelden als verwijzingen naar de Btw-richtlijn. Dergelijke verwijzingen worden gelezen volgens de concordantietabel in bijlage XII van de Btw-richtlijn. Aldus verwijst art. 2 Btw-verordening thans naar art. 9 lid 1 Btw-richtlijn.

btw.⁵⁴ Onder omstandigheden kan op de prestaties jegens de leden de vrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) worden toegepast (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7).

25.3.2 Omzetting van het EESV

Op grond van art. 8 van de Uitvoeringswet kan een EESV worden omgezet in een coöperatie, zonder dat daardoor het bestaan van de rechtspersoon wordt beëindigd. Een coöperatie kan op dezelfde wijze weer worden omgezet in een EESV. In het geval van dergelijke omzettingen wijzigt dus slechts de “juridische huls”. Vreemd genoeg is een omzetting van een personenvennootschap naar een EESV en andersom niet mogelijk, terwijl deze rechtsvormen toch nauw aan elkaar verwant zijn. Titel 7.13 BW brengt daarin geen verandering.

Voor de heffing van btw brengt een omzetting de vraag met zich mee of na de omzetting sprake is van dezelfde belastingplichtige als van voor de omzetting. Als omzetting tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige leidt (quod non), dan leidt dit tot de vraag of er belastbare handelingen plaatsvinden tussen het EESV en de coöperatie of tussen de leden van het EESV en de coöperatie die na omzetting ontstaat. Deze problematiek is in essentie dezelfde als die bij de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een OV of CV (zie hoofdstuk 24). Korthedshalve zij voor deze problematiek dan ook verwezen naar hoofdstuk 24, paragraaf 24.3.3. Ik meen dan ook dat een omzetting niet moet leiden tot een wijziging van de entiteit (“eenieder”) en dat de coöperatie, die na omzetting van het EESV ontstaat, voor de btw dezelfde belastingplichtige is als het EESV daarvoor. In het besluit van 1 maart 1990 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën aangegeven, dat omzettingen van een EESV in een coöperatie en omzettingen van een coöperatie in een EESV, geen consequenties hebben voor de heffing van andere belastingen dan de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting.⁵⁵ Anders dan op Europees niveau, wordt op nationaal niveau expliciet recht gedaan aan de rechtsvormneutraliteit van het begrip “belastingplichtige” in de btw.

25.3.3 Het EESV en de fiscale eenheid

Het EESV is in Nederland een rechtspersoon. Op grond van art. 7 lid 4 Wet OB kunnen lichamen in de zin van de AWR onderdeel van een fiscale eenheid zijn. Het EESV is in art. 2 lid 1 onderdeel b AWR niet expliciet als lichaam aangemerkt, doch het EESV voldoet wel aan de omschrijving van “andere rechtspersonen” in genoemd artikel. Een EESV is dus een lichaam in de zin van de AWR en kan in beginsel deel uitmaken van een fiscale eenheid, te meer nu evident is dat een EESV een belastingplichtige kan zijn (zie hiervoor, paragraaf 25.3.1).

54. De staatssecretaris van Financiën neemt ten aanzien van het EESV een gelijklopend standpunt in. Besluit van 1 maart 1990, nr. WDB 90/63, V-N 1990, blz. 815.

55. Besluit van 1 maart 1990, nr. WDB 90/63, V-N 1990, blz. 815.

Een EESV heeft geen in aandelen verdeeld kapitaal. Daardoor levert de invulling van de verwevenheideisen, net als bij personenvennootschappen het geval is, problemen op. Met name de eis van financiële verwevenheid en de eis van organisatorische verwevenheid staan in de weg aan een fiscale eenheid tussen EESV en een lid.⁵⁶ Bedacht moet worden, dat op grond van art. 17 EESV verordening het niet zo mag zijn, dat één lid de meerderheid van stemmen bezit. In bijzondere gevallen is het desondanks wellicht denkbaar dat een fiscale eenheid tussen het EESV en een lid van dat EESV aanwezig is. Dit is bijvoorbeeld het geval, indien alle leden behoren tot één concern, dat centraal wordt aangestuurd. De zeggenschap in het EESV is dan in dezelfde handen. De leden van het EESV kunnen in een dergelijke situatie worden beschouwd als een “samenwerkende groep”. Alsdan kan op grond van het arrest van 19 december 1979 van de Hoge Raad worden geconcludeerd, dat aan de financiële verwevenheideis is voldaan.⁵⁷

Ook al wordt echter de barrière van de verwevenheideisen geslecht, de vorming van een fiscale eenheid zal in veel gevallen afstuiten op de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid in de btw.⁵⁸ Art. 11 Btw-richtlijn (ex art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB) bepaalt immers, dat slechts personen die binnen het grondgebied van dezelfde lidstaat gevestigd zijn, deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Anders dan de zuivere nationale contractuele samenwerkingsverbanden, heeft een EESV per definitie leden, die in ten minste twee verschillende lidstaten activiteiten ontplooiën. Juist het gegeven, dat een EESV een grensoverschrijdend samenwerkingsverband is, bemoeilijkt de vorming van een fiscale eenheid met meer dan één van de leden.

25.3.4 *De leden als belastingplichtigen*

De belastingplicht van de leden van een EESV moet afzonderlijk worden beoordeeld. Nagegaan moet dan worden of zij zelfstandig een economische activiteit verrichten (art. 9 lid 1 Btw-richtlijn, ex art. 4 lid 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 1 Wet OB). Omdat een EESV een ondersteunend karakter heeft ten aanzien van de economische activiteiten van de leden, is aan te nemen dat de leden doorgaans belastingplichtigen zul-

56. Het EESV dient, naar zijn aard, ondersteunende activiteiten voor de bedrijven van de leden te verrichten. Economische verwevenheid bestaat onder andere in het geval van eenzelfde klantenkring en in het geval van intern presteren (zie deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.4).

57. HR 19 december 1979, nr. 18 830, V-N 1980, blz. 166.

58. De belemmering, die de territoriale begrenzing vormt voor een fiscale eenheid tussen kapitaalvennootschappen die in verschillende lidstaten zijn gevestigd, is onder omstandigheden aan te merken als een niet (met proportionele rechtvaardigingsgronden) te rechtvaardigen inbreuk op de vrijheid van vestiging van art. 43 van het EG-verdrag. Zie over de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid nader: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (I), WFR 2006/6679, blz. 823-827, A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II), WFR 2006/6680, blz. 853-862 en A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren and G.J. van Norden, The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups, EC Tax Review 2007/1, blz. 34-43.

len zijn, al is dit geen noodzakelijkheid. Er doen zich geen met het lidmaatschap van het EESV samenhangende bijzonderheden voor.

25.3.5 De leden van een EESV en de fiscale eenheid

Zoals de belastingplicht van de leden van een EESV afzonderlijk moet worden beoordeeld, moet ook afzonderlijk worden nagegaan of zij deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid. Voor wat betreft de vraag of de leden een fiscale eenheid kunnen vormen met het EESV zelf, verwijs ik naar paragraaf 25.3.3. De leden kunnen echter ook deel uitmaken van een fiscale eenheid, waartoe het EESV niet behoort. Het is denkbaar dat er een fiscale eenheid bestaat met (enige) andere leden, wanneer deze bijvoorbeeld tot hetzelfde concern behoren en zij in dezelfde lidstaat zijn gevestigd. Mogelijk is ook dat leden een fiscale eenheid vormen met in dezelfde lidstaat gevestigde (concern)vennootschappen, die geen lid zijn van het EESV.

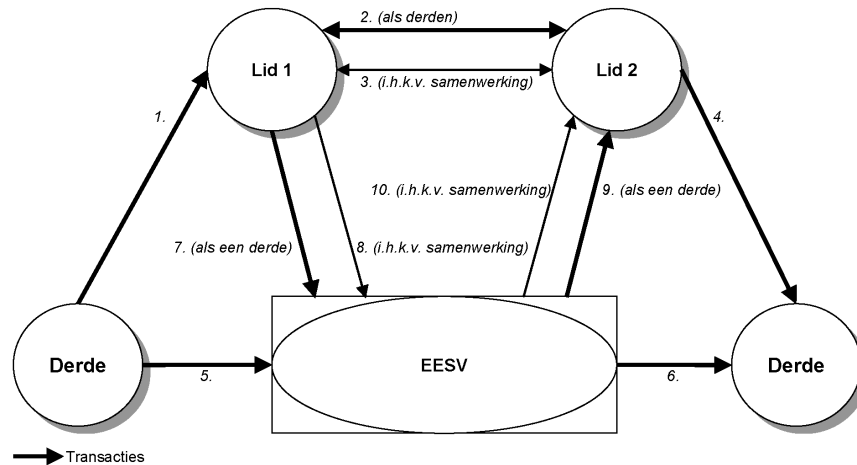
25.3.6 Conclusie ten aanzien van de belastingplicht

Een EESV dat zelfstandig economische activiteiten verricht, is een van de leden te onderscheiden belastingplichtige. De leden kunnen en zullen (gezien de aard van het EESV als een, de werkzaamheden van de leden ondersteunend, samenwerkingsverband) op zichzelf als van het EESV te onderscheiden belastingplichtigen worden beschouwd. Er is slechts een uitzondering, indien het EESV met een lid (zie paragraaf 25.3.3) een fiscale eenheid vormt. Alsdan is in fiscaal opzicht sprake van een meervoudige entiteit, die voldoet aan de kenmerken van het tweede archetype van samenwerkingsverbanden (zie deel II, hoofdstuk 10). Aangezien een fiscale eenheid met een EESV zich in de praktijk niet vaak voor zal doen, laat ik deze mogelijkheid hierna buiten beschouwing. In het navolgende ga ik uit van een EESV als een van de leden te onderscheiden belastingplichtige.

25.4 Handelingen van het EESV en de leden

Met de aanname uit de vorige paragraaf, dat het EESV een van de leden te onderscheiden belastingplichtige is, is het EESV als een samenwerkingsverband van hetzelfde archetype als de openbare personenvennootschap te beschouwen. De handelingen die zich voor kunnen doen tussen derden en de leden, derden en het EESV en tussen de leden en het EESV laten zich als volgt schematisch weergeven (vgl. hoofdstuk 24, paragraaf 24.4).

Figuur 63. Archetype III. EESV



In de volgende subparagrafen ga ik nader in op elk van deze tien transacties. Met name de transacties 7, 8, 9 en 10, die handelingen inhouden in de relatie lid – EESV, verdienen nadere aandacht.

25.4.1 Handelingen van derden jegens de leden

Een als zodanig handelende belastingplichtige derde die, buiten het kader van het EESV om, een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel jegens een lid verricht, verricht daarmee een belastbare handeling. Normaliter zal de prestatie belast zijn, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Voor het recht op aftrek brengt dit met zich mee, dat de derde die de prestatie verricht, een onmiddellijk en volledig recht op aftrek zal bezitten, behoudens het geval zijn prestatie vrijgesteld is.⁵⁹ Of de btw die het lid in rekening gebracht krijgt ter zake van de aan hem verrichte handelingen voor aftrek in aanmerking komt, is afhankelijk van het antwoord op de vraag of het lid de betrokken goederen of diensten gebruikt voor belaste prestaties.⁶⁰ In het kader van dit onderzoek moet in het bijzonder worden nagegaan of het lid een recht op aftrek bezit, indien hij de goederen of diensten gebruikt voor handelingen jegens de andere leden (de transacties, die in het in figuur 54 weergegeven schema, zijn genummerd als transacties twee en drie) en voor handelingen jegens het EESV (de transacties, die in het in figuur 54 weergegeven schema zijn genummerd als transacties zeven en acht).

59. Voorbelasting die toerekenbaar is aan vrijgestelde handelingen, is niet aftrekbaar, behoudens die met betrekking tot enige financiële, bancaire en verzekeringsdiensten aan niet in de Gemeenschap gevestigde afnemers. Zie: Art. 132 -137 Btw-richtlijn (ex art. 13 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdelen i, j en k Wet OB en art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB).

60. Art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 Wet OB).

25.4.2 Handelingen van de leden onderling als derden (buiten het kader van het samenwerkingsverband)

De lidmaatschapsverhouding die de leden met het EESV hebben, sluit geenszins uit, dat de leden buiten het samenwerkingsverband om jegens elkaar handelen. Wanneer leden die belastingplichtigen zijn, als zodanig buiten het kader van het EESV om over en weer handelingen tegen vergoeding verrichten, dan treden zij ten opzichte van elkaar als derden op. Op dat moment doet het er voor de heffing van btw weinig toe, dat zij tevens lid van een EESV zijn. Van handelingen buiten het kader van het EESV om, zal telkens op de normale wijze moeten worden vastgesteld of zij belastbaar zijn. Het algemene karakter van de btw vereist dan, dat het uitgangspunt is, dat de handelingen belastbaar zijn. Afgezien van de toepassing van een vrijstelling, zullen de handelingen dan ook belast zijn en bestaat er ten aanzien van die handelingen een onmiddellijk en volledig recht op aftrek van voorbelasting.

Een bijzonderheid doet zich echter voor ten aanzien van de handeling tussen een lid en een aspirant-lid, die bestaat uit de overdracht van het lidmaatschap. Het lidmaatschap is in beginsel persoonlijk, maar in de statuten kan daarvan worden afgeweken.⁶¹ Een lidmaatschap kan overdraagbaar zijn. Een lidmaatschapsrecht zal echter slechts worden overgedragen als het recht een zekere waarde vertegenwoordigt. Dit is het geval indien aan het lidmaatschap rechten zijn verbonden. De waarde van het lidmaatschap wordt dan bepaald door de waarde van de daaraan verbonden rechten.⁶² Mijns inziens kan de overdracht van een lidmaatschap en de daaraan verbonden rechten op twee manieren worden beschouwd. Het kan worden gezien als een met een verkoop van aandelen in een kapitaalsvennootschap te vergelijken transactie, of als een overdracht van rechten. In het eerste geval is de overdracht naar nationaal recht in beginsel een onbelastbare handeling, tenzij de overdracht van het lidmaatschapsrecht te vergelijken is met de overdracht van aandelen door een tegen vergoeding moeiende houdstervennootschap, dan wel met de overdracht van aandelen door een houdstervennootschap, die de aandelen als een rechtstreeks, noodzakelijk en duurzaam verlengstuk van haar belastbare activiteiten hield.⁶³ In het tweede geval moet de overdracht van een lidmaatschap onder bezwarende titel voor de heffing van btw beschouwd worden als een overdracht van de aan het lidmaatschap verbonden rechten.⁶⁴ Als het overdragende lid belastingplichtig is, is de

61. Art. 2:34 lid 1 BW.

62. De aanspraak op het saldo na liquidatie van de vereniging vertegenwoordigt ook een waarde, maar zal doorgaans niet tot uitdrukking komen in de prijs van het overgedragen lidmaatschap.

63. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363. Thans ligt (onder andere) de vraag bij het HvJ EG voor of de verkoop van aandelen in een kapitaalsvennootschap door een belastingplichtige die belastbare handelingen verricht jegens die kapitaalvennoot, een belastbare dienst vormt, en zo ja, of de vrijstelling van art. 135 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13B onderdeel d ten vijfde Zesde richtlijn) van toepassing is. Verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door Regeringsrätten (Zweden) op 25 januari 2008 – Skatteverket/ AB SKF, nr. C-29/08 (SKF), Pb EU 2008 C 79/22.

64. Zie ook: T.J. van der Ploeg e.a., Van vereniging en stichting, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, Gouda Quint, Deventer, 2002, blz. 104.

overdracht in dat geval aan de heffing van btw onderworpen. De twee benaderingen leiden dus tot verschillende uitkomsten. Hoewel een lidmaatschap van een EESV niet gelijk is aan een aandeel in een kapitaalsvennootschap, bestaan er tussen beide wel belangrijke overeenkomsten. Het enkele gegeven dat een EESV geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, doch dat een EESV een in lidmaatschapsrechten verdeeld belang aan de leden toekent, kan mijns inziens een ongelijke fiscale behandeling niet rechtvaardigen. Een EESV lijkt in dat opzicht ook teveel op een personenvennootschap. Een personenvennootschap kent ook geen in aandelen verdeeld kapitaal. Een personenvennootschap heeft veel weg van een kapitaalsvennootschap. Het HvJ EG acht de aandelentypen van een personenvennootschap en een kapitaalsvennootschap vergelijkbaar.⁶⁵ Het is mijns inziens dan ook verdedigbaar de overdracht van een lidmaatschapsrecht door een “uittredend lid” te vergelijken met die van een aandeel door een aandeelhouder in een kapitaalsvennootschap. Volgens de Hoge Raad is de verkoop van een aandeel in beginsel geen economische activiteit.⁶⁶ Datzelfde heeft mijns inziens dan te gelden voor de overdracht van een lidmaatschapsrecht door een lid.

25.4.3 *Handelingen van de leden onderling (in het kader van het samenwerkingsverband)*

Een EESV verschilt in menig opzicht niet veel van een personenvennootschap. Een personenvennootschap heeft (uiteindelijk) de vennoten nodig om handelingen te kunnen verrichten. Er zijn handelingen van vennoten te onderscheiden, die plaatsvinden in het kader van het samenwerkingsverband en die niet zozeer als handelingen tussen de leden onderling, als wel als handelingen tussen de betreffende vennoot en de vennootschap, dan wel als interne bedrijfshandelingen van de vennootschap moeten worden beschouwd. Wat geldt voor een vennootschap en de vennoten ervan, geldt mutatis mutandis ook voor een EESV en de leden ervan. De leden moeten het EESV operationeel houden door handelingen voor dat EESV te verrichten.

In hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.3 heb ik de conclusie getrokken, dat het denkbaar is, dat er handelingen van de vennoten binnen het kader van het samenwerkingsverband aan te wijzen zijn, die buiten het bereik van de btw blijven. Op de eerste plaats is dat mijns inziens het geval, indien een vennoot optreedt als kapitaalverschaffer. Vanwege de omstandigheid dat voor de heffing van btw de vennootschap een entiteit is, moet de als kapitaalverschaffer optredende vennoot geacht worden niet jegens de overige vennoten, maar jegens de vennootschap te handelen. Dat is naar mijn mening ook het geval indien een lid als kapitaalverschaffer optreedt jegens zijn EESV.

65. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14, r.o. 38-41.

66. Als uitzondering erkent de Hoge Raad de verkoop van aandelen in het kader van de bedrijfsmatige handel in effecten en mogelijk ook de verkoop van aandelen als rechtstreeks, noodzakelijk en duurzaam verlengstuk van de economische activiteiten. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197 en HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363.

Voorts heb ik in hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.3 vastgesteld, dat vennoten op kunnen treden in de hoedanigheid van een “orgaan” of “afdeling” van een personenvennootschap. Hetzelfde is het geval, indien het een EESV met leden betreft. De leden kunnen handelen ten opzichte van elkaar zoals afdelingen binnen ondernemingen ten opzichte van elkaar handelen. Zij verrichten dan interne bedrijfshandelingen. Zij staan niet tegenover elkaar als in een ruilverhouding, maar staan naast elkaar, zoals de samenwerking tussen beiden ook impliceert. Aangezien het EESV op dit punt niet verschilt van de personenvennootschap, verwijs ik korthedshalve naar hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.3.

25.4.4 Handelingen van leden jegens derden

Zoals derden handelingen jegens de leden kunnen verrichten, die de samenwerking in het EESV niet raken (zie paragraaf 25.4.1), zo kunnen leden ook buiten het samenwerkingsverband om handelingen jegens derden verrichten. Die handelingen zijn belastbaar, indien het leveringen van goederen of diensten in Nederland onder bezwarende titel betreft, die het lid als een als zodanig handelende belastingplichtige verricht. Er zal met betrekking tot deze leveringen van goederen en diensten in beginsel een recht op aftrek bestaan, wanneer het belaste leveringen van goederen en diensten betreft.

25.4.5 Handelingen van derden jegens het EESV

Net zoals een personenvennootschap een van de vennoten te onderscheiden belastingplichtige kan zijn, kan ook een EESV een van de leden te onderscheiden belastingplichtige zijn. In het navolgende ga ik uit van een belastingplichtig EESV.

Een EESV kan de ontvanger van een door een derde verrichte prestatie zijn. Weliswaar zal het EESV als samenwerkingsverband altijd vertegenwoordigd moeten worden door een lid of een daartoe aangestelde derde, doch de prestatie wordt dan niet aan de vertegenwoordiger, maar aan het EESV verricht. Wanneer een lid optreedt als vertegenwoordiger (“als orgaan”), dan kan het EESV de ter zake van de prestatie in rekening gebrachte btw in aftrek brengen volgens de regels van art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 Wet OB). Treedt een lid niet op “als orgaan”, dan kan mijns inziens niet gezegd worden dat de prestatie van de derde aan het EESV is verricht. Er is dan een rechtsbetrekking tussen de derde en het lid tot stand gekomen, ook al worden de betrokken goederen en diensten wellicht gebruikt voor het EESV. In beginsel bestaat er dan geen recht op aftrek op het niveau van het EESV, doch moet op het niveau van het lid gezien worden of er een recht op aftrek bestaat. Een analoge toepassing van het arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983 op het EESV (zie hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.1), leidt evenwel tot de conclusie dat, wanneer de betrokken goederen voor het EESV worden gebezigd, er tóch een recht op aftrek op het niveau van het EESV bestaat.⁶⁷

67. HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

Overigens brengt een analoge toepassing van het arrest met zich mee, dat bij een eventuele latere verkoop van een aldus betrokken goed, het EESV in beginsel btw verschuldigd zal zijn ter zake van de levering. Zoals ik heb aangegeven in hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.1, acht ik het arrest echter rechtstheoretisch onjuist en is het allerm minst zeker dat het Europeesrechtelijk houdbaar is. Toegegeven moet echter worden dat het in economisch opzicht recht doet aan de neutraliteit van de btw. Het voorkomt dat in het geval een lid van een EESV niet (volledig) aftrekgerechtigd is, btw blijft drukken in de productie- en handelfase.

25.4.6 *Handelingen van het EESV jegens derden*

Als entiteit is het EESV in staat om handelingen jegens derden te verrichten. Verricht een EESV onder bezwarende titel een levering van goederen of diensten jegens een derde, dan zal het EESV over die prestatie in beginsel btw verschuldigd zijn.⁶⁸ Een belaste prestatie van het EESV brengt een recht op aftrek van voorbelasting voor het EESV met zich mee.

Om handelingen jegens derden te kunnen verrichten heeft het EESV als niet-natuurlijk persoon een natuurlijk persoon nodig om deze handelingen voor hem te verrichten. Dit kan een derde zijn, maar veelal zal het één van de leden zijn. Het lid treedt dan 'als orgaan', op voor het EESV. Daarmee verricht het lid een handeling jegens het EESV. Deze onderlinge handeling tussen het lid en het EESV komt aan de orde in paragraaf 25.4.8.

25.4.7 *Handelingen van de leden als derden jegens het EESV*

De positie van een lid ten opzichte van het EESV, is tot op zekere hoogte vergelijkbaar met de positie van een vennoot ten opzichte van zijn vennootschap. Een lid kan, net als een vennoot, optreden als een verschaffer van eigen vermogen, als orgaan of als een onafhankelijke derde. Korthedshalve zij verwezen naar hoofdstuk 24, paragrafen 24.4.7 en 24.4.8 inzake de positie van een vennoot ten opzichte van zijn vennootschap. Hoewel er echter belangrijke overeenkomsten bestaan met de verhouding vennoot – vennootschap, stel ik vast dat de relatie van een lid ten opzichte van zijn EESV op onderdelen kan verschillen met die van een vennoot en zijn personenvennootschap.

De EESV verordening biedt de mogelijkheid de relatie tussen het lid en het EESV in te kleden als de verhouding tussen een lid en een vereniging. Aan de btw als algemene verbruiksbelasting dient een zo groot mogelijk bereik toe te komen.⁶⁹ Om die reden

68. Het moge duidelijk zijn dat, bij toepassing van een vrijstelling, een nultarief of een verleggingsregeling, het EESV geen btw verschuldigd zal zijn.

69. Zie onder andere: HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341, r.o. 7-9, HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), FED 1989/559, r.o. 10, HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352, r.o. 17, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 27, en HvJ EG 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd), V-N 2006/7.20, r.o. 37.

dient mijns inziens het uitgangspunt te zijn dat een lid jegens een vereniging als een derde handelt. Hetzelfde geldt voor een lid van een EESV. Een (belastingplichtig) lid dat een handeling jegens het EESV verricht en in ruil daarvoor bijvoorbeeld een korting op de contributie krijgt, verricht een belastbare handeling en is daarover in beginsel btw verschuldigd. Slechts wanneer het lid aan kan tonen, dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de korting op de contributie en de verrichte handelingen voor het EESV, is dit eventueel anders. Uitgaande van een belastbare handeling heeft het lid als uitgangspunt een recht op aftrek van voorbelasting, conform het bepaalde in art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 Wet OB).

25.4.8 *Handelingen van leden in het kader van het samenwerkingsverband jegens het EESV*

Een lid staat tegenover een EESV, zoals een vennoot staat tegenover een personenvennootschap. In de vorige paragraaf heb ik aangegeven, dat een lid “als een derde” buiten het kader van de samenwerking om, op het verkrijgen van een concrete tegenwaarde gerichte handelingen, kan verrichten jegens het EESV. Een lid kan evenwel ook handelen als kapitaalverstrekker en als orgaan van het EESV. Ook daarin wijkt het EESV niet af van de personenvennootschap.

In hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.8 over personenvennootschappen heb ik aangegeven dat een vennoot op twee manieren binnen het kader van het samenwerkingsverband handelingen jegens zijn vennootschap kan verrichten. Hij kan door middel van inbreng handelingen jegens de vennootschap verrichten binnen het kader van het samenwerkingsverband of hij kan door op te treden “als orgaan” binnen het kader van het samenwerkingsverband handelingen jegens de vennootschap verrichten. Een lid van een EESV heeft ten opzichte van het EESV dezelfde mogelijkheden. Hij kan binnen het kader van het samenwerkingsverband handelingen jegens het EESV verrichten “als lid” (kapitaalverstrekker) en “als orgaan”. Het is daarbij denkbaar dat het lid tegelijkertijd in twee hoedanigheden optreedt. Wanneer een lid arbeid inbrengt, kan die ingebrachte arbeid erin bestaan, dat het lid “orgaanhandelingen” verricht en dus met het verrichten van die arbeid “als orgaan” optreedt. Het is dus zaak om na te gaan hoe de heffing van btw verloopt, indien een lid als kapitaalverstrekker optreedt en hoe de heffing van btw verloopt, indien een lid (al dan niet tegelijkertijd) als orgaan optreedt.

25.4.8.1 *Wijzen van het verstrekken van vermogen aan het EESV*

In hoofdlijnen kan een EESV op drie verschillende manieren worden gefinancierd (zie paragraaf 25.2.6). Het is mogelijk dat de leden vermogensbestanddelen inbrengen (inbreng), dat zij het EESV met contributies financieren (contributie) of dat zij het EESV met vreemd vermogen, door middel van leningen financieren (leningen).⁷⁰

70. In dezelfde zin: M. van Olffen en P.A.J. Beks, *Het Europees Economisch Samenwerkingsverband*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1990, blz. 35.

Eventueel kan een EESV worden gefinancierd uit donaties of schenkingen van de leden. Donaties en schenkingen zijn in beginsel niet aan te merken als afzonderlijke vergoedingen voor handelingen van het EESV jegens de leden. Het kenmerk van donaties en schenkingen is, dat zij worden gedaan zonder dat daar een wederprestatie tegenover staat.⁷¹ Ik laat deze (niet gebruikelijke) wijze van financiering in het navolgende buiten beschouwing. Ook met de eventuele financiering uit subsidies doe ik dat, omdat het een op zichzelf staande problematiek is, die niet specifiek samenhangt met het EESV als contractueel samenwerkingsverband en met de relaties, die de leden met het EESV onderhouden.

In de praktijk vormen leveringen van goederen en diensten tegen vergoeding aan de leden een belangrijke inkomstenbron voor het EESV. Omdat het hier in wezen niet om financiering gaat, maar om prestaties tegen vergoeding, bespreek ik deze handelingen niet in deze paragraaf, maar in paragraaf 25.4.9.

25.4.8.2 *Inbreng in een EESV*

Indien de leden het EESV met een inbreng (in contanten of anders dan in contanten) financieren, dan is dit te vergelijken met een inbreng door de vennoten van een personenvennootschap. In de praktijk wordt doorgaans ook gebruik gemaakt van de regelingen ten aanzien van inbreng, die voor personenvennootschappen gebruikelijk zijn.⁷² Het komt mij voor, dat voor wat betreft de heffing van btw ter zake van de inbreng in een EESV, hetzelfde geldt, als geldt voor de inbreng in een personenvennootschap. Korthedshalve verwijs ik daarvoor naar paragraaf 24.4.8 van hoofdstuk 24. Het volstaat op deze plaats stil te staan bij de bijzonderheden die zich voordoen bij de inbreng in een EESV. Deze bijzonderheden houden met name verband met de gedachte, dat het EESV een verlengstuk is van de ondernemingen van de leden. De inbreng in een EESV geschiedt volgens gegevens van de Europese Commissie doorgaans in contanten. Een inbreng in contanten in een personenvennootschap is niet aan de heffing van btw onderworpen, op de gronden, die het HvJ EG in het arrest KapHag heeft vermeld.⁷³ Vanwege de verwantschap, die het EESV vertoont met de personenvennootschappen, meen ik dat deze jurisprudentie op de inbreng in contanten

71. Bedragen die als donatie of schenking worden betaald, maar die in wezen een vergoeding vormen voor een belastbare handeling worden als bezwarende titel aangemerkt. Er bestaat dan een rechtstreeks verband tussen de “donatie” of “schenking” en de verkregen wederprestatie. Het wezen gaat in dergelijke gevallen voor de vorm. Hof Leeuwarden 13 januari 2006, nr. 04/0498, V-N 2006/23.1.4. Tegen deze uitspraak is cassatie aangetekend. In zijn conclusie van 19 december 2006, nr. 43 037, V-N 2007/14.25 heeft A-G De Wit het oordeel van het Hof Leeuwarden op dit punt onderschreven. De Hoge Raad had op het moment van afsluiten van dit manuscript nog geen arrest gewezen.

72. M. van Olffen en P.A.J. Beks, Het Europees Economisch Samenwerkingsverband, W.E.J. Tjeenk Wilink, Zwolle, 1990, blz. 36.

73. HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14.

in een EESV toepassing vindt.⁷⁴ Omdat een inbreng in een EESV, anders dan in contanten, niet is uitgesloten en een dergelijke inbreng bijzondere problemen voor de heffing van btw met zich meebrengt, meen ik dat toch stilgestaan moet worden bij de inbreng in een EESV anders dan in contanten.

In hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.8.5.2 heb ik aangegeven, dat op basis van hetgeen het HvJ EG in de zaken KapHag en Kretztechnik heeft overwogen, betoogd kan worden, dat de inbreng in een personenvennootschap primair onbelastbaar is, omdat de inbreng in een personenvennootschap, net als de storting op aandelen in een kapitaalvennootschap zich afspeelt binnen de kapitaalsfeer. Wanneer handelingen zich afspelen in de kapitaalsfeer, dan worden zij niet “als belastingplichtige” verricht en zijn zij niet belastbaar. Vanwege het ondersteunende karakter van het EESV acht ik dit in het geval van een inbreng in een EESV echter een moeilijk te verdedigen standpunt. Ter zake van de inbreng in een personenvennootschap heb ik het standpunt verkondigd dat, wanneer de deelneming (en dus de inbreng) in een personenvennootschap een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormt van de economische activiteit van de vennoot, de inbreng niet geacht moet worden zich in de kapitaalsfeer af te spelen. Het gegeven dat het EESV de activiteiten van de leden ondersteunt, maakt het mijns inziens evenwel moeilijk te stellen, dat een lid niet als belastingplichtige handelt, indien hij het EESV in staat stelt zijn economische activiteiten te ondersteunen. Veel eerder zal het lidmaatschap van een EESV (en dus de inbreng) een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk vormen van de economische activiteit van het lid. Aldus speelt de inbreng in een EESV zich niet af in de kapitaalsfeer. Zo bezien lijkt de kapitaalsfeer van een EESV vanwege de aard van het EESV bij voorbaat kleiner te zijn dan die van een personenvennootschap.

Overigens wil dat niet zeggen, dat de inbreng in een EESV dan ook een belastbare handeling vormt. Met betrekking tot de inbreng in natura is er subsidiair – zoals ik ook ten aanzien van de inbreng in een personenvennootschap heb verdedigd – geen sprake van een belastbare handeling, omdat een bezwarende titel ontbreekt. Aan belastbaarheid kan mijns inziens hooguit worden toegekomen, indien de inbreng anders dan in contanten bij wijze van fictie met leveringen van goederen of diensten worden gelijkgesteld. De ratio van de betreffende bepalingen en de uitlatingen van de minister van Financiën bij de totstandkoming van die bepalingen, maken de toepassing ervan mijns inziens onmogelijk in het geval van inbreng in natura. Bovendien doet zich in het geval van inbreng van diensten (het gebruik en het genot van goederen, arbeid, onlichamelijke zaken) de bijzonderheid voor, dat moeilijk betoogd kan worden, dat sprake is van “gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden”. Dat maakt de toepassing van de fictieve diensten (art. 26 lid 1 onderdelen a en b Btw-richtlijn, ex art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB) onmogelijk. Genoemde bepalingen vereisen immers, dat sprake is van

74. De Europese Commissie gaat er ook vanuit, dat de inbreng van kapitaal in een EESV niet aan de heffing van btw is onderworpen. Europese Commissie, *Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking*, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 97.

een “gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden”. Het ondersteunende karakter van een EESV maakt het mijns inziens nog minder goed te verdedigen, dat de inbreng plaatsvindt “voor andere dan bedrijfsdoeleinden”. De inbreng in een EESV door een lid geschiedt *juist* in het kader van de bedrijfsdoeleinden van dat lid. Het lid moet een eigen economische activiteit behouden, waaraan het EESV ondersteunend kan zijn. Ik meen dan ook, dat de inbreng in een EESV anders dan in contanten of goederen geen aanleiding tot heffing van btw geeft.

Als de inbreng in natura onbelastbaar wordt geacht, dan komt – in het geval het lid de goederen en diensten die hij inbrengt van een andere belastingplichtige heeft betrokken – de vraag op of de btw op die goederen en diensten voor aftrek in aanmerking komt. Ook voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting kan in dit verband worden verwezen naar hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.8.

Een bijzonderheid doet zich echter voor, indien een lid van een EESV de goederen, die hij inbrengt, niet betreft van een derde, maar in eigen bedrijf vervaardigt of onder ter beschikkingstelling van stoffen, doet vervaardigen, terwijl hij geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting bezit (een pro rata van minder dan honderd procent heeft). Er doet zich mogelijk een integratielevering voor. Van een integratielevering is sprake, indien een ondernemer in eigen bedrijf vervaardigde goederen bestemt voor bedrijfsdoeleinden in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting. Met het in eigen bedrijf vervaardigen van goederen wordt gelijkgesteld het in opdracht, onder ter beschikking stelling van stoffen, vervaardigen van goederen (art. 3 lid 9 Wet OB). Een bank, die onder terbeschikkingstelling van eigen grond een pand laat bouwen, zou mogelijk met een integratielevering te maken kunnen krijgen, wanneer dat pand wordt ingebracht en door het EESV in gebruik wordt genomen. Op een integratielevering aan de orde is, is afhankelijk van het antwoord op de vraag of het als een lid in een EESV inbrengen van een dergelijk pand “het bestemmen voor bedrijfsdoeleinden” is. Het EESV is een van de leden te onderscheiden (belastingplichtige) entiteit, zodat strikt genomen de bedrijfsdoeleinden van het EESV andere zijn dan de bedrijfsdoeleinden van de leden. De tekst van art. 3 lid 3 onderdeel b en 3 lid 9 Wet OB vereist echter niet dat het goed voor *zijn* bedrijfsdoeleinden (die van de bank) wordt gebruikt. Voldoende is, dat de goederen (in casu: het pand) door de ondernemer voor bedrijfsdoeleinden worden bestemd. Vanwege het ondersteunende karakter dat het EESV heeft, kan voorts betoogd worden, dat de bedrijfsdoeleinden van het EESV dezelfde bedrijfsdoeleinden zijn als die van de leden. In dat geval vindt dan een integratielevering plaats op het moment dat het EESV het pand in gebruik neemt. De bank kan alle btw, die op de kosten van de vervaardiging van het pand drukt, in aftrek brengen, maar is vervolgens btw verschuldigd over de aankoopprijs van soortgelijke panden of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs.

25.4.8.3 Contributiebetalingen

Indien de leden het EESV door middel van contributies financieren, zou de btw-behandeling van de contributiebetalingen mijns inziens niet anders moeten zijn dan wanneer zij het EESV door middel van een inbreng financieren.

Alleen een zuivere inbreng is mijns inziens onbelastbaar (zie hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.8, over personenvennootschappen). Een onzuivere inbreng is een in de vorm van een inbreng verpakte levering van goederen of diensten. Het vaststellen van de aanwezigheid van een zuivere inbreng betreft een feitelijke aangelegenheid. Het gaat erom of de inbreng geschiedt met het oog op het verkrijgen van een concrete tegenwaarde, of dat de inbreng plaatsvindt om de samenwerking mogelijk te maken. Zodra de inbreng een *conditio sine qua non* is voor een handeling van de vennootschap of het EESV jegens het lid, bestaat er een rechtstreeks verband tussen de inbreng en de handeling (bijvoorbeeld een betaling of “winstuitkering”) en kan van een bezwarende titel worden gesproken.

Deze uitgangspunten laten zich vertalen naar contributiebetalingen.⁷⁵ Indien een lid de contributiebetalen verricht om aldus een concrete tegenprestatie van het EESV te verkrijgen (waarbij het toegang krijgen tot faciliteiten, die het EESV biedt op zichzelf al een concrete tegenprestatie kan zijn⁷⁶), dan is de contributiebetalen een vergoeding voor een prestatie onder bezwarende titel van het EESV jegens het betreffende lid. Dit is te vergelijken met een onzuivere inbreng. Verricht het lid de contributiebetalen om daarmee het EESV van voldoende financiële middelen te voorzien, opdat de samenwerking mogelijk wordt, dan moet de inbreng mijns inziens op dezelfde wijze als de inbreng in een EESV worden beschouwd. Net zoals ten aanzien van de (zuivere) inbreng in een personenvennootschap moet bij de beoordeling of de inbreng zuiver is, mijns inziens in de eerste plaats belang worden toegekend aan hetgeen in het EESV-contract is vastgelegd. Wanneer echter andere omstandigheden erop duiden, dat hetgeen in het EESV-contract is vastgelegd, niet overeenstemt met wat partijen in werkelijkheid hebben beoogd, of met de wijze waarop partijen in werkelijkheid hebben gehandeld, moet daarvan worden afgeweken.

25.4.8.4 Leningen

Het verstrekken van een rentedragende lening is op zichzelf een belastbare (zij het vrijgestelde) dienst onder bezwarende titel. De rente vormt de bezwarende titel. Een (belastingplichtig) lid, dat een rentedragende lening verstrekt aan een EESV, zal dus een vrijgestelde dienst jegens het EESV verrichten. Voor deze dienst bestaat geen recht op aftrek, tenzij het toekomstige financiële handelingen betreft (zie hoofdstuk

75. Van Houte duidt betalingen aan verenigingen (waaronder contributies en subsidies), die geen rechtstreeks verband houden met de door de vereniging jegens een gebruiker verrichte prestatie, aan als “inbreng”. C.P.M. van Houte, *Inbreng en uitkering bij de stichting en vereniging, Stichting en Vereniging* 2002-5, blz. 134.

76. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

19, paragraaf 19.4.3.6).⁷⁷ Deze benadering wijkt in de kern niet af van zoals ik die heb gekozen ten aanzien van de inbreng en contributiebetalingen. Wanneer de handeling plaatsvindt met het oog op het verkrijgen van een concrete tegenwaarde, is van (zuivere) inbreng en van een (zuivere) contributiebetaling geen sprake meer en vormt de inbreng / contributiebetaling een belastbare handeling. Een rentedragende lening is dus te vergelijken met een onzuivere inbreng, terwijl een renteloze lening juist te vergelijken valt met een zuivere inbreng.

Verstrekt het lid een renteloze lening aan het EESV, dan verricht hij geen dienst onder bezwarende titel. De gedachte dringt zich dan op, dat het lid een met een dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde dienst verricht in de zin van art. 26 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdeel b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdeel b Wet OB). Voor deze fictieve diensten geldt niet de voorwaarde, dat een recht op aftrek moet zijn ontstaan. Wil zich echter een dergelijke fictieve dienst voordoen, dan moet er sprake zijn van (voor zover hier van belang) “het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige (...) voor andere dan bedrijfsdoeleinden”. Zoals ik in paragraaf 25.4.8.2 heb aangegeven, acht ik het vanwege het ondersteunende karakter van het EESV niet goed denkbaar, dat een inbreng in een EESV voor andere dan bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige gebeurt, omdat de bedrijfsdoeleinden van het EESV dezelfde zijn als die van de belastingplichtige. Het EESV ondersteunt de economische activiteiten van de leden. Dit geldt mijns inziens ook ten aanzien van het verstrekken van een renteloze lening aan een EESV. Zulks gebeurt in beginsel vanwege de bedrijfsdoeleinden van het lid. Aldus geeft het verstrekken van een renteloze lening aan een EESV in het kader van de samenwerking geen aanleiding tot heffing van btw.

Voor het recht op aftrek van voorbelasting betekent dit, dat het lid eventuele voorbelasting, die toerekenbaar is aan de verstrekte renteloze lening in aftrek kan brengen conform zijn pro rata.

25.4.9 *Handelingen van het EESV als derde jegens de leden*

Zoals een vennoot buiten het samenwerkingsverband om jegens de vennootschap kan presteren⁷⁸ en een vennootschap buiten het kader van het samenwerkingsverband om jegens de vennoot dat kan⁷⁹ (zie hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.9), zo kan een EESV als een derde, leveringen van goederen en diensten jegens de leden verrichten.⁸⁰ Deze leveringen of diensten zijn belastbaar, indien het EESV ze als een belas-

77. Omdat een EESV in de Europese Unie moet zijn gevestigd, zal de uitzondering van art. art. 169 onderdeel c Btw-richtlijn, ex art. 17 lid 3 onderdeel c Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 2 onderdeel c Wet OB niet aan de orde zijn.

