

Prof. dr. B.G. van Zadelhoff

# **Belastingplichtige in de BTW**

*Vijfde druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2025

## VOORWOORD

Binnen de lidstaten van de Europese Unie wordt omzetbelasting geheven volgens een in richtlijnen van de Raad voorgeschreven stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Gelet op dit stelsel wordt die belasting, zo ook in dit boek, ook wel aangeduid met de afkorting 'BTW'.

Van de hiervoor bedoelde richtlijnen vormde tot 1 januari 2007 de Zesde richtlijn de spil. Sindsdien vervult de BTW-richtlijn met de ter uitvoering daarvan vastgestelde Uitvoeringsverordening die rol. Ingevolge de BTW-richtlijn wordt BTW geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, die binnen een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

De belastingplichtige die als zodanig goederen levert of diensten verricht, respectievelijk degene die goederen invoert of verwerft, is het subject van de BTW-heffing. Het is dit subject, zoals dat in de BTW-richtlijn wordt beschreven, dat in dit boek wordt behandeld. Gelet op de strekking van de BTW-richtlijn is het BTW-stelsel gebaseerd op een uniform begrip '*belastingplichtige*', en moet die hoedanigheid volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) uitsluitend worden beoordeeld aan de hand van de in die richtlijn aangegeven criteria. Aan de invulling van het begrip '*belastingplichtige*' in de nationale wetgevingen van de lidstaten, op grond waarvan de heffing van BTW uiteindelijk plaatsvindt, wordt in dit boek geen specifieke aandacht besteed.

Afgezien van de belastingheffing ten aanzien van door een belastingplichtige als zodanig te ontplooiën activiteiten, wordt BTW geheven ter zake van invoer en verwervingen van goederen. Naast belastingplichtige personen kunnen ook niet-belastingplichtigen, zoals particulieren en niet-belastingplichtige rechtspersonen, met die heffingen worden geconfronteerd. Omdat de heffingen bij invoer en verwervingen niet specifiek zijn gekoppeld aan de status van belastingplichtige, wordt daaraan in dit boek verder geen aandacht besteed.

BTW is, zo blijkt al uit de Eerste richtlijn, een algemene verbruiksbelasting waarmee wordt beoogd op algemene basis het verbruik te belasten. Omdat het praktisch niet goed uitvoerbaar is verbruik op directe wijze bij de verbruiker aan belastingheffing te onderwerpen, vindt heffing op indirecte wijze plaats bij hen die door goederen te leveren en diensten te verlenen het verbruik mogelijk maken. Het is niet de bedoeling deze belastingplichtigen als zodanig aan die belastingheffing te onderwerpen. De door een belastingplichtige verschuldigde belasting zal in beginsel worden afgewenteld op de uiteindelijke verbruiker. De belastingplichtige wordt gebruikt om het verbruik door anderen met belastingheffing te treffen. Daar waar een belastingplichtige zelf als verbruiker optreedt, zal deze wel door belastingheffing kunnen worden getroffen.

Dit boek handelt over de belastingplichtige in de BTW. Daarbij wordt voornamelijk uitgegaan van de BTW-richtlijn en de dienaangaande door het HvJ gewezen jurisprudentie. Literatuurverwijzingen worden daarbij niet gemaakt. Met de uitvoeringspraktijk in de diverse lidstaten is geen rekening gehouden.

Amstelveen, januari 2025

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## **Lijst van gebruikte afkortingen / IX**

### HOOFDSTUK 1

#### **Algemeen / 1**

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Belastingplicht en doelstelling BTW-stelsel / 2

### HOOFDSTUK 2

#### **Economische activiteiten / 5**

- 2.1 Economische activiteiten / 5
- 2.2 Ruime betekenis economische activiteiten / 6
- 2.3 Beperking betekenis economische activiteiten / 7
- 2.4 Ongeacht het oogmerk of resultaat; het objectieve karakter / 10
- 2.5 Het economische belang; het subjectieve karakter / 13
- 2.6 Exploitatie / 15
  - 2.6.1 Ruime betekenis begrip 'exploitatie' / 16
  - 2.6.2 Elementen exploitatie / 16
  - 2.6.3 Duurzaam / 17
  - 2.6.4 Opbrengst / 17
  - 2.6.5 Tijdvak en gebruiksrecht / 18
  - 2.6.6 Feitelijke beoordeling exploitatie / 18