78. Vgl. HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

79. Vgl. HR 22 december 1993, nr. 29 317, BNB 1994/71.

80. Vgl. art. 2 Btw-verordening: “Het (...) Europees economisch samenwerkingsverband (EESV) dat aan zijn leden of aan derden onder bezwarende titel goederen of diensten levert (...)”.

tingplichtige verricht en zij onder bezwarende titel plaatsvinden.⁸¹ Daaraan doet niet af, dat de handelwijze eventueel is ingegeven door de behoefte van het EESV om te verdienen aan de handelingen jegens de leden om zo aan eigen middelen te kunnen komen. Zoals ik in deel III, hoofdstuk 14, paragraaf 14.5 heb aangegeven, doet ook de eventuele beslotenheid van (de ledenkring van) het EESV daar niet aan af. De “besloten kring” vormt geen afzonderlijk eiland van onbelastbaarheid. Een levering van een goed of een dienst tegen een vergoeding door het belastingplichtige EESV aan de leden, zal aan de heffing van btw zijn onderworpen. Onder omstandigheden kunnen de prestaties aan de leden vrijgesteld zijn, in welk verband met name de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden is te noemen (art. 132 lid 1 onderdeel 1 Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB)).⁸²

Wanneer een EESV een afzonderlijke vergoeding bedingt van de leden voor de prestaties, die het EESV jegens de leden verricht, roept het bovenstaande geen bijzondere vragen op. Er zal doorgaans een rechtstreeks verband zijn te constateren tussen de vergoeding, die de leden betalen en de prestatie die het EESV verricht. Er is dan sprake van een bezwarende titel en de prestatie van het (als belastingplichtige handelende) EESV is belastbaar. Wanneer geen afzonderlijke vergoeding voor de prestaties wordt bedongen, maar de leden bijvoorbeeld wel een forfaitaire contributie betalen, is er nog steeds sprake van een rechtstreeks verband.⁸³

De vraag komt op, of een contributiebetaling *altijd* een vergoeding voor handelingen van een vereniging of een EESV vormt. Door lid te worden, verkrijgt een lid immers bepaalde rechten. Zo heeft elk lid van een EESV ten minste één stem, heeft ieder lid het recht op inlichtingen van het bestuur en mag ieder lid de boekhouding en de zakelijke bescheiden inzien. De gedachte dringt zich dan ook op, dat de betaling van contributie de vergoeding vormt voor het verlenen van deze rechten aan de leden. Bedacht moet echter worden, dat de hierboven genoemde rechten onlosmakelijk verbonden zijn aan het lidmaatschap en niet rechtstreeks afhankelijk zijn van de betaling van een contributie. Van der Ploeg duidt deze rechten dan ook aan als “organisatorische rechten”.⁸⁴ Het zijn rechten die niet door het lid bedongen zijn, maar die enkel het gevolg zijn van het lidmaatschap. Er bestaat, met andere woorden, geen rechtstreeks verband tussen de contributiebetalingen en de rechten van het lid. In dit verband komt de vraag op, of het feit, dat de leden van het EESV met eenparigheid van stemmen beslissen of een aspirant lid als lid wordt toegelaten⁸⁵, betekent, dat er desondanks een rechtstreeks verband valt te onderkennen tussen een handeling van

81. Zie: art. 2 Btw-verordening. Zie ook: Europese Commissie, Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 98.

82. In dezelfde zin: Europese Commissie, Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999, blz. 98.

83. HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30.

84. T.J. van der Ploeg e.a., Van vereniging en stichting, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, Gouda Quint, Deventer, 2002, blz. 109.

85. Art. 26 lid 1 EESV verordening.

het EESV (het toelaten van een lid) en de betaling van de contributie. Ik meen dat dat niet het geval is. Een contributieverplichting kan mijns inziens pas aan de orde zijn, *nadat* een aspirant lid als lid is toegelaten tot het EESV (hetzelfde geldt mijns inziens voor een vereniging⁸⁶). De contributieverplichting is geen voorwaarde, die aan toetreding kan worden gesteld, maar is een verplichting, die voortvloeit uit het lidmaatschap zelf. Mijns inziens kan dan ook niet gezegd worden, dat de betaling van contributie de bezwarende titel vormt voor het verlenen van deze rechten of dat de contributie de bezwarende titel vormt voor het opnemen van een lid in het EESV. Dit neemt niet weg dat – bezien vanuit een fiscaal perspectief – een contributieplicht een rechtstreeks verband kan vertonen met andere handelingen van de vereniging jegens leden.

Wil een contributie te vergelijken zijn met een “zuivere inbreng” en dus niet de bezwarende titel voor een levering van goederen of diensten van het EESV vormen, dan moet het EESV daarvoor het bewijs aandragen. Het uitgangspunt in de btw is immers dat, indien een belastingplichtige (het lid) betalingen verricht aan een andere belastingplichtige (het EESV), er als regel ervan mag worden uitgegaan, dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen. Indien een belastingplichtige stelt, dat een bijzondere situatie zich voordoet, waardoor deze regel niet opgaat, dan rust de bewijslast daarvan op hem.⁸⁷ Deze stelregel lijkt door het HvJ EG te worden bevestigd.⁸⁸ Het EESV moet dus bewijzen, dat een contributie niet de vergoeding voor een prestatie vormt, maar een loutere kapitaalbijdrage van het lid inhoudt. Daarbij zal hetgeen in de overeenkomst tot samenwerking is vastgelegd, een belangrijke rol spelen. Wanneer de hoogte van de contributie afhankelijk is gemaakt van het profijt, dat een lid heeft van de activiteiten van het EESV, vormt dat mijns inziens een belangrijke aanwijzing voor de aanwezigheid van een rechtstreeks verband.⁸⁹

Wanneer een rechtstreeks verband tussen de prestatie van het EESV en de betaling van de leden ontbreekt, is er mogelijk sprake van een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie (art. 16 of art. 26 Btw-richtlijn, ex art. 5, lid 6 en art. 6, lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdelen a en b en art. 4 lid 2 Wet OB). Afgezien van de situatie, waarin het EESV een goed om niet verstrekt aan een lid (hetgeen zich niet snel voor zal doen), zal echter sprake moeten zijn van het “bestemmen voor andere dan bedrijfsdoeleinden”. Aangezien het de functie van een EESV is de leden te ondersteunen, mag mijns inziens niet te snel worden aangenomen, dat een EESV, dat bijvoorbeeld om niet faciliteiten openstelt voor de leden,

86. Van der Ploeg merkt hierover op: “De inhoud van het lidmaatschap wordt niet bepaald door de toetredingsovereenkomst maar door de wet en de statuten, reglementen en besluiten.” T.J. van der Ploeg e.a., *Van vereniging en stichting, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij*, Gouda Quint, Deventer, 2002, blz. 107.

87. HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

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

89. Is de hoogte van de contributie afhankelijk gemaakt van de mate waarin het lid handelingen verricht voor het EESV, dan kan dit een aanwijzing zijn dat het lid prestaties tegen vergoeding jegens het EESV verricht.

daarmee de betreffende goederen of diensten bestemt, respectievelijk verricht voor “andere dan bedrijfsdoeleinden”.

25.4.10 Handelingen van het EESV in het kader van het samenwerkingsverband jegens de leden

Aangezien het EESV een van de leden te onderscheiden entiteit is, kan het EESV handelingen jegens de leden verrichten. Dit kan het EESV doen op een wijze zoals een onafhankelijke derde dat zou doen (zie paragraaf 25.4.9) of binnen het kader van de lidmaatschapsrelatie, die het EESV en het lid onderhouden. Bij handelingen, die het EESV in het kader van de lidmaatschapsrelatie verricht, valt met name te denken aan het laten toetreden van leden en het uitkeren van winst. De beantwoording van de vraag of deze handelingen van het EESV belastbare prestaties met zich meebrengen, verloopt op dezelfde wijze als de beantwoording van de vergelijkbare vraagstelling, die speelt bij personenvennootschappen. Er doen zich geen bijzonderheden voor die samenhangen met het karakter van het EESV. Ik verwijs daarom naar hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.10 over personenvennootschappen.

25.5 Conclusie

Het EESV lijkt in menig opzicht op een personenvennootschap. Het is een contractueel samenwerkingsverband, dat als een entiteit valt aan te merken, zodra het naar buiten toe optreedt. Zowel naar nationaal als naar Europees recht is het buiten twijfel, dat een EESV dat zelfstandig een economische activiteit verricht, als belastingplichtige is aan te merken. Principieel zijn er ook geen belemmeringen om een EESV tot een fiscale eenheid te laten behoren. De daartoe vereiste financiële en organisatorische verwevenheid roepen dezelfde problemen op als het geval is bij personenvennootschappen. Een bijkomende moeilijkheid in het geval van een EESV, is de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid.

Bijzonderheden doen zich voor met betrekking tot de overdracht van het lidmaatschap door een lid. Het is mijns inziens verdedigbaar de overdracht van een lidmaatschapsrecht door een “uittredend lid” te vergelijken met die van een aandeel door een aandeelhouder in een kapitaalsvennootschap. Uitgaande van de rechtspraak van de Hoge Raad vormt de overdracht dan in beginsel geen belastbare handeling.

Een EESV kan op verschillende manieren worden gefinancierd. Vindt financiering plaats door middel van inbreng, dan geldt hetgeen ook voor personenvennootschappen geldt. Zuivere inbreng in contanten of in natura is onbelastbaar. Ook voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting bestaat er een analogie. Onder omstandigheden kan zich evenwel een integratieheffing voordoen. Dit is het geval, indien een lid van een EESV de goederen die hij inbrengt, in eigen bedrijf heeft vervaardigd of, onder ter beschikkingstelling van stoffen, heeft doen vervaardigen, terwijl hij geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting bezit. Strikt genomen zijn de bedrijfsdoeleinden van het EESV andere dan die van de leden. De tekst van art. 3 lid 3 onderdeel b en art. 3 lid 9 Wet OB vereist echter niet dat het goed voor *zijn* bedrijfs-

doeleinden wordt gebruikt. Voldoende is dat de goederen (in casu: het pand) door de ondernemer voor bedrijfsdoeleinden worden bestemd. Vanwege het ondersteunende karakter dat het EESV heeft, kan mogelijk betoogd worden, dat de bedrijfsdoeleinden van het EESV dezelfde bedrijfsdoeleinden zijn als die van de leden. In dat geval kan zich vanwege de inbreng een integratieheffing voordoen.

Vindt financiering plaats door middel van contributiebetalen, dan moet niet uit het oog worden verloren, dat een contributiebetalen al snel als de vergoeding voor een wederprestatie van het EESV is te beschouwen. Wanneer de contributiebetalen niet als een bezwarende titel is te beschouwen, maar het EESV verricht wel handelingen voor de leden, dan is mogelijk sprake van een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie. Afgezien van de situatie waarin het EESV een goed om niet verstrekt aan een lid (hetgeen zich niet snel voor zal doen), zal echter sprake moeten zijn van het “bestemmen voor andere dan bedrijfsdoeleinden”. Aangezien het de functie van een EESV is de leden te ondersteunen, mag mijns inziens niet te snel worden aangenomen, dat een EESV, dat bijvoorbeeld om niet faciliteiten openstelt voor de leden, daarmee de betreffende goederen of diensten bestemt, respectievelijk verricht voor “andere dan bedrijfsdoeleinden”. Aan een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handelen zal dus niet snel worden toegekomen.

De heffing van btw ten aanzien van een EESV verloopt naar nationaal recht niet wezenlijk anders dan naar Europees recht. De problematiek is in grote mate te vergelijken met die van de personenvennootschappen.

HOOFDSTUK 26

Combinaties, Allianties, Joint Ventures, Syndicaten en Consortia

26.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken is een aantal, in deel II van dit onderzoek geselecteerde, contractuele samenwerkingsvormen aan een nader onderzoek onderworpen. Samenwerkingsverbanden, die worden aangeduid als “combinaties”, “allianties”, “joint ventures”, “syndicaten” en “consortia”, zijn thans echter nog niet aan een nadere analyse onderworpen.

De oorzaak daarvan is dat het “containerbegrippen” betreft. Zij beslaan een breed spectrum van zowel contractuele als niet-contractuele samenwerkingsvormen. Enkele van de in de voorgaande hoofdstukken aan de orde gestelde contractuele samenwerkingsvormen vallen dus (tevens) onder één of meer van deze containerbegrippen. Zo kan een personenvennootschap (zie hoofdstuk 25) onder omstandigheden zowel onder het begrip “combinatie”, “alliantie”, “joint venture”, “syndicaat” als “consortium” vallen. Deze begrippen zijn zo ruim, dat ze niet uitsluitend de contractuele samenwerkingsverbanden omvatten en daarmee deels buiten het bereik van dit onderzoek vallen. Vanwege het ruime bereik van deze begrippen is het bovendien weinig zinvol, om van elk van hen na te gaan, wat de btw-aspecten ervan zijn. Anderzijds vergt de volledigheid, dat in een onderzoek naar contractuele samenwerkingsverbanden toch enige bijzondere aandacht aan deze samenwerkingsvormen wordt besteed.

Dit hoofdstuk dient daarom als sluitstuk op de voorgaande hoofdstukken. Ik beschrijf hierin, welke samenwerkingsvormen onder welke omstandigheden onder de genoemde containerbegrippen kunnen vallen. Ik plaats de in de vorige hoofdstukken beschreven contractuele samenwerkingsverbanden zoveel mogelijk in het perspectief van deze containerbegrippen. Omdat aan de in dit hoofdstuk te bespreken containerbegrippen geen zelfstandige betekenis toekomt, ga ik niet in op de btw-gevolgen van de handelingen, die in het kader van deze samenwerkingsvormen worden verricht. Ik meen dat deze gevolgen – voor zover het contractuele samenwerkingsverbanden betreft – in de vorige hoofdstukken afdoende zijn behandeld. Dit verklaart waarom de opzet van het onderhavige hoofdstuk afwijkt van die van de vorige hoofdstukken.

26.2 Combinaties

Combinaties zijn samenwerkingsverbanden, waarin op voet van gelijkheid actief wordt samengewerkt om een gemeenschappelijk doel te verwezenlijken. Met name in de bouw komen geregeld combinaties van ondernemingen voor, die in gezamenlijkheid een bouwproject ten uitvoer brengen.¹ Zij worden dikwijls op ad hoc basis gevormd, maar bouwcombinaties kunnen ook gericht zijn op het uitvoeren van werken van een bepaalde soort.² In het mededingingsrecht zijn combinaties alleen bij uitzondering toegestaan.³ In hoofdstuk 19 is daarom in het kader van kartelovereenkomsten al enige aandacht besteed aan (bouw)combinaties.

Het begrip “combinatie” heeft op zichzelf noch een civielrechtelijke, noch een fiscaalrechtelijke betekenis. Het is geen welbepaalde rechtsvorm en het begrip combinatie zegt op zichzelf ook niets over de rechtsvorm, waarin de samenwerking wordt gegoten. Omdat het echter samenwerkingsverbanden betreft, waarin op voet van gelijkheid actief wordt samengewerkt om een gemeenschappelijk doel te verwezenlijken, hebben combinaties dikwijls de rechtsvorm van een (openbare) vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid (zie hoofdstuk 24).⁴ Eventueel kan, wanneer minstens één participant in een andere lidstaat is gevestigd, een combinatie in de rechtsvorm van een EESV worden gegoten, al wordt het EESV vanwege de daaraan inherente beperkingen minder geschikt geacht voor een bouwcombinatie.⁵ In theorie is het mogelijk, dat een combinatie in de vorm van een openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid, een bv of nv wordt ondergebracht, doch fiscale motieven (non-transparantie voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting) liggen eraan te grondslag, dat dit niet veel voorkomt.⁶ Eventuele aanloopverliezen kunnen daardoor niet op het niveau van de participanten (veelal zelf bv's of nv's) worden verrekend.

1. Kamerstukken II, 2002/03, nr. 28 244, nr. 6 (Eindrapport Enquêtecommissie Bouwnijverheid; Rapport: “De bouw uit de schaduw”), blz. 68, vgl. M.A.M.C. van den Berg, *Samenwerkingsvormen in de bouw*, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 9.
2. M.A.M.C. van den Berg, *Samenwerkingsvormen in de bouw*, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 189.
3. Kamerstukken II, 2002/03, nr. 28 244, nr. 6 (Eindrapport Enquêtecommissie Bouwnijverheid; Rapport: “De bouw uit de schaduw”), blz. 68.
4. Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007, nr. 240 en 242.
5. Mededeling van de Commissie, Deelneming van Europese economische samenwerkingsverbanden (EESV) aan overheidsopdrachten en aan met openbare middelen gefinancierde programma's, PbEG 1997, C 285/17, onder II.3. Zie over de (on)geschiktheid van het EESV als rechtsvorm voor bouwcombinaties: M.A.M.C. van den Berg, *Samenwerkingsvormen in de bouw*, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 200.
6. Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007, nr. 248. Opgemerkt zij dat een EESV fiscaal wel transparant is (art. 21 lid 1 en 40 EESV-Verordening).

26.3 Allianties

Het woord “alliantie” is volgens Van Dale een ander woord voor “samenwerkingsverband”.⁷ Het is geen aanduiding voor een specifieke rechtsvorm. Met een alliantie kan dus zowel bedoeld worden op de in dit onderzoek aan de orde zijnde (contractuele) samenwerkingverbanden als op andere vormen van samenwerking. Doorgaans worden echter met allianties bedoeld, die samenwerkingsverbanden, waarin op voet van gelijkheid actief wordt samengewerkt om een gemeenschappelijk doel te verwezenlijken. Voor wat betreft de contractuele samenwerkingsverbanden betekent dit, dat met name personenvennootschappen onder het begrip alliantie vallen.

In de bouw komen allianties voor, waarbij ook de opdrachtgever in het samenwerkingsverband wordt betrokken. Deze allianties kunnen in voorkomende gevallen een alternatief vormen voor zogenoemde “bouwteams”. Bouwteams zijn erop gericht om de taken te coördineren, die moeten worden verricht, in de ontwerpfase en de bouwphase van onroerend goed.⁸ Van den Berg omschrijft een bouwteam als:

“een tijdelijke vorm van samenwerking op voet van gelijkheid tussen vertegenwoordigers van de bouwprocesfuncties initiatief nemen, ontwerpen en uitvoeren, waarbij de deelnemers in gecoördineerd verband de werkzaamheden verrichten die uit de eigen functie voortkomen, en daarenboven, waar mogelijk, door het geven van advies medewerken aan de taakvervulling van collega-deelnemers”.⁹

Het zijn combinaties, waarbij de vorm van samenwerking niet veel verder gaat dan dat er afstemming plaatsvindt van individueel te verrichten deeltaken.¹⁰ Normaliter ontstaat een bouwteam doordat de opdrachtgever met elk lid van het bouwteam een afzonderlijke – bilaterale – overeenkomst sluit. Eventueel bestaat er daarnaast een coördinatieovereenkomst. Een bouwteam zal normaliter niet als een personenvennootschap zijn aan te merken, aangezien er geen inbrengverplichtingen zullen bestaan.

Een bouwteam biedt, net als een bouwcombinatie geen gelegenheid voor de opdrachtgever om actief betrokken te zijn bij het ontwerp- en bouwproces. Om een dergelijke betrokkenheid te kunnen realiseren, worden wel contractvormen gehanteerd als Turnkey, Design & Build (D&B); Design & Construct (D&C); Design Build Finance Maintain (DBFM), Build Operate Transfer (BOT), tezamen gevat onder het begrip “geïntegreerd concept”.¹¹ Als de opdrachtgever een actieve bemoeienis wil hebben bij het ontwerp- en bouwproces, kan een “alliantie” met de opdrachtnemers een geschiktere samenwerkingsvorm zijn. Net als bij het bouwteamcontract werken de

7. Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005.

8. Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007, nr. 294.

9. Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007, nr. 260.

10. M.A.M.C. van den Berg, Samenwerkingsvormen in de bouw, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 188.

11. Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007, nr. 294.

betrokken partijen samen op de voet van gelijkheid. Wat de alliantie onderscheidt van het bouwteam is echter, dat bij de alliantie de opdrachtgever bij het proces betrokken is, alle partijen iets inbrengen en dat alle partijen delen in het positieve of negatieve resultaat van de samenwerking.¹² Ook allianties in de bouw hebben veelal de vorm van een personenvennootschap.

26.4 Joint ventures

Een joint venture is een onderneming, die gezamenlijk wordt gecontroleerd door twee of meer andere ondernemingen en die juridisch en economisch zelfstandig en onafhankelijk van elkaar blijven.¹³ Niet zelden hebben joint ventures een internationaal karakter.

De term “joint venture” is geen aanduiding voor een bepaalde rechtsvorm, maar eerder de aanduiding van een band tussen op een bepaald gebied op gelijke voet samenwerkende, doch overigens zelfstandige ondernemers, die zelf de vorm van een rechtspersoon (kapitaalsvennootschap) hebben.¹⁴ Doorgaans is een joint venture een personenvennootschap (“contractuele joint venture”) of een kapitaalsvennootschap. De keuze tussen deze twee rechtsvormen wordt veelal op basis van fiscale overwegingen gemaakt (personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid zijn, in tegenstelling tot kapitaalsvennootschappen, voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting fiscaal transparant, zie deel II, hoofdstuk 11).¹⁵

26.5 Syndicaten

Het woord syndicaat wordt in verschillende betekenissen gebruikt. Soms wordt er “vakvereniging”, “vakbeweging” of “vakbond” mee bedoeld.¹⁶ In art. 132 lid 1 onderdeel I (ex art. 13A lid 1 onderdeel 1 Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel t) komt de term “instellingen met doeleinden van syndicale aard” voor. Dit zijn naar het oordeel van het HvJ EG organisaties, die primair tot doel hebben de collectieve belangen van hun leden - ongeacht of het gaat om werknemers, werkgevers, beoefenaars van vrije beroepen dan wel ondernemers, die een bepaalde economische activiteit ontplooiën - te behartigen en hen te vertegenwoordigen tegenover derden, daaronder

12. Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007, nr. 297.

13. Vgl. M.J.G.C. Raaijmakers, Joint Ventures (diss.), Kluwer, Deventer, 1976, blz. 130. Zie ook: M.A. Fierstra, Europees mededingingsrecht, Kluwer, fenedex, 1993, blz. 225, H.W. van Hilten, Joint Ventures, Enkele facetten van de joint business venture (diss.), Kluwer, Deventer, 1968, blz. 58 en Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 457.

14. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 183.

15. T.P. van Duuren, De joint venture-vennootschap (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2002, blz. 6.

16. Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005.

begrepen overheidsinstanties.¹⁷ Daaronder lijken in ieder geval vakverenigingen en vakbonden te vallen.¹⁸

In andere gevallen wordt er een karteltype mee bedoeld, waarbij een centraal in- en / of verkoopkantoor de in- en / of verkoop van de participanten verzorgt.¹⁹ Met name bepaalde typen coöperaties zijn te beschouwen als in- dan wel verkoopkantoren. Eventueel kan een syndicaat in de vorm van een personenvennootschap of EESV worden ondergebracht.

Het woord syndicaat wordt soms in een nog ruimere betekenis gebruikt. Alsdan is het een algemene aanduiding van het verband tussen twee of meer ondernemers, die samenwerken. Met name in het kader van emissies van aandelen op de beurs, ten behoeve waarvan een onderneming met een of meer banken en/of commissionair(s) samenwerkt om de emissie tot stand te brengen, wordt gesproken van een “emissie-syndicaat”.²⁰

26.6 Consortia

Van Dale omschrijft het “consortium” als een:

*“tijdelijke vereniging van kapitalisten of ondernemingen om voor gezamenlijke rekening een financiële of handelsoperatie uit te voeren (m.n. het plaatsen van leningen)”*²¹

Deze definitie is zo ruim, dat het een groot aantal van de in dit onderzoek besproken samenwerkingsverbanden alsmede andere, niet-contractuele samenwerkingsverbanden kan dekken.²² In voorkomende gevallen wordt al van een consortium ge-

17. HvJ EG 12 november 1998, nr. C-149/97 (Institute of the Motor Industry), V-N 1998/59.21, r.o. 19.

18. Vgl. Redactie Vakstudie-Nieuws, aantekening bij HvJ EG 12 november 1998, nr. C-149/97 (Institute of the Motor Industry), V-N 1998/59.21, r.o. 19. Zie ook: besluit van 16 oktober 1986, nr. 086-2856, V-N 1986, blz. 2373, vervangen door het besluit van 27 november 2006, nr. CPP2006/2572M, V-N 2006/63.20.

19. R. Slot en G.H. Minnaar, *Elementaire Bedrijfseconomie*, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1999, blz. 263.

20. Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995, nr. 74. Zie ook: G.M. Boissevain, *De fondsenhandel en het emissiesyndicaat*, *The Economist*, Vol. 40, 1891, nr. 1.

21. Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse Taal, Van Dale Lexicografie BV, Utrecht / Antwerpen, veertiende editie, 2005.

22. Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Hertogenbosch 14 december 2000, nr. 97/20604, V-N 2001/19.1.3 en HR 8 november 2002, nr. 37 002, BNB 2003/47 (Consortium negen onderwijsinstellingen). In deze zaak werd onder een consortium verstaan: “een samenwerkingsverband van onderwijsinstellingen met organisaties, onderzoeksinstituten, bedrijven of onderwijsondersteunende instellingen. In de samenwerkingsovereenkomst van een dergelijk consortium moet (...) worden vastgelegd dat de deelnemers aan het consortium gezamenlijk een project uitvoeren voor gezamenlijke rekening, waarbij een van de deelnemende onderwijsinstellingen als aanvrager van de financiering van het project optreedt en zorg draagt voor de verdeling hiervan binnen het consortium.” Anders dan Markink en Zijlstra kan mijns inziens niet zonder meer gesteld worden dat voor de winstbelasting, de inkomsten- en vennootschapsbelasting, consortia transparant zijn. Daarvoor is →

sproken, wanneer bepaalde groepen ondernemers overeenkomsten, besluiten en feitelijke gedragingen op elkaar afstemmen. In andere gevallen moet de samenwerking een gemeenschappelijke exploitatie inhouden.²³

In een wat beperktere zin zijn consortia samenwerkingsverbanden, waarbij de participanten hun zelfstandigheid behouden, maar wel bepaalde activiteiten op elkaar afstemmen in het kader van het tot stand brengen van een voor gemeenschappelijke rekening en risico aangenomen (eenmalig) project.²⁴ In deze beperktere zin, is het consortium niet noodzakelijkerwijs een personenvennootschap, EESV of kapitaalvennootschap, maar – al naar gelang de wijze, waarop de consortiumovereenkomst is opgesteld – eerder een van de andere contractuele samenwerkingsverbanden, die in dit onderzoek aan de orde zijn geweest.²⁵

Gezien bovenstaande omschrijvingen, zegt de aanduiding “consortium” op zichzelf weinig over de voor de samenwerking verkozen rechtsvorm of over het antwoord op de vraag of het samenwerkingsverband een belastingplichtige is. De zaak EDM is hier een sprekend voorbeeld van.²⁶ Uit deze zaak blijkt niet helder of het consortium een belastingplichtige was, of dat het een samenwerkingsvorm betrof, die niet tot het ontstaan van een belastingplichtige leidde. Wat dat betreft waren de feiten in de zaak BAZ Bausystem duidelijker.²⁷ Het betrof een bouwconsortium, dat als een belastingplichtige werd aangemerkt. Ook de feiten uit de zaak Co.Ge.P. zijn helderder dan die in de zaak EDM.²⁸ Het consortium in de zaak Co.Ge.P. werd als een belastingplichtige aangemerkt. Het betrof echter een “overheidslichaam met een economisch karakter”.

→ het begrip “consortium” mijns inziens niet voldoende omlijnd. Zie: G.B. Markink en P.F. Zijlstra, BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2.

23. Te denken valt aan bijvoorbeeld zogenoemde lijnvaartconsortia, die voor wat betreft het mededingingsrecht onder de werking van Verordening 823/2000 vallen. Verordening van de Commissie van 19 april 2000 houdende toepassing van artikel 81, lid 3, van het EG-Verdrag op bepaalde groepen overeenkomsten, besluiten en onderling afgestemde feitelijke gedragingen tussen Invaartondernemingen (consortia), PbEG 2000, L 100/24. In de zin van deze verordening wordt onder consortium verstaan (art. 2 Verordening): “een overeenkomst tussen twee of meer vervoerders die uitsluitend voor goederenvervoer, en voornamelijk per container, schepen exploiteren en in een of meer vaargebieden geregelde internationale lijnvaartdiensten verzorgen, welke overeenkomst tot voorwerp heeft een samenwerking tot stand te brengen voor gemeenschappelijke exploitatie van een zeevervoerdienst die de dienst welke zonder het consortium individueel door elk van zijn leden zou worden aangeboden, verbetert, teneinde door middel van technische, operationele en/of commerciële overeenkomsten, met uitzondering van prijsbepalingen, hun werkzaamheden te rationaliseren”. Zie ook: P.J. Slot, Ch.R.A. Swaak en M.S. Mulder, Inleiding mededingingsrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005, blz. 76.

24. A.L. Mohr, Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998, blz. 184.

25. Zie bijvoorbeeld: HR 8 november 2002, nr. 37 002, BNB 2003/47 (Consortium negen onderwijsinstellingen) over een consortium van negen onderwijsinstellingen en een automatiseerder.

26. HvJ EG 29 april 2004, nr. C-77/01 (EDM), BNB 2004/285.

27. HvJ EG 1 juli 1982, nr. 222/81 (BAZ Bausystem), V-N 1982, blz. 2022.

28. HvJ EG 25 oktober 2007, nr. C-174/06 (CO.GE.P.), V-N 2007/49.17.

Het begrip “consortium” heeft geen eenduidige betekenis. Voor de heffing van de btw heeft het begrip geen specifieke betekenis en kan het zowel slaan op samenwerkingsverbanden van het eerste archetype als van het derde archetype (zie deel II, hoofdstuk 8).

26.7 Conclusie

De begrippen “combinaties”, “allianties”, “joint ventures”, “syndicaten” en “consortia” zijn containerbegrippen. Met deze begrippen worden diverse samenwerkingsvormen aangeduid, waaronder ook niet-contractuele samenwerkingsverbanden. De onder deze begrippen te scharen contractuele samenwerkingsverbanden kunnen ofwel samenwerkingsverbanden van het eerste, ofwel samenwerkingsverbanden van het derde archetype betreffen. Als “combinaties”, “allianties”, “joint ventures”, “syndicaten” of “consortia” aangeduide contractuele samenwerkingsverbanden zijn nader onder te brengen in één van de in de voorgaande hoofdstukken aan de orde gestelde contractuele samenwerkingsverbanden. Er zijn dan ook geen bijzondere btw-gevolgen te verbinden aan handelingen van de participanten onderling en – indien het een samenwerkingsverband van het derde archetype betreft – tussen de participanten en het samenwerkingsverband, vanwege het enkele feit, dat een samenwerkingsverband als combinatie”, “alliantie”, “joint venture”, “syndicaat” of “consortium” wordt aangeduid.

Deel V – Evaluatie van
contractuele
samenwerkingsverbanden
naar wenselijk recht

HOOFDSTUK 27

Inleiding

In het vorige deel van het onderzoek heb ik voor ieder van de geselecteerde samenwerkingsverbanden onderzocht of – naar nationaal en naar Europees positief recht – de handelingen tussen de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband onderling en – indien het contractuele samenwerkingsverband een entiteit is – tussen de participanten en het contractuele samenwerkingsverband aan de heffing van btw worden onderworpen.¹ Voorts heb ik onderzocht in hoeverre deze handelingen – naar nationaal en naar Europees positief recht – een recht op aftrek met zich meebrengen. Thans is de vraag naar wenselijk recht aan de orde in hoeverre belastbaarheid en een recht op aftrek met betrekking tot genoemde handelingen aan de orde dient te zijn. Om herhalingen te voorkomen, zal ik niet iedere samenwerkingsvorm nogmaals aan een afzonderlijke analyse onderwerpen. In plaats daarvan abstraheer ik in dit deel van het onderzoek de afzonderlijke samenwerkingsverbanden. Ik vat de resultaten van het onderzoek uit deel IV samen en tegelijkertijd beoordeel ik hen op hun wenselijkheid. Voor die toets hanteer ik het in deel I, hoofdstuk 7 ontwikkelde toetsingskader. Aldus toets ik de resultaten van de analyses uit het vorige deel aan het algemene, objectieve karakter van de btw, het neutraliteitsbeginsel (opgevat als evenredigheidsbeginsel en als bijzonder gelijkheidsbeginsel), het rechtskarakter van de btw en aan het doelmatigheidsbeginsel.

Bij de beoordeling naar wenselijk recht veroorloof ik mij enige vrijheid met betrekking tot de te behandelen onderwerpen. Omwille van de leesbaarheid en het behoud van het overzicht, beperk ik de beoordeling naar wenselijk recht tot de meest in het oog springende conclusies uit deel IV van dit onderzoek, waarvan een vermoeden bestaat, dat de wijze, waarop de heffing van btw naar positief recht geschiedt, zich niet verhoudt met het wenselijke recht. Een dergelijk vermoeden is aanwezig in de gevallen, waarin naar positief recht heffing van btw achterwege blijft en / of geen recht op aftrek van voorbelasting wordt verleend. Alsdan lijkt immers strijd te bestaan met het uitgangspunt van de btw, dat de heffing op een algemene, neutrale

1. Om het verschil met de belastbaarheid van handelingen, die in het kader van een contractueel samenwerkingsverband worden verricht, met de belastbaarheid van handelingen die buiten het kader van een contractueel samenwerkingsverband worden verricht, inzichtelijk te maken, heb ik tevens de relaties tussen de participanten en derden en de relaties tussen het samenwerkingsverband als entiteit (zo daarvan sprake was) en derden onderzocht (zie deel I, hoofdstuk 6).

wijze geschiedt.² Zoals ik heb aangegeven, zijn er echter ook gevallen, waarin vanuit een neutraliteitsoogpunt en een doelmatigheidsoogpunt getwijfeld mag worden aan de wenselijkheid van het aan de belasting onderwerpen van handelingen en / of het toestaan dan wel beperken van een recht op aftrek. Alsdan lijkt immers strijd te bestaan met het fundamentele en aan de btw inherente neutraliteitsbeginsel en / of het doelmatigheidsbeginsel.

In deel II van dit onderzoek heb ik drie niveaus van samenwerking onderscheiden. Van de voor dit onderzoek geselecteerde samenwerkingsvormen heb ik bepaald op welk niveau van samenwerking zij zich typologisch bevinden. In deel IV heb ik vervolgens deze indeling als leidraad gehanteerd voor de afzonderlijke analyses van de samenwerkingsverbanden. De resultaten van het onderzoek in deel IV laten zich ook weer aan de hand van deze drie niveaus rangschikken en beoordelen naar wenselijk recht.

2. Zoals ik heb aangegeven in deel I, hoofdstuk 7, paragraaf 7.5 moet van het rechtskarakter als toetsingselement in het kader van dit onderzoek niet teveel resultaat worden verwacht. Ik toets dan ook slechts marginaal aan dit criterium.

HOOFDSTUK 28

Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het eerste niveau naar wenselijk recht

28.1 Inleiding

Het eerste niveau van samenwerking houdt niet meer in dan een basale gedragsafstemming door de samenwerkende partners (zie deel II, hoofdstuk 8). Het hoeft dan ook geen verwondering te wekken, dat een dergelijke basale samenwerking, zoals die zich bijvoorbeeld voordoet in het geval van kartelovereenkomsten (zie deel IV, hoofdstuk 18), noch vanuit een organisatiewetenschappelijke, noch vanuit een civielrechtelijke, noch vanuit een fiscaalrechtelijke invalshoek tot het ontstaan van een entiteit leidt. Deze vaststelling betekent, dat partijen voldoende afstand tot elkaar hebben om tussen hen handelingen (in het bijzonder leveringen van goederen en diensten) waar te nemen, zodra deze plaatsvinden.

Samenwerking houdt het afstemmen van gedrag op elkaar in. Dat bestaat enerzijds in het maken van afspraken over wie wat doet, maar anderzijds (en veelal gelijktijdig) ook uit het maken van afspraken over wie wat *niet* doet. Het afstemmen van gedrag op elkaar is voor de betrokken partijen geen doel op zich. Desalniettemin zit er een element van wederkerigheid in. De één verricht bepaalde handelingen en / of laat andere handelingen na, op de voorwaarde, dat de ander zich onthoudt van de handelingen, die de één verricht / zich toelegt op de handelingen, die de één nalaat.

28.2 De heffing van btw naar wenselijk recht

Het systeem van de btw houdt geen rekening met het fenomeen samenwerking. Op de eerste plaats vallen ook het nalaten van iets of het dulden van een situatie binnen de reikwijdte van de btw.¹ Op de tweede plaats vindt heffing van btw ook dan plaats,

1. Art. 25 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1, tweede gedachtestreepje Zesde richtlijn) merkt onder meer als dienst aan: “de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden”. In de Tweede richtlijn was nog als dienst aangemerkt: “de nakoming van een ver- →

wanneer de vergoeding niet door een betaling in geld, maar uit een wederprestatie (levering van een goed of dienst) bestaat.² Getoetst aan de objectieve criteria voor de levering van een goed of dienst onder bezwarende titel, moet worden vastgesteld dat, wanneer partijen via een contractuele samenwerking gedrag op elkaar afstemmen, er tussen hen prestaties plaatsvinden. In dat verband heb ik in deel IV, hoofdstuk 18, in het kader van de beoordeling naar positief recht, geconcludeerd dat het onbelastbaar laten van handelingen in het kader van bepaalde kartelovereenkomsten niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn, zoals die thans door het HvJ EG wordt uitgelegd. Er bestaat tussen de participanten een rechtsbetrekking (de samenwerkingsovereenkomst) en zij wisselen over en weer prestaties uit, bestaande in het zich er over en weer toe verplichten bepaalde handelingen wél en / of bepaalde handelingen niet te verrichten. De door de één ontvangen vergoeding vormt de werkelijke tegenwaarde voor de aan de ander verleende dienst en andersom. Aldus is voldaan aan de voorwaarden voor belastbaarheid, zoals het HvJ EG die in het arrest Tolsma heeft geformuleerd.³ Omdat het btw-systeem is vormgegeven als een algemene, objectieve belasting, geldt naar positief Europees recht, dat het over en weer maken van afspraken over wie wat doet en het over en weer maken van afspraken over wie wat nalaat of duldt, tot belastbare handelingen leidt.

Deze benaderingswijze doet mijns inziens recht aan het beginsel van de fiscale neutraliteit als bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel. Uit art. 25 Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1 Zesde richtlijn) volgt onmiskenbaar dat, wanneer een belastingplichtige tegen betaling van een bedrag in contanten een daad nalaat of een daad of een situatie duldt, er sprake is van een belastbare dienst. Uit de jurisprudentie, zelfs die van vóór de introductie van het btw-stelsel (zie deel IV, hoofdstuk 18, paragraaf 18.4.3.1), zijn gevallen bekend, waarin één partij zich verbond iets niet te doen en de andere partij daarvoor een bedrag betaalde. In die gevallen werd een dienst onder bezwarende titel aangenomen. Wanneer nu de vergoeding niet in contanten luidt, doch in natura wordt voldaan door het verrichten van een wederprestatie, vereist het neutraliteitsbeginsel, als bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel, dat de heffing van

→ bintenis om iets niet te doen" (art. 6 jo. Bijlage A no. 9 ad artikel 6 lid 1 Tweede richtlijn). De Btw-richtlijn lijkt dus, anders dan de Tweede richtlijn, als vertrekpunt te nemen het aangaan van de overeenkomst en niet zozeer het geven van uitvoering daaraan. Het lijkt mij ook niet eenvoudig na te gaan op welk moment aan een verbintenis om iets niet te doen uitvoering wordt gegeven. Anderzijds meen ik dat het enkele aangaan van een verbintenis op zichzelf geen belastbaar feit voor de btw vormt. Vanwege het bijzondere karakter van het nalaten van een daad of het dulden van een situatie, acht ik het uitgangspunt van de Btw-richtlijn echter het meest zinvol. De uitvoering aan de verbintenis iets na te laten of te dulden vangt aan op het moment waarop de overeenkomst wordt aangegaan. Zie ook: D.M.P.M. Stevens, *Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting* (diss.), Maastricht 2001, blz. 122. Ik merk op dat de Wet OB geen met art. 25 onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 1, tweede gedachtestreepje, Zesde richtlijn) corresponderende bepaling bevat. In Nederland wordt het nalaten van een daad of het dulden van een situatie tegen vergoeding toch als een dienst onder bezwarende titel aangemerkt (zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 18 november 1980, nr. 95/80, BNB 1982/48).

2. HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), Jur. 1988, blz. 6365, r.o. 18.

3. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), BNB 1994/271, r.o. 14.

btw op dezelfde wijze verloopt. Op soortgelijke goederen en diensten dient eenzelfde belastingdruk te rusten. De enkele omstandigheid dat de vergoeding voor een dienst uit een wederdienst bestaat, mag niet afdoen aan de belastbaarheid van die diensten. De omstandigheid dat partijen een samenwerkingsverband vormen, doet daar ook niet aan af, temeer niet, omdat in het eerste niveau van samenwerking de partijen vanuit een btw-optiek nog als derden ten opzichte van elkaar zijn te beschouwen. Toch acht ik de waarde van de vaststelling, dat het neutraliteitsbeginsel tot een heffing van btw moet leiden, betrekkelijk. Het inhaaleffect⁴ in de btw zorgt er immers voor, dat de uiteindelijke belastingdruk gelijk blijft, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen, ongeacht de belastbaarheid van handelingen in voorgaande schakels in de keten en ongeacht de tarieven, die in voorgaande schakels in de keten worden gehanteerd. De belastbaarheid van de handelingen en het daarop toegepaste tarief in de laatste schakel, waarin de consument de afnemer is, zijn bepalend voor de belastingdruk. Dus ook wanneer de handelingen tussen de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband onbelastbaar blijven, brengt het bijzondere gelijkheidsbeginsel in de gedaante van het neutraliteitsbeginsel niet noodzakelijkerwijs met zich mee, dat heffing van btw plaats moet vinden.⁵ Het komt mij voor dat aan het maken van concurrentiebeperkende afspraken doorgaans weinig input btw zijn toe te rekenen. Ik meen dan ook dat, dat het fiscale neutraliteitsbeginsel als bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel op zichzelf niet tot de conclusie dwingt, dat de handelingen aan de heffing van btw dienen te worden onderworpen.

Op vergelijkbare gronden biedt het rechtskarakter van de btw geen aanwijzingen, dat heffing van btw plaats moet vinden. Op grond van het rechtskarakter van de btw moet slechts het uiteindelijke verbruik aan de heffing zijn onderworpen. Het inhaal-effect bewerkstelligt, dat in de hier aan de orde zijnde gevallen het uiteindelijke verbruik belast zal worden.

Het al dan niet aan de heffing van btw onderwerpen van het over en weer maken van afspraken over wie wat wel en wie wat niet doet, heeft mijns inziens op zichzelf geen cumulatie van belasting tot gevolg. In volledig belaste verhoudingen zal het aftrekrecht zijn werk doen. Wanneer echter één van de schakels in de productie- en distributieketen geen (volledig) recht op aftrek heeft en in (de handelingen die voortvloeien uit) het afstemmen van gedrag op elkaar, een belaste handeling wordt gezien, treedt cumulatie op. De vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting – hoe afkeurenswaardig zij ook mogen zijn binnen een btw-stelsel⁶ – zijn evenwel nu een-

4. Het inhaaleffect houdt in dat een levering van een goed of een dienst aan een consument belast is naar het tarief van die levering of dienst, ongeacht het aantal schakels dat het goed of de dienst heeft doorlopen. Tarieven in voorgaande schakels hebben geen effect op de uiteindelijk belastingdruk. Uitsluitend het tarief in de laatste schakel is bepalend voor de belastingdruk. Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3 (MvT), blz. 13 en 14.

5. Het onbelastbaar laten van aan de laatste schakel voorgaande schakels in de productie- en distributieketen, kan wel tot belastingcumulatie leiden.

6. Menigmaal is gepleit voor afschaffing van de vrijstellingen zonder recht op aftrek, omdat zij niet passen binnen het btw-stelsel. J. de Kater, Vrijstellingen van omzetbelasting bij invoer, in: B.J.M. Terra en R.F.W. van Brederode (red.), *De ware koningin der belastingen* (opstellen aangeboden →

maal een onderdeel van het huidige btw-systeem. Het huidige btw-systeem is daardoor inherent niet neutraal. Nu valt er op zichzelf iets te zeggen voor de gedachte, dat dit inherente deficit zoveel mogelijk ondervangen moet worden door flankerende maatregelen, die de neutraliteit (de evenredigheid, anticumulatie) ondersteunen. Alsdan is er in de neutraliteit een argument te vinden om heffing van btw in de onderhavige situatie achterwege te laten. Ik meen echter dat dit argument moet worden verworpen. De maatregel is niet proportioneel, omdat hij – wil de neutraliteit als bijzonder gelijkheidsbeginsel niet worden geschonden – in alle gevallen moet worden toegepast, dus ook in volledig belaste verhoudingen. Zulks zou afbreuk doen aan het algemene karakter van de btw en bovendien is het alternatief, het toestaan van een recht op aftrek van voorbelasting, ook wanneer een vrijstelling van toepassing is, minder ingrijpend. Mijns inziens valt met een beroep op de fiscale neutraliteit het beperkende effect van de vrijstellingen op het recht op aftrek niet weg te nemen. Het fiscale neutraliteitsbeginsel brengt overigens wel met zich mee, dat het bereik van de vrijstellingen beperkt blijft (en daarmee dat het recht op aftrek van voorbelasting ruim wordt uitgelegd).

Het in de heffing betrekken van het over en weer maken van afspraken over wie wat wel en wie wat niet doet, is echter bezwaarlijk doelmatig te noemen. Niet alleen zullen de betrokken partijen nauwelijks beseffen, dat zij handelingen over en weer verrichten (daar is hun wil immers ook niet op gericht), de maatstaf van heffing laat zich bovendien nauwelijks vaststellen. De heffing van btw is in dergelijke gevallen eenvoudig, noch doelmatig. Het doelmatigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel kunnen mijns inziens een inbreuk op het algemene karakter van de btw rechtvaardigen. Het in alle gevallen achterwege laten van een heffing van btw ter zake van het maken van concurrentiebeperkende afspraken leidt ook niet tot een verstoring van de neutraliteit.⁷ Er treedt geen cumulatie of dubbele niet-heffing op. Het zorgt er slechts voor dat deze handelingen noch aan de inkomende, noch aan de uitgaande kant van een belastingplichtige een effect hebben. Ik meen dan ook, dat het niet wenselijk is, dat het maken van horizontale concurrentiebeperkende afspraken, zoals geschiedt in het kader van marktverdelingsovereenkomsten en specialisatieovereenkomsten (zijnde bijzondere vormen van kartelovereenkomsten, zie deel IV, hoofdstuk 18), aanleiding geeft tot heffing van btw.

→ aan prof. J. Reugebrink ter gelegenheid van zijn 25-jarig ambtsjubileum), Fed, Deventer, 1990, blz. 226, D.B. Bijl, Is er toekomst voor de BTW in een Europa zonder grenzen? (oratie), Kluwer, Deventer, 1991, blz. 22, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Vrijstelling van BTW: waarom geen recht op aftrek, in: J. Verburg, N.H. de Vries & O.I.M. Ydema (red.), Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus), Kluwer, Deventer 1999, blz. 175-182, Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000, blz. 80, A.L.C. Simons, noot onder HR 10 januari 2001, nr. 35 921, BNB 2001/157 (hij meent dat de "welzijnsvrijstellingen" niet in het btw-stelsel passen), K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 227-228 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 497. Anders: J.F.M. Giele, De BTW op Europees palet (afscheidscollege), Gouda Quint, Arnhem, 1990, blz. 24-25.

7. Hooguit wordt de externe neutraliteit verstoord, indien de lidstaten niet allemaal dezelfde fiscale benadering hanteren.

De vraag die vervolgens beantwoording behoeft, is of het wenselijk is, dat er een volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot de onbelastbare horizontale handelingen tussen de participanten. Ik beantwoord deze vraag bevestigend. Het doel van de aftrekregeling is immers de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.⁸ De belastingplichtigen in de btw zijn niet de beoogde belastingsubjecten, dat zijn de consumerende particulieren (zie deel II, hoofdstuk 9, paragraaf 9.9). De aftrekregeling is het mechanisme, dat het mogelijk maakt, dat het btw-stelsel op een algemene, indirecte manier kan functioneren. Het is evident, dat het maken van horizontale concurrentiebeperkende afspraken, zoals geschiedt in het kader van marktverdelingsovereenkomsten en specialisatieovereenkomsten, een rechtstreeks verband vertoont met de economische activiteiten van de betrokken belastingplichtigen. Zou met betrekking tot dergelijke kartelovereenkomsten geen volledig recht op aftrek bestaan, dan leidt dat tot cumulatie van btw. Ik meen dan ook, dat het voor wat betreft onderhavige handelingen wenselijk is, een recht op aftrek van voorbelasting toe te staan.

Het bovenstaande betekent in concreto bijvoorbeeld, dat heffing van btw achterwege dient te blijven, indien twee of meer partijen zich verplichten zich toe te leggen op een bepaalde soort (deel van de) productie en daarmee afzien van een ander deel van de productie. De betrokken partijen dienen naar wenselijk recht een volledig recht op aftrek van voorbelasting te krijgen.

28.3 Conclusie

Het door een belastingplichtige als zodanig verrichten van een handeling tegen een betaling in contanten leidt en moet ook onmiskenbaar leiden tot heffing van btw. Indien de betaling niet in contanten, maar in natura (goederen of diensten) geschiedt, is dit niet anders en moet dit in beginsel ook niet anders zijn. Wanneer de diensten over en weer echter enkel bestaan uit het maken van concurrentiebeperkende afspraken, zoals in het geval van marktverdelingsovereenkomsten en specialisatieovereenkomsten, is het evenwel niet doelmatig heffing van btw plaats te laten vinden, met name indien de betrokken partijen zich er enkel over en weer toe verplichten bepaalde handelingen na te laten. Eventuele btw op kosten, gemaakt in het kader van kartelovereenkomsten, moet voor aftrek in aanmerking komen, voor zover de handelingen als belaste handelingen zijn aan te merken.

8. HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315, r.o. 19, HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, r.o. 15, HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608, r.o. 10, HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14, r.o. 15, HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12, r.o. 44, HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118, r.o. 19, HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 24 en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286, r.o. 25.

HOOFDSTUK 29

Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau naar wenselijk recht

29.1 Inleiding

Op samenwerkingsniveau twee komen de samenwerkingsverbanden voor die een grotere mate van afstemming van gedrag van betrokken partijen met zich meebrengt dan op niveau één het geval is (zie deel II, hoofdstuk 8). Anders dan op niveau één, gaan partijen op niveau twee ertoe over vermogensbestanddelen bijeen te brengen, gezamenlijk handelingen te verrichten of verklaren zij zich bereid in elkaars goede en kwade kansen te delen. Niveau twee kenmerkt zich doordat partijen hun gedrag zo op elkaar afstemmen, dat zij op onderdelen afhankelijk van elkaar worden. Deze verdergaande samenwerking brengt evenwel een gevaar van opportunistisch gedrag en het gevaar van het weglekken van kennis (zoals marktkennis, relaties, know-how en technische kennis) met zich mee. Hierdoor heeft de samenwerking meer behoefte aan interne regeling dan op het eerste niveau het geval is.

Het is van belang vast te stellen dat de interne regeling van de samenwerkingsverbanden van dit niveau in beginsel niet zo ver gaat, dat van het als een entiteit naar buiten toe optreden, gesproken kan worden. Samenwerkingsvormen zoals (zuivere) pot- en poolovereenkomsten, overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening, overeenkomsten tot het delen van kosten voor gemene rekening en partageovereenkomsten leiden niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden entiteit, en dus ook niet tot een belastingplichtige voor de btw (zie deel IV, hoofdstuk 19, 20, 21 en 22). De beleggingsfondsen vormen in dit opzicht wellicht een tussencategorie (zie deel IV, hoofdstuk 23). De vaststelling, dat de samenwerking niet tot het ontstaan van een entiteit leidt, brengt met zich mee, dat tussen de partijen in beginsel belastbare handelingen kunnen worden waargenomen. Het tweede niveau van samenwerking is echter een instabiel niveau. Partijen kunnen elkaar zo dicht naderen, dat zij nauwelijks meer van elkaar zijn te onderscheiden en zij als een nieuwe, veelal met één nieuwe naam aangeduide, entiteit

worden beschouwd. Alsdan belandt de samenwerking als vanzelf op het hierna te bespreken derde niveau.

Het uitgangspunt op het tweede niveau van samenwerking is dus hetzelfde als dat op het eerste niveau. Een overeenkomst tot samenwerking strekt er in de kern toe, dat partijen iets “voor elkaar over hebben”. Een samenwerkingsovereenkomst is wederkerig. Dit kenmerk was al zichtbaar op het vorige niveau van samenwerking. Net als op het eerste niveau, brengt het algemene karakter van de btw met zich mee, dat op het tweede niveau in beginsel heffing van btw aan de orde dient te zijn, wanneer de participanten bij het samenwerkingsverband over en weer prestaties jegens elkaar verrichten. Overigens is deze wederkerigheid niet slechts een element van samenwerking in het geval twee partijen bij een samenwerkingsovereenkomst zijn betrokken, maar ook wanneer er meer dan twee partijen contractant zijn. De een heeft iets over voor de ander, omdat de ander (anderen) ook iets over heeft (hebben) voor hem. Door samen te werken kunnen de partijen voordelen behalen, die ieder van hen afzonderlijk niet, of op een minder efficiënte wijze, kan behalen.

Anders dan op het eerste niveau, betekent vanaf het tweede niveau “samenwerking” tevens “iets met elkaar delen”. Het begrip “delen” heeft evenwel meer dan één dimensie. Delen kan betekenen het eenzijdig weggeven van iets zonder daarvoor een wederprestatie te verlangen. Het is in dat verband wellicht beter te spreken van “uitdelen”. Het begrip “delen” kan een andere invulling krijgen, wanneer de ander tegelijkertijd ook iets (uit)deelt. Het delen van een machine met een ander betekent weliswaar het weggeven van een deel van (de eigendom of de gebruiksmogelijkheid van) de machine aan een ander, maar zodra dat delen gebeurt op de voorwaarde, dat de ander zijn machine ook deelt, moet niet van delen, maar van ruilen worden gesproken. Als er een causaal (rechtstreeks) verband bestaat tussen het delen door de één en het delen door de ander, is er sprake van ruilen. Het verschil tussen delen in de zin van weggeven en delen in de zin van ruilen is desondanks niet altijd duidelijk vast te stellen. Een ondernemer, die een andere ondernemer zijn machine laat gebruiken om bedrijfsactiviteiten te ontplooien, laat die ander delen in het gebruik van die machine. Vraagt hij een vergoeding, dan ruilt hij het gebruik tegen geld. Verlangt → een andere machine van de andere ondernemer te mogen gebruiken, dan ruilt hij het gebruik van zijn machine tegen het gebruik van de machine van de ander. Spreken de twee ondernemers af dat zij elkaars machines zonder meer (ongeacht of de ander het gebruik van zijn machine toelaat) mogen gebruiken, dan kan daarin zowel het delen als het ruilen van het gebruik worden gezien. Het met gesloten beurzen handelen bemoeilijkt het zicht op het element van wederkerigheid.

29.2 De heffing van btw naar wenselijk recht

Het btw-systeem houdt geen rekening met het element van samenwerking.¹ De btw is een objectieve belasting. Dit brengt met zich mee, dat de motieven van partijen om handelingen te verrichten er niet toe doen. Voor de btw is het dus niet relevant of partijen handelen met het oog op het verkrijgen van een rechtstreekse tegenwaarde of dat partijen handelen met het oog op het vormgeven van hun samenwerking. De btw is voorts een algemene belasting en dat betekent dat, zodra een rechtstreeks verband valt te constateren tussen de handelingen, die de één verricht en de handelingen, die de ander verricht, heffing van btw aan de orde is (uitgaande van belastingplichtige participanten). De belastingheffing op het tweede niveau van samenwerking dient dus in beginsel op dezelfde wijze te verlopen als die op het eerste niveau.

Op het tweede niveau van samenwerking komen de samenwerkingsverbanden voor, die zien op het delen van kosten (kostenpools, kosten voor gemene rekening), op het gecoördineerd verrichten van handelingen jegens derden en het delen van de inkomsten daarvan (transacties voor gezamenlijke rekening, partage) en die zien op het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen en het delen van de eigendom en / of het gebruik daarvan (poolovereenkomsten, beleggingsfondsen). Uit de afzonderlijke conclusies, die ik in deel IV van dit onderzoek met betrekking tot deze samenwerkingsverbanden heb getrokken, zijn drie hoofdthema's te destilleren, die een nadere beschouwing vanuit het wenselijk recht behoeven.

Ten eerste doet zich bij een aantal samenwerkingsverbanden van dit niveau het probleem voor, dat het btw-systeem voorschrijft, dat heffing van btw in theorie plaats moet vinden, doch dat het welhaast ondoenlijk is om ook daadwerkelijk tot heffing van btw over te gaan. Dit lijkt op het fenomeen, dat zich voordoet op het eerste niveau van samenwerking, doch is niet hetzelfde. Op het eerste niveau doet zich de omstandigheid voor, dat in het louter maken van concurrentiebeperkende afspraken strikt genomen belastbare handelingen zijn te onderkennen, maar dat heffing van btw in die gevallen niet doelmatig is (zie: deel IV, hoofdstuk 18, kartelovereenkomsten). Op het tweede niveau doet zich de omstandigheid voor dat, wanneer een groot aantal participanten multilateraal met gesloten beurzen handelingen jegens elkaar verrichten, het niet altijd mogelijk is een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestaties en de ontvangen vergoedingen vast te stellen. Als een rechtstreeks verband niet is vast te stellen, is geen bezwarende titel aan te wijzen en kan heffing van btw naar positief recht niet plaatsvinden. Zo kan een rechtstreeks verband nauwelijks meer worden vastgesteld, indien een groot aantal belastingplichtigen via een poolovereenkomst elkaar met gesloten beurzen in staat stelt gebruik te maken van elkaars bedrijfsmiddelen (zie deel IV, hoofdstuk 20, pot- en poolovereenkomsten). Het achterwege laten van heffing van btw lijkt in die situatie een doelmatige uit-

1. Uitzonderingen daargelaten. De vrijstelling van art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn (ex art. 13A lid 1 onderdeel f Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB) is een voorbeeld van een uitzondering. Zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7).

komst. Het is evenwel de vraag of deze vaststelling ook vanuit de optiek van de fiscale neutraliteit (als evenredigheidsbeginsel en als bijzonder gelijkheidsbeginsel) en het rechtskarakter van de btw valt te rechtvaardigen. Is in deze gevallen een inbreuk op het algemene karakter van de btw door het doelmatigheidsbeginsel proportioneel?

Ten tweede doet zich bij een aantal samenwerkingsverbanden van het tweede niveau het probleem voor dat, ondanks dat een bezwarende titel aanwezig lijkt te zijn, heffing van btw op grond van nationale leerstukken (transacties voor gemeenschappelijke rekening, kosten voor gemene rekening, partage, zie deel IV, hoofdstukken 20, 21 en 22) achterwege blijft. De nationale leerstukken kunnen weliswaar niet worden gebaseerd op bepalingen uit de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) of op jurisprudentie van het HvJ EG, maar zij voorkomen in sommige gevallen wel, dat de vrijstellingen zonder recht op aftrek cumulatie van btw teweeg brengen.² Zo kan cumulatie van btw worden voorkomen, indien niet volledig aftrekgerechtigde groepsvennootschappen met toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening van een houdstervenootschap diensten afnemen, die normaal gesproken belast zijn. Het leerstuk voorkomt dan, dat de dochtervennootschappen geconfronteerd worden met niet aftrekbare btw. Aldus wordt met de nationale benadering een resultaat bereikt, dat vanuit het oogpunt van de fiscale neutraliteit, opgevat als evenredigheidsbeginsel, beter aansluit bij hetgeen de Btw-richtlijn beoogt te bewerkstelligen, dan dat die Btw-richtlijn dat zelf doet. De vraag komt echter op, of het weg nemen van door vrijstellingen zonder recht op aftrek veroorzaakte cumulatie via nationale leerstukken ook wenselijk is vanuit de optiek van de fiscale neutraliteit als bijzonder gelijkheidsbeginsel, het rechtskarakter van de btw en het doelmatigheidsbeginsel.

Ten derde doet zich bij sommige samenwerkingsverbanden van dit niveau het probleem voor, dat het onderscheid met samenwerkingsverbanden van het volgende niveau (niveau drie) zich beperkt tot de externe sfeer van het samenwerkingsverband. In de onderlinge verhoudingen tussen de participanten (de interne regeling van het samenwerkingsverband) is niet of nauwelijks meer een verschil te bekennen met die tussen de participanten van een samenwerkingsverband van het derde niveau. Samenwerkingsverbanden van het derde niveau worden echter als entiteiten beschouwd. Het als een entiteit beschouwen van een samenwerkingsverband heeft belangrijke consequenties voor de heffing van btw. Het is de vraag of het fiscale neutraliteitsbeginsel, als bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel, met zich mee moet brengen, dat vanwege de gelijkenissen in de interne sfeer de onderlinge handelingen tussen de participanten op dezelfde wijze moeten worden behandeld als de onderlinge handelingen van participanten bij een als een entiteit aangemerkt samenwerkingsverband (een samenwerkingsverband van het derde niveau).

2. Met betrekking tot "transacties voor gezamenlijke rekening" speelt het voorkomen van cumulatie wellicht een kleinere rol dan de praktische handelwijze waarin dergelijke overeenkomsten in voorzien.

Het valt op, dat voor ieder van de drie hoofdthema's steeds één van de elementen van het toetsingskader (het doelmatigheidsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel) een hoofdrol opeist. In het navolgende bespreek ik de drie hoofdthema's dan ook met als vertrekpunt het bij het betreffende thema passende element van het toetsingskader.

29.2.1 *Het doelmatigheidsbeginsel als uitgangspunt: is het wenselijk dat heffing van btw achterwege blijft, indien het rechtstreekse verband tussen handeling en vergoeding niet valt te construeren?*

Wanneer in het kader van een samenwerkingsverband, multilateraal, tussen een groot aantal participanten met gesloten beurzen, handelingen worden verricht, zodat niet meer vast te stellen is welke participant welke prestatie voor welke wederprestatie van welk van de andere participanten heeft verricht, is het doelmatig om af te zien van een heffing van btw.³

Bezien vanuit het rechtskarakter van de btw, is er weinig op tegen om uit doelmatigheidsoverwegingen in onderhavige gevallen een inbreuk op het algemene karakter van de btw te maken. De betreffende handelingen zullen zich naar hun aard altijd voordoen in een andere dan de laatste schakel van de productie- en distributieketen (het betreffen immers onderlinge handelingen tussen samenwerkende belastingplichtigen). Het reeds besproken inhaaleffect zal ervoor zorgen dat uiteindelijk de particuliere consumptie belast wordt.

Slechts kijkend naar de handelingen die worden verricht (het object), betekent zulks evenwel een inbreuk op de fiscale neutraliteit, aangezien vergelijkbare handelingen niet gelijk worden behandeld voor de btw. Met name indien bij de samenwerkingsovereenkomst niet volledig aftrekgerechtigden zijn betrokken, kan dit leiden tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Omgekeerd is het denkbaar, dat het wél in de heffing betrekken van handelingen, waarvan noch het rechtstreekse verband, noch de precieze maatstaf van heffing zich eenvoudig laat bepalen, tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen leidt. Een complexe belastingheffing is een zwaardere last voor kleinere bedrijven dan het is voor grotere bedrijven.⁴ Worden ook de participanten (subjecten) in ogenschouw genomen, dan moet toch worden vastgesteld, dat zij zich niet in een zelfde positie bevinden als onafhankelijke derden, die in een bilaterale verhouding prestaties uitruilen. Het element van samenwerking, de grotere taakafhankelijkheid en de daarbij horende hogere mate van coördinatie, maken dat partijen bereid zijn handelingen jegens elkaar te verrichten zonder

3. Zie hierover: deel IV, hoofdstuk 19, paragraaf 19.4.3.4. Dit doet zich niet voor in de situaties, waarop het leerstuk van kosten voor gemene rekening van toepassing wordt geacht. In die gevallen is er één penvoerder, die met alle participanten afzonderlijk een bilaterale relatie onderhoudt. Ook in het kader van transacties voor gezamenlijke rekening en partage laat dit fenomeen zich niet goed indenken vanwege de bilaterale verhouding tussen de participanten.
4. Zie: considerans van de Btw-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG), punt 5 en het ABC Rapport, januari 1962, in: The EEC Reports on Tax Harmonisation, IBFD, Amsterdam, 1969, blz. 25.

daarvoor een rechtstreekse tegenwaarde te verlangen. Voldoende is dat uiteindelijk de samenwerking ertoe leidt, dat zij voordelen behalen, die zij ieder voor zich niet of op een minder efficiënte wijze hadden kunnen behalen. Het rendement van de verrichte handelingen wordt pas “onder de streep” vastgesteld. Op subjectniveau lijkt een verstoring van de fiscale neutraliteit (het gelijk behandelen van belastingplichtigen, die zich in een vergelijkbare positie bevinden) niet aan de orde, omdat de verhoudingen tussen participanten bij een samenwerkingsverband van het tweede niveau nu eenmaal anders zijn dan die tussen onafhankelijke derden.

Hoewel vanuit het systeem van de btw en de fiscale neutraliteit het in beginsel onwenselijk is om het object van heffing te beperken, meen ik dat vanuit het perspectief van de doelmatigheid in bijzondere gevallen als het onderhavige, het toch wenselijk is om heffing van btw achterwege te laten. In het geval uit de (geobjectiveerde) wil van partijen blijkt, dat zij niet zozeer hebben beoogd onderling prestaties uit te wisselen om daarmee rechtstreeks een voordeel te behalen, maar zij hebben beoogd door middel van samenwerking voordelen te behalen, die zij ieder afzonderlijk niet of op een minder efficiënte wijze zouden hebben kunnen behalen, een groot aantal partijen bij de samenwerking is betrokken, alle participanten een bijdrage leveren, waar alle andere participanten van profiteren en “afrekening” met gesloten beurzen plaatsvindt, vormt het doelmatigheidsbeginsel een proportionele rechtvaardigingsgrond voor de onbelastbaarheid. Onder omstandigheden dienen de handelingen binnen het kader van een poolovereenkomst dus buiten de heffing van btw te blijven, onder het toestaan van een volledig recht op aftrek van voorbelasting.

29.2.2 *Het fiscale neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel als uitgangspunt: is het wenselijk, dat via nationale leerstukken heffing van btw achterwege blijft, indien een bezwarende titel nochtans aanwezig is?*

Net zoals ik in het kader van de samenwerkingsverbanden van het eerste niveau heb opgemerkt, kan cumulatie van btw optreden, indien een participant in één van de aan de laatste schakel voorafgaande schakels van de productie- en distributieketen geen (volledig) recht op aftrek heeft, maar aan hem wel btw in rekening wordt gebracht. Hij zal de niet aftrekbare btw in zijn kostprijzen verdisconteren. Als de betreffende goederen of diensten deel uitmaken van de kostprijs van belaste prestatie verderop in de keten, dan zal dit betekenen, dat btw over btw zal worden voldaan. De belasting is dan niet meer strikt evenredig aan de prijs.

Het ontbreken van een recht op aftrek van voorbelasting in de productie- en distributieketen kan dus tot belastingcumulatie leiden. Het is niet voor niets, dat het recht op aftrek de hoeksteen van het btw-stelsel wordt genoemd. Het aftrekrecht wordt niet zozeer beperkt, wanneer prestaties in het kader van de samenwerking onbelastbaar blijven, doch veeleer wanneer prestaties in het kader van de samenwerking onder één van de vrijstellingen zonder recht op aftrek vallen. Hoewel de tekst van art. 168 Btw-richtlijn (ex art. 17 lid 2 Zesde richtlijn, vgl. art. 15 lid 1 Wet OB) anders doet vermoeden, leidt op grond van jurisprudentie van het HvJ EG de onbelastbaarheid van handelingen niet zonder meer tot een beperking van het recht op aftrek (zie deel

III, hoofdstuk 16, paragraaf 16.2). Als kosten op geen enkele wijze rechtstreeks te relateren zijn aan uitgaande belaste prestaties, dan kan de btw op die kosten alsnog voor aftrek in aanmerking komen, indien de kosten als algemene kosten zijn te beschouwen. Dat is het geval wanneer de kosten onmiddellijk en rechtstreeks verband houden met de algehele economische activiteiten van de belastingplichtige. In het geval van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau komt het mij voor, dat dit snel het geval zal zijn. De samenwerking wordt juist aangegaan met het oog op het versterken van de algehele economische activiteiten van de participanten. Het onbelastbaar laten van handelingen in het kader van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau is er dus niet zozeer de oorzaak van dat belastingcumulatie optreedt. Dit wordt veeleer veroorzaakt door vrijstellingen zonder recht op aftrek, die in voorgaande schakels van toepassing zijn.

Het bestrijden van door vrijstellingen veroorzaakte cumulatie met zuiver *nationale* leerstukken, zoals het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het partageleerstuk, die onbelastbaarheid van handelingen tussen participanten bewerkstelligen, is het bestrijden van kwaad met kwaad. Door leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel niet aan de heffing van btw te onderwerpen, kunnen de concurrentieverhoudingen worden verstoord (zie deel IV, hoofdstuk 22, paragraaf 22.2.5.5 en hoofdstuk 21, paragraaf 21.2.8). Met name in internationale verhoudingen lijkt het op grond van nationale leerstukken buiten de heffing laten van prestaties vanuit dat perspectief nauwelijks houdbaar. Zuiver nationale leerstukken zoals het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het partageleerstuk acht ik vanuit dit perspectief dan ook niet wenselijk.

Als de leerstukken echter onderdeel uit zouden maken van het Europese positieve recht, en zij in de alle lidstaten op eenzelfde wijze zouden worden toegepast, dan kan de verstoring van de internationale concurrentieverhoudingen worden ondervangen. Indien vervolgens voorkomen kan worden dat de binnenlandse concurrentieverhoudingen verstoord worden, dan moet vastgesteld worden dat de ernstigste bezwaren tegen toepassing van de leerstukken zijn weggenomen, indien zij worden toegepast in situatie waarin met de toepassing van de leerstukken cumulatie van btw wordt voorkomen. Het wegnemen van het gevaar van verstoring van de binnenlandse concurrentieverhoudingen vereist mijns inziens dat aan de leerstukken duidelijke voorwaarden worden gesteld. Mijns inziens moet, om de inbreuk op het fiscale neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel (de norm dat vergelijkbare handelingen op dezelfde wijze aan de heffing worden onderworpen) proportioneel te houden, ten minste de eis worden gesteld dat partijen met een bepaalde intensiteit elkaar samenwerken. De kern van de problematiek is immers dat de combinatie van vrijstellingen zonder recht op aftrek en samenwerking door belastingplichtigen in ongewenste belastingcumulatie resulteert. Door de eis van samenwerking te stellen kan de verstoring van de concurrentieverhoudingen enigszins worden ingedamd. De eis van samenwerking kan expliciet worden geformuleerd (zoals het geval is voor de “koepelvrijstelling”, die in wezen een met de nationale leerstukken vergelijkbare functie heeft (zie deel III, hoofdstuk 15, paragraaf 15.7 en zoals in zekere zin ook geldt voor partage) of impliciet worden gesteld (zoals het geval is met be-

trekking tot het leerstuk van kosten voor gemene rekening). Een combinatie van de voor niveau II van samenwerking als kenmerkende omstandigheden (duurzame contractuele relatie, het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen, het delen in elkaars goede en / of kwade kansen en het gezamenlijk verrichten van handelingen) kunnen mijns inziens als leidraad voor te stellen criteria dienen (zie deel II, hoofdstuk 10, paragraaf 10.3).

Ik vind dat, gegeven een btw-stelsel waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek voorkomen, de leerstukken, wanneer zij onderdeel uitmaken van het Europese positieve recht, onder voorwaarden als wenselijk te beschouwen zijn. Het tegengaan van belastingcumulatie (het recht doen aan het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel) en het doelmatigheidsbeginsel wegen mijns inziens zwaarder dan de inbreuk op het algemene karakter van de btw en de inbreuk op het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel. De aan de toepassing van de leerstukken te stellen voorwaarden moeten echter de proportionaliteit van met name de inbreuk op het bijzondere gelijkheidsbeginsel waarborgen. Het rechtskarakter van de btw verzet zich mijns inziens niet tegen het buiten de heffing laten van handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden van het tweede niveau van samenwerking. Het rechtskarakter speelt immers geen rol in de schakels, die aan de laatste schakel van de productie- en distributieketen voorafgaan (zie deel I, hoofdstuk 7). Niettegenstaande het voorgaande, meen ik evenwel dat het beter zou zijn een recht op aftrek van voorbelasting toe te staan, ook indien een vrijstelling van toepassing is, dan door middel van bijzondere leerstukken het verstorende effect van de vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting te repareren.

29.2.3 *Het fiscale neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel als uitgangspunt: is het wenselijk dat onderlinge handelingen in het kader van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau op dezelfde wijze als die in het kader van samenwerkingsverbanden van het derde niveau worden behandeld?*

In het geval van samenwerkingsverbanden op het tweede niveau van samenwerking kan zich de situatie voordoen, dat partijen zo nauw met elkaar zijn verstrengeld, dat zij nauwelijks meer van elkaar zijn te onderscheiden. Op enig moment kan de situatie ontstaan, dat het samenwerkingsverband begint te lijken op een entiteit (derde niveau van samenwerking). Het is dan de vraag of het fiscale neutraliteitsbeginsel, als bijzondere verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel, met zich mee moet brengen, dat de handelingen, net als het geval is met betrekking tot bepaalde handelingen in het kader van samenwerkingsverbanden van het derde niveau, buiten de heffing van btw blijven. Ik meen dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord.

Als partijen niet gezamenlijk als een eenheid naar buiten toe optreden, doch slechts intern, op een voor de buitenwereld niet direct waarneembare wijze kosten met elkaar delen (tweede niveau van samenwerking), is mijns inziens van een wezenlijk andere situatie sprake, dan wanneer partijen in alle opzichten gezamenlijk als een

eenheid naar buiten toe optreden (derde niveau van samenwerking). In het geval van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau staan de participanten op de voorgrond en hun samenwerkingsverband op de achtergrond, in het geval van samenwerkingsverbanden van het derde niveau staat het samenwerkingsverband juist op de voorgrond en staan de participanten op de achtergrond. Ik meen dat van vergelijkbare gevallen geen sprake is, ook niet indien het gelieerde partijen betreft. Bovendien moet bedacht worden, dat het als een entiteit aanmerken van samenwerkingsverbanden van het derde niveau, verband houdt met de rechtsvormneutraliteit. De gelijkstelling met ("volwaardige", zie deel IV, hoofdstuk 24) rechtspersonen zoals kapitaalsvennootschappen, verenigingen en stichtingen zorgt ervoor dat vergelijkbare belastingplichtigen voor de heffing van btw in een gelijke positie komen te verkeren. Die uit het neutraliteitsbeginsel voortvloeiende keuze voor neutraliteit op subjectniveau (rechtsvormneutraliteit) wordt begrensd door de neutraliteit op objectniveau. De neutraliteit op objectniveau vereist, dat handelingen onder bezwarende titel tussen te onderscheiden belastingplichtigen aan de heffing van btw worden onderworpen. Dat betekent dat zolang er geen entiteit is, de handelingen tussen samenwerkende partijen, net als die tussen onafhankelijke derden aan de heffing moeten worden onderworpen. Vindt de heffing van btw ter zake van handelingen door samenwerkende partijen, die niet binnen een als entiteit aan te merken samenwerkingsverband opereren, op eenzelfde wijze plaats als die tussen partijen, die opereren binnen een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband, dan brengt dat automatisch een ongelijkheid met zich mee ten opzichte van handelingen onder bezwarende titel, die onafhankelijke derden jegens elkaar verrichten. Aan het binnen de btw als een entiteit aanmerken van een samenwerkingsverband zijn belangrijke gevolgen verbonden. Het dient zowel op subjectniveau als op objectniveau een omslagpunt te vormen voor de heffing van btw.

29.3 Conclusie

Op het tweede samenwerkingsniveau eisen drie thema's de hoofdrol op.

Het eerste thema bestaat erin, dat wanneer een groot aantal participanten multilateraal met gesloten beurzen handelingen jegens elkaar verricht, het niet altijd mogelijk een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestaties en de ontvangen vergoedingen vast te stellen. Dit probleem doet zich in het bijzonder voor met betrekking tot pot- en poolovereenkomsten. Vanuit het perspectief van het doelmatigheidsbeginsel acht ik het in dergelijke bijzondere gevallen wenselijk heffing van btw achterwege te laten. Bezien vanuit het rechtskarakter van de btw, is er weinig op tegen om uit doelmatigheidsoverwegingen in zulke gevallen een inbreuk op het algemene karakter van de btw te maken. Op subjectniveau lijkt een verstoring van de fiscale neutraliteit (het gelijk behandelen van belastingplichtigen, die zich in een vergelijkbare positie bevinden) niet aan de orde. Op objectniveau treedt wel een verstoring van de neutraliteit op, omdat vergelijkbare handelingen niet gelijk worden behandeld voor de btw. Dit kan leiden tot een verstoring van de concurrentieverhoudingen. Toch kan mijns inziens het doelmatigheidsbeginsel deze inbreuk op het neutraliteitsbeginsel rechtvaardigen. De proportionaliteit vereist echter, dat aan drie randvoorwaarden wordt

voldaan. Ten eerste moet uit de (geobjectiveerde) wil van partijen blijken dat zij niet zozeer hebben beoogd onderling prestaties uit te wisselen om daarmee rechtstreeks een voordeel te behalen, maar dat zij hebben beoogd door middel van samenwerking voordelen te behalen die zij ieder afzonderlijk niet of op een minder efficiënte wijze zouden hebben kunnen behalen. Ten tweede moeten alle participanten een bijdrage leveren, waarvan alle andere participanten profiteren. Ten derde dient “afrekening” met gesloten beurzen plaats te vinden. Slechts onder die voorwaarden vormt het doelmatigheidsbeginsel een proportionele rechtvaardigingsgrond voor de onbelastbaarheid van de onderlinge handelingen. Het door een groot aantal belastingplichtigen met gesloten beurzen poolen van bedrijfsmiddelen dient mijns inziens dus niet tot belastingheffing te leiden. De neutraliteit van de btw vereist overigens wel dat de betrokken belastingplichtigen een recht op aftrek toekomt, voor zover zij jegens derden belaste handelingen verrichten.

Het tweede thema bestaat hierin, dat met een beroep op in de nationale jurisprudentie ontwikkelde leerstukken, heffing van btw met betrekking tot onderlinge handelingen achterwege blijft om door de vrijstellingen zonder een recht op aftrek veroorzaakte cumulatie van btw te voorkomen. Ik acht toepassing van *zuiver nationale* leerstukken zoals het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het partageleerstuk niet wenselijk. Weliswaar kan met toepassing van de leerstukken ongewenste belastingcumulatie worden voorkomen en aldus recht worden gedaan aan het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel, doch toepassing van de leerstukken leidt ertoe dat vergelijkbare handelingen ongelijk worden behandeld en leidt daarmee tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel. Bovendien bestaat het gevaar van verstoring van de concurrentieverhoudingen in internationaal verband. Ik meen dat het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel (anti-cumulatiebeginsel) op zichzelf onvoldoende grond is om de ongewenste gevolgen van de vrijstellingen zonder recht op aftrek weg te nemen, indien daarmee de concurrentieverhoudingen worden verstoord. De concurrentieverstoring, die reparatie via nationale leerstukken kan veroorzaken, moet mijns inziens zwaarder wegen dan het repareren van cumulatie, die de wetgever heeft kunnen voorzien en kennelijk heeft geaccepteerd. Het is dus bijvoorbeeld niet wenselijk, dat een penvoerder, die handelingen verricht jegens participanten bij een overeenkomst tot het verdelen van voor gemene rekening gemaakte kosten, (enkel) naar nationaal recht geacht wordt geen belastbare handeling jegens de overige participanten te verrichten. Als de leerstukken in plaats van nationaal echter communautair worden toegepast, en bovendien de voorwaarden aan de toepassing van de leerstukken zo worden gesteld dat daarmee de kans op verstoring van de binnenlandse concurrentieverhoudingen wordt beperkt, meen ik dat het in het huidige btw-stelsel (waarin vrijstellingen zonder een recht op aftrek voorkomen) wenselijk zijn. Een minimale voorwaarde die expliciet of impliciet aan de toepassing van de leerstukken moet worden gesteld is dat uit de (geobjectiveerde) wil van partijen moet blijken, dat zij niet zozeer hebben beoogd onderling prestaties uit te wisselen om daarmee rechtstreeks een voordeel te behalen, maar dat zij hebben beoogd door middel van samenwerking voordelen te behalen, die zij ieder afzonderlijk niet of op een minder efficiënte wijze zouden hebben kunnen behalen. Als verdere leidraad voor te stellen criteria

kunnen de voor niveau II (zie deel II, hoofdstuk 10) van samenwerking als kenmerkend te beschouwen criteria dienen.

Het derde thema houdt verband met de omstandigheid, dat samenwerkingsverbanden op het tweede niveau zodanige vormen aan kunnen nemen, dat zij zeer dicht tegen de samenwerkingsverbanden op het derde niveau aan komen te liggen. Het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel zou dan eventueel met zich mee kunnen brengen, dat de onderlinge handelingen tussen de participanten, op dezelfde wijze als die tussen participanten bij een samenwerkingsverband van het derde niveau (archetype III) worden behandeld. Met name partageovereenkomsten en overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening (en andere participatieovereenkomsten) lijken onder omstandigheden sterk op personenvennootschappen en daarmee vergelijkbare samenwerkingsverbanden (feitelijke samenwerkingsverbanden). Zolang evenwel materieel niet aan de kenmerken voor personenvennootschappen en soortgelijke samenwerkingsverbanden is voldaan, moet de conclusie mijns inziens echter luiden, dat van gelijke gevallen geen sprake is. Het al dan niet als een van de participanten te onderscheiden entiteit aanmerken van een samenwerkingsverband, is fundamenteel en maakt dat sprake is van ongelijke gevallen.

HOOFDSTUK 30

Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het derde niveau naar wenselijk recht

30.1 Inleiding

Op het derde niveau van samenwerking zijn de participanten elkaar zo nauw genaderd, dat zij geheel of op onderdelen niet meer van elkaar te onderscheiden zijn. Er ontstaat “integratie”. In deel II, hoofdstuk 10 heb ik aangegeven, dat voor dit onderzoek twee manieren, waarop integratie plaats kan vinden, van belang zijn: de versmelting (fiscale eenheid) en het ontstaan van een nieuwe entiteit (het samenwerkingsverband als zodanig).

30.2 Fiscale eenheid

Wanneer een fiscale eenheid wordt gevormd, versmelten de participanten voor de btw tot nieuwe entiteit, terwijl in juridische zin en overigens ook vanuit het oogpunt van andere belastingen dan de btw er in beginsel geen nieuwe entiteit ontstaat, maar de participanten afzonderlijk blijven bestaan. Het voor de btw versmelten tot een nieuwe entiteit brengt met zich mee dat, er in het onderlinge verkeer tussen de juridisch nog altijd zelfstandige participanten geen belastbare handelingen zijn waar te nemen. Ook het recht op aftrek wordt niet beoordeeld op het niveau van de participanten, maar op het niveau van de fiscale eenheid. Een fiscale eenheid brengt dus een inbreuk op het algemene karakter van de btw met zich mee. Uit de toelichting van de Europese Commissie bij het voorstel voor een Zesde richtlijn blijkt dat art. 11 Btw-richtlijn (voorheen: art. 4 lid 4 Zesde richtlijn, vgl. art. 7 lid 4 Wet OB), waarin de figuur van de fiscale eenheid is geregeld, is ingegeven door doelmatigheidsoverwegingen (administratieve vereenvoudiging) en door anti-misbruikoverwegingen (zoals de splitsing van ondernemingen in afzonderlijke belastingplichtigen om een bijzondere regeling toe te kunnen passen).¹ Van Norden heeft aangetoond, dat de figuur van de fiscale eenheid geen inbreuk maakt op het rechtskarakter van de btw.² Deze visie deel ik. Van Norden meent voorts, dat de fiscale eenheid een inbreuk maakt op het algemene karakter van de btw. Ook in die opvatting kan ik mij vinden.

Met Van Norden constateer ik, dat hoewel de btw naar zijn vorm een (algemene) transactiebelasting is, transacties binnen een fiscale eenheid niet, maar transacties tussen partijen, die geen onderdeel vormen van een fiscale eenheid, wél aan de heffing zijn onderworpen. Van Norden rechtvaardigt deze inbreuk op het algemene karakter van de btw met de “concerngedachte”, die aan de fiscale eenheid ten grondslag ligt. Op basis van die gedachte is het concern als één onderneming aan te merken. Daarom dient volgens hem het concern in de btw dus ook behandeld te worden als één belastingplichtige.³ Zie ik het goed, dan stelt Van Norden in wezen, dat het gelijkheidsbeginsel rechtvaardigt, dat financieel, economisch en organisatorisch verweven personen op dezelfde wijze worden behandeld als een belastingplichtige, die al zijn activiteiten heeft ondergebracht in één vennootschap. Het komt mij echter voor, dat een belastingplichtige, die alle activiteiten onderbrengt in één vennootschap en een belastingplichtige, die alle activiteiten uitsmeert over concernvennootschappen niet in alle opzichten te vergelijken zijn. Ondanks de omstandigheid, dat de fiscale eenheid mogelijk op de Duitse “Organschaft”-gedachte is gebaseerd, blijkt toch, dat de ratio van de figuur van de fiscale eenheid niet zozeer gelegen is in het gelijkheidsbeginsel, als wel in het doelmatigheidsbeginsel in combinatie met het anti-misbruikbeginsel. Ik zou die gronden dan ook voorop willen stellen om de fiscale eenheid te rechtvaardigen. Het gelijkheidsbeginsel is mijns inziens een randvoorwaarde. De inbreuk, die de fiscale eenheid op het algemene karakter en op het gelijkheidsbeginsel maakt, mag niet verder gaan dan vanuit een doelmatigheidsoogpunt en vanuit een anti-misbruik oogpunt noodzakelijk is. De inbreuk moet beperkt blijven tot gevallen, waarin de betrokken partijen in verschillende opzichten te beschouwen zijn als één entiteit, hoewel zij dat strikt genomen dus niet zijn. De verwevenheideisen bieden objectieve criteria om te bepalen of deze grenzen niet worden overschreden. In een internationale context is de territoriale beperking van de fiscale eenheid tot één lidstaat bedoeld als een maatregel om de schending van het gelijkheidsbeginsel binnen de perken te houden.⁴ Deze maatregel is onder omstandigheden evenwel in strijd met de vrijheid van vestiging van art. 43 EG-Verdrag en vormt een disproportionele inbreuk op die verdragsvrijheid.⁵

1. Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 1973, nr. 18A, blz. 752. Zie ook: Paul Stacey, A rational basis for setting GST and VAT grouping thresholds, VAT Monitor 2006, nr. 3, blz. 186 en G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 191.
2. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 494.
3. G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, blz. 495.
4. A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II), WFR 2006/6680, blz. 854.
5. Zie: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (I), WFR 2006/6679, blz. 823-827, A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II), WFR 2006/6680, blz. 853-862 en A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups, EC Tax Review 2007/1, blz. 34-43.

30.3 Het samenwerkingsverband als van de participanten te onderscheiden entiteit

Uit het neutraliteitsbeginsel vloeit voort, dat de btw op subjectniveau rechtsvorm-neutraal dient te zijn. Vanwege het indirecte karakter van de btw is het voorts van belang het begrip “belastingplichtige” zo ruim mogelijk uit te leggen, opdat het uiteindelijk doel – het belasten van de particuliere consumptie – zo dicht mogelijk wordt benaderd. In het systeem van de btw acht ik het van fundamenteel belang, dat samenwerkingsverbanden, die feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten en die zelfstandig een economische activiteit verrichten, als belastingplichtigen worden aangemerkt.