### HOOFDSTUK 3

#### **Regelmatig en incidenteel ontplooidde activiteiten / 21**

- 3.1 Regelmatigheid / 21
  - 3.1.1 Duurzaamheid impliceert geen regelmatigheid / 22
- 3.2 Incidenteel verrichte handelingen / 26
  - 3.2.1 Incidentele belastingplicht bij levering voertuig / 28

### HOOFDSTUK 4

#### **Eenieder, die ongeacht op welke plaats, zelfstandig en als zodanig / 29**

- 4.1 Eenieder / 29

- 4.2 Ongeacht op welke plaats / 30
- 4.3 Zelfstandigheid / 30
  - 4.3.1 Zelfstandigheid natuurlijke personen / 31
  - 4.3.2 Zelfstandigheid rechtspersonen / 33
  - 4.3.3 Zelfstandigheid samenwerkingsverband en de personen waaruit dat bestaat / 34
- 4.4 Fiscale eenheid / 36
- 4.5 Als zodanig / 38

## HOOFDSTUK 5

### **Publiekrechtelijke lichamen / 41**

- 5.1 Belastingplicht publiekrechtelijke lichamen / 41
  - 5.1.1 Publiekrechtelijk lichaam / 42
  - 5.1.2 Handelen als overheid / 44
  - 5.1.3 Concurrentievervalsing van enige betekenis / 45
- 5.2 Aangewezen belastingplicht / 49
- 5.3 Gelijkstelling met 'als overheid' verrichte werkzaamheden / 50

## HOOFDSTUK 6

### **Aanvang en einde belastingplicht / 53**

- 6.1 Inleiding / 53
- 6.2 Aanvang belastingplicht / 53
- 6.3 Terugkomen op eerder aangenomen belastingplicht / 55
- 6.4 Einde belastingplicht / 55

## HOOFDSTUK 7

### **Holdingmaatschappijen en beleggers / 57**

- 7.1 Inleiding / 57
- 7.2 Holdingmaatschappijen / 57
  - 7.2.1 Toerekenen economische activiteiten deelneming(en) / 58
- 7.3 Belastingplicht van zuivere holdingvennootschappen / 59
- 7.4 Belastingplicht van actieve holdingvennootschappen / 60
- 7.5 Beleggers / 61
  - 7.5.1 Beleggingen in aandelen / 62
  - 7.5.2 Beleggingen in obligaties en andere geldleningen / 62

### **Trefwoordenregister / 65**

### **Aangehaalde arresten en beschikkingen van het HvJ chronologisch / 69**

### **Aangehaalde arresten en beschikkingen van het HvJ alfabetisch / 73**

# Algemeen

### 1.1 Inleiding

Leveringen van goederen en diensten worden blijkens art. 2 van de BTW-richtlijn slechts in de BTW-heffing betrokken, indien deze activiteiten door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht. De belastingplichtige vervult ter zake een spilfunctie bij het belasten van het verbruik dat hij voor anderen mogelijk maakt. Het is niet de bedoeling de belastingplichtige zelf met belastingheffing te treffen. De verschuldigde belasting zal door de belastingplichtige op zijn afnemers worden afgewenteld. Slechts onder bepaalde omstandigheden, waarbij een verbruik door de belastingplichtige zelf valt te onderkennen, zal de belastingplichtige zelf de belasting dienen te dragen. Hiermede bedoel ik dat die belasting door de belastingplichtige niet als zodanig aan zijn afnemers in rekening wordt gebracht. Omdat deelnemers aan het economische verkeer veelal proberen hun kosten op anderen te verhalen, zal er indirect wel van een vorm van afwenteling sprake zijn.

Alleen belastingplichtigen hebben ingevolge art. 168 en volgende van de BTW-richtlijn onder bepaalde voorwaarden recht op aftrek van BTW, de zogenoemde aftrek van voorbelasting. De belastingplichtige kan de BTW op zijn inkopen in mindering brengen op de door hem zelf vanwege zijn verkopen verschuldigde BTW. Hetzelfde geldt ten aanzien van door een belastingplichtige wegens invoer of intracommunautaire verwervingen verschuldigde BTW. Indien en voor zover een belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting, maakt BTW bij die belastingplichtige geen onderdeel uit van zijn kosten. Het is vanwege deze aftrek van voorbelasting dat sommigen belastingplichtig voorstaan, terwijl dit door de belastingheffende autoriteit wordt ontkend.