De rechtsvormneutraliteit op subjectniveau dient mijns inziens voorts met zich mee te brengen, dat de rechtsvorm irrelevant is voor de belastingplicht in de btw. Een omzetting van de ene rechtsvorm in de andere, of de verkrijging dan wel het opgeven van rechtspersoonlijkheid door vennootschappen, dient niet tot een wijziging van de identiteit van de belastingplichtige in de btw te leiden. Dergelijke wijzigingen in de rechtsvorm dienen voor de heffing van btw geen gevolgen te hebben.

De constatering dat een samenwerkingsverband een entiteit is, heeft belangrijke gevolgen op het objectniveau. Niet alleen heeft het betekenis voor de onderlinge handelingen tussen de participanten, maar omdat het samenwerkingsverband een van de participanten te onderscheiden entiteit is, ook voor handelingen die tussen de participanten en het samenwerkingsverband plaats kunnen vinden.

Ik heb in hoofdstuk 24 van deel IV laten zien, dat handelingen, die een vennoot als kapitaalverstrekker of als orgaan / afdeling verricht voor de vennootschap, geen belastbare handelingen inhouden van die vennoot jegens de overige vennoten. In dat verband heb ik concrete criteria geformuleerd om te bepalen, wanneer van een handelen als kapitaalverstrekker of orgaan / afdeling sprake is. Deze concepten en criteria zijn gelijkelijk toepasbaar op handelingen in het kader van een feitelijk samenwerkingsverband of EESV.

In hoofdstuk 24 van deel IV heb ik voorts aangetoond, dat bepaalde handelingen, die de participanten jegens het samenwerkingsverband verrichten, geen handelingen onder bezwarende titel zijn. De inbreng in een personenvennootschap valt naar positief recht niet als een belastbare handeling aan te merken. Hetzelfde geldt voor de inbreng in een feitelijk samenwerkingsverband en een EESV. Een letterlijke interpretatie van de artikelen 16, 18 onderdeel c en 26 lid 1 onderdelen a en b Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6, art. 5 lid 7 onderdeel c en art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdelen a en c en art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB) zou kunnen doen vermoeden, dat onder omstandigheden de inbreng in natura een aan een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling is. Dit is evenwel strijdig met de ratio van genoemde bepalingen en leidt tot cumulatie van btw. Deze cumulatie is noch door de Europese wetgever, noch door de nationale wetgever voorzien en / of beoogd. Ik heb geconcludeerd, dat het ervoor moet worden ge-

houden, dat naar positief recht de inbreng in natura in een personenvennootschap, een feitelijk samenwerkingsverband of een EESV, geen belastbare handeling inhoudt.

Thans liggen twee vragen naar wenselijk recht voor. De eerste vraag is of het wenselijk is, dat handelingen, die een participant als kapitaalverstrekker of als orgaan / afdeling van het samenwerkingsverband verricht, niet tot belastbare handelingen jegens de overige participanten leiden. De tweede vraag is of het wenselijk is, dat de inbreng in een samenwerkingsverband van het derde archetype, zoals een personenvennootschap, een feitelijk samenwerkingsverband of een EESV, onbelastbaar blijft. Bij de beantwoording van beide vragen dient het recht op aftrek van voorbelasting in ogenschouw genomen te worden.

30.3.1 *De heffing van btw ter zake van onderlinge handelingen in het kader van het samenwerkingsverband, getoetst aan het rechtskarakter van de btw en aan het evenredigheidsbeginsel*

Ik meen dat het rechtskarakter van de btw, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel er niet toe dwingen, dat handelingen, die een participant als kapitaalverstrekker of als orgaan / afdeling verricht, aan de heffing van btw worden onderworpen. Handelingen die een participant als kapitaalverschaffer verricht, moeten, ook al vloeien zij voort uit een contractuele relatie met de overige participanten, worden gezien in de relatie tussen de participant en het samenwerkingsverband als entiteit. De omstandigheid, dat het samenwerkingsverband als een entiteit is (archetype III) aan te merken, maakt dat de onderlinge verhoudingen tussen de participanten anders is dan wanneer het samenwerkingsverband geen entiteit is (archetypen I en II). Handelingen, die een participant als kapitaalverschaffer (als verschaffer van eigen vermogen) verricht, brengen geen verbruik met zich mee. Het investeren of beleggen in een onderneming hoort niet in de heffing van btw te worden betrokken, omdat het noch tot productief, noch tot consumptief verbruik leidt. De btw is een omzet- en verbruiksbelasting. Zoals A-G Jacobs terecht stelde in zijn conclusie in de zaak Kretztechnik, brengt dat met zich mee, dat alleen handelingen, die deel uitmaken van de omzet van een belastingplichtige en schakels vormen van een keten, die doorgaans eindigt met verbruik door een eindafnemer, kunnen worden belast.⁶ De inbreng in natura in een personenvennootschap vormt noch omzet voor de vennoot, noch omzet voor de vennootschap. Het betreft geen handeling, die een schakel vormt van een keten, die in verbruik eindigt. Het betreft veeleer een daad van beheer met betrekking tot de eigendommen van de vennoot.⁷ Investeren / beleggingen houden geen handelingen onder bezwarende titel in, maar spelen zich af in de kapitaalsfeer.

6. Conclusie van A-G Jacobs van 24 februari 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), Jur. 2005, blz. I-04357, punt 53.

7. Conclusie van A-G Colomer van 6 februari 2003, nr. C-442/01 (KapHag), Jur. 2003, blz. I-06851, punt 41.

Handelingen in de interne sfeer van een belastingplichtige horen niet aan de heffing van btw te worden onderworpen, ook niet wanneer de belastingplichtige geen rechtspersoon is. Handelingen, die een participant als orgaan of als afdeling van een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband verricht, zijn te beschouwen als interne bedrijfshandelingen. Het onbelastbaar laten van interne bedrijfshandelingen leidt er niet toe, dat er meer of minder verbruik belast wordt, dan op grond van het rechtskarakter is toegestaan. Het onbelastbaar laten levert voorts geen onoverkomelijke praktische problemen op. Ik laat dit aspect hier verder voor wat het is en concentreer mij op het mijns inziens belangrijkere tweede aspect: de onbelastbaarheid van inbreng.

30.3.2 *De heffing van btw ter zake van inbreng in natura, getoetst aan het rechtskarakter van de btw en aan het evenredigheidsbeginsel*

De inbreng in contanten in een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband leidt naar huidig positief (nationaal en Europees) recht niet tot heffing van btw. Ik acht dit zowel vanuit het rechtskarakter van de btw, als vanuit het evenredigheidsbeginsel een wenselijke situatie. Het rechtskarakter brengt slechts met zich mee, dat consumptief verbruik moet worden belast. In de inbreng in contanten is geen verbruik, laat staan consumptief verbruik te onderkennen. Geld vervult in dit verband de functie van spaarmiddel en niet van ruilmiddel.⁸ Er is hooguit sprake van uitgestelde consumptie.

De inbreng in natura in een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband zou om dezelfde reden reeds buiten de heffing van btw moeten blijven. Er is ook geen bezwarende titel aanwezig in het geval van inbreng in natura. Slecht bij wijze van fictie zou inbreng in natura kunnen worden aangemerkt als een handeling onder bezwarende titel. De daarvoor in aanmerking komende bepalingen in de Btw-richtlijn zijn daarin echter opgenomen als correctiemechanismen voor consumptief gebruik van goederen en diensten. Het is dus niet conform de ratio van deze bepalingen om een heffing op te leggen, indien een participant goederen of diensten inbrengt in een als entiteit te beschouwen samenwerkingsverband. Een belangrijk aandachtspunt daarbij is, dat de fictieve heffingen met zich meebrengen, dat de door de fictie verschuldigd geworden btw niet voor aftrek in aanmerking komt, waardoor niet aftrekbare btw in de productie- en distributieketen belandt. Dit is zand in de motor van de btw, net zoals de vrijstellingen zonder een recht op aftrek dat zijn. Anders dan de vrijstellingen zonder een recht op aftrek is deze cumulatie door de Europese en nationale wetgevers noch voorzien, noch bedoeld.

Het probleem concentreert zich rond het rechtskarakter van de btw en het daarmee samenhangende neutraliteitsbeginsel (zie over deze samenhang: deel I, hoofdstuk 7). Inbreng in natura roept namelijk de vraag op of het rechtskarakter van de btw dan

8. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 9.

wel het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel⁹ als gevolg heeft, dat de inbreng onbelastbaar moet zijn, belastbaar moet zijn onder een recht op aftrek van voorbelasting, of belastbaar moet zijn zonder een recht op aftrek van voorbelasting. Voorts roept inbreng dezelfde vragen op met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel.

De vraag naar de wenselijkheid van het aan de heffing van btw onderwerpen van de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband, kan niet los worden gezien van het (ontbreken van een) recht op aftrek bij de participant en bij het samenwerkingsverband. Het recht op aftrek van voorbelasting is niet altijd volledig. Het ondervindt bijvoorbeeld een beperkende werking van de vrijstellingen. Om de beoordeling naar wenselijk recht zuiver te houden, negeer ik in het navolgende in eerste instantie telkens als uitgangspunt de verstoringende werking, die uitgaat van de vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting en andere aftrekbeperkingen. Ik ga dus eerst uit van partijen, die uitsluitend volledig belast presteren en een volledig recht op aftrek hebben en voeg pas in een later stadium de complicatie van een beperking van het recht op aftrek van voorbelasting toe.

Ik werk drie hypothesen uit. De eerste hypothese is, dat de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband wordt beschouwd als een belastbare (en, gezien het gekozen uitgangspunt, belaste) prestatie, waarvoor een volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De tweede hypothese is, dat de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband wordt beschouwd als een onbelastbare handeling, waarvoor op grond van de algemene kostenleer¹⁰ een volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De derde hypothese is, dat de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband wordt beschouwd als een met een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie, waarvoor weliswaar een recht op aftrek bestaat, doch waarvoor geldt, dat de vanwege de fictie verschuldigd geworden btw niet aftrekbaar is.

30.3.2.1 *Hypothese 1: Inbreng is een belastbare handeling*

Wanneer het btw-systeem optimaal werkt, zijn er mijns inziens geen belemmeringen om de inbreng als een belastbare (en tevens belaste) handeling te beschouwen. De belastingplichtige participant brengt de btw op de goederen en diensten die hij gebruikt voor de inbreng in het samenwerkingsverband in aftrek. Hij berekent ter zake van de inbreng btw aan het samenwerkingsverband en het samenwerkingsverband brengt deze btw weer in aftrek. De btw fungeert dan als een algemene, indirecte verbruiksbelasting in de vorm van een niet-cumulatieve, meermalige omzetbelasting volgens de subtractieve methode. Het doel, het belasten van de particuliere consumptie, wordt met deze methode bereikt. De neutraliteit van de btw wordt niet verstoord. De belasting blijft evenredig aan de prijs.

9. Het beginsel dat de belasting strikt evenredig aan de prijs is, zie: deel I, hoofdstuk 7, paragraaf 7.4.

10. Zie: deel III, hoofdstuk 16, paragraaf 16.2.

Volgens eenzelfde redenering zouden echter alle handelingen, ongeacht hun aard, oorzaak of effect in de heffing kunnen worden betrokken. Zelfs interne bedrijfshandelingen zouden aan de heffing kunnen worden onderworpen. Het recht op aftrek van voorbelasting spoelt alles wel weer schoon. Wordt niet slechts naar het uiteindelijke resultaat gekeken (dat is immers altijd gelijk onder een volledige aftrek van voorbelasting in de productie- en distributieketen), dan ontstaat een ander beeld. Dat wordt veroorzaakt door de vorm, waarin de belasting is gegoten. De keuze voor een indirecte heffing, creëert normen die bij die keuze passen.¹¹ De vorm van de btw is een norm, waaraan getoetst kan worden. Het rechtskarakter van de btw is dat van een algemene verbruiksbelasting. De belasting beoogt de particuliere consumptie te belasten. Omdat de particuliere consumptie zich niet laat bepalen, is ervoor gekozen de bestedingen van particulieren als maatstaf te kiezen voor de particuliere consumptie. Uit doelmatigheidsoverwegingen is er voorts voor gekozen om de belasting slechts aan te laten grijpen bij de bestedingen van particulieren bij ondernemers. Door vervolgens de btw de vorm van een transactiebelasting te geven en de heffing op een indirecte wijze plaats te laten vinden, is het aantal belastingplichtigen in de btw tot een hanteerbaar aantal teruggebracht. Een en ander brengt echter met zich mee, dat – zonder afbreuk te doen aan het rechtskarakter als algemene verbruiksbelasting – de btw naar vorm en systematiek een transactiebelasting is. Daaruit komt de norm voort, dat slechts transacties (door ondernemers) aan de heffing moeten worden onderworpen. De inbreng in een contractueel samenwerkingsverband is evenwel geen transactie in de zin, dat de ene partij een prestatie verricht, opdat de ander hem een wederprestatie verricht (zie deel IV, hoofdstuk 24). Wanneer de inbreng wordt belast, wordt er dus meer in de heffing van btw betrokken dan op grond van het gekozen systeem vereist is. Hoewel de btw, vanwege het uiteindelijke doel de particuliere consumptie te belasten, een ruime werking heeft, brengt de vorm als norm met zich mee, dat inbreng in natura niet aan de heffing moet worden onderworpen.

In het voorgaande ben ik uitgegaan van belastbare (tevens belaste) inbreng in natura onder de werking van een btw-stelsel, waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek niet voorkomen. Het huidige btw-stelsel kent dergelijke vrijstellingen echter wel. Het is thans de vraag of, wanneer met deze complicatie rekening wordt gehouden, het wenselijk is inbreng in natura aan de heffing van btw te onderwerpen. Er zijn dan twee scenario's denkbaar. De eerste is dat de inbreng in natura als een belastbare, tevens belaste prestatie wordt aangemerkt. De tweede is dat de inbreng in natura als een belastbare, maar vrijgestelde prestatie wordt aangemerkt.

Wanneer uitgegaan wordt van een btw-systeem, waarin vrijstellingen zonder een recht op aftrek van voorbelasting zijn opgenomen, zoals het geval is in het huidige btw systeem en de inbreng in natura als een *belastbare, en tevens belaste* prestatie wordt beschouwd, dan ontstaat onherroepelijk een verstoord beeld. Ik acht het weinig zinvol om alle denkbare scenario's hier uit te werken (alle combinaties met wel / geen aftrekrecht voor de inbrenger, wel / geen belaste inbreng, wel / geen aftrekrecht

11. A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1987, blz. 50.

voor het samenwerkingsverband laten zich indenken). Volstaan kan worden met de vaststelling, dat cumulatie van btw op kan treden, indien ergens in de productie- en distributieketen, met name bij het samenwerkingsverband, geen recht op aftrek bestaat. Voorts is het niet ondenkbaar, dat deze samenwerkingsverbanden dan worden gebruikt voor constructies. De inbreng in een samenwerkingsverband zou bijvoorbeeld gebruikt kunnen worden om btw, die bij de inbrenger niet voor aftrek in aanmerking komt, omdat hij zelf vrijgestelde handelingen verricht, bij de inbrenger toch aftrekbaar te maken. Het samenwerkingsverband zou vervolgens hetgeen is ingebracht - al dan niet tegen een lage prijs - ter beschikking kunnen stellen aan de participant. Eventueel zou na verloop van tijd een fiscale eenheid tussen de betreffende participant en het samenwerkingsverband gevormd kunnen worden.

Indien wordt uitgegaan van het huidige stelsel met vrijstellingen zonder een recht op aftrek en de inbreng wordt beschouwd als een belastbare, maar vrijgestelde prestatie (zoals de inbreng van een pand dat zich buiten de tweejaarstermijn van art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB bevindt en waarvoor niet geopteerd kan worden), dan ontstaat net zo goed een verstoord beeld. De btw met betrekking tot het ingebrachte vermogensbestanddeel komt bij de inbrenger niet voor aftrek in aanmerking, of de op een eerder moment in aftrek gebrachte btw moet op het moment van de inbreng worden herzien. Verricht het samenwerkingsverband vervolgens belaste handelingen, dan zal cumulatie van btw optreden, die niet zou optreden als de inbreng onbelastbaar zou zijn gelaten. Het onderzoek naar de wenselijkheid van het belastbaar dan wel onbelastbaar laten van de inbreng in natura vereist dus een nadere uitwerking van hypothese twee, waarin de inbreng verondersteld wordt een onbelastbare handeling te zijn.

30.3.2.2 *Hypothese 2: Inbreng is een onbelastbare handeling*

Net zoals het belastbaar stellen van inbreng onder volledige aftrek van voorbelasting geen gevolgen heeft voor de evenredigheid van de belasting aan de prijs, heeft ook het onbelastbaar laten van inbreng in beginsel geen gevolgen voor de uiteindelijke belastingdruk. Het inhaaleffect zorgt ervoor, dat de uiteindelijke belastingdruk wordt bepaald door de belasting, die in de eindschakel verschuldigd is.

Het onbelastbaar laten van inbreng past beter bij de indirecte vorm van de belasting dan het (al dan niet bij fictie) belastbaar stellen van de inbreng. Aangezien inbreng niet als een transactie moet worden gezien, is het, vanuit de indirecte vorm als norm beschouwd, juist, de inbreng niet in de heffing van btw te betrekken.

Onbelastbare inbreng, waarvoor een recht op aftrek bestaat kan in een imperfect btw systeem (een systeem waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek van voorbelasting voorkomen) evenwel leiden tot dubbele niet-heffing. Dat doet zich voor, indien het samenwerkingsverband de laatste schakel in de productie- en distributieketen is en het samenwerkingsverband in die schakel vrijgesteld presteert. Als de participant onbelastbaar goederen of diensten inbrengt, wordt het samenwerkingsverband - anders dan wanneer het goederen of diensten van derden zou hebben

betrokken – niet geconfronteerd met niet-aftrekbare btw. Omdat het samenwerkingsverband wegens de toepassing van een vrijstelling geen btw verschuldigd is, verkrijgt de consument goederen of diensten zonder dat er (verborgen) btw op drukt. Dit is onwenselijk vanuit het oogpunt van het rechtskarakter van de btw en het van het neutraliteitsbeginsel deel uitmakende evenredigheidsbeginsel.

Bovendien geeft de combinatie van de onbelastbaarheid van de inbreng en het ontbreken van de mogelijkheid om in het geval van *onbelastbare* inbreng de in aftrek gebrachte btw te herzien¹² niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtigen een middel in handen om zonder heffing van btw kostbare diensten van derden te betrekken. Een volledig aftrekgerechtigde participant kan goederen of diensten van derden betrekken, de in rekening gebrachte btw in aftrek brengen (zie deel III, hoofdstuk 16) en de diensten in een later jaar onbelastbaar inbrengen in het (niet volledig aftrekgerechtigde) samenwerkingsverband.¹³ De aftrek is dan niet te her-

12. Herziening is niet mogelijk, omdat de herzieningsbepalingen slechts toepassing kunnen vinden indien de verhouding belast / vrijgesteld gebruik wijzigt. Bovendien geldt met betrekking tot (investerings)diensten dat herziening sowieso niet mogelijk is. Zie onder meer: HR 23 juni 1993, nr. 28 962, BNB 1993/263, HR 26 september 2003, nr. 38 573, BNB 2003/354 en HR 11 augustus 2006, nr. 42 068, BNB 2007/71. De lidstaten mogen echter het begrip investeringsgoederen definiëren (art. 189 Btw-richtlijn). Art. 190 van de Btw-richtlijn (ex art. 20 lid 4 Zesde richtlijn) bepaalt: “Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191 kunnen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen. Deze bepaling vormt thans de basis voor (een element van) een bij de Tweede Kamder aanhangig wetsvoorstel dat voorziet in een herzieningsregeling voor zogenoemde “investeringsbedrijfsmiddelen”. Wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, Kamerstukken II 2004/2005, nr. 30 061, nr. 2. Vanwege de arrest in de zaken Halifax, BUPA en Huthersfield (HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170, HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171) is de behandeling van het voorstel echter uitgesteld.
13. In HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76 werd aftrek van voorbelasting toegestaan aan een maatschap, ondanks dat de maat het betreffende goed (een auto) op eigen naam en voor eigen rekening had aangeschaft en de eigendom ervan niet had ingebracht in de maatschap. Hoewel dit arrest de praktische uitvoerbaarheid van de btw ten goede komt, acht ik het een rechtstheoretisch onjuist arrest. (zie deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.1). Ik meen dan ook, dat het arrest van 5 januari 1983 niet kan worden tegengeworpen in het geval een belastingplichtige participant kostbare diensten van een derde betreft, de btw in aftrek brengt en de diensten (zoals specifieke software) op een later moment inbrengt in het samenwerkingsverband. Ik merk op, dat in het geval het samenwerkingsverband als de afnemer van de prestatie valt aan te merken en niet de participant, het recht op aftrek bij het samenwerkingsverband moet worden beoordeeld en niet bij de participant. Overigens blijken in de praktijk structuren voor te komen waarin een moeder-vennootschap eerst de prestaties van derden betreft, de btw op die kosten in aftrek brengt en vervolgens de betrokken prestaties inbrengt in een dochtervennootschap (zie: Hof 's-Hertogenbosch 14 februari 2007, nr. 02/01152, V-N 2007/34.1.5 en HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254). Vervolgens brengt de dochtervennootschap de prestaties weer in in een (vrijgesteld presterende, niet aftrekgerechtigde) personenvennootschap, die het samen met de moedervennootschap aangaat. Deze personenvennootschap verkrijgt aldus prestaties zonder dat daar (niet aftrekbare) btw op drukt. Toepassing van HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76 om de aftrek bij de →

zien en het samenwerkingsverband heeft goederen of diensten verkregen zonder dat daar btw op drukt. Als het samenwerkingsverband vrijgesteld presteert en de laatste schakel in de productie- en distributieketen vormt, ontstaat een situatie waarin consumptief verbruik onbelast blijft. Zulks is niet te verenigen met het algemene karakter van de btw, het rechtskarakter van de btw en het in het neutraliteitsbeginsel besloten evenredigheidsbeginsel. Opgemerkt zij echter, dat hierin met evenveel recht een bewijs kan worden gezien, dat het wenselijk is kostbare diensten als investeringsgoederen aan te merken als dat er een bewijs in kan worden gezien, dat het wenselijk is inbreng aan de heffing van btw te onderwerpen.

Het onbelastbaar laten van inbreng brengt in een imperfect systeem met aftrekbeperkingen dus het risico met zich mee, dat belastingplichtigen overgaan tot het opzetten van belastingbesparende structuren. Verschillende varianten laten zich indenken, maar in essentie komen zij op hetzelfde neer. Participant A brengt (het genot van) goederen, diensten of arbeid in, die de ander van hem wenst te verkrijgen. Hij krijgt een minderheidsbelang in het samenwerkingsverband. Participant B brengt contanten in. Hij krijgt een meerderheidsbelang in het samenwerkingsverband. Het samenwerkingsverband exploiteert het ingebrachte voor een korte periode, eventueel tegen een lage (maar niet symbolische) prijs. Aldus verricht het samenwerkingsverband belaste handelingen, zelfs indien de enige afnemer participant B is.¹⁴ Vervolgens vormt B een fiscale eenheid met de vennootschap. Als gevolg daarvan verkrijgt B (het genot van) de goederen en diensten (waaronder eventuele arbeid) zonder dat heffing van btw over de werkelijke waarde plaatsvindt. Eventueel wordt A uitgekocht, waarbij aan A enkel contanten worden toegekend.¹⁵ Het moge duidelijk zijn, dat als gevolg van dergelijke structuren het uiteindelijke verbruik niet of in een te geringe mate wordt belast. Corporate governance en handavingsconvenanten kunnen in de uitvoeringspraktijk effectieve middelen zijn om dergelijke structuren te voorkomen.¹⁶ Toepassing van het leerstuk van misbruik van recht zal onder omstandigheden een effectieve methode zijn om (achteraf, afgezien van pre-

→ inbrengende vennoot (de dochtervennootschap) te weigeren is niet mogelijk, nu deze vennootschap zelf de goederen en diensten onbelastbaar (via inbreng door de moedervennootschap) heeft verkregen. Bij de moedervennootschap kan de aftrek ook niet op grond van HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76 worden geweigerd, aangezien het kapitaalsvennootschappen betreft (genoemd arrest ziet enkel op personenvennootschappen).

14. Art. 1 lid 1 onderdeel b BUA is mijns inziens niet van toepassing omdat de vennootschap een recht op aftrek heeft. Voorts is mijns inziens art. 1 lid 1 onderdelen a en c BUA zijn mijns inziens niet van toepassing, aangezien het niet het voeren van een zekere staat of – kort gezegd – het aan het personeel verlenen van huisvesting, het uitkeren van loon in natura, het gelegenheid geven tot sport, ontspanning of privévervoer.
15. Het toekennen van contanten aan een participant in het kader van een bedrijfsbeëindiging / uitbreng valt mijns inziens niet als (de vergoeding voor) een belastbare handeling aan te merken.
16. Zie: P.H.J. Essers, De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever, WFR 2009/6794, blz. 12-16.

cedentwerking) structuren van dit type te bestrijden.¹⁷ Is de inbreng echter belastbaar, dan leveren structuren als in het voorgaande beschreven geen btw-voordeel op.

30.3.2.3 Hypothese 3: Inbreng is een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling

Vooropgesteld zij, dat het op grond van de bepalingen met betrekking tot de fictieve leveringen en diensten¹⁸ eventueel aan de heffing onderwerpen van inbreng, in strijd is met de ratio van die bepalingen. Bovendien veroorzaakt het ongewenste belastingcumulatie, zelfs in een perfect btw-systeem. Doordat de ter zake van de fictieve leveringen en diensten verschuldigd geworden btw niet voor aftrek in aanmerking komt, bestaat het gevaar dat deze niet-aftrekbare btw in de kostprijzen van de vennootschap terecht komt. Wanneer vervolgens de vennootschap of latere schakels in de productie- en distributieketen btw in rekening brengen over de (verborgen) btw-component van de kostprijs, ontstaat belastingcumulatie. Ik acht de toepassing van genoemde bepalingen op de inbreng in een personenvennootschap reeds daarom niet wenselijk.

30.3.2.4 De heffing van btw ter zake van inbreng, getoetst aan het bijzondere gelijkheidsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel (zie deel I, hoofdstuk 7, paragraaf 7.4) in de btw werkt zowel op subjectniveau als op objectniveau. Het bewerkstelligt een gelijke behandeling van belastingplichtigen en van hun activiteiten.

Op subjectniveau houdt het neutraliteitsbeginsel ten eerste in, dat een als entiteit aan te merken contractueel samenwerkingsverband niet anders mag worden behandeld dan vergelijkbare entiteiten, die niet op een contractuele leest zijn geschoeid. Ten tweede houdt het op subjectniveau in, dat de participanten, ongeacht hun rechtsvorm, op dezelfde wijze worden behandeld.

Toegespitst op de onderhavige problematiek houdt op objectniveau het neutraliteitsbeginsel in, dat inbreng in een contractueel samenwerkingsverband hetzelfde wordt behandeld als daarmee te vergelijken handelingen. Het is evenwel de vraag,

17. Voor de toepassing van het leerstuk van (het verbod op) misbruik van recht is vereist, dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Btw-richtlijn (voorheen: Zesde richtlijn) en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Zie: HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170 en HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17.

18. Art. 16 Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 6 Zesde richtlijn, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB), art. 18 onderdeel c Btw-richtlijn (ex art. 5 lid 7 onderdeel c, vgl. art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB) en art. 26 lid 1 onderdelen a en onderdeel b Btw-richtlijn (ex art. 6 lid 2 onderdelen a en b Zesde richtlijn, vgl. art. 4 lid 2 onderdelen a en b Wet OB).

waarmee de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband zich laat vergelijken. Een belang in een onderneming, gevolgd door een kapitaalsinjectie daarin (inbreng), kan immers worden gedaan om te “ondernemen”, of om te “beleggen”. De grens tussen deze twee uitersten is geenszins duidelijk, doch de uitersten zijn te onderscheiden (zie deel IV, hoofdstuk 23 inzake beleggingsfondsen). De inbreng in een samenwerkingsverband moet dus zowel worden vergeleken met andere vormen van investeren (zoals de inbreng in een kapitaalsvennootschap) als met andere vormen van beleggen (zoals het beleggen in aandelen en andere effecten). Het bijzondere van inbreng in natura is evenwel dat het ook gelijkenissen vertoont met leveringen van goederen en diensten jegens het samenwerkingsverband. Het is dus op objectniveau nodig om inbreng niet alleen met investeringen en beleggingen te vergelijken, maar ook met leveringen van goederen en diensten. Die vergelijking op objectniveau moet worden gemaakt vanuit zowel de participant, als vanuit het samenwerkingsverband.

30.3.2.5 *Toetsing aan het bijzondere gelijkheidsbeginsel op subjectniveau*

De rechtsvormneutraliteit brengt mijns inziens met zich mee, dat een personenvennootschap, ongeacht op welke wijze deze civielrechtelijk is ingericht (OV, OVR, CV, CVR), gelijk moet worden behandeld. Bovendien brengt de rechtsvormneutraliteit naar mijn mening met zich mee, dat een personenvennootschap op subjectniveau niet anders mag worden behandeld dan andere, vergelijkbare rechtsvormen. Een BV of een NV moet dus op dezelfde wijze worden behandeld als een personenvennootschap, ongeacht de wijze, waarop laatstgenoemde is ingericht. De rechtsvorm van de vennootschap dient dus irrelevant te zijn bij de beoordeling of inbreng belastbaar dan wel onbelastbaar is. Hetzelfde geldt ten aanzien van de rechtsvorm van de vennoot, die vermogensbestanddelen inbrengt. Of de vennoot nu een natuurlijk persoon, een contractueel samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid of een rechtspersoon is, mag op grond van het neutraliteitsbeginsel er niet toe doen.

De inbreng in een kapitaalsvennootschap valt buiten het bereik van de btw. Ook wanneer de inbreng in natura plaatsvindt in een kapitaalsvennootschap, blijft heffing van btw achterwege.¹⁹ De rechtsvormneutraliteit vereist eenzelfde behandeling van kapitaalsvennootschappen en personenvennootschappen. Dit betekent, ofwel dat op grond van het neutraliteitsbeginsel de inbreng in natura in een kapitaalsvennootschap, met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgesteld moet worden, ofwel dat de inbreng in een personenvennootschap, net zoals thans geldt met betrekking tot de inbreng in natura in een kapitaalsvennootschap, onbelastbaar blijft. Een toets aan het gelijkheidsbeginsel op subjectniveau levert dus een afhankelijk resultaat op. Het resultaat is immers afhankelijk van het uitgangspunt, dat wordt gekozen. Over de juistheid van dat uitgangspunt is daarmee echter nog niets gezegd.

19. Arbeid kan niet worden gestort op aandelen (art. 2:80a lid 1 jo 2:80b BW en art. 191a lid 1 jo. Art. 2:191b BW).

30.3.2.6 Toetsing aan het bijzondere gelijkheidsbeginsel op objectniveau

Zoals ik in het voorgaande heb aangegeven, beperk ik mij op objectniveau tot een drietal vergelijkingen. De eerste is de vergelijking tussen inbreng en investeringen. De tweede is de vergelijking tussen inbreng en beleggingen (een storting op aandelen). De derde is de vergelijking tussen inbreng en een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel. Ieder van de drie vergelijkingen maak ik telkens vanuit het perspectief van de vennoot en vanuit het perspectief van de vennootschap.

De investering in een personenvennootschap concurreert met de investering in een kapitaalvennootschap. Of een participant nu eigen vermogen verstrekt aan een kapitaalvennootschap, waarvoor hij dividend ontvangt, of dat een participant eigen vermogen verstrekt aan een personenvennootschap, waarvoor hij een winstuitkering ontvangt, is de participant op zichzelf om het even. Het doet er voor een samenwerkingsverband ook niet toe of het eigen vermogen wordt verstrekt tegen de uitgifte van aandelen in een kapitaalvennootschap of tegen verstrekken van een belang in een contractueel samenwerkingsverband zonder een in aandelen verdeeld kapitaal. Het probleem, dat zich dus voordoet, is vergelijkbaar met wat zich op het subjectniveau manifesteert: als de storting in natura op aandelen in een kapitaalvennootschap moet worden beschouwd als een belastbare levering van goederen of diensten, dan heeft hetzelfde te gelden voor een inbreng in natura in een personenvennootschap. De vergelijking zegt evenwel op zichzelf niets over het antwoord op de vraag of het wenselijk is de storting in natura op aandelen van een kapitaalvennootschap en de inbreng in natura in een personenvennootschap aan de heffing van btw te onderwerpen. Zie over het antwoord op die vraag, gezien vanuit het rechtskarakter van de btw en het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel (zie paragraaf 30.3.2).

De inbreng in een personenvennootschap concurreert met het beleggen in andere rechtsvormen. In de literatuur is verdedigd, dat beleggingen niet thuis horen in de btw, aangezien beleggen in essentie een bijzondere vorm van sparen is.²⁰ Sparen geeft geen aanleiding tot consumptie, doch is eerder te beschouwen als het uitstel van consumptie. Op grond van deze gedachte behoren (beleggings)handelingen van particuliere beleggers niet in de heffing van btw te worden betrokken. Om dit te realiseren worden particuliere beleggers niet als belastingplichtigen aangemerkt, ook al stellen zij vermogensbestanddelen ter beschikking en ontvangen zij daarvoor vergoedingen (rendement).²¹ De norm, dat beleggingen niet in de btw moeten worden betrokken, vloeit aldus voort uit het rechtskarakter van de btw. Slechts particuliere

20. G.J. van Norden, *Het concern in de BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 2006, blz. 135, M.S. Hartendorf, *De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders*, WFR 2005/6617, blz. 400 en M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, blz. 19-22 en O. Henkew, *Financial Activities in European VAT* (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008, blz. 341.

21. Ik merk op, dat het zuiverder zou zijn geweest om de *handelingen* van particuliere beleggers uit te sluiten van het btw-stelsel, in plaats van hen voor die handelingen als niet belastingplichtigen aan te merken.

consumptie moet worden belast. Het nemen van aandelen is geen uitgaande handeling van de belegger. Het kan daarmee nimmer een belastbare handeling (levering van een goed of dienst onder bezwarende titel) vormen. Het storten op aandelen daarentegen is wel een uitgaande handeling. Met het storten op aandelen heeft de *belegger* echter niet het oogmerk om zich in de productieve sfeer te begeven. Wanneer hij een inbreng in natura pleegt is dit niet anders. In wezen heeft hij dan contanten omgezet in goederen of diensten, die hij vervolgens belegt. Wanneer wordt uitgegaan van de veronderstelling, dat beleggen niet in de btw hoort, moet op grond van het neutraliteitsbeginsel ook het ter belegging storten op aandelen in kapitaalsvennootschappen buiten het bereik van de btw plaatsvinden. Het HvJ EG heeft dit, althans ten aanzien van de storting in contanten op aandelen in een kapitaalsvennootschap ook zo beslist.²² De neutraliteit vereist dan vervolgens dat, wanneer een vennoot in een personenvennootschap uitsluitend *als een belegger* optreedt, de storting op de participatie in de vennootschap dan óók geen belastbare handeling kan zijn. Een belegger heeft immers de keuze om te beleggen in een kapitaalsvennootschap dan wel in een personenvennootschap. Zou de ene wijze van beleggen in de heffing van btw worden betrokken, terwijl de andere daarbuiten blijft, dan wordt de neutraliteit van de btw verstoord en bovendien een inbreuk gemaakt op het rechtskarakter van de btw. De neutraliteit gebiedt dus, dat de inbreng in een personenvennootschap door een vennoot, die uitsluitend *als een belegger* optreedt, niet in de heffing van btw wordt betrokken, indien de vergelijking wordt gemaakt met de storting op aandelen in een kapitaalsvennootschap, die uitsluitend als een belegger optreedt. Uit het voorgaande valt de conclusie te trekken, dat het neutraliteitsbeginsel met zich meebrengt, dat de inbreng in een personenvennootschap niet aan de heffing van btw dient te worden onderworpen.

De inbreng in natura in een personenvennootschap concurreert met leveringen van goederen en diensten²³ aan een personenvennootschap. Op objectniveau leidt het onbelastbaar laten van de inbreng in een personenvennootschap tot een verstoring van de neutraliteit. Een vennootschap, die goederen of diensten nodig heeft om te produceren, kan ervoor kiezen deze goederen en diensten te betrekken van onafhankelijke derden dan wel van één van de vennoten. Besluit de vennootschap het laatste te doen, dan zijn er twee mogelijkheden. De vennoot kan de goederen en diensten leveren, zoals een onafhankelijke derde dat doet (zie deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.7) of hij kan de goederen en diensten als een vennoot inbrengen. In financieel opzicht hoeft er geen verschil te bestaan tussen beide handelwijzen. Het tegenover de inbreng staande winstrecht kan op vele manieren worden vormgegeven.

Vanuit de vennootschap bezien, levert het onbelastbaar laten van een inbreng in natura derhalve ten opzichte van (belastbare) leveringen van goederen en diensten een

22. HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313.

23. Dus ook met het verstrekken van vreemd vermogen zoals het verstrekken van (rentedragende) leningen. Overigens geldt voor het verstrekken van krediet een vrijstelling (art. 135 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn, ex art. 13B lid 1 onderdeel d ten eerste Zesde richtlijn, vgl. art. 11 lid 1 onderdeel j ten eerste Wet OB).

ongelijke behandeling op, met name indien de vennootschap geen recht op aftrek van voorbelasting bezit. Dit doet zich met name voelen, wanneer de vennootschap geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting heeft, omdat de vennootschap bijvoorbeeld vrijgestelde prestaties verricht. Het is dus de vraag of inbreng om die reden hetzelfde moet worden behandeld als de levering van een goed of dienst.

Vanuit de belastingplichtige vennoot gezien, hangt de (on)gelijkheid van de behandeling van leveringen van goederen en diensten ten opzichte van de (onbelastbare) inbreng in een vennootschap, af van het recht op aftrek, dat de vennoot ter zake van de ingebrachte goederen en diensten heeft. Voor (belaste) leveringen en diensten, die een vennoot (als een derde) jegens zijn vennootschap verricht, heeft de vennoot in beginsel - vrijgestelde prestaties daargelaten - een recht op aftrek van voorbelasting. Heffing van btw en het recht op aftrek van btw vertonen samenhang. Zou de vennoot, die een onbelastbare inbreng verricht, ook een volledig recht op aftrek bezitten, dan wordt de samenhang tussen belastbaarheid en aftrekrecht doorbroken. Er ontstaat dubbele niet-heffing: er bestaat wel een recht op aftrek van voorbelasting, maar er is geen belasting verschuldigd over de uitgaande handeling. De vennoot bevindt zich in een gunstiger concurrentiepositie dan een onafhankelijke derde, die hetzelfde goed kan leveren of dezelfde dienst kan verrichten. Deze ongelijkheid kan enkel worden verholpen door de inbreng belastbaar te stellen. Weliswaar kan in theorie deze ongelijkheid ook worden opgeheven door het recht op aftrek van voorbelasting bij de inbrengende vennoot uit te sluiten, doch dat leidt ertoe, dat de aan de vennoot in rekening gebrachte btw deel uit gaat maken van de kostprijs van de betreffende goederen en / of diensten. Het gevolg is, dat de vennoot in een ongunstiger positie komt te verkeren dan een onafhankelijke derde, die dezelfde goederen levert / dezelfde diensten verricht. Bovendien ontstaat er ongewenste cumulatie van btw. Mijns inziens gebiedt het neutraliteitsbeginsel op het niveau van het object, - de norm is, dat vergelijkbare handelingen gelijk moeten worden behandeld - dat de inbreng aan de heffing van btw wordt onderworpen.

Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel in de verschijningsvorm van het bijzondere gelijkheidsbeginsel leidt dus op subjectniveau (de rechtsvormneutraliteit) tot een andere uitkomst dan op objectniveau. Het neutraliteitsbeginsel is een relatief beginsel: de uitkomst is afhankelijk van welke vergelijking wordt gemaakt.

30.4 Conclusie

In een btw-systeem, waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek en andere aftrekbeperkingen niet voorkomen, bestaan er geen belemmeringen om de inbreng in een als een entiteit te beschouwen contractueel samenwerkingsverband aan de heffing van btw te onderwerpen, onder een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Maar ook in het huidige btw-stelsel, waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek en andere aftrekbeperkingen voorkomen, zijn de voordelen van het aan de btw onderwerpen van de inbreng groter dan het onbelastbaar laten van inbreng, dan wel het uitsluiten van een recht op aftrek voor goederen en diensten, die voor de inbreng worden gebruikt. In geen geval acht ik het belasten van inbreng via de aan leveringen en diensten on-

der bezwarende titel gelijkgestelde prestaties (waarvoor geen recht op aftrek bestaat) een juiste oplossing.

Het belastbaar stellen van inbreng noopt in het huidige stelsel tot het maken van keuzes. Onvermijdelijk leidt het belastbaar stellen namelijk tot ongelijkheden. Daar staat tegenover, dat het onbelastbaar laten van inbreng ook tot ongelijkheden leidt. Als de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband als een belastbare handeling met een volledig recht op aftrek van voorbelasting wordt aangemerkt, moet mijns inziens ook het storten in natura op aandelen in een kapitaalsvennootschap belast worden, onder volledig recht op aftrek. Een ongelijkheid op het subjectniveau druist zodanig in tegen de doelstellingen van het btw-stelsel, dat het niet geaccepteerd kan worden.

De Btw-richtlijn, de Wet OB, noch de nationale jurisprudentie en de jurisprudentie van het HvJ EG bieden thans voldoende grondslag om inbreng aan de heffing van btw te onderwerpen (zie deel IV, hoofdstuk 24, paragraaf 24.4.8), zonder dat de uitgangspunten van het btw-stelsel buitenproportioneel geweld aangedaan moeten worden. Wil dus uitvoering worden gegeven aan de wens om inbreng als belaste prestatie aan te merken, onder een volledig recht op aftrek van voorbelasting, dan moet daartoe mijns inziens een afzonderlijke maatregel worden getroffen. Het positieve nationale en Europese recht bieden niet slechts te weinig zekerheid met betrekking tot de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband, zij zijn bovendien niet voldoende geëquipeerd om de inbreng op een neutrale wijze in de heffing van btw te betrekken.

Deel VI – Conclusies en samenvatting

HOOFDSTUK 31

Conclusies

De vragen die in dit onderzoek centraal stonden, waren in hoeverre naar Nederlands en naar Europees positief recht handelingen tussen de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband onderling en – indien het contractuele samenwerkingsverband een entiteit is voor de heffing van btw – tussen de participanten en het contractuele samenwerkingsverband aan de heffing van btw worden onderworpen en in hoeverre genoemde handelingen naar wenselijk Europees recht aan de heffing van btw onderworpen dienen te worden. Onlosmakelijk daarmee verbonden was het de vraag in hoeverre naar Nederlands en naar Europees positief recht een recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot genoemde handelingen bestaat en in hoeverre dit naar wenselijk Europees recht dient te bestaan.

Deze vragen laten zich niet met een enkel antwoord beantwoorden, dat dan voor alle gevallen kan gelden.