Bij grensoverschrijdende activiteiten is het al dan niet belastingplichtig zijn van de afnemer veelal van belang bij het vaststellen van de lidstaat aan wie ter zake het recht tot belastingheffing toekomt. Voorts zijn aan de status van belastingplichtige bepaalde administratieve verplichtingen verbonden.

Als belastingplichtige wordt ingevolge art. 9 van de BTW-richtlijn beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een nader omschreven economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Teneinde de belastingplichtige nader in beeld te brengen, wordt specifiek ingegaan op de begrippen *'economische activiteiten'*, *'ieder'* en *'zelfstandig'*. Daarbij wordt afzonderlijk aandacht besteed aan de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen. Bovendien komt aan de orde onder welke omstandigheden een belastingplichtige *'als zodanig'* handelt alsmede *wanneer de belastingplicht een aanvang neemt respectievelijk eindigt*. Tot slot wordt een hoofdstuk gewijd aan de BTW-positie van holdingmaatschappijen en beleggers.

Alvorens op de vermelde aspecten wordt ingegaan, zal eerst worden stilgestaan bij de belastingplicht in verband met de doelstelling van het BTW-stelsel. Deze doelstelling vormt namelijk, zo blijkt uit de rechtspraak van het HvJ, een belangrijke interpretatiebron.

## 1.2 Belastingplicht en doelstelling BTW-stelsel

Art. 296 van het EU-Verdrag bepaalt dat verordeningen, richtlijnen en beschikkingen van de Raad en van de Commissie met redenen worden omkleed en verwijzen naar de voorstellen of adviezen die krachtens dat verdrag moeten worden gevraagd. Aan deze verplichting wordt bij richtlijnen van de Raad, en zo ook bij richtlijnen inzake het BTW-stelsel, gewoonlijk voldaan in de zogenoemde preambules. In een preambule wordt veelal de doelstelling van de desbetreffende richtlijn weergegeven, zoals de wetgever van de Europese Unie die voorstaat. Dit maakt dat die preambules van groot belang zijn voor de uitleg en toepassing van (bepalingen uit) die richtlijnen door onder meer het HvJ. Uit de preambules van de richtlijnen inzake het BTW-stelsel is de doelstelling van dat stelsel kenbaar. Zo spreken de preambules van de Eerste en de Tweede richtlijn in onderling verband en thans de BTW-richtlijn van de noodzaak een harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting tot stand te brengen. Deze harmonisatie heeft ten doel de factoren uit te schakelen die de mededingingsvoorwaarden zowel op nationaal als op het niveau van de Europese Unie zouden kunnen vervalsen. Aldus moet worden gekomen tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

De doelstelling van het gemeenschappelijk BTW-stelsel betreffende de neutraliteit van de mededinging noodzaakt tot een ruime invulling van het begrip '*economische activiteiten*', en dientengevolge tot een ruime invulling van het begrip '*belastingplichtige*'. Het beginsel van neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van ondernemers vereist dat ook voorbereidende handelingen reeds als economische activiteiten worden aangemerkt die de status van belastingplichtige met zich mee kunnen brengen. Anders zou bijvoorbeeld bij de exploitatie van een zaak een willekeurig onderscheid ontstaan ten aanzien van de aftrek van voorbelasting betreffende investeringsuitgaven vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie. Ook al zou ter zake van voorbereidende handelingen alsnog aftrek van voorbelasting worden verleend na de aanvang van de daadwerkelijke exploitatie, dan nog zou de desbetreffende exploitant een niet binnen het BTW-stelsel passende geldelijke (rente)last hebben te dragen, zo oordeelde het HvJ in de *Rompelman*-zaak.