Ik concludeer, dat naar nationaal positief recht handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden, die niet tot het ontstaan van een van de participanten te onderscheiden entiteit leiden (samenwerkingsverbanden van het eerste archetype), vaker onbelastbaar blijven, dan naar Europees positief recht het geval zou moeten zijn. De wijze waarop het recht op aftrek van voorbelasting door belastingplichtigen kan worden geëffectueerd, stemt in een aantal gevallen ook niet overeen met hetgeen de Btw-richtlijn, zoals die door het HvJ EG wordt uitgelegd, bepaalt. Tal van nationale dogma's, zoals transacties voor gemeenschappelijke rekening, kosten voor gemene rekening en zoals partage zijn naar positief Europees positief recht niet houdbaar. Naar Europees wenselijk recht zijn zij echter, mits proportioneel toegepast, niet zonder meer te verwerpen. Zij kunnen, mits naar verhouding tot het ermee te bereiken doel (het bevorderen van de evenredigheid van de belasting en zelfs het voorkomen van cumulatie van btw) toegepast, bijdragen aan een betere werking van het huidige btw-stelsel in het geval van contractuele samenwerking tussen partijen waarvan één of meer van hen geen (volledig) recht op aftrek bezit.

Voorts blijkt dat naarmate de samenwerking hechter is en partijen in een grotere mate met elkaar vervlochten raken, het – ook vanuit een Europees positiefrechtelijk perspectief – moeilijker wordt tussen hen belastbare handelingen waar te nemen. Dit doet zich onder meer voor in het geval van pot- en poolovereenkomsten, waarbij een groot aantal partijen met gesloten beurzen elkaar diensten verleent. Slechts het

doelmatigheidsbeginsel kan, wanneer dit proportioneel wordt toegepast, een valide rechtvaardigingsgrond vormen, waarop de onbelastbaarheid van onderlinge handelingen in het kader van contractuele samenwerkingsverbanden tussen de participanten gestoeld kan worden. In zoverre kan het dus ook wenselijk zijn, dat heffing van btw met betrekking tot die handelingen achterwege blijft.

Waar de samenwerking wel leidt tot het ontstaan van een entiteit (samenwerkingsverbanden van het derde archetype), moet het mogelijk zijn die entiteit op te nemen in een fiscale eenheid. De Btw-richtlijn en de Wet OB staan niet principieel in de weg aan de opname van (als belastingplichtigen aan te merken) beleggingsfondsen, personenvennootschappen, feitelijke samenwerkingsverbanden en EESV's in een fiscale eenheid, zij het, dat de invulling van de verwevenheideisen vragen oproept. Indien een fiscale eenheid wordt gevormd, ontstaat in fiscale zin een samenwerkingsverband van het tweede archetype, terwijl in civielrechtelijke zin een samenwerkingsverband van het derde archetype blijft bestaan.

Het is in overeenstemming met het btw-stelsel te noemen, dat handelingen in het kader van het beheer en de vertegenwoordiging van een als een entiteit aan te merken samenwerkingsverband in de onderlinge relatie tussen de participanten, geen aanleiding geven tot heffing van btw. Het positieve, nationale en Europese recht zijn op dit vlak met elkaar in overeenstemming. Naar Europees wenselijk recht behoort dit ook niet anders te zijn. Anders is dit met betrekking tot handelingen van de participanten jegens het samenwerkingsverband als entiteit. De inbreng in natura in als entiteiten aan te merken samenwerkingsverbanden, kan op basis van de huidige nationale en Europese regelgeving en jurisprudentie slechts aan de heffing van btw worden onderworpen door de inbreng gelijk te stellen aan een levering of dienst onder bezwarende titel, waarbij het doel en de strekking van de betreffende bepalingen opzij gezet moet worden. Ik acht het evenwel niet wenselijk een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde handeling aan te nemen, omdat het tot cumulatie van btw leidt. Naar mijn mening dient, beoordeeld naar Europees wenselijk recht, de inbreng in natura als een belastbare (belast, dan wel vrijgestelde) handeling wordt beschouwd. Daarbij past een recht op aftrek in het geval de inbreng als een belaste prestaties is aan te merken en een uitsluiting van de aftrek, indien de inbreng als een vrijgestelde prestatie is aan te merken.

HOOFDSTUK 32

Samenvatting

32.1 Inleiding

Het onderwerp van dit onderzoek was de heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden. De centrale vraag was in hoeverre naar Nederlands en naar Europees positief recht handelingen tussen de participanten bij een contractueel samenwerkingsverband onderling en – indien het contractuele samenwerkingsverband een entiteit is voor de heffing van btw – tussen de participanten en het contractuele samenwerkingsverband aan de heffing van btw worden onderworpen en in hoeverre genoemde handelingen naar wenselijk Europees recht aan de heffing van btw dienen te worden onderworpen. Onlosmakelijk daarmee verbonden was het de vraag in hoeverre naar Nederlands en naar Europees positief recht een recht op aftrek van voorbelasting bestaat met betrekking tot genoemde handelingen en in hoeverre naar wenselijk Europees recht met betrekking tot genoemde handelingen een recht op aftrek dient te bestaan.

De vraagstelling was aldus tweeledig, in die zin, dat het zowel een vraag naar positief recht als een vraag naar wenselijk recht betrof. Bovendien besloeg de vraagstelling zowel de uitgaande kant (de belastbaarheid van prestaties van de participanten casu quo het samenwerkingsverband) als de inkomende kant (het recht op aftrek van voorbelasting van de participanten casu quo het samenwerkingsverband).

Met betrekking tot het positiefrechtelijke deel van dit onderzoek heb ik vastgesteld op welke wijze de heffing van btw naar nationaal recht plaatsvindt, vervolgens heb ik laten zien op welke wijze de heffing van btw naar Europees recht plaats dient te vinden en tenslotte heb ik geconstateerd, wat de eventuele verschillen en overeenkomsten tussen beide benaderingen waren. Voor wat betreft de beoordeling naar wenselijk recht heb ik een toetsingskader gehanteerd, dat gebaseerd is op de wezenlijke kenmerken van het btw stelsel, zoals die door het HvJ EG worden onderkend. Het toetsingskader werd gevormd door het rechtskarakter van de btw, het fiscale neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. Conform de strekking, die het HvJ EG aan het fiscale neutraliteitsbeginsel geeft, werd het neutraliteitsbeginsel zowel in de zin van een bijzonder gelijkheidsbeginsel als in de zin van het evenredigheidsbeginsel (het beginsel, dat de belasting evenredig aan de prijs moet zijn) opgevat. Aan de hand van dit toetsingskader heb ik vastgesteld hoe naar Europees wenselijk recht de heffing van btw (waarvan het aftrekrecht deel uitmaakt) dient te

verlopen met betrekking tot handelingen in het kader van op contractuele leest geschoeide samenwerkingsverbanden. Ten slotte heb ik aangegeven in hoeverre het positieve recht in overeenstemming is met het (Europese) wenselijke recht.

32.2 **Het begrip (contractuele) samenwerking en het verband tussen het niveau van samenwerking en de rechtsvormkeuze**

Om een goed beeld te krijgen van de denkbare vormen van samenwerking, heb ik het zich in de maatschappij voordoende fenomeen van (contractuele) samenwerking op zichzelf te bestudeerd. In dat verband heb ik – om een intern standpunt zoveel mogelijk te vermijden – het fenomeen van samenwerking benaderd vanuit de invalshoek van de organisatiwetenschappen. Vanuit die invalshoek betekent samenwerking het afstemmen van gedrag van partijen op elkaar om zodoende voordelen te behalen, die zonder de samenwerking niet, of op minder efficiënte wijze behaald kunnen worden. In de samenleving komt samenwerking tussen ondernemers veelvuldig, in verschillende intensiteiten en op verschillende manieren voor.

In de (sociaal-)economische literatuur zijn diverse theorieën ontwikkeld, die verklaren hoe deze gemeenschappelijke doelen kunnen worden bereikt door samenwerking. Een belangrijk ijkpunt is de zogenoemde “transactiekostentheorie”. Deze theorie poogt het gegeven, dat ondernemingen sommige activiteiten inkopen, terwijl zij andere activiteiten juist intern verrichten, te verklaren. Als verklaring biedt de transactiekostentheorie, dat de markt niet altijd efficiënt werkt en dat het verrichten van transacties kosten met zich meebrengt. De transactiekostentheorie geeft niet slechts een antwoord op de vraag, waarom ondernemingen sommige activiteiten inkopen en andere uitbesteden, maar verklaart ook, waarom ondernemingen tot samenwerking overgaan. Door samen te werken, hoeven niet steeds opnieuw transactiekosten gemaakt te worden, maar vinden transacties plaats volgens een van te voren bekend patroon. Samenwerking veroorzaakt evenwel coördinatiekosten, aangezien een contractueel samenwerkingsverband, afhankelijk van de mate van afstemming van gedrag op elkaar, in enige mate behoefte heeft aan een interne regeling. Individuen in organisaties en daarmee ook organisaties zelf, vertonen “opportunistisch gedrag”, waarbij list en bedrog niet worden geschuwd (“opportunism”). Dit werkt door naar het niveau van een organisatie in een samenwerkingsverband. Een aanhoudend risico bestaat, dat een organisatie haar individuele doelen laat prevaleren boven de doelen van het samenwerkingsverband of zich zelfs opportunistisch gedraagt (“seeking self-interest with guile”). Het gevaar bestaat aldus, dat de andere partijen, die bij de samenwerking betrokken zijn, opportunistisch gedrag zullen gaan vertonen. Dit risico is groter, naarmate de samenwerking tussen de ondernemingen hechter is. Om enerzijds coördinatiekosten te beperken, maar anderzijds te voorkomen, dat één van de samenwerkende partijen (al dan niet door opportunistisch gedrag) onevenredige voordelen haalt uit de samenwerking, zullen de partijen controle op elkaar willen uitoefenen (“hierarchical control”). De mate, waarin partijen controle op elkaar willen uitoefenen, is afhankelijk van de mate, waarin zij hun gedrag op elkaar afstemmen. De onderlinge (mate van) interdependency van partijen en de daarbij behorende (mate van) afstemming van het gedrag van partijen op elkaar, vindt zo zijn weer-

slag in een organisatiestructuur. De keuze voor een organisatievorm wordt enerzijds bepaald door de omvang van (de te verwachten) coördinatiekosten en anderzijds door de omvang van de (te verwachten) controle, die nodig wordt geacht. Dit speelt vervolgens ook een rol bij de keuze van een rechtsvorm.

32.3 Model van samenwerkingsvormen

Aan de hand van de mate, waarin partijen van elkaar taakafhankelijk zijn en gedrag op elkaar afstemmen, heb ik op basis van de organisatiwetenschappelijke literatuur een model van samenwerkingsvormen ontwikkeld. Het model bestaat uit drie niveaus van samenwerking (afgezien van het niveau nul, waarin van enige samenwerking geen sprake is). De indeling van samenwerkingsverbanden in niveaus van samenwerking, is een indeling op het subjectniveau. Het vertelt niets over het objectniveau; het laat niet zien, welke handelingen de subjecten op elk niveau verrichten. De indeling op subjectniveau in één van de drie samenwerkingsniveaus heeft evenwel gevolgen voor de onderverdeling op objectniveau. Op de samenwerkingsniveaus 1 en 2 zijn nog enkel transacties tussen de samenwerkende partijen denkbaar. Op samenwerkingsniveau 3 zijn naast de transacties, die zich ook op de eerste twee niveaus voordoen, ook transacties tussen de participanten met het samenwerkingsverband denkbaar. Op het objectniveau kan dus een andere onderverdeling gemaakt worden dan op subjectniveau. Op objectniveau kunnen drie archetypen van contractuele samenwerkingsverbanden worden onderscheiden.

Het eerste archetype is dat, waarin de samenwerking geen entiteit doet ontstaan en waarin de participanten niet met elkaar versmelten. Kenmerkend is, dat zich transacties tussen de participanten voor kunnen doen. Het tweede archetype is dat, waarbij partijen (in fiscale zin) ophouden te bestaan en met elkaar versmelten (fiscale eenheid). Dat brengt met zich mee dat er zich geen transacties tussen de participanten voor kunnen doen. Dit archetype kent geen civielrechtelijk equivalent (althans niet in de vorm van een contractueel samenwerkingsverband). Het derde archetype is dat, waarbij een nieuwe, van de participanten te onderscheiden entiteit ontstaat, die voorheen nog niet bestond. De participanten versmelten niet, maar blijven in hun oude hoedanigheid voortbestaan. Kenmerkend is, dat zich zowel transacties tussen de participanten alsook transacties tussen de participanten en het samenwerkingsverband als entiteit voor kunnen doen.

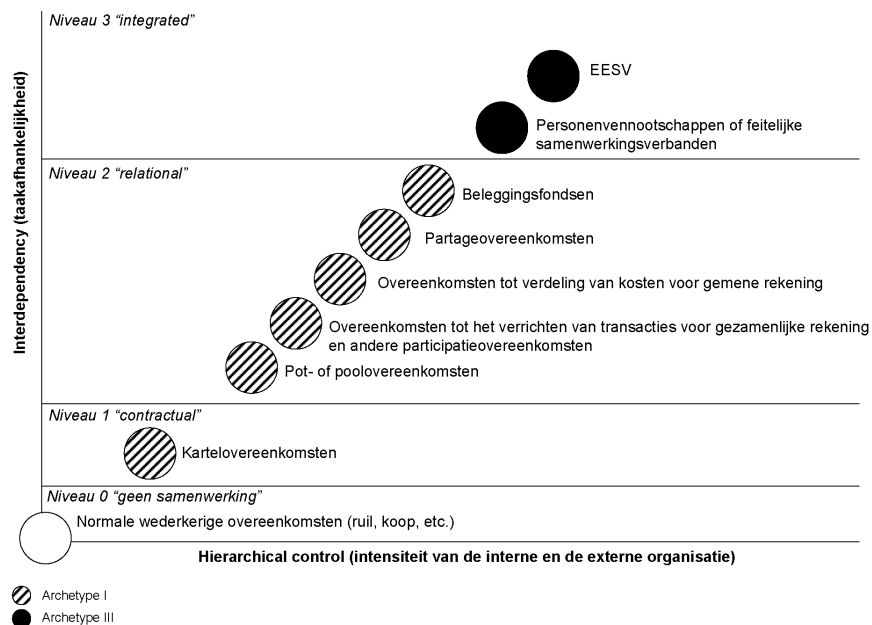
Aan het aldus ontwikkelde model heb ik vervolgens de diverse, in het recht onderscheiden, voor samenwerkingsverbanden gebruikte rechtsvormen gekoppeld. Daartoe heb ik onderzocht in welke mate het civielrechtelijke begrippenapparaat (wat is een subject en wat is een object in het burgerlijk recht) overeenkomt met het fiscale begrippenapparaat (wat is een subject en een object in het fiscale recht). Ik heb vastgesteld, dat het begrippenapparaat in het burgerlijk recht grotendeels aansluit bij het begrippenapparaat in de btw. Die vaststelling maakte het mogelijk de in de uitvoeringspraktijk onderkende contractuele samenwerkingsvormen in te delen in het model van samenwerking. Daartoe heb ik een overzicht gecreëerd van de contractuele samenwerkingsvormen, die worden onderkend. Daarbij heb ik opgemerkt, dat er

contractuele samenwerkingsverbanden bestaan, die geen specifieke afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht kennen, maar waaraan in het fiscale recht wel een bijzondere positie toekomt. Bij de selectie van de relevante samenwerkingsvormen heb ik noodzakelijkerwijs keuzen moeten maken. Voor dit onderzoek heb ik de samenwerkingsverbanden geselecteerd, die ten minste een specifieke afzonderlijke regeling in het burgerlijk recht kennen of die ten minste in het bijzonder zijn gesanctioneerd in de btw. Bovendien heb ik de reikwijdte van het onderzoek beperkt door slechts “zuivere” samenwerkingsverbanden te selecteren. Mengvormen van samenwerkingsvormen (bijvoorbeeld een pot- of poolovereenkomst, waarvan de bijeengebrachte vermogensbestanddelen worden aangewend om handelingen jegens derden te verrichten) heb ik buiten beschouwing gelaten. Aldus ben ik tot de volgende selectie gekomen:

1. Kartelovereenkomsten;
2. Pot- of poolovereenkomsten;
3. Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten;
4. Overeenkomsten tot verdeling van kosten voor gemene rekening;
5. Partageovereenkomsten;
6. Beleggingsfondsen;
7. Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden;
8. Het EESV.

Deze samenwerkingsverbanden heb ik vervolgens ingedeeld in het door mij ontwikkelde model van samenwerking, waarbij ik, naar maatschappelijke en juridische maatstaven beoordeeld, van ieder samenwerkingsverband heb bepaald aan welk archetype het samenwerkingsverband beantwoordt. Dit laat zich het best samenvatten in de vorm van onderstaand overzicht.

Figuur 64. Model van samenwerking, contractuele samenwerkingsverbanden



Aan de hand van dit integrale model ben ik vervolgens allereerst per samenwerkingsvorm nagegaan, hoe de heffing van btw verloopt naar nationaal positief recht en hoe de heffing van btw naar Europees positief recht beoordeeld, behoort te verlopen. Telkens heb ik aangegeven of er verschillen tussen de nationale wijze van heffing en de Europese wijze van heffing bestaan. Vervolgens heb ik, wederom aan de hand van dit model, naar Europees wenselijk recht beoordeeld hoe de heffing van btw (het aftrekrecht daaronder begrepen) dient te verlopen met betrekking tot handelingen in het kader van de geselecteerde en gecategoriseerde samenwerkingsverbanden. Ten slotte heb ik de uitkomsten van het onderzoek naar het positieve recht vergeleken met die van het onderzoek naar het wenselijke recht.

32.4 De heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden naar positief recht

32.4.1 Kartelovereenkomsten

Onder kartelovereenkomsten versta ik die afspraken, die slechts ertoe strekken, dat de belangen van de deelnemende ondernemingen niet met elkaar botsen en niet als één van de andere afzonderlijk te bespreken samenwerkingsvormen zijn aan te merken. In het mededingingsrecht wordt een onderscheid gemaakt tussen horizontale en verticale overeenkomsten. Horizontale kartelovereenkomsten zijn afspraken tussen partijen binnen eenzelfde bedrijfstak, verticale regelingen zijn afspraken tussen partijen binnen dezelfde bedrijfskolom.

De kern van de btw-problematiek rond kartelovereenkomsten wordt gevormd door de vraag, in hoeverre het over en weer maken van afspraken tussen ondernemers om bepaalde handelingen jegens derden te verrichten of na te laten, als belastbare dienstverrichtingen tussen die ondernemers zijn te beschouwen.

Uit bepaalde horizontale en verticale kartelovereenkomsten kunnen transacties tussen partijen onderling voortvloeien. In het geval van verticale kartelovereenkomsten is dit op zichzelf niet bevreemdend, aangezien verticale kartelovereenkomsten het over en weer verrichten van prestaties tot voorwerp kunnen hebben. De handelingen spelen zich af in de bedrijfskolom. Voor wat betreft horizontale overeenkomsten ligt het aannemen van prestaties tussen de participanten over en weer op het eerste gezicht minder voor de hand. Als echter bedacht wordt, dat het begrip “dienst” in de zin van de btw een ruim begrip is en ook een verplichting tot het nalaten van een handeling kan inhouden en de vergoeding voor een dienst in natura, zelfs in een wederdienst kan bestaan, dan moet de conclusie luiden, dat het over en weer verrichten van diensten in het kader van een horizontale kartelovereenkomst het verrichten van diensten onder bezwarende titel inhoudt. Voor zover ik heb kunnen nagaan worden in de uitvoeringspraktijk in het over en weer nalaten van handelingen doorgaans geen belastbare handelingen gezien. Vermoedelijk wordt dit veroorzaakt, doordat partijen niet het oogmerk en – naar het zich laat aanzien – ook niet de perceptie hebben, diensten jegens elkaar te verrichten. Het ruilen van een dienst, die bestaat in het nalaten van iets tegen een dienst die bestaat in het nalaten van iets anders, is immers nauwelijks zichtbaar en moeilijk in geld waardeerbaar. Vermoedelijk wordt het niet doelmatig geacht om toch tot heffing van btw over te gaan. Duidelijk is, dat het Europese btw-stelsel, mede vanwege het objectieve karakter ervan, in beginsel een zo ruime werking heeft, dat het ook handelingen aan de belasting onderwerpt, die niet onmiddellijk worden verricht met het oogmerk om er rechtstreeks een wederprestatie voor in ruil te ontvangen, maar die worden verricht met het oogmerk een gedragscoördinatie mogelijk te maken. De Btw-richtlijn, maar ook de Wet OB gebiedt dat heffing van btw plaatsvindt. Toch lijkt die benadering nauwelijks doelmatig. Bovendien is het niet in overeenstemming met het karakter van de overeenkomst, dat toch het samenwerken van partijen en niet het over en weer verrichten van prestaties is. In geen geval maakt een kartelovereenkomst, dat de partijen daarbij voor de heffing van btw niet meer ten opzichte van elkaar staan als onafhankelijke derden. De situatie doet zich aldus voor, dat het nationale recht en het Europese recht met elkaar overeenstemmen, doch dat aan de voorschriften doorgaans geen uitvoering wordt gegeven.

Met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting, brengen kartelovereenkomsten geen bijzonderheden met zich mee. De heffing van btw met betrekking tot kartelovereenkomsten stemt op dit punt zowel naar positief recht alsook de facto overeen, met wat op basis van het algemene karakter van de btw verwacht zou mogen worden.

32.4.2 **Pot- en poolovereenkomsten**

Pot- en / of poolovereenkomsten zijn normale, wederkerige, overeenkomsten. Kenmerkend voor pot- en poolovereenkomsten is, dat partijen geld (positieve en negatieve bedragen), goederen (zaken en vermogensrechten), het genot van goederen of arbeid bijeenbrengen. Dit kan ofwel geschieden met het oog op de latere verdeling van hetgeen is bijeengebracht, ofwel met het oog op het delen van het gebruik van hetgeen is bijeengebracht.

Wie tot de kern van de btw-problematiek rond pot- en poolovereenkomsten wil doordringen, moet antwoord geven op de vraag, in hoeverre in het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen en / of het aan de andere participant(en) toelaten van het gebruik van het bijeengebrachte, belastbare prestaties over en weer zijn te onderkennen. In het bijzonder speelt de kwestie of een rechtstreeks verband tussen eventuele prestaties over en weer valt vast te stellen, hetgeen moeilijker wordt, naarmate een groter aantal participanten multilateraal met gesloten beurzen via de pool handelt.

Algemeen wordt aangenomen, dat pot- en poolovereenkomsten niet relevant zijn voor de heffing van btw. Dit blijkt op een misverstand te berusten. De oorzaak van het misverstand is enerzijds, dat onder de noemer pot- en poolovereenkomsten een breed scala aan overeenkomsten voorkomt en anderzijds, dat er ten onrechte van uitgegaan wordt, dat een pool enkel uit contanten bestaat en enkel wordt gevormd om de pool op een later moment weer te verdelen. Ik heb aangetoond dat zowel uit de Europese regelgeving (de Btw-richtlijn) als de nationale regelgeving (de Wet OB) volgt, dat het bijeenbrengen van vermogensbestanddelen in een pot of pool en / of het toelaten van het gebruik van het ingebrachte door de andere participanten, het verrichten van prestaties onder bezwarende titel in kan houden.

In het geval dat niet slechts twee, maar drie of meer participanten betrokken zijn bij een pot- of poolovereenkomst en zij multilateraal met gesloten beurzen elkaar het genot en gebruik van bijeengebrachte vermogensbestanddelen gunnen, zonder verrekningen buiten de pool om, treedt een multiplier effect op, dat het rechtstreekse verband tussen prestatie en vergoeding doet verwateren. Met iedere extra participant, die toetreedt, ontstaan evenzoveel extra rechtsbetrekkingen als dat er participanten bij de poolovereenkomst zijn betrokken. Op enig moment zal een identificeerbaar voordeel voor een identificeerbare gebruiker nauwelijks meer zijn te bepalen. Bovendien is dan nog nauwelijks na te gaan welk voordeel de betreffende participant van welke andere participant ontvangt. Het rechtstreekse verband is dan mogelijk niet meer vast te stellen. Zonder rechtstreeks verband bestaat er geen bezwarende titel en zonder bezwarende titel blijft heffing van btw achterwege. De Btw-richtlijn en de Wet OB bieden in die gevallen dus geen grondslag tot heffing van btw. Kosten, die toerekenbaar zijn aan onbelastbare handelingen in het kader van een pot- of poolovereenkomst, vormen algemene kosten en de btw op deze kosten is conform het pro rata van de participant aftrekbaar.

32.4.3 *Overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening en andere participatieovereenkomsten*

Een participatieovereenkomst is een overeenkomst, waarbij een partij op de een of andere wijze deelgerechtigd is in de winst, die een andere partij maakt. Een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening voorziet erin, dat een partij deelt in het risico en de winst van de transactie, die een andere partij (de penvoerder) verricht. Een overeenkomst tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening is een bijzondere participatieovereenkomst.

De kern van de btw-problematiek bij participatieovereenkomsten en transacties voor gezamenlijke rekening is, dat het niet duidelijk is of de toekenning van een recht op de winst, die mogelijk met een transactie wordt behaald, danwel een winstuitkering in het geval van een winstgevende transactie, de vergoeding kan vormen voor het bereid zijn een eventueel verlies op de transactie te dragen. Wat geldt voor transacties voor gezamenlijke rekening, geldt des te sterker voor andere participatieovereenkomsten. De Hoge Raad heeft geoordeeld, dat het participeren in een overeenkomst tot het verrichten van een transactie voor gezamenlijke rekening niet het verrichten van een dienst inhoudt. Vanuit een Europeesrechtelijke optiek zijn er echter tussen de participanten diensten waarneembaar, waarvoor het verstrekte winstrecht / het verstrekte recht op verliescompensatie de vergoeding vormt. Het arrest HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241 leidt er echter toe, dat heffing van btw bij transacties voor gemeenschappelijke rekening niet plaatsvindt. De heffing van btw naar nationaal recht, is niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn en de uitleg, die het HvJ EG daaraan geeft. Vanuit een Europeesrechtelijke optiek zijn in het ruilen van de aanspraak op een eventuele verliescompensatie tegen een aanspraak op een eventuele winstuitkering, diensten onder bezwarende titel te onderkennen, ongeacht de uitkomst van de uiteindelijke transactie voor gemeenschappelijke rekening.

De maatstaf van heffing zal geschat moeten worden, of althans door een waarde-ringsdeskundige moeten worden vastgesteld op het moment waarop de overeenkomst wordt aangegaan. Met de feitelijke uiteindelijke winstuitkering of verliescompensatie wordt dan geen rekening meer gehouden. Onder omstandigheden is het niet doelmatig te noemen dat partijen tot waardering van hun aanspraken moeten overgaan om hun belastingschuld te bepalen. Voor die gevallen biedt het Europese recht mijns inziens voldoende aanknopingspunten om met een beroep op het doelmatigheidsbeginsel (in het bijzonder het beginsel van een eenvoudige heffing) slechts de feitelijke uiteindelijke winstuitkering / verliescompensatie als maatstaf van heffing te hanteren. Geaccepteerd moet dan worden dat de maatstaf van heffing van de prestatie van één van de partijen nihil is. Het recht op aftrek van voorbelasting dient daar echter niet door te worden beïnvloed.

32.4.4 *Overeenkomsten tot verdeling van kosten voor gemene rekening*

Het leerstuk "kosten voor gemene rekening" is een nationaal leerstuk in de btw, op grond waarvan kostendoorberekeningen tussen afzonderlijke belastingplichtigen

geacht worden niet de vergoeding te vormen voor belastbare handelingen (de kostendoorberekening geeft dan geen aanleiding tot heffing van btw). Van kosten voor gemene rekening is sprake, indien een ondernemer kosten maakt ten behoeve van verschillende ondernemers, die in eerste instantie door een van hen worden betaald en indien die voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de bedoelde ondernemers worden omgeslagen, terwijl het risico van die kosten alle deelnemers volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.

Met betrekking tot het leerstuk van kosten voor gemene rekening luidt de hoofdvraag of de betaling, die volgt op een kostendoorbelasting, ook naar Europees recht geen vergoeding voor een prestatie vormt.

In gevallen waarin een penvoerder kosten van derden (externe kosten) doorbelast, lijkt toepassing van het leerstuk vanuit een Europeesrechtelijke optiek onjuist. De commissionairstheorie verhindert de toepassing van het leerstuk in die situaties. In gevallen waarin een penvoerder interne kosten (zoals personeelskosten) doorbelast, dringt de gedachte zich wellicht op, dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de kostenvergoedingen (betalingen) en de daar tegenoverstaande handelingen, indien aan de voorwaarden van het leerstuk is voldaan. Ik meen echter, dat er in het geval van kosten voor gemene rekening, juist wél een rechtstreeks verband aanwezig is. Het leerstuk van kosten voor gemene rekening past niet goed in het huidige positieve recht. Noch de Btw-richtlijn, noch de Wet OB, noch de jurisprudentie voorziet in een systematiek, waarin het leerstuk als zodanig kan worden ingebed. Toepassing van het leerstuk leidt tot een inbreuk op het algemene karakter van de btw. Slechts in die gevallen, waarin partijen zo nauw met elkaar verstrengeld zijn, dat het niet doenlijk is de handelingen, die zij over en weer verrichten als afzonderlijke diensten te onderscheiden, kan mogelijk volgehouden worden, dat ook vanuit een Europeesrechtelijke optiek heffing achterwege moet blijven. De onbelastbaarheid is dan gestoeld op het ontbreken van een waarneembare rechtstbetrekking en op het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding en niet zozeer op het leerstuk van kosten voor gemene rekening als zodanig. Het komt mij voor, dat aan de eisen, die de Hoge Raad aan onbelastbaarheid heeft gesteld, in gevallen van nauwe verstrengeling geen belang toe dient te komen.

32.4.5 *Partageovereenkomsten*

Een partageovereenkomst is een overeenkomst, waarbij (minimaal) twee belastingplichtigen afspreken voor gezamenlijke rekening en risico te handelen en de vruchten van de voor gezamenlijke rekening en risico verrichte prestaties te verdelen. Wanneer van een partageovereenkomst sprake is, dan worden de participanten geacht – zonder dat een nieuwe belastingplichtige ontstaat – aan één afnemer, tegen één prijs, één (vanuit de afnemer gezien) onsplitsbare prestatie te verrichten. De in partage handelende ondernemers worden voor de heffing van btw geacht *niet* jegens elkaar te presteren. De verdeling van de opbrengsten wordt, op grond van het partageleerstuk, geacht zich buiten het bereik van de btw af te spelen. In bijzondere gevallen kan toepassing van het partageleerstuk cumulatie van btw voorkomen.

Met betrekking tot het partageleerstuk moet een tweetal kernvragen worden onderscheiden. Ten eerste is het de vraag hoe deze – in de nationale jurisprudentie ontwikkelde figuur – in te passen is in de Europese regelgeving, zoals die door het HvJ EG wordt uitgelegd. Ten tweede is het de vraag of het leerstuk niet zodanig innerlijke tegenstrijdigheden bevat, dat het vanuit een Europeesrechtelijk gezichtspunt uitsluitend in bijzondere gevallen toegepast kan worden.

Ik meen dat in het (positieve) Europese recht geen basis is te vinden voor het leerstuk. Het is lidstaten niet toegestaan zelfstandig maatregelen ter verbetering van het btw-systeem te nemen, ook al worden daarmee de doelstellingen van het btw-stelsel beter gewaarborgd. Dit verbod geldt mijns inziens ook voor de nationale rechter. Bovendien kan het partageleerstuk in internationale verhoudingen tot verstoring van de mededinging leiden. Het komt mij voor, dat het partageleerstuk zich niet verhoudt met het Europese positieve recht.

Ik heb geconcludeerd dat de partagefiguur niet solide is. Zij bevat innerlijke tegenstrijdigheden. Stille partage (partage, waarbij de afnemer niet weet, dat hij eigenlijk met twee presteerders van doen heeft) is voor de heffing van btw een onmogelijkheid, aangezien stille partage zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk geconverteerd wordt naar een situatie, waarin de ene in partage handelende belastingplichtige jegens de ander presteert. De jurisprudentie, waarin stille partage is toegepast, is mijns inziens dan ook dogmatisch onjuist en valt alleen te rechtvaardigen omdat het in de betreffende gevallen bijdroeg aan een betere werking van het btw-systeem, doordat het de evenredigheid van de belasting aan de prijs van de diensten waarborgde en ongewenste cumulatie van belasting voorkwam. Openbare partage (partage waarbij het voor de afnemer duidelijk is dat hij met twee presteerders van doen heeft) kan zich in theorie slechts voordoen in uitzonderlijke gevallen van incidentele, niet duurzame samenwerking. Er zijn echter geen situaties van openbare partage uit de jurisprudentie bekend.

32.4.6 *Beleggingsfondsen*

Vanwege het ruime begrip van samenwerking, dat ik hanteer in dit onderzoek, kan zowel het ondernemen als het beleggen met bijeengebrachte vermogensbestanddelen daaronder worden geschaard. Contractuele “beleggerscollectieven” kunnen juridisch op diverse wijzen worden vormgegeven. Er zijn situaties denkbaar, waarin een beleggingsfonds als een personenvennootschap is aan te duiden. Veelal zijn beleggingsfondsen civielrechtelijk echter overeenkomsten “sui generis”.

Er zijn indicaties, dat een beleggingsfonds onder omstandigheden als een entiteit (“eenieder”) is aan te merken. Het belangrijkste argument om een beleggingsfonds als een entiteit te beschouwen is het argument van waarborging van een behandeling die gelijk is aan die van beleggingsmaatschappijen. Als het beleggingsfonds als een entiteit is te beschouwen, is het echter maar de vraag of het beleggingsfonds ook een economische activiteit verricht. Ik heb geconcludeerd, dat van beleggingsfondsen niet op voorhand gesteld kan worden, dat zij belastingplichtigen zijn. Wanneer

een beleggingsfonds een belastingplichtige is, kan het fonds op basis van de tekst van art. 7 lid 4 Wet OB in beginsel onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid. Bij beleggingsfondsen zal – mede vanwege het effectenrecht – echter niet snel tegelijkertijd aan alle verwevenheideisen voldaan zijn.

De bewaarder en de beheerder van een beleggingsfonds zijn in de regel als belastingplichtigen voor de btw te beschouwen, indien zij voor hun handelingen een vergoeding van het beleggingsfonds ontvangen. De handelingen van bewaring en beheer en van beheer van collectief bijeengebracht vermogen, die de bewaarder en beheerder verrichten, zijn aan de heffing van btw onderworpen. Het beheer van collectief bijeengebracht vermogen door de beheerder, is vrijgesteld.

De enige handeling, die de beleggers verrichten, is het ter belegging inbrengen van vermogensbestanddelen (contanten). Deze handelingen zijn niet aan de btw onderworpen en leiden ook anderszins niet tot de heffing van btw. Het uitgekeerde rendement vormt geen vergoeding voor handelingen van de beleggers jegens het beleggingsfonds.

32.4.7 Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden

Een (personen)vennootschap is de overeenkomst tot samenwerking voor gemeenschappelijke rekening van twee of meer personen, de vennoten, welke samenwerking is gericht op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel ten behoeve van alle vennoten door middel van inbreng door ieder van de vennoten. Een feitelijk samenwerkingsverband is een op een vennootschap gelijkend samenwerkingsverband, dat echter niet aan één of meer criteria van het begrip vennootschap voldoet, maar dat ook niet onder één van de overige in dit onderzoek aan de orde gestelde samenwerkingsverbanden valt.

Personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden zijn samenwerkingsverbanden van het derde archetype. Ten gevolge van de samenwerking ontstaat een entiteit voor de heffing van btw, die van de samenwerkende partijen is te onderscheiden. Voor de heffing van btw komt aan het feitelijke samenwerkingsverband dezelfde positie toe als aan de personenvennootschap.

Vanwege het verschijnsel, dat er een van de participanten te onderscheiden entiteit ontstaat, komen op zowel subjectniveau als op objectniveau bijzondere vragen op. Op subjectniveau speelt met name de vraag of het samenwerkingsverband tot een fiscale eenheid (eventueel met één van de participanten) kan behoren en op welke wijze dan aan de verwevenheideisen invulling moet worden gegeven. Op objectniveau komen vragen op, die verband houden met het bestaan van vennootschappelijke banden tussen de vennoten en de vennootschap.

Op subjectniveau is het allereerst van belang vast te stellen dat, wanneer bijvoorbeeld twee natuurlijke personen (maar dit geldt evenzeer voor rechtspersonen en andere rechtssubjecten) gezamenlijk als een combinatie met een maatschappelijke

zelfstandigheid (onder één naam) naar buiten toe optreden, hun samenwerking niet leidt tot een fiscale eenheid tussen beiden (een samenwerkingsverband van het tweede archetype), maar tot het ontstaan van een nieuwe, van de natuurlijke personen te onderscheiden entiteit (een samenwerkingsverband van het derde archetype). De Btw-richtlijn en de Wet OB staan niet principieel in de weg aan de opname van personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden in een fiscale eenheid. De eis van de financiële verwevenheid vraagt ten aanzien van personenvennootschappen en feitelijke samenwerkingsverbanden een enigszins andere benadering dan ten aanzien van kapitaalvennootschappen geldt. Omdat een personenvennootschap geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, waaraan de zeggenschap is gekoppeld, is het mijns inziens gerechtvaardigd, dat de financiële verwevenheid voor personenvennootschappen anders wordt ingevuld dan voor kapitaalvennootschappen. Ik pleit op de eerste plaats voor een complexbenadering, waarin de verwevenheden in samenhang met elkaar worden beoordeeld. Op de tweede plaats moet de financiële verwevenheid bij personenvennootschappen, stichtingen en verenigingen analoog uitgelegd worden aan die bij kapitaalvennootschappen. De jurisprudentie van de Hoge Raad biedt mijns inziens ruimte voor een dergelijke uitleg.

Voorts speelt op subjectniveau de vraag of de verkrijging van rechtspersoonlijkheid door een OV of CV, dan wel het opgeven van rechtspersoonlijkheid van een OVR of CVR, alsmede de omzetting van een OVR / CVR in een bv dan wel de omzetting van een bv in een OVR / CVR, tot het ontstaan van een nieuwe belastingplichtige leidt. Ik beantwoord die vraag ontkennend. De rechtsvormneutraliteit in de btw op subjectniveau gebiedt, dat de “juridische huls” van een belastingplichtige geen consequenties heeft voor de heffing van btw. Dit geldt dan ook voor de wijziging van die juridische huls. In het nationale recht wordt deze redenering evenwel niet consequent gevolgd. In de Europese jurisprudentie is één bijzonder geval bekend, waarin deze redenering ook niet strikt wordt gevolgd (HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286).

Op objectniveau is als belangrijkste conclusie te trekken, dat de inbreng in natura naar nationaal en Europees positief recht slechts als een belastbare handeling is te beschouwen, indien het wordt aangemerkt als een met een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie. Het doel en strekking van de betreffende bepalingen moet dan echter geweld worden aangedaan. Slechts indien inbreng in natura plaatsvindt met verrekening buiten de boeken om, kan er (ten dele) sprake zijn van een (echte) levering of dienst onder bezwarende titel.

Indien een vennoot als kapitaalverstrekker handelingen voor de vennootschap verricht, dan geeft dat geen aanleiding om aan te nemen, dat hij daarmee tevens in de relatie met de overige vennoten een belastbare handeling verricht. Handelingen, die een vennoot als “orgaan” verricht, leiden in de relatie tussen de vennoot en de overige vennoten niet tot heffing van btw. Het is evenwel niet altijd eenvoudig uit te maken in welke hoedanigheid een vennoot optreedt. Om te bepalen of een vennoot als kapitaalverstrekker optreedt, is primair het bepaalde in het vennootschapscontract van belang. De verdeling van de taken en bevoegdheden over de diverse organen, zo-

als die in de vennootschapsovereenkomst is opgenomen, kan een aanknopingspunt vormen. Mijns inziens kan het criterium van het lopen van een economisch bedrijfsrisico ook worden gehanteerd om te bepalen, of een vennoot handelt in de hoedanigheid van een van de vennootschap te onderscheiden autonome entiteit, of dat hij handelt in de hoedanigheid van een niet van de vennootschap te onderscheiden orgaan. Eventueel zou ook gekeken kunnen worden naar de mate, waarin de handelingen van de vennoot bijdragen tot het verwezenlijken van handelingen, die de vennootschap als een als zodanig handelende belastingplichtige verricht.

32.4.8 *Het EESV*

Het EESV is een Europees, transnationaal, contractueel samenwerkingsverband. In Nederland wordt het EESV als een rechtspersoon aangemerkt. Het EESV heeft een ondersteunend karakter en is bedoeld om de economische werkzaamheid van zijn leden te vergemakkelijken of te ontwikkelen dan wel de resultaten daarvan te verbeteren of te vergroten. Het EESV is in grote mate vergelijkbaar met de personenvennootschap, maar vertoont ook trekjes van de vereniging en de coöperatie. Het EESV is een samenwerkingsverband van het derde archetype.

Wanneer een EESV in een andere rechtsvorm wordt omgezet, komt mijns inziens geen nieuwe belastingplichtige voor de btw tot stand. De juridische vorm van een belastingplichtige is vanwege de rechtsvormneutraliteit op subjectniveau in de btw irrelevant, zodat ook aan de wijziging van die juridische vorm geen betekenis moet worden toegekend. In de beleidssfeer is hieraan in het nationale recht mijns inziens dan ook terecht deze invulling gegeven. Een EESV kan in beginsel deel uitmaken van een fiscale eenheid. Op grond van art. 17 EESV Verordening mag één lid echter niet de meerderheid van stemmen bezitten. Hierdoor kan mijns inziens moeilijk aan de vereiste financiële en organisatorische verwevenheid, zoals daaraan in Nederland invulling wordt gegeven, worden voldaan. Voorts is het transnationale karakter van een EESV, in combinatie met de territoriale begrenzing van de fiscale eenheid, een beletsel voor de vorming van een fiscale eenheid.

Op objectniveau zijn de vraagstukken met betrekking tot de heffing van btw groten-deels vergelijkbaar met die zich voordoen bij personenvennootschappen. Zo kan hetgeen ik voor wat betreft de inbreng in natura heb opgemerkt, mutatis mutandis worden toegepast op het EESV. Daaraan is toe te voegen dat, vanwege het ondersteunende karakter dat het EESV heeft, mogelijk nóg minder snel aan een levering of dienst onder bezwarende titel gelijkgestelde prestatie wordt toegekomen, omdat eventueel betoogd kan worden, dat een lid, dat vermogensbestanddelen inbrengt, deze vermogensbestanddelen nog steeds voor dezelfde bedrijfsdoeleinden gebruikt. De bedrijfsdoeleinden van het EESV zijn uiteindelijk immers dezelfde bedrijfsdoeleinden als die van de leden. Indien de leden een EESV financieren door middel van contributiebetalingen, vormt – gelet op Europese jurisprudentie – de (al dan niet forfaitaire) contributiebetaling al snel de vergoeding voor een wederprestatie van het EESV. Bijzonderheden doen zich verder voor met betrekking tot de overdracht van het lidmaatschap door een lid. Het is mijns inziens verdedigbaar, de overdracht van een lidmaat-

schapsrecht door een “uittredend lid” te vergelijken met die van een aandeel door een aandeelhouder in een kapitaalsvennootschap. In beginsel vormt de overdracht dan geen belastbare handeling. Gesteld kan worden, dat de heffing van btw ten aanzien van een EESV naar nationaal recht niet wezenlijk anders verloopt dan naar Europees recht.