De doelstelling van het BTW-stelsel geeft echter ook aanleiding tot een beperking van het begrip '*belastingplichtige*'. Zo is de beslissing van het HvJ in de zaak *Hong-Kong Trade*, dat van belastingplicht geen sprake is bij iemand die uitsluitend om niet presteert, in belangrijke mate gemotiveerd vanuit de doelstelling van het BTW-stelsel. Verkort weergegeven overweegt het HvJ daarbij dat ter verwezenlijking van die doelstelling, het BTW-stelsel berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvindt. De toepassing van dit op de prijs van de goederen

en diensten berustende beginsel is zodanig uitgewerkt dat bij elke transactie belasting is verschuldigd, berekend over de prijs, onder aftrek van de belasting waarmee de onderscheidende elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast, en dat dit stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase. Uit dit stelsel volgt dat de belasting niet meer aftrekbaar is zodra men aan het eind van de transactieketen is gekomen. De belasting wordt dus gedragen door de eindverbruiker, die het bedrag ervan niet op anderen kan afwentelen, daar er geen verdere transactie tegen een bepaalde prijs meer is. Wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag en zijn die prestaties niet aan belastingheffing onderworpen. Een dergelijke persoon wordt gelijkgesteld met een eindverbruiker, daar de productie- en distributieketen bij hem ophoudt. Zijn band met degene voor wie het goed of de dienst is bestemd, behoort immers niet tot het soort transacties dat kan worden onderworpen aan een fiscale harmonisatie welke op neutraliteit ten aanzien van de mededinging is gericht. Onder dergelijke omstandigheden onderscheiden prestaties om niet zich naar hun aard van belastbare handelingen die, in het kader van het BTW-stelsel, veronderstellen dat een prijs of een tegenwaarde is bedongen. Het bezwarende karakter van belastbare handelingen wordt door het HvJ in de zaak *Hong-Kong Trade* nog met een aantal andere omstandigheden onderbouwd, waarna het overweegt: *'De context van artikel 4 van de Tweede richtlijn (thans art. 9 van de BTW-richtlijn: BGvZ), waarvan uitlegging is verzocht, en de samenhang van het stelsel tonen dus duidelijk aan, dat degene die uitsluitend diensten om niet verricht, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van genoemd artikel.'*

Het BTW-stelsel als zodanig en de doelstelling daarvan liggen derhalve mede ten grondslag aan beslissingen van het HvJ over de betekenis van het begrip *'belastingplichtige'*.





# Economische activiteiten

### 2.1 Economische activiteiten

Uit de definitie van de werkingssfeer van de BTW in art. 2 van de Zesde richtlijn (thans art. 2 van de BTW-richtlijn), volgt volgens het HvJ blijkens de zaken *Carpaneto I* en *Polysar* dat in het binnenland enkel de activiteiten met een economisch karakter aan die belasting zijn onderworpen. De economische activiteiten, welke tot belastingplicht aanleiding kunnen geven, omvatten ingevolge art. 9 lid 1 van de BTW-richtlijn alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Het gaat daarbij, zoals onder meer blijkt uit het arrest van het HvJ in de *Notarissen*-zaak en de zaken *IO* en *TP*, om duurzaam en tegen vergoeding verleende diensten en verrichte leveringen van goederen, waaronder begrepen die handelingen welke plaatsvinden op grond van een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet. Als economische activiteit wordt ingevolge art. 9 lid 1 van de BTW-richtlijn onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Een algemeen criterium om personen met economische activiteiten als belastingplichtige te beschouwen is dat de betrokkene die activiteiten beroepshalve en gewoonlijk verricht. Omdat met betrekking tot vastgoed ook incidenteel verrichte handelingen tot belastingplicht kunnen leiden, kunnen die algemene criteria bij vastgoed niet zonder meer worden toegepast, zo blijkt uit de zaak *Lomoco Development*.

Van een economische activiteit is enkel sprake wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare handelingen als bedoeld in art. 2 lid 1 van de BTW-richtlijn zich voordoet, zo blijkt uit onder meer de zaken *Borsele*, *EQ*, *Gmina O*, *IO*, *TP* en *Gmina L*. Daartoe moeten die handelingen plaatsvinden onder bezwarende titel, waarvan sprake is bij een rechtstreeks verband tussen die handelingen, de levering van een goed of een dienst, enerzijds en de werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de dienstverlener of leverancier van het goed en de ontvanger daarvan een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, waarbij de voor die handeling(en) ontvangen vergoeding de werkelijke tegenprestatie vormt voor de levering van het goed of de dienst. De tegenprestatie kan daarbij rechtstreeks van de afnemer of van een derde worden ontvangen. Of de handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs is daarbij irrelevant aangezien een dergelijke omstandigheid niet afdoet aan het rechtstreekse verband tussen de handeling en de