32.5 De heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden naar wenselijk recht

Door de wijze van heffing van btw zoals die naar positief recht verloopt, of althans op grond van de Europese wet- en regelgeving dient te verlopen, te toetsen aan de fundamentele beginselen, waarop de btw is gebaseerd, te weten: het rechtskarakter van de btw, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel, heb ik uitspraken gedaan, over wat een wenselijke heffing van btw met betrekking tot contractuele samenwerkingsverbanden is.

Ik heb mij bij de beoordeling naar wenselijk recht gericht op de gevallen, waarvan een vermoeden bestaat, dat de wijze waarop de heffing van btw naar nationaal en / of Europees positief recht plaatsvindt, of dient plaats te vinden, zich niet verhoudt met het wenselijke recht. Een dergelijk vermoeden is aanwezig in de gevallen, waarin naar positief recht heffing van btw achterwege blijft en / of geen recht op aftrek van voorbelasting wordt verleend. Er lijkt sprake te zijn van strijdigheid met het uitgangspunt van de btw, dat de heffing op een algemene, neutrale wijze geschiedt. Zoals ik heb aangegeven, zijn er echter ook gevallen, waarin vanuit een neutraliteits-oogpunt en een doelmatigheidsoogpunt getwijfeld mag worden aan de wenselijkheid van het aan de belasting onderwerpen van handelingen en / of het toestaan dan wel beperken van een recht op aftrek. Alsdan lijkt immers strijd te bestaan met het fundamentele en aan de btw inherente neutraliteitsbeginsel en / of het doelmatigheidsbeginsel.

Voor de beoordeling van de wenselijke wijze, waarop de heffing van btw plaats moet vinden, heb ik teruggegrepen op de drie niveaus van samenwerking, die ten grondslag liggen aan het samenwerkingsmodel.

32.5.1 *Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het eerste niveau naar wenselijk recht*

Het door een belastingplichtige als zodanig verrichten van een levering van goederen tegen betaling in contanten, leidt en moet ook onmiskenbaar leiden tot heffing van btw. Indien de betaling niet in contanten luidt, maar in natura (goederen of diensten) geschiedt, is dit niet anders en moet dit in beginsel ook niet anders zijn. Wanneer de diensten over en weer echter enkel bestaan uit het maken van concurrentie-beperkende afspraken, zoals in het geval van bepaalde kartelovereenkomsten, is het evenwel niet doelmatig heffing van btw plaats te laten vinden, met name niet, indien de betrokken partijen zich er enkel over en weer toe verplichten bepaalde handelings-

gen na te laten. Eventuele btw op kosten, gemaakt in het kader van de kartelovereenkomst, moet voor aftrek in aanmerking komen.

32.5.2 *Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het tweede niveau naar wenselijk recht*

Op het tweede samenwerkingsniveau eisen drie thema's de hoofdrol op.

Het eerste thema is aan de orde, wanneer een groot aantal participanten multilateraal met gesloten beurzen handelingen jegens elkaar verrichten. Het is dan niet altijd mogelijk een rechtstreeks verband tussen de verrichte prestaties en de ontvangen vergoedingen vast te stellen. Dit probleem doet zich in het bijzonder voor met betrekking tot pot- en poolovereenkomsten. Vanuit het perspectief van het doelmatigheidsbeginsel acht ik het in dergelijke bijzondere gevallen wenselijk heffing van btw achterwege te laten. De proportionaliteit vereist evenwel, dat aan drie randvoorwaarden wordt voldaan. Ten eerste moet uit de (geobjectiveerde) wil van partijen blijken, dat zij niet zozeer hebben beoogd onderling prestaties uit te wisselen om daarmee rechtstreeks een voordeel te behalen, maar dat zij hebben beoogd door middel van samenwerking voordelen te behalen, die zij ieder afzonderlijk niet of op een minder efficiënte wijze zouden hebben kunnen behalen. Tegelijkertijd moet een groot aantal partijen bij de samenwerking betrokken zijn. Ten tweede moeten alle participanten een bijdrage leveren, waarvan alle andere participanten profiteren. Ten derde dient de "afrekening" met gesloten beurzen plaats te vinden. Slechts onder die voorwaarden vormt het doelmatigheidsbeginsel een proportionele rechtvaardigingsgrond voor de onbelastbaarheid van de onderlinge handelingen. Het door een groot aantal belastingplichtigen met gesloten beurzen poolen van bedrijfsmiddelen dient mijns inziens dus niet tot belastingheffing te leiden. De neutraliteit van de btw vereist overigens wel, dat de betrokken belastingplichtigen een recht op aftrek toekomt, voor zover zij jegens derden belaste handelingen verrichten.

Het tweede thema is, dat met een beroep op in de nationale jurisprudentie ontwikkelde leerstukken, heffing van btw met betrekking tot onderlinge handelingen achterwege blijft om door de vrijstellingen zonder een recht op aftrek veroorzaakte cumulatie van btw te voorkomen. Ik acht zuiver nationale toepassing van leerstukken zoals het partageleerstuk en het leerstuk van kosten voor gemene rekening, niet wenselijk. Toepassing van de leerstukken kan evenwel ongewenste belastingcumulatie voorkomen. Zij doen dus recht aan het neutraliteitsbeginsel als evenredigheidsbeginsel. Het nadeel van toepassing van de leerstukken is echter dat vergelijkbare handelingen ongelijk worden behandeld. De leerstukken veroorzaken daarmee tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel. Bovendien bestaat een gevaar van verstoring van de concurrentieverhoudingen in internationaal verband. Als de leerstukken communautair zouden worden toegepast, en bovendien de voorwaarden aan de toepassing van de leerstukken zo worden gesteld dat daarmee de kans op verstoring van de binnenlandse concurrentieverhoudingen wordt beperkt, dan meen ik dat er een plaats voor kan worden ingeruimd in het huidige btw-stelsel (waarin vrijstellingen zonder een recht op aftrek voorkomen). Een

minimale voorwaarde die expliciet of impliciet aan de toepassing van de leerstukken moet worden gesteld is dat de partijen met elkaar moeten samenwerken. Minimaal moet uit de (geobjectiveerde) wil van partijen blijken, dat zij niet zozeer hebben beoogd onderling prestaties uit te wisselen om daarmee rechtstreeks een voordeel te behalen, maar dat zij hebben beoogd door middel van samenwerking voordelen te behalen, die zij ieder afzonderlijk niet of op een minder efficiënte wijze zouden hebben kunnen behalen. Als verdere leidraad voor te stellen criteria kunnen de voor niveau II van samenwerking als kenmerkend te beschouwen criteria dienen.

Het derde thema houdt verband met de omstandigheid, dat samenwerkingsverbanden op het tweede niveau zodanige vormen aan kunnen nemen, dat zij zeer dicht tegen de samenwerkingsverbanden op het derde niveau aan komen te liggen. Het neutraliteitsbeginsel als bijzonder gelijkheidsbeginsel zou dan eventueel met zich mee kunnen brengen, dat de onderlinge handelingen tussen de participanten, op dezelfde wijze als die tussen participanten bij een samenwerkingsverband van het derde niveau (archetype III) worden behandeld. Met name partageovereenkomsten en overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gemeenschappelijke rekening (en andere participatieovereenkomsten) lijken onder omstandigheden sterk op personenvennootschappen en daarmee vergelijkbare samenwerkingsverbanden (feitelijke samenwerkingsverbanden). Zolang evenwel materieel niet aan de kenmerken voor personenvennootschappen en soortgelijke samenwerkingsverbanden is voldaan, moet de conclusie mijns inziens echter luiden, dat van gelijke gevallen geen sprake is. Het al dan niet als een van de participanten te onderscheiden entiteit aanmerken van een samenwerkingsverband, is fundamenteel en maakt dat sprake is van ongelijke gevallen.

32.5.3 *Beoordeling van de heffing van btw ter zake van samenwerkingsverbanden van het derde niveau naar wenselijk recht*

In een btw-systeem, waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek en andere aftrekbeperkingen niet voorkomen, bestaan er geen belemmeringen, om de inbreng in natura in een als een entiteit te beschouwen contractueel samenwerkingsverband, aan de heffing van btw te onderwerpen, onder een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Maar ook in het huidige btw-stelsel, waarin vrijstellingen zonder recht op aftrek en andere aftrekbeperkingen voorkomen, zijn de voordelen van het aan de btw onderwerpen van de inbreng in natura groter dan het onbelastbaar laten van inbreng, dan wel het uitsluiten van een recht op aftrek voor goederen en diensten, die voor de inbreng worden gebruikt. In geen geval acht ik het belasten van inbreng in natura via met leveringen en diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde prestaties een juiste oplossing, omdat de aldus verschuldigd geworden btw niet voor aftrek in aanmerking komt en zo tot ongewenste belastingcumulatie en daarmee gepaard gaande concurrentievervalsingen leidt.

Het belastbaar stellen van inbreng in natura noopt in het huidige stelsel tot het maken van keuzes. Onvermijdelijk leidt het belastbaar stellen hiervan namelijk tot ongelijkheden. Daar staat tegenover, dat het onbelastbaar laten van inbreng in natura

ook tot ongelijkheden leidt. Als deze inbreng in een contractueel samenwerkingsverband als een belastbare handeling met een volledig recht op aftrek van voorbelasting wordt aangemerkt, moet mijns inziens ook het storten in natura op aandelen in een kapitaalsvennootschap belast worden, onder volledig recht op aftrek. Een ongelijkheid op het subjectniveau druist zozeer in tegen de doelstellingen van het btw-stelsel, dat het niet geaccepteerd kan worden.

Noch de Btw-richtlijn, noch de Wet OB, noch de nationale jurisprudentie, noch de jurisprudentie van het HvJ EG biedt thans de zekerheid dat de inbreng in natura aan de heffing van btw is onderworpen. Wil uitvoering worden gegeven aan de wens om inbreng als belaste prestatie aan te merken, onder een volledig recht op aftrek van voorbelasting, dan moet daartoe mijns inziens een afzonderlijke maatregel worden getroffen. Het nationale en Europese positieve recht op het gebied van de heffing van btw biedt niet slechts te weinig zekerheid met betrekking tot de inbreng in een contractueel samenwerkingsverband, het is bovendien niet voldoende geëquipeerd om de inbreng in natura op een neutrale wijze in de heffing van btw te betrekken.

LIJST VAN AANGEHAALDE LITERATUUR

Adriaansen-Keulers, G.L.J.J.	Rechtvaardigheid bij belastingen, Kluwer (diss.), Deventer, 1996.
Adriani, P.J.A. en Hoorn, J. van	Het belastingrecht (I), L.J. Veen's Uitgeversmij. N.V., Amsterdam, 1955.
Akkermans, A.J. (red.)	Privaatrecht als opdracht, Ars Aequi, Nijmegen, 2006.
Amttenbrink, F. en Vedder, H.H.B.	Recht van de Europese Unie, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2008.
Autoriteit Financiële Markten	Vastgoed-CV's en maatschappen, een verkennende analyse, AFM, Amsterdam, 2005.
Asser/Hartkamp 4-I, 2004.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 4. Verbintenissenrecht. Deel I. De verbintenis in het algemeen, Kluwer, Deventer, 2004.
Asser/Kortmann/De Leede/Thunissen, 5-III, 1994.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 5. Bijzondere overeenkomsten. Deel III. Overeenkomst van opdracht, arbeidsovereenkomst, aanneming van werk, W.E.J. Tjeenk Willink, 1994.
Asser/Maeijer 2-III, 2000.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 2. Vertegenwoordiging en rechtspersoon. Deel III. De naamloze en de besloten vennootschap, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 2000.
Asser/Maeijer 5-V (thans 7-VII), 1995.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 5. Bijzondere overeenkomsten. Deel V. Maatschap, Vennootschap onder firma en Commanditaire vennootschap, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1995.
Asser/Mijnssen/De Haan (3-I), 2001.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 3. Goederenrecht. Deel I. Algemeen goederenrecht, Kluwer, Deventer, 2001.
Asser/Van den Berg 5-IIIc (thans 7-VI), 2007.	Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 5. Bijzondere overeenkomsten. Deel IIIc. Aanneming van werk, Kluwer, Deventer, 2007.

- Asser/Van der Grinten/Maeijer 2-II (thans 2-I), 1997. Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 2. Vertegenwoordiging en rechtspersoon. Deel II. De rechtspersoon, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1997.
- Asser/Van Schaick 5-IV (thans 7-VIII), 2004. Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 5. Bijzondere overeenkomsten. Deel IV. Verbruikleen, altijddurende rente, bruikleen, bewaarneming, borgtocht, vaststellingsovereenkomst, kansovereenkomst, spel en weddenschap, Kluwer, Deventer, 2004.
- Bakker, A.J. Transfer pricing, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2005.
- Bakker, H.J.C. Alleen is maar alleen? Van fusie-, overname- en partnership management naar het integraal besturen van samenwerking in en tussen organisaties (oratie), Universiteit Nyenrode, Breukelen, 2003.
- Bartel, J.C.K.W. Familievennootschappen, Kluwer, Deventer, 1981.
- Bartman, S.M. en Dorresteyn, A.F.M. Van het concern, Kluwer, Deventer, 2006.
- Berg, J.A.M. ten "De overeenkomst van vennootschap" in: J.M. Gerretsen (red.), De vennootschap volgens titel 7.13 BW, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, 2003, blz. 34.
- Berg, M.A.M.C. van den Samenwerkingsvormen in de bouw, Kluwer, Deventer, 1990.
- Bergamin, R.J.B. De persoon in het recht, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2000.
- Beudeker, M. De commanditaire vennootschap en het fonds voor gemene rekening: de relevantie van het toestemmingsvereiste, Vennootschap & Onderneming, 2007, nr. 7/8, blz. 149-151.
- Bieberstein Rogalla Zawadzky, R.C.G.M. de Handelingen voor gemeene rekening art. 57 en 58 VvK (diss.), P. Sommerwil, Leiden, 1886.
- Bijl, D.B. De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed (diss.), Kluwer, Deventer, 1990.
- Bijl, D.B. De overdracht van de economische eigendom van een goed in de omzetbelasting, WFR 1990/5929, blz. 1315-1321.
- Bijl, D.B. De houdstermaatschappij in de omzetbelasting, WFR 1991/5977, blz. 1299-1309.
- Bijl, D.B. Is er toekomst voor de BTW in een Europa zonder grenzen? (oratie), Kluwer, Deventer, 1991.
- Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001.
- Bijl, J.B.O. en Anten, T.H. De BTW-heffing bij privé-gebruik – een voorstel, WFR 2006/6672, blz. 582.
- Blieck, L.A. de, e.a. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Kluwer, Deventer, 2004.

-
Boekema, F.W.M. en Kamann, D.J.F.	Sociaal-economische netwerken, Wolters-Noordhoff, Groningen, 1989.
Boer, J. den, Strik, S.A.W.J. en Vries, N.H. de	Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.).
Boissevain, G.M.	De fondsenhandel en het emissie-syndicaat, <i>The Economist</i> , Vol. 40, 1891, nr. 1, blz. 749-796.
Bomer, A.H. en Kesteren, H.W.M. van	Concernproblematiek: belastbaarheid van kosten-doorberekeningen, <i>WFR</i> 2001/6442, blz. 959-969.
Bomer, A.H. en Munneke, T.	Ruilen zonder huilen? Omzetbelastingaspecten van swaps en vergelijkbare risicobeheersingsinstrumenten, <i>WFR</i> 1994/6101, blz. 633-639.
Bongaarts, P.J.M. en Essers, P.H.J.	Het fiscale regime voor beleggingsinstellingen, Kluwer, Deventer, 1993.
Boom, G. van en Brink, S. van den (red.)	Beleggen in vastgoed, Verbum, Laren (NH), 2005.
Boon, P.J., Reijntjes, J.M., Bergamin, R.J.B.	Van Apeldoorn's Inleiding tot de studie van het Nederlandse recht, Kluwer, Deventer, 2003.
Botter, R.J. en Verjans, R.L.S.	Cash pooling, <i>Ondernemingsrecht</i> , 2005-2, nr. 14, blz. 38-42.
Bouma, J.L. en Helden, G.J. van	Management accounting en economische organisatie-theorie, Academic Service, Schoonhoven, 1994.
Braakman, T. en Kesteren, H.W.M. van	De BTW-positie van de moeiende houdstermaatschappij, <i>WFR</i> 1998/6281, blz. 323-334.
Braun, K.M.	Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2002.
Braun, K.M., Beelen, S.T.M., Mobach, O.L. en Norden, G.J. van	Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.).
Brederode, R.F.W. van	De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1993.
Brederode, R.W.F. van	Enkele juridische aspecten rond de fiscale eenheid in de omzetbelasting, <i>WFR</i> 1994/6112, blz. 1066.
Bremmer, J.N.	Handelingen voor gemeene rekening (diss.), <i>Libertas</i> , Rotterdam, 1916.
Bruggen, G.J. van	Prijzen- en startgelden, <i>BtwBrief</i> 1997, nr. 1, blz. 5-6.
Bulk, G.C.	Wereldwijde contracten en BTW, <i>BtwBrief</i> 1998, nr. 2, blz. 3-6.
Cliteur, P.B. en Ellian, A.	Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2007.
Coase, R.H.	The Nature of the Firm, <i>Economica</i> , 1937, nr. 4, blz. 386-405, en herdrukt in R.H. Coase, <i>The Firm, the Market, and the Law</i> , University of Chicago Press, Chicago London, 1988.
Cohen Henriquez, E.	Het beleggingsfonds: Maatschap of participatie-overeenkomst?, <i>WPNR</i> 1971/5130, blz. 229-232.

Comino, S., Mariel, P. and Sandońs, J.	Joint ventures versus contractual agreements: an empirical investigation, <i>Spanish Economic Review</i> , 2007, Vol 9, nr. 3, blz. 160-175.
Commissie algemeen nut beogende instellingen	Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen, <i>Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap</i> , nr. 232, Kluwer, Deventer, 2007.
Commissie Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst	Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst, <i>Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap</i> , nr. 223, Kluwer, Deventer, 2004.
Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting	Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, <i>Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap</i> , nr. 214, Kluwer, Deventer, 2000.
Coumans, A.H. en Fredriks, E.M.	Verliescompensatie binnen de Europese Gemeenschap, <i>WFR</i> 1990/5921, blz. 969-976.
Cramer - de Jong, P.C.	Beleggingsinstellingen en (mogelijke) nieuwe wetgeving, <i>Vennootschap & Onderneming</i> 2007, nr. 1, blz. 2-6.
Denie, A.H.R.M.	De overheid in de omzetbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 1987.
Denie, A.H.R.M.	Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, <i>WFR</i> 1994/6086, blz. 27-34.
Dieben, E.M. en Wissing, A.L.	De gevolgen van de nieuwe Wet Personenvennootschappen voor beleggingsinstellingen, <i>Tijdschrift voor Financieel Recht</i> , 2008, nr. 7-8, blz. 236-245.
Dijk, P.L. van en Ploeg, T.J. van der	Van vereniging en stichting, coöperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, Gouda Quint, Deventer, 2002.
Dijkstra, K.	Verrekeningen van personeelskosten in BTW-perspectief, <i>BTW-Bulletin</i> 2001, nr. 1, blz. 1-5.
Doesum, A.J. van	De geschiedenis van de omzetbelasting in Nederland 1933 – 1954 (deel 1), <i>Fiskaal</i> 1998, nr. 8, blz. 283-291.
Doesum, A.J. van	Werk in uitvoering - de zaak KapHag, <i>BTW-bulletin</i> 2003, nr. 7/8, blz. 7-9.
Doesum, A.J. van	Aftrekbaarheid van btw bij de oprichting van een SE in: Alle wegen leiden naar Brussel (NOB-lustrumbundel), de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam, 2004.
Doesum, A.J. van	BTW bij inbreng in personenvennootschappen?, <i>TFO</i> 2005, nr. 77, blz. 28.
Doesum, A.J. van en Norden, G.J. van	De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (I), <i>WFR</i> 2006/6679, blz. 823-827.
Doesum, A.J. van en Norden, G.J. van	De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (II), <i>WFR</i> 2006/6680, blz. 853-862.
Doesum, A.J. van	Het nieuwe personenvennootschappenrecht en de btw, <i>WFR</i> 2007/6729, blz. 840-849.

-
Doesum, A.J. van en Norden, G.J. van	Bedrijfsoverdrachten en omzetbelasting, WPNR 2007/6695, blz. 80-89.
Doesum, A.J. van, Kesteren, H.W.M. van and Norden, G.J. van	The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups, EC Tax Review 2007/1, blz. 34-43.
Doesum, A.J. van, Kesteren, H.W.M. van, Norden, G.J. van and Reiniers, I.H.T.	The new rules on the place of supply of services in European VAT, EC Tax Review, 2008/2, blz. 78-89.
Doesum, A.J. van, Kesteren, H.W.M. van, Norden, G.J. van en Reiniers, I.H.T.	De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008/6756, blz. 279-291.
Dongen, A. van	De harmonisatie van de btw (diss.), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007.
Doornebal, J.	Inbreng- toetredings- en uittredingsproblematiek bij personenvennootschappen vanaf 2001, WFR 2002/6463, blz. 9-15.
Dorresteyn, A.F.M., e.a.	Rechtspersonen, Kluwer, Deventer (losbl.).
Douma, S. en Schreuder, H.	Economic approaches to organizations, Prentice Hall, Upper Saddle River (N.Y.), 2008.
Duuren, T.P. van	De joint venture-vennootschap (diss.), Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2002.
Eggens, J.	In- en uittreden van leden bij vennootschappen onder firma, in J. Eggens, Verzamelde Privaatrechtelijke opstellen, De Erven F. Bohn N.V., Haarlem, 1958.
Elsen, E.H. van den en Paardt, R.N.G. van der	Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, FED, Deventer, 1998.
Elsen, E. van den en Joosten-Koks, A.	BTW en detachering van personeel, BTW-bulletin 2003, nr. 10, blz. 4-6.
Elsen, E.H. van den en Merckx, M.M.W.D.	Btw-pakket deel 4, Administratieve eenvoud en administratieve verplichtingen, BTW-Bulletin 2008, nr. 11, blz. 6-11.
Essers, P.H.J.	Fiscale aspecten van de voorperiode van de BV (diss.). Kluwer, Deventer, 1989.
Essers, P.H.J.	Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen, Kluwer, Deventer, (losbl.).
Essers, P.H.J.	De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever, WFR 2009/6794, blz. 12-16.
Europese Commissie	Het EESV: een instrument voor transnationale samenwerking, Bureau voor officiële publicaties der Europese Gemeenschappen, Luxemburg, 1999.
European Commission	Taxation trends in the European Union, Office for Official Publications of the European Communities, 2008.
Feria, R. de La	When do dealings in shares fall within the scope of VAT?, EC Tax Review 2008/1, blz. 24-40.
Fierstra, M.A.	Europees mededingingsrecht, Kluwer, fenedex, 1993.

- Finkensieper, J.M.F. Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 346-354.
- Flören, R.H. Dynamiek van het familiebedrijf, WPNR 2005/6647, blz. 979.
- Franken, H. en Brouwer, P.W. Encyclopedie van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer, 2003.
- Frielink, K. Beleggingsfondsen, De NV 1996, nr. 74/5, blz. 150-151.
- Gassler, Y.E. De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting (diss.), Kluwer, Deventer, 2006.
- Geppaart, Ch.P.A. Over het benaderen van rechtsvormen, WFR 1990/5909, blz. 457.
- Gerretsen, J.M. Inbreng, in: J.M. Gerretsen (red.), De vennootschap volgens titel 7.13 BW, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2003.
- Gerretsen, J.M. (red.) De vennootschap volgens titel 7.13 BW, Sdu, Amersfoort, 2003.
- Gerven, W. van, e.a. Kartelrecht II, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1997.
- Giele, J.F.M. De BTW op Europees palet (afscheidscollege), Gouda Quint, Arnhem, 1990.
- Giele, J.F.M. en Vermeend, W.A. De vennootschap onder firma, Kluwer, Deventer, 1993.
- Gribnau, J.L.M. Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Rechtstheoretische beschouwingen over navor-dering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Gouda Quint, Deventer, 1998.
- Gribnau, J.L.M. en Happé, R.H. Convergentie en divergentie: over begripsvorming in privaatrecht en belastingrecht, in P.H.J. Essers e.a., Verkenningen op de grens van burgerlijk recht en belastingrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2000.
- Gribnau, J.L.M. Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, in A.C. Rijkers en H. Vording (red.), Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer, Deventer, 2006.
- Gribnau, J.L.M. Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007.
- Gulati, R. and Singh, H. The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs and Appropriation Concerns in Strategic Alliances, Administrative Science Quarterly, Vol. 43, nr. 4, 1998, blz. 781-814.
- Gulati, R. Managing Network Resources: Alliances, Affiliations, and Other Relational Assets, Oxford University Press, Oxford, 2008.
- Haelterman, A. Fiscale Transparantie, Theorie en praktijk in België, Biblo, Kalmthout, 1992.
- Hamers, J.J.A. en Vliet, L.P.W. van Inleiding personenvennootschappen, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2007.

-
Happé, R.H.	Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming (diss.), Kluwer, Deventer, 1996.
Hartendorf, M.S.	De BBL-zaak: over de BTW-positie van beleggingsfondsen en vermogensbeheerders, WFR 2005/6617, blz. 398-406.
Heida, G. en Muiden, G. van	Samenwerkingsvormen in landbouw en middenstand, Kluwer, Deventer, 1968.
Heithuis, E.J.W., Dool, R.P. van den, e.a.	Compendium van de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2008.
Hendriks, R.W.F.	De stichting in concernverband (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1994.
Henkow, O.	Financial Activities in European VAT (diss.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008.
Hillebrandt, H.W.L.	Nog eens: potovereenkomsten, TVVS 1959, nr. 8, blz. 194-196.
Hilten, H.W. van	Joint Ventures, Enkele facetten van de joint business venture (diss.), Kluwer, Deventer, 1968.
Hilten, M.E. van	Stichtingen en (in?) de fiscale eenheid, BtwBrief 1991, nr. 1, blz. 15-16.
Hilten, M.E. van	Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992.
Hilten, M.E. van	Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting, WFR 1994/6086, blz. 15-26.
Hilten, M.E. van	De maatstaf van BTW-heffing: hoe subjectief is subjectief?, WFR 1995/6134, blz. 76-81.
Hilten, M.E. van	Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997/6262, blz. 1369-1376.
Hilten, M.E. van	The Legal Character of VAT, in: D. Albregtse and H. Kogels, Selected Issues In European Tax Law, The Legal Character of VAT and the Application of General Principles of Justice, Kluwer Law International, London, 1999.
Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van	Vrijstelling van BTW: waarom geen recht op aftrek, in: J. Verburg, N.H. de Vries & O.I.M. Ydema (red.), Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus), Kluwer, Deventer 1999.
Hilten, M.E. van en Kesteren, H.W.M. van	Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007.
Hoekstra, M.R.	Is een OVR een beleggingsfonds of een beleggingsmaatschappij?, Vereniging & Onderneming 2003, nr. 5, blz. 87-89.
Hofstra, H.J.	Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Kluwer, Deventer 1986.
Hofstra, H.J. en Niessen, R.E.C.M.	Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2002.

- Hoogesteger, M.J. en Ph. Boerman, Ph. Over kosten, BTW en een gemene rekening, Belasting-brief 2006, nr. 6, blz. 3.
- Hop, H. en Cheung, C. Nieuwe spelregels voor de plaats van dienst, BtwBrief 2008, nr. 6-7, blz. 3-9.
- Houte, C.P.M. van Inbreng en uitkering bij de stichting en vereniging, Stichting en Vereniging 2002-5, blz. 129-138.
- Huiskamp, J.C.L. De omzetbelasting in internationaal verband (diss.), Kluwer, Deventer, 1966.
- Huizink, J.B. Contractuele samenwerkingsvormen in beroep en bedrijf, Kluwer, Deventer, 2000.
- Hummel, C.J. De btw-aspecten van een overname, NTFR Beschou-wingen 2007/25.
- Janssen, J.F.M. Gemeenschap en haar ontstaan, in C.G. Breedveld-de Voogd, F.W. Grosheide, H.D. Ploeger, M.J.G.C. Raaij-makers, B.E. Reinhartz, T.J. Mellema-Kranenburg & A.J.H. Pleysier (red.), BW-Krant Jaarboek 18, Kluwer, Deventer, 2002.
- Jansen, J.J.M. Invoeringswet personenvennootschappen en inkom-stenbelasting, WFR 2007/6729, blz. 815-819.
- Jansen, J.J.M. en Stevens, A.J.A. Invoeringswet titel 7.13 BW: eindelijk de puntjes op de fiscale "i"? WFR 2008/6761, blz. 429-436.
- Jong, H.W. de Joint Ventures, Economisch-statistische berichten, 1987, nr. 3604, blz. 419-425.
- Jong, M.G. de Open en besloten bij commanditaire vennootschappen en fondsen voor gemene rekening (diss.), Boom Juridi-sche uitgevers, Den Haag, 2001.
- Jurg, P.J. Het belang van partnerships en allianties, Kluwer, Deventer, 2002.
- Kamminga, P.E. and Meer-Kooistra, J. van der Management control patterns in joint venture rela-tionships: A model and an exploratory study, Account-ing, Organizations and Society 23 (2007), blz. 131-154.
- Kastelein, W.D. en Merkx, M.M.W.D. Btw-pakket deel 1, Inleiding, BTW-Bulletin 2008, nr. 7-8, blz. 9-11.
- Kastelein, W.D. en Merkx, M.M.W.D. Btw-pakket deel 2, Nieuwe hoofdregels en verleggings-regeling, BTW-Bulletin 2008, nr. 9, blz. 4-7.
- Kastelein, W.D. en Merkx, M.M.W.D. Btw-pakket deel 3, Uitzonderingen, BTW-Bulletin 2008, nr. 10, blz. 1-5.
- Kater, J. de Vrijstellingen van omzetbelasting bij invoer, in: B.J.M. Terra en R.F.W. van Brederode (red.), De ware koningin der belastingen (opstellen aangeboden aan prof. J. Reugebrink ter gelegenheid van zijn 25-jarig ambtsjubileum), Fed, Deventer, 1990.
- Kemmeren, E.C.C.M. Principle of Origin in Tax Conventions, A Rethinking of Models (diss.), Tilburg, KUB, 2001.

-
Kempen, M.L.M. van	Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen (diss.), W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999.
Kempen, M.L.M. van	Het wetsvoorstel titel 7.13 BW en de fiscale transparantie van personenvennootschappen, WFR 2003/6517, blz. 285-292.
Kempen, M.L.M. van	Kwalificatie van samenwerkingsverbanden naar wettelijk recht, in: Rapport van de Commissie Samenwerkingsverbanden en ondernemingswinst, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 223, Kluwer, Deventer, 2004.
Kempen, M.L.M. van	Personenvennootschappen met en zonder rechtspersoonlijkheid in de overdrachtsbelasting, WFR 2007/6729, blz. 824-832.
Kempen, M.L.M. van	Verbetering overdrachtsbelastingvrijstelling bij inbreng in ovr is noodzakelijk, NTFR 2008/1524.
Kempen, M.L.M. van en Lamers, A.W.G.	Het wetsvoorstel personenvennootschappen en de gevolgen voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, TFO 2008/95, blz. 1-14.
Kerkmeester, H. en Holzhauer, R.W.	Een inleiding in de economische theorie van de onderneming, Kluwer, Deventer, 2002.
Kesteren, H.W.M. van	Fiscale rechtswil. (diss.) Gouda Quint, Arnhem, 1994.
Kesteren, H.W.M. van	Misbruik van recht in de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 2004.
Kesteren, H.W.M. van	Verkoop aandelen door moeiende houdster: een prestatie!, NTFR 2004/1704.
Kesteren, H.W.M. van	De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 1-11.
Kesteren, H.W.M. van	Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008/6757, blz. 318-325.
Klemann, P.	Enkele aspecten van beleggingsfondsen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000.
Klompé, M.E.J. en Weststrate, H.W.R.	Beleggingsfondsen; eigendomsverhoudingen en afscheiden vermogen, De NV 1996, nr. 74/3, blz. 81-85.
Knol, H.D.M.	Maatschap of andere overeenkomst, WPNR 1951/4175, blz. 37-40.
Koks, A.M.A. en Elsen, E.H. van den	"Waardering voor de omzetbelasting", Vastgoedfiscaal april 2002, blz. 11-12.
Korf, R.A.	Folgen des KapHag-Urteils des EuGH zur Umsatzsteuer bei Aufnahme von Gesellschaftern gegen Bareinlage, Der Betrieb 2003/32, blz. 1705 - 1709.
Korf, R.A. und Schneider, N.V.	Tertium datur - (Sach-)Einlage und Leistungsaustausch, in: Festschrift für Wolfram Reiss, Otto Schmidt Verlag Köln, 2008.

Kropotkin, P.A.	Mutual Aid: A Factor of Evolution, Extending Horizons Books, Boston, 1955.
Kuyer, H.N.J.	Potovereenkomsten TVVS 1959, nr. 6, blz. 143-146.
Laffont, J.J. and Rochet, J.C.	Collusion in Organizations, The Scandinavian Journal of Economics, Vol. 99, No. 4, Incentives and Organization. (Dec.1997), blz. 485-495.
Lamers, J.J.M.	Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004/6603, blz. 1833-1839.
Lamers, J.J.M.	De etiquette van het aandeel in de BTW, WFR 2005/6276, blz. 828-835.
Langen, W.J. de	De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I, N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn, 1954.
Leeuwe, M.V.M van en Grinten, W.C.L. van der	Fusies van ondernemingen, Kluwer, Deventer (losbl.).
Lindonk, C.L. van	De fiscale eenheid in de omzetbelasting, WFR 1989/5860, blz. 313-319.
Lindonk, C.L. van	De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1990.
Lindonk, C.L. van, e.a.	Belastingrecht InLeiden, Gouda Quint, Arnhem, 1995.
Lubbers, A.G.	Het begrip vennootschap, de onderscheiding van vennootschappen in stille en openbare vennootschappen, de bijzondere vormen van vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, De NV 1973 nr. 51/6, blz. 75.
Maathuis, H.H.M.	De eigen vakantiebungalow als beleggingsobject, WFR 1998/6316, blz. 1666-1672.
Markink, G.B. en Zijlstra, P.F.	BTW bij samenwerking, BTW-bulletin 2003, nr. 2, blz. 9-12.
Mobach, O.L.	O.L. Mobach, Doorbelasting van kosten zonder BTW, BTW-bulletin 1997, nr. 6, blz. 8-11
Mobach, O.L.	Btw-heffing bij maatschap en Vof, Btw-bulletin 1998, nr. 5, blz. 10-13.
Mohr, A.L.	Schending van materiële kenmerken van het EESV, in: W.J. Slagter e.a., Aspecten van het EESV, Kluwer, Deventer, 1990.
Mohr, A.L.	Van maatschap, vennootschap onder firma en commanditaire vennootschap, Gouda Quint, Deventer, 1998.
Mok, M.R.	Kartelrecht I, Kluwer, Deventer, 2004.
Mourik, M.J.A. van	Gemeenschap, Kluwer, Deventer, 2006.
Niet, H.A.J.P. te	Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss.), Kluwer, Deventer, 2007.

-
Nieuwenhuizen, W.A.P.	Personeel uitlenen, leidt niet altijd tot BTW-heffing, BTW-bulletin 1998, nr. 10, blz. 7-10.
Nooteboom, B.	Management van partnerships, Over allianties tussen bedrijven, Academic Service, Schoonhoven, 2001.
Norden, G.J. van	Fiscale eenheid in de BTW uitgebreid, WFR 2002/6502, blz. 1541-1548.
Norden, G.J. van	De zaak EDM: Every doubt maintained or even more doubts?, BtwBrief 2004, nr. 6-7, blz. 3-7.
Norden, G.J. van	De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, nr. 77, blz. 30-43.
Norden, G.J. van	Het concern in de BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 2007.
Norden, G.J. van	Beleggingsinstellingen en BTW, WPNR 2008/6775, blz. 865-871.
Nusmeier, M. en Zijlstra, P.F.	Bemiddeling bij vastgoed, BTW-bulletin 2002, nr. 6, blz. 4-7.
Oerlemans, L.A.G. en Kenis, P.N.	Netwerken en innovatieve prestaties, Management & Organisatie, 2007, nr. 3/4, blz. 36-54.
Olfen, M. van en Beks, P.A.J.	Het Europees Economisch Samenwerkingsverband, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1990.
Otto, W.P. en Bulthuis, K.G.	Waarde toevoegen door samenwerken; een kleine kroniek over het doorberekenen van kosten, BtwBrief 2006/12, blz. 3-6.
Paardt, R.N.G. van der	Optie voor belaste verhuur; van ondernemerschap tot fraud legis, MBB 1994, nr. 7/8, blz. 243.
Paardt, R.N.G. van der	Subsidies en BTW in de Europese Unie (diss.), Kluwer, Deventer, 2000.
Paardt, R.N.G. van der	Beleggingsfondsen in plaats van beleggers ondernemer voor de BTW, NTFR 2005/32.
Peeters, P.J.J.M.	Participaties in een open CV(R): een alternatief wettelijk grenscriterium is nodig, WFR 2004, blz. 481-493.
Peters, M.J.	Clearing, Settlement and Taxation in Securities Markets (diss.), Utrecht, 2003.
Pitlo, A., Gerver, P.H.M. en Hidma, T.R.	Het systeem van het Nederlandse privaatrecht, Kluwer, Deventer, 1995.
Ploeg, T.J. van der, e.a.	Van vereniging en stichting, cooperatie en onderlinge waarborgmaatschappij, Gouda Quint, Deventer, 2002.
Ploeger, L.F.	Het verbruik in de omzetbelasting (I), WFR 1972/5109, blz. 969-976.
Polak, M.	Handboek voor het Nederlandsche handels- en faillissementsrecht, J.B. Wolters' Uitgevers-Maatschappij N.V., Groningen-Batavia, 1935.

- Ponsen, N.V. Ontwikkelingen in, rond en onder de Wet toezicht beleggingsinstellingen, in: Beleggingsinstellingen nader belicht, Preadviezen voor de Vereniging voor Effectenrecht, Kluwer, Deventer, 2000.
- Preter, J. de en Makkus, E.J. BTW en beheer: een tipje van de sluier opgelicht, MBB 2006, nr. 6, blz. 232-239.
- Prinsen, L.L.M. Inbreng, goederenrechtelijke gevolgen en aansprakelijkheid, in: M.J.G.C. Raaijmakers en G.J.H. van der Sangen (red.), Herziening persoonsgebonden ondernemingsvormen, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003.
- Raaijmakers, M.J.G.C. Joint Ventures (diss.), Kluwer, Deventer, 1976.
- Raaijmakers, M.J.G.C. Rechtspersonen tussen contract en instituut (oratie), Kluwer, Deventer, 1987.
- Raaijmakers, M.J.G.C. Persoonsgebonden samenwerkingsverbanden en de "onderneming" in het privaatrecht, in: M.J.G.C. Raaijmakers (red.), Personenvennootschap en "onderneming", Tjeenk Willink, Deventer, 1999.
- Raaijmakers, M.J.G.C. Pitlo / Raaijmakers, Vennootschaps- en rechtspersonenrecht, Gouda Quint, Deventer, 2000.
- Raaijmakers, M.J.G.C. Herziening van het Nederlandse ondernemingsrecht, WPNR 2002/6505, blz. 683-692.
- Raaijmakers, M.J.G.C. Pitlo / Raaijmakers, Ondernemingsrecht, Kluwer, Deventer, 2006.
- Reiss, W. Kein Renditefonds, Zur Begründungsqualität der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003/9, blz. 22.
- Reugebrink, J. Enkele beschouwingen over de neutraliteit van de omzetbelasting (oratie), Kluwer, Deventer, 1965.
- Reugebrink, J. Maatstaf van heffing in de omzetbelasting: objectief of subjectief?, WFR 1973/5141, blz. 655.
- Reugebrink, J. en Hilten, M.E. van Omzetbelasting, FED, Deventer, 1990.
- Reugebrink, J. en Hilten, M.E. van Omzetbelasting, FED, Deventer, 1997.
- Reuvers, M.R. Nationale belastingoases, in: Fiscale Miniaturen, FED, Deventer, 1987.
- Roelen, A.W.M. Het nieuwe personenvennootschapsrecht en de overdrachtsbelasting, MBB 2007/11, blz. 377-385.
- Rozendal, A. en Kommer, L.P. van den Toe- en uittreding van participanten in vastgoedfondsen, Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2007/12, blz. 6-10.
- Ruppe, H.G. Umsatzsteuergesetz (UStG), Kommentar, Facultas Universitätsverlag; Wuv Universitätsverlag, Vienna 2005.
- Sanders, J.T. BTW en gemene kosten: van lust en last, BtwBrief 1997, nr. 10, blz. 3-6.
- Sanders, J.T. J.T. Sanders, Zijn we Safe?, BtwBrief 2008, nr. 4, blz. 3-9.

-
Sangen, G.J.H. van der	Financiering van de coöperatie met beleggingskapitaal: onbekend maakt onbemind, in: R.C.J. Galle, G.J.H. van der Sangen, e.a., De coöperatieve onderneming, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1999.
Schenk, A. and Oldman, O.	Value Added Tax, A Comparative Approach, Cambridge University Press, New York, 2007.
Schwedberg, R.	Principles of economic sociology, Princeton University Press, Princeton, 2003.
Schwitters, R.	Recht en samenleving in verandering, Kluwer, Deventer, 2008.
Sillevis, L.W., Kempen, M.L.M. van en Westen, G.W.B. van	Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), Kluwer, Deventer (losbl.).
Simons, A.L.C.	Terug naar de basis van de BTW: het maatschappelijk verkeer!, WFR 1994/6068, blz. 5-15.
Slagter, W.J.	Inleiding, in: W.J. Slagter e.a., Aspecten van het EESV, Kluwer, Deventer, 1990.
Slagter, W.J.	Rechtvaardigheid en doelmatigheid (oratie), Rotterdam, 1961.
Slagter, W.J., e.a.	Personenassociaties, Kluwer, Deventer (losbl.).
Slot, P.J., Swaak, Ch.R.A. en Mulder, M.S.	Inleiding mededingingsrecht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005.
Slot, R. en Minnaar, G.H.	Elementaire Bedrijfseconomie, Wolters-Noordhof, Groningen, 1999.
Slot, R. en Minnaar, G.H.	Elementaire Bedrijfseconomie, Wolters-Noordhof, Groningen, 2007.
Smits, P.H.	Een kritische beschouwing der handeling voor gemeene rekening : bijdrage tot de studie der stille of zoogenaamde "burgerlijke" maatschap (diss.), Martinus Nijhoff, Den Haag, 1924.
Smits, P.R.	De externe gebondenheid van het vennootschapsvermogen, Kluwer, Deventer, 1969, blz. 58-64
Solinge, A.G. van	Contractuele vormgeving van het EESV, in: W.J. Slagter, Aspecten van het EESV, Kluwer, Deventer, 1990.
Spaanstra, J.	Personenassociatie of potovereenkomst, WFR 1965/4763, blz. 628-632.
Steur, J.C. van der	Grenzen van rechtsobjecten, Een onderzoek naar de grenzen van objecten van eigendomsrechten en intellectuele eigendomsrechten (diss.), Kluwer, Deventer, 2003.
Stevens, A.J.A.	Fiscale aspecten van de Commanditaire Vennootschap (diss.), Kluwer, Deventer, 2002.
Stevens, A.J.A.	Wetsvoorstel Invoeringswet titel 7.13 BW: enige vennootschapsbelastingaspecten, WFR 2007/6729, blz. 819-823.