tegenprestatie. De vergoeding moet wel in een redelijke verhouding staan tot de handeling waarvoor deze wordt betaald om als tegenprestatie te kunnen worden beschouwd, in die zin dat deze de handeling niet ten dele mag vergoeden waardoor het rechtstreekse verband wordt verbroken. Dat rechtstreekse verband ontbreekt indien de vergoeding op volstrekt vrijwillige en willekeurige wijze wordt toegekend zoals door passanten bij een orgeldraaier (zie de zaak *Tolsma*), of moeilijk kwantificeerbaar of onzeker is in het licht van de omstandigheden rond de vaststelling ervan zoals prijzengeld bij het deelnemen aan paardenraces (zie de zaak *Baštová*). De vergoeding kan wel vooraf forfaitair worden vastgesteld of bij diensten naarmate de handelingen worden verricht mits de wijze van vaststelling voorzienbaar is en waarborgt dat voor de dienst wordt betaald.

## 2.2 Ruime betekenis economische activiteiten

Het begrip '*economische activiteiten*' dient ruim te worden geïnterpreteerd. Blijkens de *Notarissen-zaak* heeft volgens het HvJ '(...) *Het begrip economische activiteiten een ruime werking, waar hiermee alle dienstverrichtingen van de vrije beroepen worden bedoeld, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit*'. In dit verband zij ook verwezen naar de beslissing van het HvJ in de zaak *SUFA*. Van economische activiteiten is enkel sprake als handelingen worden verricht en middelen worden ingezet die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter aanwendt. Daarom verricht een natuurlijk persoon die een terrein als belastingplichtige bezigde en na staking van die belastingplichtige activiteiten het terrein als bouwkwavels verkoopt, in beginsel geen economische activiteit. Het verkavelen van een terrein om een hogere verkoopopbrengst te genereren, de tijdspanne waarbinnen dat plaatsvindt en de daarmee verkregen inkomsten, zijn daarbij niet van belang. Die omstandigheden kunnen immers ook eigen zijn aan het beheer van het privévermogen van de betrokkene. Dat ligt evenwel anders wanneer de betrokkene voor de verkoop van onroerend goed actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, zoals het bouwrijp maken of het gebruik van beproefde verkooptechnieken. In dat geval is wel sprake van een economische activiteit die belastingplicht met zich mee kan brengen, zo blijkt uit de zaak *Slaby/Kuč* (zie ook de zaak *Trgovina Prizma*). Ook als een goederenlevering of dienst enkel is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, en verder geen economisch doel te dienen, kan deze in beginsel als economische activiteit kwalificeren, zo blijkt uit de *Halifax-zaak*.

De exploitatie van een (on)lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, wordt als een economische activiteit aangemerkt. Omdat het begrip '*economische activiteit*' een ruime strekking heeft, dient ook het begrip '*exploitatie*' ruim te worden uitgelegd. Alle handelingen, ongeacht de rechtsvorm daarvan, die zijn bedoeld om uit de desbetreffende zaak duurzaam opbrengst te verkrijgen, kwalificeren als exploitatie. Het aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel ten grondslag liggende beginsel van neutraliteit vereist een dergelijke ruime uitleg. De exploitatie van een zaak heeft derhalve niet alleen betrekking op het verhuren en verpachten, doch ziet evenzeer op andere vormen om duurzaam opbrengst uit die goederen te verkrijgen. Zo is de overdracht van een aandeel in

de mede-eigendom van een uitvinding, ook al is die nog niet als een octrooi ingeschreven, blijkens de *Tanoarch*-zaak in beginsel al een aan BTW-heffing onderworpen activiteit.

In de zaak *Van der Steen* is aan het HvJ de vraag voorgelegd of de activiteiten van een als zodanig handelende directeur/groootaandeelhouder ten behoeve van zijn vennootschap in het economisch verkeer zijn verricht. Omdat het HvJ de vraag heeft geherformuleerd, en vervolgens op het ontbreken van zelfstandigheid heeft beslist, is de toets of sprake is van economische activiteiten achterwege gebleven. Uit de zaken *IO* en *TP* betreffende de belastingplicht van een commissaris bij een stichting en een bestuurder bij een vennootschap blijkt dat deze personen onder omstandigheden wel economische activiteiten ontplooiën maar de voor de belastingplicht vereiste zelfstandigheid ontbreekt omdat niet voor eigen rekening en verantwoordelijkheid wordt gehandeld en ter zake geen bedrijfsrisico wordt gelopen.