- Stevens, D.M.P.M. Het verrichten van diensten onder bezwarende titel als belastbaar feit in de omzetbelasting (diss.), Maastricht, 2001.
- Stevens, L.G.M. Belasting naar draagkracht (diss.), Kluwer, Deventer, 1980.
- Stevens, L.G.M. De vennootschap onder firma, WFR 1986/5713, blz. 89.
- Stevens, L.G.M. Fiscale aspecten van het Europees Economisch Samenwerkingsverband (EESV), WFR 1989/5874, blz. 735-746.
- Stevens, L.G.M. Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen, Kluwer, Deventer, 2007.
- Swinkels, J.J.P. De belastingplichtige in de Europese BTW (diss.), Koninklijke Vermande, 's-Gravenhage, 2001.
- Swinkels, J.J.P. Belastingregels kunnen verboden staatssteun vormen, WFR 2005/6636, blz. 1145-1150.
- Swinkels, J.J.P. VAT Saving Concepts and Interpretations, VAT Monitor, 2005, nr. 6, blz. 417-426.
- Swinkels, J.J.P. BTW en het doorbelasten van kosten in de onderwijs, medische en sociaal culturele sector, Belastingbrief 2006, nr. 11, blz. 8-9
- Terra, B.J.M. and Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives [Online], IBFD, Amsterdam, Beschikbaar op <http://ip-online2.ibfd.org/evd/>.
- Terra, B.J.M. 'De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief' in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990.
- Tijssen, E.H.A.M. De bomen groeien tot in de hemel..., BtwBrief 2007, nr. 12, blz. 15-19.
- Thompson, J.D. Organizations in Action, Social Science Base of Administrative Theory, McGraw-Hill, New York, 1967.
- Thurnston, H. ABC Rapport, januari 1962, in: The EEC Reports on Tax Harmonisation, IBFD, Amsterdam, 1969.
- Tipke, K. und Lang, J. (red.) Steuerrecht, OVS Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, blz. 527
- Tuk, C.P. Wetgeving op de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 1959.
- Tuk, C.P. Wet op de omzetbelasting 1968, Kluwer, Deventer, 1979.
- Velden, J.W.P.M. van der (Middellijke) vertegenwoordiging bij beleggingsfondsen, Tijdschrift voor Financieel Recht, 2006, nr. 7/8, blz. 156-167.
- Velden, J.W.P.M. van der Beleggingsfondsen naar burgerlijk recht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008.
- Vermeulen, E.P.M. De "grensoverschrijdende" rol van Europese rechtspersonen, WPNR 2007/6721, blz. 723-731.

-
Verstraaten, R.T.G.	Fusie en interne reorganisatie in de indirecte belastingen (diss.), Kluwer, Deventer, 1997.
Vervaeke, F.	Rechtstreeks voor gemene rekening gedane uitgaven, WFR 1991/5988, blz. 1810-1814.
Vervloed, J.L.M.J.	Omzetbelasting. Betaling door en aan een derde, WFR 1986/5756, blz. 1724-1728.
Vervloed, J.L.M.J.	Verdeling van kosten, BtwBrief 1991, nr. 3, blz. 15-16.
Vervloed, J.L.M.J.	Kosten voor gemeenschappelijke rekening, BtwBrief 1995, nr. 5, blz. 3-4.
Verweij, J.H.A.	Van de regen in de drup?, Vennootschap & Onderneming, 2006, nr. 7/8, blz. 146-150.
Vliet, D.G. van	Samen een ondernemer voor de omzetbelasting, WFR 1986/5728, blz. 609-615.
Vliet, D.G. van	De heffing van btw bij de invoer van goederen", in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED, Deventer, 1990.
Vliet, D.G. van	Stichtingen en fiscale eenheid omzetbelasting, WFR 1991/4955, blz. 461-468.
Völlmar, H.F.A.	Léon's Rechtspraak, deel II, aflevering 4, Wetboek van Koophandel, Rechtspraak, literatuur en korte aantekeningen, Uitg.-Mij Gebr. Belinfante N.V., Den Haag, 1936.
Vorstman, M.L.A.	Handelingen voor gemeene rekening (diss.), Jacs. Hazenberg, Corns. Zoon, Leiden, 1860.
Vos, R.	Pensioenfondsen in het nieuws, BTW-Bulletin 2007, nr. 12, blz. 1-5.
Vroon, A.	Beheer is meer, WFR 2005/6619, blz. 508-516.
Vrouwenvelder, E.M.	Wel de lusten en niet de lasten? Dat lijkt (ook?) in de BTW niet mogelijk!, WFR 1996/6208, blz. 1144-1151.
Vyncke, K.	Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium, International VAT Monitor, 2006, September / October.
Waal, F.B.M. de	How Animals Do Business, Scientific American, April 2005, 291, blz. 72-79.
Waal, F.B.M. de	Joint Ventures Require Joint Payoffs: Fairness among Primates, Social Research, 2006, vol. 73, nr. 2, blz. 349-364.
Wahyuni, S.	Strategic Alliance Development, A Study on Alliances between Competing Firms (diss.), Labyrint Publication, Capelle a/d IJssel, 2003.
Weber, D.M.	Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden (diss.), Kluwer, Deventer, 2003.
Wielen, L. van der, Alphen, W. van, Bergen, J. and Lindow, P.	International Cash Management, A practical guide to managing cash flows, liquidity, working capital and short term financial risks, NIBE-SVV, Amsterdam, 2006.

Lijst van aangehaalde literatuur

- Williamson, O. The economic institutions of capitalism, Free Press, New York, 1985.
- Winter, J.W. Concernfinanciering (diss.), Kluwer, Deventer, 1992.
- Wisselink, M.A. en Spaanstra, J. Overdrachts- en liquidatiewinst, Kluwer, Deventer, 2002.
- Zadelhoff, B.G. van Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd, WFR 1990/5916, blz. 793-804.
- Zadelhoff, B.G. van Onroerende goederen in de belasting over de toegevoegde waarde (diss.), Kluwer, Deventer, 1992.
- Zadelhoff, B.G. van Van Laurel & Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid voor de BTW, WFR 1992/6012, blz. 798-804.
- Zadelhoff, B.G. van Consumptief verbruik via de zaak en BTW, WFR 2006/6694, blz. 1289-1293.
- Zadelhoff, B.G. van en Swinkels, J.J.P. Goede doelen in de BTW, WFR 2006/6657, blz. 131-134.
- Zadelhoff, B.G. van Belastingplichtige in de BTW, Kluwer, Deventer, 2008.
- Zaman, D.F.M.M., Donkers, L.H. en Simonis, P.H.M. Juridische fusie en splitsing van NV's en BV's, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2003.
- Zuidgeest, R.N.F. De koepelvrijstelling als alternatief voor de fiscale eenheid BTW, WFR 2006/6673, blz. 618-623.
- Zuidgeest, R.N.F. Verbondenheid in het belastingrecht (diss.), Kluwer, Deventer, 2008.

LIJST VAN AANGEHAALDE JURISPRUDENTIE

Rechtbanken

1861

Rechtbank Utrecht 16 oktober 1861, W. 2385

1888

Rechtbank Haarlem 15 mei 1888, W. 6671

1922

Rechtbank 's-Gravenhage 16 mei 1922, NJ 1922/1271

2003

Rechtbank Groningen 6 februari 2003, nr. 62763 KG ZA 03-13 (Vermue / HZPC Holland B.V.)

2005

Rechtbank Almelo 28 december 2005, JOR 2006, 92

2006

Rechtbank Haarlem 22 mei 2006, nr. 05/1452, V-N 2007/18.2.3

Rechtbank 's-Gravenhage 15 juni 2006, nr. 05/1783, V-N 2006/57.2.6

2008

Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr. AWB 07/3850, V-N 2008/51.3.3

Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. 06/08051, NTFR 2008/1609

Rechtbank Haarlem 7 november 2008, nr. 07/05740, NTFR 2009/201

Gerechtshoven

1919

Hof Amsterdam 13 juni 1919, NJ 1919, blz. 999

1928

Hof 's-Gravenhage 4 juni 1928, NJ 1929, blz. 1310 (Pools-Hollandsch Syndicaat)

1978

Hof 's-Hertogenbosch 25 augustus 1978, nr. 22/1977, V-N 1979, blz. 55

1980

Hof 's-Gravenhage 18 november 1980, nr. 95/80, BNB 1982/48

Hof 's-Gravenhage 8 december 1980, nr. 2596/79, V-N 1981, blz. 1809

1982

Hof 's-Gravenhage 21 januari 1982, nr. 97/81, BNB 1983/101
Hof Amsterdam 15 april 1982, nr. 2/82 OK, NJ 1983/744

1983

Hof Leeuwarden 31 maart 1983, nr. 1196/80, BNB 1984/161 (Musici)

1985

Hof Amsterdam 12 augustus 1985, nr. 1964/84, FED 1986/885
Hof Amsterdam 30 december 1985, nr. 2445/84, BNB 1987/85

1986

Hof Leeuwarden 26 september 1986, nr. 1199/84, BNB 1987/328

1990

Hof 's-Gravenhage 6 april 1990, nr. 1471/89, V-N 1990, blz. 2453
Hof Amsterdam 11 september 1990, nr. 4431/89, JOB 1991/12, blz. 37-40
Hof Arnhem 16 oktober 1990, nr. 989/1990, JOB 1991/33

1992

Hof Arnhem 10 december 1992, nr. 92/0656, V-N 1993, blz. 1621

1994

Hof Arnhem 20 mei 1994, nr. 93/0075, V-N 1994, blz. 3703
Hof 's-Gravenhage 29 juni 1994, nr. 92/2847, V-N 1994, blz. 3525
Hof Leeuwarden 2 september 1994, nr. 538/92, FED 1994/627 (vergoeding schade uit onrechtmatige daad)
Hof 's-Hertogenbosch 23 december 1994, nr. 92A/1615, V-N 1995, blz. 1726

1995

Hof 's-Gravenhage 15 maart 1995, nr. 92/1211, FED 1996/129
Hof Arnhem 5 april 1995, nr. 99/1443, V-N 1995, blz. 2525
Hof 's-Hertogenbosch 3 mei 1995, nr. 93/1743, V-N 1995, blz. 3801

1996

Hof Amsterdam 28 februari 1996, nr. 93/5598, BNB 1997/301
Hof Amsterdam 14 maart 1996, nr. 94/2715, V-N 1996, blz. 2046
Hof 's-Gravenhage, 4 december 1996, nr. 94/3765, V-N 1997, blz. 2866

1998

Hof 's-Gravenhage 6 mei 1998, nr. 97/1583, V-N 1999/38.15
Hof Leeuwarden 18 september 1998, nr. 96/0291, V-N 1998/60.15

1999

Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30
Hof Amsterdam 16 december 1999, nr. 98/4939, V-N 2000/17.1.3

2000

Hof 's-Gravenhage 12 april 2000, nr. 98/4367, V-N 2000/30.1.4
Hof 's-Hertogenbosch 7 juli 2000, nr. 95/3374, V-N 2000/51.16 (relaxhuis)
Hof 's-Gravenhage 17 augustus 2000, nr. C93.1104, V-N 2000/40.27

Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505
Hof 's-Hertogenbosch 14 december 2000, nr. 97/20604, V-N 2001/19.1.3

2001

Hof 's-Gravenhage 20 april 2001, nr. 99/1783, V-N 2002/16.19
Hof Arnhem 24 april 2001, nr. 98/3621, V-N 2001/39.15
Hof 's-Gravenhage 23 oktober 2001, nr. 00/1106, V-N 2002/4.27

2002

Hof Arnhem, 10 januari 2002, nr. 99/1115, V-N 2002/9.2.10
Hof 's-Hertogenbosch 16 mei 2002, nr. 99/30211, V-N 2002/34.2.13
Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/0006, V-N 2003/16.25

2003

Hof Arnhem 2 januari 2003, nr. 00/1357, V-N 2003/24.17
Hof 's-Gravenhage 28 februari 2003, nr. 02/1559, V-N 2005/31.18 (in gebreke blijven telecom operator)

2004

Hof Amsterdam 1 juni 2004, nr. 02/5245, V-N 2004/48.8

2005

Hof 's-Hertogenbosch 1 juli 2005, nr. 02/2152, V-N 2005/52.22

2006

Hof Leeuwarden 13 januari 2006, nr. 04/0498, V-N 2006/23.1.4
Hof 's-Hertogenbosch 23 juni 2006, nr. 01/02005, NTFR 2006/1445
Hof 's-Hertogenbosch 13 juli 2006, nr. 01/3309, V-N 2006/53.19
Hof Amsterdam 28 augustus 2006, nr. 04/3813, V-N 2006/45.13

2007

Hof 's-Hertogenbosch 14 februari 2007, nr. 04/01319, V-N 2007/34.1.4
Hof 's-Hertogenbosch 14 februari 2007, nr. 02/01152, V-N 2007/34.1.5
Hof Leeuwarden 9 maart 2007, nr. BK 1142/04, V-N 2007/34.26
Hof Amsterdam 12 september 2007, nr. 06/00252, V-N 2008/2.10

2008

Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2008, nr. 06/00225, V-N 2008/56.28

Tariefcommissie

1943

TC 26 juli 1943, nr. 2793 O, B.br.O. 214 (Seminarie)

1944

TC 15 mei 1944, nr. 3061 O, B.br.O. 259 (Centrale worstmakerij)
TC 10 juli 1944, nr. 3133 O, B.br.O. 8083

1946

TC 1 april 1946, nr. 3164 O, B.br.O. 318

1947

TC 27 januari 1947, nr. 3221 O, B.br.O. 359 (Concern als ondernemer)
TC 27 mei 1946, nr. 3195 O, B.br.O. 329

TC 22 december 1947, nr. 3694 O, B.br.O. 458

1950

TC 19 september 1950, BNB B 9109

TC 18 december 1950, BNB B 8961

TC 18 december 1950, nr. 5629 O, B.br.O. 736 (Kantoorcombinatie)

1953

TC 8 juni 1953, nr. 7132 O, BNB 1953/244

TC 9 november 1953, nr. 7299 O, BNB 1954/49

TC 22 december 1953, nr. 6915 O, BNB 1954/132

1955

TC 7 juni 1955, nr. 7905 O, BNB 1955/333

TC 27 september 1955, nr. 7928 O, BNB 1955/403

TC 6 december 1955, nr. 7835 O, BNB 1956/87

1956

TC 6 november 1956, nr. 8305 O, BNB 1957/77

1957

TC 14 mei 1957, nr. 8055 O, BNB 1957/263

TC 26 november 1957, nr. 8601 O, BNB 1958/122

1958

TC 28 januari 1958, nr. 8426 O, BNB 1958/144

TC 28 april 1958, nr. 8620 O, BNB 1958/245

TC 7 oktober 1958, nr. 7716 O, BNB 1959/263

1959

TC 16 maart 1959, nr. 8820 O, BNB 1959/255

TC 24 november 1959, nr. 8897 O, BNB 1960/73

1960

TC 14 juni 1960, nr. 9004 O, BNB 1960/309

TC 17 oktober 1960, nr. 9195 O, BNB 1961/52

TC 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59

1961

TC 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289

TC 30 oktober 1961, nr. 9332 O, BNB 1962/168

TC 28 november 1961, nr. 9286 O, BNB 1962/112

1962

TC 17 september 1962, nr. 9523 O, BNB 1963/17

TC 16 oktober 1962, nr. 9499 O, BNB 1963/75

1963

TC 12 februari 1963, nr. 9581 O, BNB 1963/155

TC 24 juni 1963, nr. 9551 O, BNB 1963/286

TC 27 augustus 1963, nr. 9604 O, BNB 1964/11

TC 17 december 1963, nr. 9498 O, BNB 1964/102

1964

TC 13 januari 1964, nr. 9694 O, BNB 1964/128
TC 17 februari 1964, nr. 9654 O, BNB 1964/200
TC 28 april 1964, nr. 9735 O, BNB 1964/260
TC 9 juni 1964, nr. 9742 O, BNB 1964/248
TC 17 augustus 1964, nr. 9548 O, BNB 1965/105
TC 19 oktober 1964, nr. 9762 O, BNB 1965/54
TC 2 november 1964, nr. 9789 O, BNB 1965/73

1965

TC 27 april 1965, nr. 9884 O, BNB 1965/234
TC 16 augustus 1965, nr. 9974 O, BNB 1965/282

1966

TC 7 februari 1966, nr. 9868 O, BNB 1966/139

1967

TC 10 april 1967, nr. 10 019 O, BNB 1967/173

1968

TC 18 maart 1968, nr. 10 070, BNB 1968/183
TC 6 mei 1968, nr. 10 201 O, BNB 1968/229

1969

TC 15 april 1969, nr. 10 385 O, BNB 1969/160
TC 29 april 1969, nr. 10 263 O, BNB 1970/40

1970

TC 12 januari 1970, nr. 10 174 O, BNB 1970/103
TC 3 maart 1970, nr. 10 364 O, BNB 1970/137

1971

TC 30 maart 1971, nr. 10 207 O, BNB 1971/155

1972

TC 20 november 1972, nr. 10 621 O, BNB 1973/188

1977

TC 28 november 1977, nr. 11 177 O '68, BNB 1978/89 (Loonslagers)

Conclusies Advocaat-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden

2002

Conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 800, BNB 2004/66

2003

Conclusie van A-G Groeneveld van 27 juni 2003, nr. 38 059, BNB 2005/73

2006

Conclusie van A-G De Wit van 19 december 2006, nr. 43 037, V-N 2007/14.25

2007

Conclusie van A-G Van Hilten van 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21

2008

Conclusie van A-G Van Hilten van 21 januari 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41
Conclusie van A-G Van Hilten van 17 juli 2008, nr. 43 642, V-N 2008/47.23
Conclusie van A-G Van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, V-N 2008/47.20
Conclusie van A-G Van Hilten van 13 oktober 2008, nr. 07/13230, V-N 2009/7.33

Hoge Raad der Nederlanden

1925

HR 20 mei 1925, B. 3606

1937

HR 8 april 1937, NJ 1937/640

1947

HR 8 januari 1947, B. 8257
HR 24 januari 1947, NJ 1947/71 (Rouma-Levelt)

1949

HR 2 november 1949, NJ 1950/52

1952

HR 7 mei 1952, NJ 1953/363

1955

HR 28 september 1955, nr. 12 496, BNB 1955/343
HR 7 december 1955, nr. 12 548, BNB 1956/41

1957

HR 10 april 1957, nr. 13 104, BNB 1957/266
HR 26 juni 1957, nr. 13 189, BNB 1957/267 (Wisselink)

1958

HR 9 april 1958, NJ 1958/331

1959

HR 16 december 1959, nr. 14 092, BNB 1960/34

1961

HR 11 januari 1961, nr. 14 376, BNB 1961/65

1965

HR 19 mei 1965, nr. 15 392, BNB 1965/200

1968

HR 10 januari 1968, nrs. 837 t/m 840, BNB 1968/81 (Union II)
HR 6 november 1968, nr. 23 026, BNB 1986/45

1976

HR 1 september 1976, nr. 17 924, V-N 1976, blz. 860

1978

HR 22 november 1978, nr. 19 082, BNB 1979/70

1979

HR 19 december 1979, nr. 18 830, V-N 1980, blz. 166

1980

HR 10 december 1980, nr. 19 627, BNB 1981/44

1982

HR 10 maart 1982, nr. 20 942, BNB 1982/128

HR 7 juli 1982, nr. 20 655, BNB 1982/268

1983

HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76

1984

HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90

HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

1985

HR 12 juni 1985, nr. 22 856, BNB 1985/217

HR 8 juli 1985, nr. 22 395, BNB 1985/239

1987

HR 1 april 1987, nr. 23 644, BNB 1987/203

HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189 (IJ-veren II)

HR 4 november 1987, nr. 24 561, BNB 1988/5

1988

HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Tour operator)

HR 24 februari 1988, nr. 23 970, BNB 1988/134

HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213 (Kosten voor gemene rekening)

HR 14 september 1988, nr. 25 061, BNB 1988/320

1989

HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112

HR 22 februari 1989, nr. 25 188, BNB 1989/113

HR 8 maart 1989, nr. 25 377, NJ 1989/817

HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245 (Stichting Musische vorming)

HR 27 september 1989, nr. 26 179, BNB 1990/5

HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, BNB 1990/34

HR 20 december 1989, nr. 25 469, BNB 1990/102

1990

HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241

HR 4 juli 1990, nr. 24 942, BNB 1990/272

1991

HR 8 februari 1991, nr. 14 095, Ars Aequi 41 (1992) 3, blz. 167

HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241

HR 22 mei 1991, nr. 26 886, BNB 1992/91

HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243
HR 5 juni 1991, nr. 27 179, BNB 1991/222
HR 27 november 1991, nr. 26 156, BNB 1992/60
HR 4 december 1991, nr. 27 561, BNB 1992/37 (boetes bibliotheek)
HR 18 december 1991, nr. 27 833, BNB 1992/115

1992

HR 5 februari 1992, nr. 27 413, FED 1992/248
HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366
HR 16 september 1992, nr. 27 162, BNB 1993/223
HR 16 september 1992, nr. 28 237, BNB 1992/371

1993

HR 27 januari 1993, nr. 28 258, FED 1993/202
HR 10 februari 1993, nr. 28 628, BNB 1993/121
HR 16 juni 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-Filosofische bibliotheek)
HR 23 juni 1993, nr. 28 962, BNB 1993/263
HR 8 september 1993, nr. 28 849, BNB 1993/306
HR 17 december 1993, nr. 14 819, NJ 1994/301 (Van den Broeke / Van der Linden)
HR 22 december 1993, nr. 29 317, BNB 1994/71

1994

HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, BNB 1994/319
HR 23 november 1994, nr. 29 186, BNB 1995/215

1995

HR 25 januari 1995, nr. 29 652, BNB 1995/216 (Radio I)
HR 12 april 1995, nr. 30 265, BNB 1995/181 (Boetes videotheek)
HR 21 juni 1995, nr. 30 485, BNB 1995/277 (Studentenvereniging)

1996

HR 12 juni 1996, nr. 31 175, BNB 1996/346
HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II)

1997

HR 12 februari 1997, nr. 30 752, BNB 1997/173
HR 12 februari 1997, nr. 31 041, BNB 1997/174
HR 12 februari 1997, nr. 31 394, BNB 1997/176
HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301
HR 3 september 1997, nr. 32 570, BNB 1999/247

1998

HR 25 maart 1998, nr. 33 080, BNB 1998/166
HR 25 maart 1998, nr. 33 096, BNB 1998/181
HR 15 april 1998, nr. 33 430, BNB 1998/211
HR 18 november 1998, nr. 31 756, BNB 1999/35
HR 18 november 1998, nr. 31 758, BNB 1999/36
HR 18 november 1998, nr. 31 759, BNB 1999/37

1999

HR 10 februari 1999, nr. 34 018, BNB 1999/155
HR 1 september 1999, nr. 34 505, BNB 1999/440

HR 29 september 1999, nr. 34 774, V-N 1999/47.22
HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/128 (Zeehondencreche)

2000

HR 19 januari 2000, nr. 34 978, BNB 2000/118
HR 26 januari 2000, nr. 35 199, BNB 2000/129 (Watersportbond)
HR 11 oktober 2000, nr. 35 196, BNB 2001/30
HR 6 december 2000, nr. 35 254, BNB 2001/191 (Samenwerkingsverband universiteiten)
HR 20 december 2000, nr. 35 278, BNB 2001/125

2001

HR 3 januari 2001, nr. 35 609, BNB 2001/194 (Paddo's)
HR 10 januari 2001, nr. 35 921, BNB 2001/157
HR 14 maart 2001, nr. 36 166, BNB 2001/211
HR 14 maart 2001, nr. 36 257, BNB 2001/213
HR 5 oktober 2001, nr. 36 443, BNB 2002/29 (CURE)

2002

HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141
HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287
HR 8 november 2002, nr. 37 002, BNB 2003/47 (Consortium negen onderwijsinstellingen)

2003

HR 17 januari 2003, nr. 37 914, BNB 2003/110
HR 31 januari 2003, nr. 37 777, BNB 2003/140
HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197
HR 25 april 2003, nr. 38 132, BNB 2003/216
HR 16 mei 2003, nr. 38 027, BNB 2003/289
HR 27 juni 2003, nr. 38 416, V-N 2003/35.18
HR 26 september 2003, nr. 38 573, BNB 2003/354
HR 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66

2004

HR 16 april 2004, nr. 39 829, BNB 2004/220
HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287 (Eénmalige publieksavond)
HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363
HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6
HR 15 oktober 2004, nr. 38 059, BNB 2005/73
HR 15 oktober 2004, nr. 38 879, BNB 2005/52

2005

HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223
HR 22 april 2005, nr. 38 659, BNB 2005/230

2006

HR 27 januari 2006, nr. 41 316, BNB 2006/312
HR 9 juni 2006, nr. 42 426, BNB 2006/313
HR 14 juli 2006, nr. 42 125, BNB 2006/321
HR 11 augustus 2006, nr. 42 068, BNB 2007/71
HR 22 september 2006, nr. 41 443, BNB 2006/334
HR 24 november 2006, nr. 41 412, BNB 2007/74

2007

HR 10 augustus 2007, nr. 40 984, BNB 2007/285
HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, BNB 2007/277
HR 23 november 2007, nr. 38 126, BNB 2008/54
HR 23 november 2007, nr. 40 142, V-N 2007/57.20
HR 30 november 2007, nr. 37 641, V-N 2007/57.21
HR 30 november 2007, nr. 37 648, V-N 2007/57.22

2008

HR 6 juni 2008, nr. 42 677, BNB 2008/221
HR 11 juli 2008, nr. 43 927, BNB 2008/254
HR 14 november 2008, nr. 42 312, V-N 2008/55.22
HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41

Conclusies Advocaat-Generaal het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

1989

Conclusie van A-G Mischo van 20 april 1989, nr. 348/87 (SUFA), Jur. 1989, blz. 01737

1991

Conclusie van A-G Van Gerven van 24 april 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633

1992

Conclusie van A-G Darmon van 24 juni 1992, nr. C-131/91 ('K' Line Air Service), Jur. 1992, blz. I-04513

1996

Conclusie van A-G Fennelly van 7 november 1996, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), Jur. 1997 blz. I-00745

1997

Conclusie van A-G La Pergola van 16 januari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), Jur. 1997, blz. I-01005

1998

Conclusie van A-G Cosmas van 12 februari 1998, nr. C-361/96 (Société Generale), Jur. 1998, blz. I-03495

1999

Conclusie van A-G Cosmas van 20 mei 1999, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297

2000

Conclusie van A-G Fennelly van 4 april 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), Jur. 2000 blz. I-09567
Conclusie van A-G Jacobs van 14 december 2000, nr. C-108/00 (SPI), Jur. 2001, blz. I-02361

2002

Conclusie van A-G Léger van 19 september 2002, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland), Jur. 2003, blz. I-01317
Conclusie van A-G Mischo van 3 oktober 2002, nr. C-8/01 (Taksatorringen), Jur. 2003, blz. I-13711

2003

Conclusie van A-G Colomer van 6 februari 2003, nr. C-442/01 (KapHag), Jur. 2003, blz. I-06851

2004

Conclusie van A-G Poiares Maduro van 18 mei 2004, nr. C-08/03 (BBL), Jur. 2004 blz. I-10157

2005

Conclusie van A-G Jacobs van 24 februari 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), Jur. 2005, blz. I-04357

Conclusie van A-G Léger van 29 september 2005, nr. C-210/04 (FCE Bank), Jur. 2006, blz. I-02803

2007

Conclusie van A-G Sharpston van 14 juni 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), V-N 2007/30.15

Conclusie van A-G Overgaauw van 15 november 2007, nr. 43 963, V-N 2007/59.10

2008

Conclusie van A-G Mazak van 17 juni 2008, nr. C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet), V-N 2008/32.12

Conclusie van A-G Sharpston van 9 oktober 2008, nr. C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing), V-N 2008/54.22

Conclusie van A-G Sharpston van 23 oktober 2008, nr. C-371/07 (Danfoss A/S en AstraZeneca A/S), V-N 2008/55.19

Conclusie van A-G Mengozzi van 22 december 2008, nr. C-515/07 (Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie), V-N 2009/3.23

Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

1963

HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos), Jur. 1984 blz. 3763

1967

HvJ EG 5 december 1967, nr. 19/67 (Van der Vecht), Jur. 1967, blz. 432

1977

HvJ EG 1 februari 1977, nr. 51/76 (VNO), BNB 1978/18

1979

HvJ EG 12 juni 1979, nr. 126/78 (Nederlandse Spoorwegen), Jur. 1979, blz. 02041

1981

HvJ EG 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), BNB 1981/232

1982

HvJ EG 19 januari 1982, nr. 8/81 (Ursula Becker), Jur. 1982, blz. 00053

HvJ EG 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311

HvJ EG 1 juli 1982, nr. 222/81 (BAZ Bausystem), V-N 1982, blz. 2022

HvJ EG 6 oktober 1982, nr. 283/81 (Cilfit), Jur. 1982, blz. 03415

1984

HvJ EG 28 februari 1984, nr. 294/82 (Einberger II), BNB 1987/6

1985

HvJ EG 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315
HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335
HvJ EG 4 juli 1985, nr. 168/84 (Berkholz), Jur. 1985, blz. 02251
HvJ EG 27 november 1985, nr. 295/84 (Wilmot), Jur. 1985, blz. 03759

1986

HvJ EG 26 februari 1986, nr. 152/84 (Marshall), Jur. 1986, blz. 00723

1987

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85 (Commissie/Nederland), FED 1987/341
HvJ EG 8 oktober 1987, nr. 80/86 (Kolpinghuis), Jur. 1987, blz. 03969

1988

HvJ EG 3 maart 1988, nr. 252/86 (Bergandi), Jur. 1988, blz. 01343
HvJ EG 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), Jur. 1988, blz. 01443
HvJ EG 5 juli 1988, nr. 269/86 (Mol), FED 1989/495
HvJ EG 5 juli 1988, nr. 289/86 (Happy Family), FED 1989/496
HvJ EG 12 juli 1988, nr. 138/86 (Direct Cosmetics), Jur. 1988, blz. 03937
HvJ EG 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306
HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jur. 1988, blz. 6365

1989

HvJ EG 15 juni 1989, nr. 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, SUFA), FED 1989/559
HvJ EG 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), FED 1990/739
HvJ EG 13 juli 1989, nrs. 93/88 en 94/88 (Wisselink en Co), BNB 1989/289
HvJ EG 17 oktober 1989, nrs. 231/87 en 129/88 (Carpaneto Piacentino), FED 1990/312
HvJ EG 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer en Concerto), V-N 1990, blz. 45

1990

HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Safe Rekencentrum B.V.), BNB 1990/271
HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-126/88 (Boots Company), FED 1990/617
HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-372/88 (Milk Marketing Board / Cricket St. Thomas Estate), Jur. 1990, blz. I-01345
HvJ EG 13 november 1990, nr. C-106/89 (Marleasing), Jur. 1990, blz. I-04135
HvJ EG 4 december 1990, nr. C-186/89 (Van Tiem), BNB 1991/352
HvJ EG 6 december 1990, nr. C-343/89 (Witzemann), BNB 1991/190

1991

HvJ EG 19 maart 1991, nr. C-109/90 (NV Giant), Jur. 1991 blz. I-01385
HvJ EG 11 juni 1991, nr. C-300/89 (Titaandioxyde), Jur. 1991 blz. I-02867
HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633
HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-97/90 (Lennartz), FED 1991/647

1992

HvJ EG 31 maart 1992, nr. C-200/90 (Dansk Denkvit), Jur. 1992, blz. I-02217
HvJ EG 7 mei 1992, nr. C-347/90 (Bozzi), Jur. 1992, blz. I-02947
HvJ EG 9 juli 1992, nr. C-131/91 ('K' Line Air Service), Jur. 1992, blz. I-04513
HvJ EG 12 november 1992, nr. C-163/91 (Van Ginkel) Jur. 1992, blz. I-05723
HvJ EG 16 december 1992, nr. C-208/91 (Beaulande), Jur. 1992, blz. I-06709

1993

HvJ EG 25 mei 1993, nr. C-193/91 (Mohsche), FED 1995/550
HvJ EG 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam), FED 1993/608
HvJ EG 2 augustus 1993, nr. C-111/92 (Wilfried Lange), Jur. 1993, blz. I-04677
HvJ EG 27 oktober 1993, nr. C-281/91 (Muys en De Winter), BNB 1994/95
HvJ EG 17 november 1993, nr. C-68/92 (Commissie/Frankrijk), Jur. 1993, blz. I-05581
HvJ EG 17 november 1993, nr. C-69/92 (Commissie/Luxemburg), Jur. 1993, blz. I-05907
HvJ EG 17 november 1993, nr. C-73/92 (Commissie/Spanje), Jur. 1993, blz. I-05997

1994

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271
HvJ EG 5 mei 1994, nr. C-38/93 (Glawe), V-N 1994, blz. 1877
HvJ EG 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995, blz. 3109

1995

HvJ EG 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP), V-N 1995, blz. 3030
HvJ EG 6 juli 1995, nr. C-62/93 (BP Soupergaz), Jur. 1995, blz. I-01883
HvJ EG 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Armbrecht), BNB 1996/62

1996

HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-110/94 (INZO), V-N 1996, blz. 1396
HvJ EG 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32
HvJ EG 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996, blz. 2120
HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust), V-N 1997, blz. 1034
HvJ EG 11 juli 1996, nr. C-306/94 (Régie Dauphinoise), BNB 1997/38
HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), V-N 1997, blz. 653
HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-288/94 (Argos), V-N 1996, blz. 4569
HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996, blz. 4573

1997

HvJ EG 6 februari 1997, nr. C-80/95 (Harnas & Helm), BNB 1997/386
HvJ EG 20 februari 1997, nr. C-260/95 (DFDS), V-N 1997, blz. 1662
HvJ EG 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Ayse Süzen), Jur. 1997, blz. I-01259
HvJ EG 15 mei 1997, nr. C-250/95 (Futura Participations), FED 1998/365
HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-63/96 (Skripalle), V-N 1998/6.27
HvJ EG 5 juni 1997, nr. C-2/95 (SDC), V-N 1997, blz. 2606
HvJ EG 25 juni 1997, nr. C-45/95 (Commissie/Italië), Jur. 1997, blz. I-03605
HvJ EG 26 juni 1997, nr. C-370/95 (Careda), V-N 1997, blz. 3631
HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease), V-N 1997, blz. 2933
HvJ EG 17 september 1997, nr. C-130/96 (Solisnor), V-N 1998/6.26
HvJ EG 16 oktober 1997, nr. C-259/95 (Julius Fillibeck), V-N 1998/2.35
HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17

1998

HvJ EG 15 januari 1998, nr. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), V-N 1998/29.14
HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-390/96 (Lease Plan Luxembourg), V-N 1998/57.19
HvJ EG 11 juni 1998, nr. C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43
HvJ EG 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), V-N 1998/57.18
HvJ EG 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett en Baldwin / The Howden Court Hotel), V-N 1998/59.20
HvJ EG 12 november 1998, nr. C-149/97 (Institute of the Motor Industry), V-N 1998/59.21
HvJ EG 10 december 1998, nr. C-247/96 (Ziemann), Jur. 1998 blz. I-08237

1999

HvJ EG 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224
HvJ EG 27 april 1999, nr. C-48/97 (Kuwait Petroleum), V-N 1999/27.15
HvJ EG 8 juni 1999, nr. C-338/97, C-344/97, C-390/97 (E. Pezl e.a.), V-N 1999/37.31

2000

HvJ EG 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297
HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98 (Gabalfrisa), V-N 2000/22.12
HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), BNB 2001/118
HvJ EG 29 juni 2000, nr. C-455/98 (Salumets), Jur. blz. I-4993
HvJ EG 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Ierland), FED 2001/25
HvJ EG 12 september 2000, nr. C-408/97 (Commissie/Nederland), BNB 2007/377
HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Strobel), V-N 2000/47.16
HvJ EG 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne/Berginvest), FED 2001/179

2001

HvJ EG 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26
HvJ EG 8 maart 2001, nr. C-240/99 (Skandia), V-N 2001/22.19
HvJ EG 15 maart 2001, nr. C-108/00 (SPI), V-N 2001/22.16
HvJ EG 29 maart 2001, nr. C-404/99 (Commissie/Frankrijk, bedieningsgeld restaurants), V-N 2001/22.17
HvJ EG 15 mei 2001, nr. C-34/99 (Primback), V-N 2001/32.20
HvJ EG 17 mei 2001, nr. C-322/99 en C-323/99 (Fischer/Brandenstein), FED 2001/609
HvJ EG 12 juli 2001, nr. C-102/00 (Welthgrove), BNB 2002/182
HvJ EG 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo), V-N 2001/55.7
HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen I), BNB 2002/396
HvJ EG 9 oktober 2001, nr. C-108/99 (Cantor Fitzgerald International), V-N 2001/58.20
HvJ EG 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie/Nederland), BNB 2002/149
HvJ EG 13 december 2001, nr. C-235/00 (CSC), FED 2002/192

2002

HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), BNB 2003/30
HvJ EG 13 juni 2002, nr. C-353/00 (Keeping Newcastle Warm), V-N 2002/33.24
HvJ EG 17 september 2002, nr. C-498/99 (Town & Country Factors), V-N 2002/50.16

2003

HvJ EG 12 juni 2003, nr. C-275/01 (Sinclair Collis Ltd), V-N 2003/34.15
HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-305/01 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH), V-N 2003/34.13
HvJ EG 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), V-N 2003/34.14
HvJ EG 6 november 2003, nr. C-78/02 t/m C-80/02 (Maria Karageorgou e.a.), V-N 2003/58.17
HvJ EG 20 november 2003, nr. C-8/01 (Taksatorringen), V-N 2003/63.11
HvJ EG 20 november 2003, nr. C-307/01 (D'Ambrumenil), V-N 2003/61.19
HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), V-N 2003/61.18

2004

HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), BNB 2004/258
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-07/01 (EDM), BNB 2004/285
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-17/01 (Sudholz), V-N 2004/24.16
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-137/02 (Faxworld), BNB 2004/286
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-308/01 (GIL Insurance Ltd.), V-N 2004/27.20
HvJ EG 29 april 2004, nrs. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden en Holin Groep), BNB 2004/260
HvJ EG 21 oktober 2004, nr. C-08/03 (BBL), V-N 2004/61.10

2005

HvJ EG 20 januari 2005, nr. C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22
HvJ EG 17 februari 2005, nrs. C-453/02 en C-462/02 (Linneweber en Akritidis), V-N 2005/13.14
HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-172/03 (Wolfgang Heiser), BNB 2005/183
HvJ EG 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen), BNB 2006/124
HvJ EG 21 april 2005, nr. C-25/03 (HE), BNB 2005/229
HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen II), V-N 2005/23.16
HvJ EG 12 mei 2005, nr. C-452/03 (RAL), V-N 2005/32.26
HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313
HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-498/03 (Kingscrest), V-N 2006/29.19
HvJ EG 2 juni 2005, nr. C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen), BNB 2007/220
HvJ EG 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115
HvJ EG 1 december 2005, nrs. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23
HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer II), BNB 2006/72
HvJ EG 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan), V-N 2005/61.19

2006

HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04, (Turn- und Sportunion Waldburg), NTFR 2006/89
HvJ EG 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd), V-N 2006/7.20
HvJ EG 9 februari 2006, nr. C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), BNB 2006/154
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-223/03 (University of Huddersfield), BNB 2006/171
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-419/02 (BUPA Hospitals), BNB 2006/172
HvJ EG 9 maart 2006, nr. C-114/05 (Gillan Beach), V-N 2006/46.15
HvJ EG 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184
HvJ EG 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen), BNB 2006/256
HvJ EG 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National II), V-N 2006/45.15
HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, (Dressuurstal Jespers), V-N 2006/42.14
HvJ EG 15 juni 2006, nr. C-494/04 (Heintz van Landewijck), BNB 2007/16
HvJ EG 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Kittel / Recolta), V-N 2006/42.13
HvJ EG 13 juli 2006, nr. C-89/05 (United Utilities), V-N 2006/41.14
HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), V-N 2006/52.20
HvJ EG 7 december 2006, nr. C-13/06 (ELPA), V-N 2006/65.20

2007

HvJ EG 19 april 2007, nr. C-455/05 (Velvet & Steel), V-N 2007/21.18
HvJ EG 14 juni 2007 nr. C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100
HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-73/06 (Planzer), V-N 2007/36.23
HvJ EG 28 juni 2007, nr. C-363/05 (JP Morgan), V-N 2007/36.25
HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains), V-N 2007/34.25
HvJ EG 18 oktober 2007, nr. C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52
HvJ EG 25 oktober 2007, nr. C-174/06 (CO.GE.P.), V-N 2007/49.17
HvJ EG 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), V-N 2008/3.21

2008

HvJ EG 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17
HvJ EG 6 maart 2008, nr. C-98/07 (Nordania Finans), V-N 2008/15.20
HvJ EG 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20
HvJ EG 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer III), V-N 2008/21.22
HvJ EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20

Lijst van aangehaalde jurisprudentie

HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), V-N 2008/41.23
HvJ EG 16 september 2008, nr. C-288/07 (Isle of Wight), V-N 2008/47.21
HvJ EG 6 november 2008, nr. C-291/07 (TRR), V-N 2008/55.20
HvJ EG 11 december 2008, nr. C-371/07 (Danfoss en AstraZeneca), V-N 2009/3.24
HvJ EG 11 december 2008, nr. C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing), V-N 2008/60.20
HvJ EG 18 december 2008, nr. C-488/07 (Royal Bank of Scotland), VN 2008/62.26

Duitsland

BFH, 8 november 1995, nr. XI R 63/94, BStBl. 1996 II, 114
BHF 15 mei 1997, nr. V R 67/94, BStBl. 1997 II, 705
BFH 13 november 2003, nr. V R 79/01, BStBl. 2004 II, 375

TREFWOORDENREGISTER

Er wordt verwezen naar paragrafen.

A

aanbestedingskartels	18.2.4.1
aandeelhouder	8.3
aandelen	11.5, 15.2, 24.3.4.4, 25.2.6
aandelenfusie	8.6.4.4
aanmerkelijk belang	11.5
aansprakelijkheid	25.2.3
aanzuiveringsregelingen	25.2.8.1
ability to pay	7.5
absoluut recht	9.2
absoluut verboden handelingen	14.3.4, 14.5.3.2, 15.3
achterman	20.4.1
actieve coöperatie	8.6.2
actieve samenwerking	22.2.4.1, 24.2.7
activiteit	15.7.3.6
actor	8.2, 8.3, 8.4, 8.6.3
afdeling	14.1.3, 24.4.3.2, 25.4.3, 30.3.1
affectio societatis	24.2.1.1, 24.2.5.1, 24.2.7
afgebakend gedeelte	16.2, 24.4.8.5.17
afgescheiden vermogen	24.2.1.5
afnemer van de prestatie	21.2.8.1.1
afstemmen van gedrag	1, 8.6.4, 10.3, 28.1
afzetkartels	18.2.4.1
afzetquoteringen	18.2.4.1
afzetregelingen	18.2.4.1
agentuurovereenkomst	18.4.3.2
algehele economische activiteit	16.2, 24.4.8.5.17
algemeen belang	19.4.3.4
algemeenheid van goederen	16.2, 24.4.8.3, 24.4.8.5.3
algemene kosten	16.2, 21.2.4, 24.4.8.5.17, 29.2.2
algemene verbruiksbelasting	30.3.2.1
algemene, objectieve karakter	1, 6, 7.2, 7.3, 10.1, 27
alliantie	26.1, 26.3, 8.2
als belastingplichtige	15.1, 24.4.8.5.1
als een entiteit naar buiten toe optreden	14.1
als kapitaalverschaffer	24.4.8.5.1
als orgaan	14.1.2
als zodanig handelende belastingplichtige	4, 15.1
andere dan bedrijfsdoeleinden	15.4.8.2, 24.4.8.5.15, 25.4.8.2, 25.4.9

andere horizontale regelingen	18.2.3
anticumulatie	28.2
arbeidsovereenkomst	14.2.2
archetype I	8.6.5, 8.6.5.1, 9.7.2.2, 9.10.2.1, 10.4.3, 10.5.7
archetype II	8.6.5, 8.6.5.2, 9.7.2.3, 9.10.2.2, 10.6.2
archetype III	8.6.5, 8.6.5.3, 9.7.2.4, 9.10.2.3, 10.6.3.3
aspirant-lid	25.4.2
at arms length	19.4.3.7, 24.4.10.3
autonome entiteit	24.4.3.2
autonoom bedrijfsonderdeel	15.6, 16.2

B

bagatellen	18.2.1
bagatelregel	18.2.1
bankgaranties	20.4.3.2
barterovereenkomsten	19.2.5.1
bedrijf	14.5.1, 14.5.2.1
bedrijfsbeëindiging	24.4.8.5.14
bedrijfsbelasting	7.4
bedrijfscoöperatie	25.2.8.1
bedrijfsdoeleinden	25.4.8.2
bedrijfsfusie	8.6.4.4
bedrijfshandelingen	24.2.7
bedrijfskolom	7.4
bedrijfsmatige handel in effecten	23.3.1.2
bedrijfsmiddelenpool	19.4.3.9, 24.2.5.3
bedrijfsrisico	24.4.3.2
bedrijfstak	18.3.4
beginsel van gelijke behandeling	7.4
beheerder	23.1, 23.2.8, 23.3.3, 23.4.1.1, 23.4.7.1, 23.4.7.4, 24.2.7
belastbaarheid	4, 15.7
belastbare handeling	14.3.1, 21.2.2
belaste handelingen	16.2
belastingcumulatie	7.4, 24.3.3, 29.2.2, 30.3.2.3
belastingfraude en -ontwikking	14.4.3, 15.4.4
belastingobject	9.10.2.1, 11.2, 11.3
belastingplichtige	1, 2, 9.9, 14.1, 14.3, 30.3
belastingsoorten	11.2
belastingsubject	7.3, 9.8, 11.2, 11.3
beleggen	15.2, 23.1, 23.3.1.2, 30.3.2.4
beleggers	23.4.1.1, 23.4.7.1
beleggerscollectieven	23.1
belegging	24.4.8.5.5, 30.3.1
beleggings-CV	24.2.7
beleggingsfonds	10.2.4, 10.5.6, 11.5, 14.4.2, 23.1, 23.2.2, 23.3.3, 23.4.7.4, 24.2.1.1
beleggingsinstelling	23.2.2
beleggingsmaatschappij	23.1, 23.3.1.1, 23.2.2, 23.4.7.4

beleggingsobject	23.2.7
bemiddeling inzake krediet	19.4.3.7
beogen van winst	15.7.3.9
beoogd belastingplichtige	11.2
beoogde belastingsubject	9.9
beroeps- of bedrijfshandelingen	24.2.3.1, 24.3.1.3
beschikkingsmacht	15.3, 21.2.8.1.1, 24.3.2.2, 24.4.8.5.4
beslissende invloed	11.3
besloten kring	14.5.1, 14.5.2.1, 14.5.3.3, 25.3.1, 25.4.9
Besluit op de Omzetbelasting 1940	21.2.5, 22.2.3
besmette winstuitkering	24.4.10.3
bestedingen	1, 7.5
bestedingsbelasting	9.9
bestuur	24.2.9
betaling	21.2.8.1.3
BEVEK	23.3.1.2
bevoegdheid	24.4.8.5.4
bewaarder	23.1, 23.2.8, 23.3.3, 23.4.1.1, 23.4.7.1, 23.4.7.3, 24.2.7
bezwarende titel	1, 4, 14.3.2, 14.3.5, 15.4, 15.4.2, 15.4.5, 15.7.3.4, 21.2.8.2.2, 24.4.8.5.3, 24.4.8.5.5, 24.4.8.5.9, 29.2
bijkantoor	14.1.3
bijkomstige financiële handelingen	19.4.3.6, 19.4.3.7, 25.4.8.4
bijzondere inbrengmethoden	11.3
bijzondere verbruiksbelastingen	7.3
bilaterale verhouding	19.4.3.4, 21.2.8.2.2
boedelmenging	11.5
boekwaarde	24.2.1.7
borgtocht	20.4.3.2
bounded rationality	8.4
bouwcombinaties	24.3.2.3, 26.2
bouwfraudeaffaire	18.4.3.1
bouwproject	26.2
bouwteams	26.3
branchebeschermingsovereenkomsten	18.2.5
bruikleen	19.4.3.2
btw-eigenaar	24.4.8.5.4
btw-stelsel	2, 21.2.6
buitenvennootschappelijk vermogen	24.4.1
buitenvennootschappelijk winstrecht	24.4.10.3
burgerlijke maatschappen op aandelen	11.4
bv	24.2.4
bv i.o.	24.3.3
C	
calculatiekartel	18.2.4.1
canon	15.4.4.2
cash concentration	19.4.3.6
cash pool	19.4.3.6

cash pooling	19.4.3.6
centrale tegenpartij	23.3.1.1
centrale thesaurier	19.4.3.6
charitatieve trust	23.3.1.2
clearinginstelling	23.3.1.1, 23.4.5
closed-end beleggingsinstellingen	23.2.6, 23.3.1.2
collectief belang	21.2.8.1.1
collectief beleggen	23.1
collusion	8.2
combinatie	26.2, 8.6.4, 8.6.4.4, 8.6.5.3, 10.2.5, 14.4, 26.1
commanditaire vennoot	11.3, 24.2.3.1, 24.2.7
commanditaire vennootschap	23.2.4, 24.1
commerciële boekhouding	11.3, 24.2.1.7
commissariaten	19.4.3.8
commissarisbeloningen	11.3
commissie	18.4.3.2
commissionair	18.2.5, 18.4.3.2, 21.2.8.1.2
commissionairsfictie	18.4.3.2, 21.2.8.1.2, 21.2.8.2, 22.2.5.2
communautair begrip	9.9, 14.3, 23.4.7.1, 24.4.8.5.10
compagnon	8.3
complete regeling van de zelfstandigheid	14.2.2
complexbenadering	14.4.5, 24.3.4.4, 24.3.7
concentratie	8.6.4, 8.6.4.4, 8.6.5.2, 9.9
concernstructuur	25.2.7
concernverhoudingen	21.2.2
concurrentieverhoudingen	21.2.8, 29.2.2
concurrentieverstoring	15.7.3.10, 22.2.5.5
conditiekartel	18.2.4.1
conglomeraten	10.2.5
consortia	19.4.3.4, 21.2.8.2.2, 26.1, 26.6
constant balancing	19.4.3.6
constructies	30.3.2.1
consumptief gebruik	30.3.2
consumptieve sfeer	15.4.8.2, 21.2.8.2.5
contante inbreng	24.4.8.5.2
contanten	19.2.4
contractsvrijheid	1, 10.2, 21.2.7.4
contractual	8.6.2, 8.6.4, 8.6.4.2, 9.7.1.2, 9.10.1.1, 18.1, 19.1
contractuele fusie	8.6.4.4
contractuele joint venture	26.4
contributiebetaling	15.4.5, 21.2.5, 15.7.3.4, 25.2.6, 25.4.8.3, 25.4.9
controle	8.5, 10.3
coöperatie	8.2, 25.2.8.1
coördinatie	8.5, 8.6.2, 10.3, 29.2.1
coördinatiekosten	8.5, 10.1
correctiemechanismen	21.2.8.2.5, 30.3.2
credit factories	15.7.4
creditering tegen boekwaarde onder voorbehoud van de stille reserves	24.2.1.7, 24.4.8.5.3

crediteringsbeding	24.4.8.5.6
crisiskartels	18.2.4.1
croupier	20.2.2, 24.2.6
cumulatie	7.4, 7.6, 22.2.3, 22.2.5.5, 24.4.1, 28.2, 29.2
cumulatief cascadestelsel	21.2.5, 22.2.3
CV	10.2.1, 11.3, 24.1
CV op aandelen	24.2.8
CVR	9.4, 10.2.1, 11.3, 24.1, 24.2.4
D	
deelgenoot	8.3
deelgerechtigdheid	11.5
deelhebber	8.3
deelnemingsvrijstelling	11.4
deel-pro rata	16.2
delen	29.1
derdenbetaling	21.2.8.1.3, 21.2.8.2.1, 24.4.8.5.10
dienst	1, 2, 9.1, 15.3, 24.4.8.5.4
direct nodig	15.7.3.7, 21.2.3.3
directe belasting	3, 7.5, 11.2
directe kosten	16.2
discriminatieregelingen	18.2.4.1
dividend	15.4.2, 15.4.7, 23.4.10, 24.4.8.5.5
do ut des	24.2.1.7
dochtervennootschap	14.2.2, 24.3.4.4, 25.2.7
doelgebondenheid	24.4.8.5.4
doelmatig	7.7, 9.9, 18.4.3.1, 19.4.1, 28.2, 29.2
doelmatigheidsbeginsel	7.2, 7.4, 7.7, 15.4.7.1, 15.4.7.2, 19.4.3.4, 20.4.3.1, 21.2.8.2.2, 21.2.8.2.6, 28.2, 29.2, 29.2.1
doeloorzakelijk	19.4.3.4
doelvermogen	14.4.2, 23.3.2, 24.3.4.2
donaties	15.4.5, 25.4.8.1
doorbelastingen van kosten	21.2.2
doorgaande handelingen	14.3.1
doorgeschoven btw	21.2.4
draagkrachtbeginsel	7.5, 11.2, 11.3, 11.4
dubbele heffing	11.5
dubbele niet-heffing	21.2.8
duurovereenkomst	24.2.1.1
duurzaamheid	14.3.3, 22.2.4.4, 24.3.2.3
duurzame contractuele relatie	18.1
E	
echte horizontale kartelovereenkomsten	18.2.4.1
echte kartelovereenkomsten	18.2.3
economisch belang	14.3.1, 14.3.2, 15.3, 19.2.5.1, 21.2.8.2
economisch doel	14.4

economisch verkeer	14.5.1, 14.5.3.1, 14.5.3.2, 21.2.6, 21.2.8.2, 21.2.8.2.2, 24.4.3.2
economische activiteit	5, 13.3, 14.3, 14.3.1, 14.5.3.1, 15.2, 15.7.3.6, 24.3.1.3
economische deelgerechtigdheid	11.5, 19.2.5.1, 24.3.4.4, 24.4.2
economische eigendom	15.3, 19.2.5.1, 24.2.1.7
economische en commerciële circuit	14.5.3.2
economische kringloop	14.5.3.2
economische verwevenheid	14.4.5
eenieder	13.3, 14.1, 14.2.1, 23.3.1.1, 23.4.7.1, 24.3.1.1
eenmanszaak	11.5
eenvoud- en doelmatigheidsredenen	7.5
eenvoudbeginnel	7.4, 28.2
eenvoudige gemeenschap	11.5
eenvoudige herbelegging	15.2, 19.4.3.7
EESV	9.4, 10.2.2, 10.6.3.2, 25.1
effectenbeurs	23.3.1.1
effectenhandelaar	23.3.1.2
effectenmakelaar	23.3.1.2
effectenmarkten	23.3.1.1
eigen kring	14.5.1, 14.5.2.1, 14.5.2.4, 21.2.5, 21.2.6, 21.2.8.2, 21.2.8.2.2, 24.4.3.2
eigen vermogen	15.2, 15.4.7
eilanden van onbelastbaarheid	6, 12
eilanden van uitsluiting van het aftrekrecht	12
element van samenwerking	19.4.3.4
emissie	24.4.8.5.3
emissiesyndicaat	26.5
end-of-day sweeping	19.4.3.6
enkelvoudig subject	8.6.4
enkelvoudige entiteit	8.6.5.3, 9.7.2.4
enkelvoudige subject	
entiteit	1, 8.6.4.4, 8.6.5.1, 9.7.1, 10.1, 10.1, 14.1, 14.2.1, 23.3.1.1, 23.4.7.1, 24.3.1.1, 24.3.2.4
evenredige aftrek	16.2
evenredigheid	22.2.5.5, 28.2
evenredigheidsbeginnel	7.4, 27, 29.2, 30.3.2.2
exclusieve wederkoopovereenkomst	18.2.5
externe kosten	21.2.2, 21.2.4, 21.2.7.2, 21.2.8, 21.2.8.1.4
externe neutraliteit	4, 7.4
externe organen	23.5
externe verhoudingen	14.2.1
externe werking	20.3.1
F	
factuur	21.2.4
feitelijke beschikkingsmacht	15.3
feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid	14.1, 14.2.1, 23.3.1.1, 24.3.1.1

feitelijke samenwerkingsverbanden	9.9, 9.10.2.3, 10.2.4, 10.6.3.1, 14.4.2, 24.1, 24.2.2
filialen	14.1.3
film-CV	24.2.7
financiële deelneming	15.4.2, 15.4.7
financiële verwevenheid	14.4.5, 24.3.4.4, 25.3.3
fiscaal transparant	11.3, 11.4, 24.2.7
fiscale eenheid	8.6.4.4, 9.9, 10.2.3, 10.3, 10.6.1, 14.4, 14.4.1, 14.5.2.4, 16.2, 18.3.4, 19.3.4, 21.2.6, 21.2.7.6, 23.3.2, 24.3.4.1, 25.3.3, 30.2
fiscale eenheid vennootschapsbelasting	11.4
fiscale herwaardering	11.3, 24.2.1.7
fiscale neutraliteit	5, 7.2, 15.4.4.2, 23.3.1.2, 28.2, 29.2, 29.2.1
fiscale reserves	11.3
fonds voor gemene rekening	10.2.4, 11.4, 23.2.3
fondsen	23.2.2
fondsvoorwaarden	23.1
fooiënpot	19.4.3.1
forfaitaire bijdrage	19.4.3.4
forfaitaire vergoeding	21.2.8.2.2
franchiseovereenkomsten	18.4.3.2
franchising	18.2.5, 18.4.3.2
fusie	4, 8.4, 8.6.4.4
fysieke bedrijfsmiddelenpools	19.4.3.9
fysieke pool	19.2.5.1, 19.4.3.6
G	
G.i.e.	25.1
geadresseerd belastingplichtige	11.2
geadresseerde belastingsubject	7.3, 9.9
gebonden gemeenschap	24.2.1.5, 24.4.1
gebonden vermogen	24.2.1.5
gebruiksruil	19.2.5.2, 19.4.3.9
gecombineerde pool	19.2.5.1
gedeelde eigendom	19.4.3.2
geïntegreerd	8.6.4.4, 23.1
geïntegreerde niveau	8.6.2
gelieerdheid	15.7.3.9, 21.2.7.6, 21.2.8.2.2
gelijkheidsbeginsel	7.4, 21.2.8.2.6, 27, 28.2, 29.2.3, 30.3.2.4
gemankeerde belastingsubjecten	10.5.5, 22.1, 22.2.3
gemankeerde entiteiten	14.5.2.4
gemeenschap	11.5, 19.2.3, 19.2.5.1, 19.4.1, 19.4.3.2, 23.2.4, 24.2.1.5
gemeenschappelijk doel	8.2, 20.2.4
gemeenschappelijk vermogen	24.2.1.5
gemeenschappelijke naam	24.3.2.1
gemeenschappelijke structuur	15.7.3.10
genot	24.2.1.7
geruisloze omzetting	11.3
geselecteerde wederverkoper	18.4.3.2

gesloten beleggingsinstellingen	23.2.5
gezamenlijk doel	24.2.1.1
gezamenlijk naar buiten toe optreden	14.1, 22.2.4.4
gezamenlijke eigendom	19.4.3.2
gezamenlijke uitgaven	15.7.3.9
gezinssfeer	14.5.2.1, 14.5.2.4
goederengemeenschap	19.2.5.1, 24.2.1.4, 24.2.1.5
goodwill	11.3, 24.2.1.7
groepsbank	19.4.3.6
grondgebied	4
groupement d'intérêt économique	25.1

H

handelen voor gezamenlijke rekening en risico	22.2.4.1
handeling	4, 8.6.5, 14.3.1, 15.3
handelingen voor gemeene rekening	20.2.1
handelsagenten	18.2.5
handelsverkeer	14.5.3.2
handhavingsconvenanten	30.3.2.2
heffingsbevoegdheid	4, 22.2.5.5
herrekening	16.3
herwaarderingswinst	11.3, 24.2.1.7
herziening	16.3, 21.2.4, 24.4.8.5.17
hierarchical control	8.5, 8.6.3, 10.1, 10.2.3
hobbysfeer	14.3.3, 14.5.2.2, 15.1
hoofdmaatschap	11.3, 24.2.6
horizontale kartelovereenkomst	18.2.2, 18.2.3, 18.4.4.1
horizontale rechtshandelingen	8.6.4.4
houden van aandelen	24.3.1.3
houdstervennootschap	14.2.2, 25.4.2
huwelijksgemeenschap	19.2.5.1
hypotheek	20.4.3.2

I

icbe	23.2.1, 23.2.6
ideëel doel	24.2.1.2
identificeerbaar voordeel	15.4.5
identificeerbare gebruiker	15.4.5
identiteit van de rechtspersoon	24.3.3
imperfecte fiscale eenheid	21.2.6, 21.3.4
imperfecte markt	8.4
in duurzame samenwerking naar buiten toe optreden	14.1
in- en uitstapgelden	23.4.9
in het kader van het beheer en de vertegenwoordiging	24.4.1, 24.4.3.2
in natura	1, 15.4.6, 24.4.8.5.2
inbreng	11.3, 24.2.1.4, 24.4.8.1, 24.4.8.2, 25.4.8.2, 30.3
inbreng in contanten	24.4.8.5.3, 25.2.6, 30.3.2
inbreng in natura	24.2.1.7, 24.4.8, 25.4.8.2, 30.3.2
individualiseerbaar gebruik	24.4.3.2
individualiseerbare afnemer	19.4.3.4
individualiseerbare prestatie	21.2.8.1.1
individualiseerbare gebruiker	24.4.3.2

individueel belang	21.2.8.1.1
informatiekartels	18.2.4.1
informatiekosten	8.4
ingaande handelingen	14.3.1
inhaaleffect	7.5, 28.2
initiatiefnemer	24.2.7
inkomstenbelasting	4, 11.1, 11.2, 11.3
inkoopcommissionair	21.2.8.1.2, 24.4.5
inkooporganisatie	19.2.5.3, 24.2.5.1
inkooppartage	22.4.1
instelling voor collectieve belegging in effecten	23.2.6
instellingen met doeleinden van syndicale aard	26.5
integrated	8.6.2, 8.6.4.4, 9.7.1.4, 9.10.1.3
integratiedienst	15.4.8.1
integratielevering	15.4.8.1, 25.4.8.2
intensiteit van samenwerking	8.1
interdependency	8.5, 8.6.1, 8.6.2, 10.1, 10.2.3
interne bedrijfshandeling	8.6.5, 14.1.1, 14.1.2, 14.2.1, 14.5.2.1, 14.5.2.4, 24.4.3.2, 25.4.3, 30.3.2.1
interne bedrijfssfeer	14.2.1, 21.2.5
interne besluitvorming	20.2.4, 24.2.1.1, 24.2.5.1
interne kosten	21.2.2, 21.2.4, 21.2.7.2, 21.2.8, 21.2.8.2
interne kring	21.2.6
interne leveringen van goederen en diensten	15.4.8
interne neutraliteit	22.2.5.5
interne sfeer	15.4.7, 20.4.3.1, 30.3.1
intra-communautaire verwerving van goederen	4, 14.3.1
intra-day sweeping	19.4.3.6
intuitu personae	24.1, 25.2.3
investeren	15.2, 15.4.7, 24.4.8.5.5, 30.3.1
investeringskartel	18.2.4.1
investeringsmaatschappij	24.2.7
investeringsportefeuille	23.3.1.2
investeringsregelingen	18.2.4.1
investment manager	23.3.1.1
invoer van goederen	4, 14.3.1
J	
joint venture	3, 10.2.5, 10.4.2, 26.1, 26.4
juridische eigendom	15.3, 23.1, 24.2.1.7
juridische fusie	8.6.4, 8.6.4.4
juridische huls	24.2.4, 24.3.3
juridische neutraliteit	7.4
K	
kanscontract	20.2.3, 20.4.3.2
kantoorassociatie	24.2.5.3
kapitaalrekening	24.2.1.7, 24.4.8.5.6
kapitaalsfeer	15.2, 15.4.7, 15.4.8.2, 24.4.8.5.2, 24.4.8.6.1, 30.3.1
kapitaalstorting	24.4.8.2

kapitaalsvennootschap	21.2.6, 23.1, 26.4
kapitaaltransacties	15.1
kapitaalverschaffer	14.1.1, 24.4.3, 24.4.3.1, 24.4.3.2, 25.4.3, 25.4.8, 30.3.1
kartelovereenkomsten	10.2.4, 10.4.2, 11.5, 18.1, 21.2.3, 21.2.3.1
kartelverbod	18.1, 18.2.1
kerkelijke rechtspersonen	9.4
kettingbeding	18.2.5
klantenkring	14.4, 14.4.5, 18.3.4
koepellichaam	15.7.3.1
koepelorganisaties	21.2.3
koepelvrijstelling	10.2.3, 15.7, 21.2.3.3, 29.2.2
Kommanditgesellschaft	9.5
kosten voor gemene rekening	10.5.4, 21.1
kostenbesparingen	8.2, 8.4
kostenbijdragen	14.5.2.4, 21.2.5
kostendoorbelasting	21.1, 21.2.3, 21.2.7.3
kostenvennootschap	19.4.3.9, 24.2.1.4, 24.2.5, 24.3.2.4
kostenverdeelovereenkomst	19.2.5.1, 21.1, 25.2.5
L	
leerstuk van kosten voor gemene rekening	10.5.4, 21.2.1, 21.2.8.3
leningen	25.2.6, 25.4.8.4
levering van goederen	1, 2, 9.1, 15.3, 24.4.8.5.4
lichaam	14.4.2, 14.4.4, 24.3.4.1
lichamen in de zin van de AWR	14.4
lid	8.3
lidmaatschapsrecht	25.4.2
lidmaatschapsrelatie	25.4.10
liquidatiefase	14.3.1
loontrekkenden	14.2.2
louter vermogensbeheer	15.2
M	
maatschap	11.3, 23.2.4
maatschappelijk verkeer	8.6.5.1, 14.5.1, 14.5.3.1, 21.2.5, 21.2.6, 24.4.3.2
maatschappelijke zelfstandigheid	8.6.5.1
maatschapsaandeel	11.3
marktordeningsregels	23.2.1
marktverdelingsovereenkomsten	18.2.4.1, 28.3
master account	19.4.3.6, 19.4.3.7
mede-eigenaar	19.4.1, 19.4.3.2
mede-eigendom	24.2.1.5, 24.4.1
medegerechtigde	11.3
meerpartijenovereenkomst	23.2.4
meervoudige entiteit	8.6.5.2, 9.7.2.3, 9.9, 24.4
meerzijdige rechtshandeling	9.4
meldingsregelingen/regelingen met betrekking tot informatie-uitwisseling	18.2.4.1
met diensten onder bezwarende titel gelijkgestelde handelingen	21.2.8.2.5

misbruik van recht	21.2.8.1.1, 24.4.8.5.17, 30.3.2.2
misverstand	22.2.2
moeiende houdstervennootschap	23.3.1.2
multilaterale banden	19.4.3.4
multiplier-effect	19.4.3.4
N	
naar buiten toe optreden	9.9, 14.1, 24.2.3.1, 24.3.1.1, 24.3.2.1
nacalculatie	21.2.7.4
nalatenschap	19.2.5.1
natuurlijke persoon	8.6.4.4, 9.3, 14.2.2, 14.4
nemen van nieuwe aandelen	24.4.8.5.7
neutraliteitsbeginsel	7.2, 7.4, 14.4.3, 16.2, 19.4.3.4, 21.2.8, 27, 28.2, 29.2, 30.3.2.2
nevencontract	24.2.1.7
nevengeordende positie	24.3.4.3
nevenwerkzaamheden	15.1
niet-economische activiteiten	16.2
niet-leveringsbeginsel	15.6, 24.3.3
niet-ondernemersdeel	14.5.2.5
normale waarde	15.4.4
normalisatieregelingen	18.2.4.1
notional cash pooling	19.4.3.6, 19.4.3.7
O	
object	6, 8.6.3, 9.1, 9.2, 29.2.1
object van heffing	2, 7.3
objectief recht	9.2
objectieve belasting	2, 7.3, 11.2, 19.4.3.4
objectieve belastingplicht	15.4.2
objectieve heffing	18.4.3.1
objectieve maatstaf	11.2, 15.4.4
objectieve onderneming	11.3
objectniveau	2, 6, 7.3, 8.6.3, 8.6.5, 13.3, 14.1.1, 14.3.1, 21.2.8.2, 30.3.2.4
obligaties	15.2, 23.3.1.2, 25.2.6
oceaan van aftrek van voorbelasting	12
oceaan van belastbaarheid	6, 12
offne Handelsgesellschaft	9.5
omstandighedencatalogus	10.1, 10.3
omzetting	11.3, 11.4, 11.5, 24.3.3, 25.2.8.1, 25.3.2
onbelastbare handelingen	13.1, 13.2, 16.2
ondergeordende positie	24.3.4.3
ondergeschiktheid	14.1
onderhandse plaatsing	25.2.6
onderling afgestemde feitelijke gedragingen	18.2.1
ondermaatschap	11.3, 20.2.2, 24.2.6
ondernemen	23.1, 30.3.2.4
ondernemer	5, 9.9, 14.3, 14.5.2.1
ondervennoot	20.2.2, 24.2.6
ondervennootschap	11.3, 24.2.6

onrechtstreekse overgang	24.3.3
onzekere vergoeding	15.4.4.2
onzuivere inbreng	24.4.8.2, 24.4.8.5.5
open beleggingsinstellingen	23.2.5
open commanditaire vennootschap	11.4, 24.2.8
open CV	11.4, 24.2.7
openbare maatschap	24.1
openbare partage	22.2.2
openbare vennootschap	24.1, 24.2.3.1
open-end beleggingsinstellingen	23.2.6
operationele fase	14.3.1
opportunistisch gedrag	8.4, 8.5
oprichtingsovereenkomst	25.2.2
opvolging	11.5, 24.4.2
orgaan	24.4.3, 24.4.3.2, 24.4.8.6, 25.4.3, 25.4.5, 30.3.1
orgaanhandelingen	24.4.8.6, 25.4.8
organisaties	14.3.5
organisaties zonder winstoogmerk	15.7
organisatorische rechten	25.4.9
organisatorische verwevenheid	14.4.5, 24.3.6, 25.3.3
Organschaft	30.2
OV	10.2.1, 11.3, 24.1
overdracht van het lidmaatschap	25.4.2
overdrachtsbelasting	4, 11.1, 11.2, 11.5
overeenkomst sui generis	10.2.4, 23.2.4, 24.2.7
overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening	10.2.3, 11.3, 11.5, 29.1
overeenkomst van alleenverkoop	18.2.5
overeenkomst van borgtocht	20.2.6
overeenkomst van spel	20.2.3
overeenkomsten tot het verrichten van transacties voor gezamenlijke rekening	29.1
overeenkomsten van ruil	19.2.5.1
overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen	15.6
overname	4, 8.6.4.4
OVR	9.4, 10.2.1, 11.3, 24.1, 24.2.4
P	
partage-met-garantie	22.1
partage-met-suppletiegarantie	22.1
partageovereenkomst	8.3, 10.2.3, 10.5.5, 11.3, 20.2.5, 22.1, 22.2.3, 29.1
participant	23.3.3, 23.4.1.1
participatieovereenkomsten	10.5.3, 20.1, 20.2.2
particuliere consumptie	1, 7.5, 30.3.2.1
pensioenfondsen	23.2.2
penvoerder	20.1, 20.2.2, 21.2.2
personele unies	8.6.4.4
personen	9.9, 14.4, 14.4.1
personenvennootschap	9.4, 10.2.1, 10.6.3.1, 14.4.2, 19.4.3.2, 24.1
personificatie	9.5

persoonlijke belastingen	11.2
physical cash pooling	19.4.3.6
pool	19.2.3, 19.2.5.2, 19.4.3
pooled interdependency	8.6.1
pooling	15.7.4
poolovereenkomst commissarissen	19.4.3.8
positief recht	2, 6, 7.1
pot	19.2.3
pot- en poolovereenkomsten	10.2.4, 10.5.2, 11.3, 11.5, 19.1, 19.2.2, 21.2.3, 24.2.5.1, 29.1
pre-pro rata	16.2
prestatie	9.2, 14.3.1, 14.3.5, 15.7.3.6, 22.4.1
prijsaanpassingen	19.4.3.7
prijsafspraken	18.2.5
prijskartel	18.2.4.1, 18.2.5, 18.4.3.1
prijzengeld	15.4.7.1
principaal	18.4.3.2
privaatrechtelijke rechtspersonen	9.4
privédoeleinden	15.4.8.2, 24.4.8.5.15, 21.2.8.2.5
privésfeer	15.1
pro rata	16.1, 21.2.4, 25.4.8.2
productiebeperkingen	18.2.4.1
productiefranchising	18.2.5
productiekartel	18.2.4.1
productieregeling	18.2.4.1, 18.4.3.1
productieve sfeer	21.2.8.2.5
proportioneel	7.7, 28.2, 29.2
prospectus	23.3.1.1, 24.2.7
publiekrechtelijke lichamen	4, 21.2.7.6
publiekrechtelijke rechtspersonen	9.4
Q	
quasi communautair begrip	9.9
R	
raamovereenkomst	18.4.2.2
rationalisatieregelingen	18.2.4.2
recht op winst	24.4.8.5.5
rechtsbetrekking	1, 9.1, 9.2, 9.6, 9.8, 15.4.2, 15.4.3, 19.4.1, 21.2.8.1.1, 21.2.8.2.2, 22.2.5.1, 23.4.7.1, 24.4.3.1
rechtsbevoegdheid	9.5
rechtskarakter	7.2, 7.5, 15.4.4, 27, 28.2, 29.2.1, 30.3.2.1, 30.3.2.2
rechtsobject	9.2
rechtspersoon	9.3, 9.4, 9.6, 9.9, 11.3, 14.4.1, 24.3.3
rechtspersoonlijkheid	9.5, 24.2.4, 24.3.3, 25.2.3
rechtsregel	8.1

rechtssubject	8.6.4.4, 9.2, 9.4, 9.6, 9.8, 10.1, 14.4.1, 23.2.2, 23.4.7.1
rechtstreeks nodig	15.7.3.7
rechtstreeks verband	15.4.2, 15.4.4.2, 15.4.5, 15.7.3.4, 16.2, 19.4.3, 19.4.3.2, 19.4.3.4, 21.2.8.2.2, 21.2.8.2.3, 25.4.7, 25.4.9, 29.2
rechtstreekse afhankelijkheid	14.4.4, 24.3.4.4
rechtstreekse beïnvloeding	24.3.4.4
rechtstreekse overgang	24.3.3
rechtssubjectiviteit	9.5
rechtsverkeer	9.5
rechtsvorm	8.1, 8.5, 23.2.3
rechtsvormneutraliteit	7.4, 14.4.1, 24.3.4.4, 24.3.4.6, 24.4.8.5.2, 25.3.2, 29.2.3, 30.3.2.5
rechtsvormwijziging	24.3.3
rechtszekerheid	19.4.1
rechtvaardigheid	7.7
rechtvaardigingsgrond	29.2.1
reciprocal interdependency	8.6.1
reclameregelingen	18.2.4.1
rederij	24.1
regelingen inzake alleenkoop	18.2.5
regelingen inzake alleenverkoop	18.2.5
regelingen inzake branchebescherming	18.2.5, 18.4.3.2
regelingen inzake selectieve distributie	18.2.5, 18.4.3.2
regelmaat	14.3.3
relatief recht	9.2
relational	8.6.2, 8.6.4, 8.6.4.3, 9.7.1.3, 9.10.1.2, 19.1
rente- en / of saldocompensatie	19.4.3.6
rentekosten	21.2.7.3
renteswaps	15.4.7.1
ruil	15.1, 18.4.3.1, 19.4.3.2, 19.4.3.4, 21.2.3.2, 24.4.8.5.5
ruilmiddel	30.3.2
ruilsfeer	15.2
ruilverhouding	24.2.1.7, 24.4.8.2
S	
saldoconcentratie	19.4.3.6
saldoregulatie	19.4.3.6
samenwerkende groep	21.2.7.6
samenwerking	1, 3, 4, 8.2, 8.4, 24.2.1.1
samenwerkingsparadox	8.4
samenwerkingsverband	1, 4, 8.2, 8.3, 8.4
SCE	9.4
schade-uitkering	15.4.7.1
scheepvaart-CV	24.2.7
schenken	25.4.8.1
schijnhandelingen	21.2.8.1.1
SE	9.4

seeking self-interest with guile	8.4
sequential interdependency	8.6.1
sfeerovergang	15.4.8.2, 21.2.8.2.5
societas leonina	24.2.1.3
Société Civile	9.5
société de fait	10.6.3.1
sous-associé	20.2.2
spaarmiddel	30.3.2
specialisatieovereenkomsten	28.3
specialisatieregeling	18.2.4.2, 18.4.3.1, 21.2.3.1
speelautomaten	15.4.4.1, 22.1
staatssteun	5
stakingswinst	11.3, 24.2.1.7
stille maatschap	24.1, 24.3.2.1
stille partage	20.2.5, 22.2.2
stille reserves	11.3, 24.2.1.7
stille vennootschap	24.2.3.2, 24.3.2.1
storting op aandelen	24.4.8.5.2, 24.4.8.5.2
subbeheerders	23.4.7.4
subject	6, 8.6.3, 9.1, 9.8
subjectief recht	9.2
subjectieve belastingen	11.2
subjectieve belastingplicht	15.4.2
subjectieve maatstaf	15.4.4
subjectieve onderneming	11.3
subjectieve tegenwaarde	15.4.2
subjectieve waarde	24.4.8.5.9
subjectniveau	2, 4, 6, 7.3, 8.6.3, 13.3, 14.1.1, 14.3.1, 21.2.8.2, 29.2.1, 30.3.2.4
succesfee	15.4.4.2, 15.4.7.1
swaptransacties	15.4.7.1
symbolische vergoeding	14.3.2, 15.4.4
synchrone coördinatie	8.6.2
syndicaten	26.1, 26.5
T	
taakafhankelijkheid	8.5, 8.6.1, 10.1, 10.3, 29.2.1
target balancing	19.4.3.6
tegenwaarde	1, 7.5, 15.4.2, 15.4.4, 15.4.5, 24.4.8.2, 24.4.8.5.9
ter collectieve belegging bijeengebrachte vermogens	23.4.7.4
territoriale begrenzing	25.3.3
toetreding	11.5
toezichtkosten	8.4
toppositie	24.3.4.3
transactiebelasting	15.4.5
transactiekosten	8.4
transactiekostentheorie	8.4
transactieniveau	8.6.2
transacties	8.6.5, 8.6.5.1, 9.1
transacties voor gemeenschappelijke rekening	11.3, 11.5, 20.1
transacties voor gezamenlijke rekening	10.2.3, 10.5.3
transactional	8.6.2, 8.6.4, 8.6.4.1

trigger balancing	19.4.3.6
tussenvennootschap	24.3.4.4
tying clauses	18.2.4.1
U	
uitdelen	29.1
uitgaande handelingen	14.3.1
uitgaven voor gemene rekening	21.2.6
uitgifte van een aandeel	16.2, 24.3.4.4
uittreding	11.5, 24.4.2, 25.4.2
V	
vakbeweging	26.5
vakbond	26.5
vakvereniging	26.5
valutaswaps	15.4.7.1
vast winstrecht	24.4.8.2
vaste inrichting	14.1.3, 14.2.2
vastgoed-CV	24.2.7, 24.3.2.2
vastgoedfonds	11.5, 24.2.7
vennoot	8.3
vennootschap	10.6.3.1, 14.4.2, 20.2.4, 22.2.1, 23.2.4, 24.2.1
vennootschap onder firma	11.3, 23.2.4, 24.1
vennootschappelijke band	24.4.8.5.10
vennootschappelijke doel	24.2.1.4
vennootschappen van koophandel	20.2.1
vennootschapsaandelen	24.3.4.4
vennootschapsbelasting	4, 11.1, 11.2, 11.4
vennootschapsovereenkomst	24.2.1.3, 24.4.8.2
vennootschapsvermogen	11.5
verbintenis	9.2, 11.3
verbintenisrechtelijke gemeenschap	19.2.5.1
verbonden	11.3
verbruik	4, 7.5, 15.4.5, 19.4.1, 21.2.8.1.1, 24.4.3.2
verbruiksbelasting	9.9, 15.4.5, 21.2.8.1.1
verdeelsleutel	19.2.3, 21.1, 21.2.6, 21.2.7.4
veereenzelvigen	24.3.1.2, 24.4.8.3
verenigingen	21.2.5
vergoeding	1, 15.4.5, 18.4.3.2
vergoeding in natura	15.4.6
verkapte winstuitkering	24.4.10.3
verkoop van een deelneming	16.2
verkrijging van rechtspersoonlijkheid	24.3.3
verlenen van krediet	19.4.3.6
verlengstuk	14.3.2, 15.1, 15.7.3.9, 23.3.1.2, 24.4.8.5.2, 24.4.8.5.17, 25.4.8.2
verliescompensatie	20.4.3.1
verliesverdeelovereenkomsten	19.2.5.1
vermenging	19.2.5.1
vermogensbeheer	15.2
vermogensovergang	24.3.3

vermogensrecht	9.2, 9.3
vermogensrechtelijk voordeel	24.2.1.2, 24.2.5.3
verplichting een daad na te laten	18.4.3.1
verrekenprijscorrecties	15.7.3.9, 21.2.7.3
versmelten	8.6.4, 14.2.1
verstoring van de concurrentieverhoudingen	21.2.8, 29.2.1
verstoring van de mededinging	7.4, 15.7.3.10
verstrekking om niet	24.4.8.5.13
verstrengeling	21.2.8.2.2, 21.2.8.2.6
verticale kartelovereenkomsten	18.2.2, 18.4.4.2
verticale rechtshandeling	8.6.4.4
verticale regelingen	18.2.2
vervreemdingswinsten	11.4
verwant	21.2.7.6
verwevenheid	21.2.6
verwevenheid in economisch opzicht	14.4
verwevenheid in financieel opzicht	14.4
verwevenheid in organisatorisch opzicht	14.4
verwevenheidseisen	14.4.5, 24.3.4.1
verzekering	20.4.3.2
vestigingsplaats	15.7.3.2
virtuele pool	19.2.5.1, 19.4.3.7
volle eigendom	24.2.1.7
volmacht	22.2.2, 22.2.5.1
voorbereidende fase	14.3.1
voorschieten van kosten	21.2.7.2
voortdurende transacties	24.3.2.3
voor-wat-hoort-wat-beginsel	15.4.5, 19.4.3, 20.4.3.1
Vorgründungsgesellschaft	24.3.3
vreemd vermogen	15.2
vrijgevigheid	15.4.4
vrijstelling	13.2, 28.2
vrijstelling voor samenwerkingsverbanden	
in de financiële en verzekeringssector	15.7.4
vruchten van de samenwerking delen	22.2.4.2
W	
weddenschap	20.2.3
wederkerige overeenkomsten	19.1
wederkerigheid	15.4.5, 19.4.3.4, 28.1
wenselijk recht	2, 6, 7.1, 27
werkgever	14.2.2
werkzaamheden	14.3.1
werkzaamheden voor eigen rekening	14.5.3.3
Wet op de Omzetbelasting 1954	21.2.5, 22.2.3
wilsafstemming	8.6.4.2
winst	11.3, 14.3.2, 20.4.3
winstpotentieel	15.4.7
winstrecht	11.3, 15.4.7, 15.4.7.1, 15.4.7.2, 20.4.3.1, 24.4.8.5.8
winstuitkering	15.4.7, 15.4.7.1, 20.4.3.1, 24.4.8.5.8, 24.4.8.5.9
winstuitkering in natura	24.4.10.2

Trefwoordenregister

winstverdeling	24.4.8.2
winstverdelingsafspraken	24.4.8.5.8
Z	
zaaksvermenging	19.2.5.1
zaaksvorming	19.2.5.1
zakelijk belang	15.4.8.2
zakelijke belastingen	11.2
zeggenschap	24.3.4.4
zelfstandig	13.3, 14.1, 14.2, 14.2.2, 24.3.1.2
zelfstandige groepering	15.7.3.1
zero balancing	19.4.3.6
zuivere inbreng	24.4.8.2, 25.4.9
zuivere kostenmaatschap	24.2.1.4
zuivere pool	19.2.1, 19.2.5.1, 19.4.3.2, 19.4.3.6, 19.4.3.7
zuivere samenwerkingsovereenkomsten	4
zuivere samenwerkingsvormen	10.2
zuivere winstverdelingsovereenkomsten	19.2.5.1

Samenwerking tussen ondernemers komt veelvuldig en in verschillende intensiteiten voor. De Europese btw, zoals die ook in Nederland wordt geheven, houdt echter nauwelijks rekening met het fenomeen samenwerking. Het Europese en het nationale recht bevatten onduidelijkheden met betrekking tot de wijze waarop de heffing van btw dient te verlopen in het geval van contractuele samenwerking. Mede vanwege nationale leerstukken, zoals die van transacties voor gezamenlijke rekening, kosten voor gemene rekening en partage, blijkt dat naar nationaal recht heffing van btw minder snel aan de orde is dan naar Europees recht het geval is. Naast deze leerstukken, komt in dit modulair opgebouwde boek een breed spectrum van contractuele samenwerking – van kartelovereenkomsten en poolovereenkomsten tot personenvennootschappen en het EESV – aan de orde. Bijzondere verschijningsvormen van contractuele samenwerking, zoals ‘cash pooling’ en beleggingsfondsen passeren daarbij de revue. Van specifieke handelingen in het kader van contractuele samenwerking, zoals inbreng, (winst)verdeling, handelingen in de interne sfeer en rechtsvormwijzigingen wordt nagegaan in hoeverre zij leiden tot heffing van btw en in hoeverre met betrekking tot die handelingen een recht op aftrek bestaat. Bovendien wordt aan de hand van de fundamentele beginselen van het btw-stelsel beoordeeld of deze handelingen aan de heffing zouden moeten worden onderworpen en of ter zake ervan een recht op aftrek zou moeten bestaan.



Ad van Doesum, geboren op 9 juni 1975 te Venray, behaalde in 1993 het VWO-diploma aan het Boschveldcollege te Venray. Daarna studeerde hij fiscaal recht (afstudeervariant

kostprijsverhogende belastingen) aan de Universiteit Leiden. In 1998 rondde hij zijn studie af. Van 1998 tot 2005 was hij in dienst van Ernst & Young Belastingadviseurs te Amsterdam waar hij werkzaam was in de (internationale) btw-praktijk. In 2001 werd hij in dat kader uitgezonden naar Ernst & Young's European VAT Desk in Chicago, Verenigde Staten. Sinds 2004 is hij naast zijn functie als belastingadviseur als onderzoeker en als docent verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Universiteit van Tilburg. In 2005 verruilde hij zijn functie bij Ernst & Young Belastingadviseurs voor een functie bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs NV. Ad van Doesum heeft diverse publicaties op zijn naam staan, onder meer in het Weekblad voor Fiscaal Recht, het Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie, British Tax Review en in EC Tax Review. Hij is vaste medewerker van de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, onderdeel omzetbelasting.

ISBN 978 90 13 06672 2
NUR 826-609



Kluwer

a Wolters Kluwer business