In de volgende paragraaf wordt aangegeven dat geen sprake is van een economische activiteit als op gelijke wijze als een particulier wordt gehandeld. De verkoop van aandelenpakketten valt, tenzij plaatsvindend door een als zodanig optredende handelaar, in beginsel dan ook buiten de werkingssfeer van de BTW. Vervreemdt daarentegen een aandeelhouder zijn aandelen in een dochtervennootschap en deelneming waaraan aan BTW-heffing onderworpen diensten werden verricht, dan is wel sprake van een economische activiteit die binnen de werkingssfeer van de BTW valt. Zo blijkt onder meer uit de zaak *SKF*.

## 2.3 Beperking betekenis economische activiteiten

De doelstelling van het gemeenschappelijk BTW-stelsel vormt niet alleen de reden tot een ruime betekenis van het begrip '*economische activiteit*', maar in die doelstelling vindt de betekenis van dat begrip ook zijn begrenzing. Teneinde de doelstelling betreffende de neutraliteit ten aanzien van de mededinging te verwezenlijken, wordt een algemene verbruiksbelasting geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvindt, zo blijkt onder meer uit de arresten van het HvJ in de zaken *Hong-Kong Trade*, *Dansk Denkavit* en *Commissie/Nederland* (Inruilregeling). Aldus veronderstelt het BTW-stelsel rechtsbetrekkingen tussen partijen, waarbij een prijs of tegenwaarde wordt bedongen. Daarbij dient sprake te zijn van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de tegenprestatie die daarvoor de werkelijke tegenwaarde vormt, hetgeen onder meer blijkt uit de zaken *Aardappelbewaarpplaats*, *Hong-Kong Trade*, *Apple and Pear*, *Naturally Yours*, *Tolsma*, *MKG-Kraftfahrzeuge* en *Astra-Zeneca*. Zonder tegenprestatie kan geen sprake zijn van een economische activiteit, zoals ook blijkt uit de beschikking van het HvJ in de zaak *MVM*. Een dergelijke tegenprestatie is ook aan de orde indien een bankinstelling in vreemde valuta handelt en uit het verschil tussen bied- en laatprijzen een marge behaalt, zo blijkt uit de zaak *First National Bank of Chicago*. Hetzelfde is het geval bij de factor die de vergoeding voor zijn diensten vindt in het verschil tussen de aankoopprijs van vorderingen en de waarde daarvan, zoals in de zaak *MKG-Kraftfahrzeuge*. Er moet dan echter wel sprake zijn van dienstverlening door die factor. Zonder activiteit is er geen economische activiteit. Indien door een marktdeelnemer enkel vorderingen worden gekocht tegen een koopsom lager dan de nominale waarde (en geen diensten

aan de verkoper worden verricht), is geen sprake van een door de koper van de verkoper bedongen vergoeding voor een prestatie. Het verschil tussen de nominale waarde en de koopsom weerspiegelt dan de daadwerkelijke economische waarde van de schuldvorderingen op het moment van overdracht. Het aldus verwerven van vorderingen vormt daardoor geen onder de werkingssfeer van de BTW vallende economische activiteit, zo blijkt uit de zaak *GFKL Financial Services*. Blijkens de zaak *EDM* ontbreekt eveneens de voor een economische activiteit benodigde tegenprestatie ingeval door een deelnemer aan een consortium ten behoeve van dat consortium werkzaamheden worden verricht, en die deelnemer daarvoor niet anders wordt gecompenseerd dan met een aandeel in het resultaat. Inbreng van werkzaamheden of gebruik van goederen in een samenwerkingsverband tegen een aandeel in het resultaat van dat samenwerkingsverband, vormen geen levering van goederen of diensten onder bezwarende titel. Om van een belastbare economische activiteit te kunnen spreken, dient de vergoeding de werkelijke tegenwaarde te vormen voor de overeengekomen prestatie. Met betrekking tot de gelden die orgeldraaier Tolsma van voorbijgangers ontving, was daarvan geen sprake. Ten eerste was geen vergoeding bedongen en bovendien vormden de betaalde bedragen niet een werkelijke tegenwaarde omdat de voorbijgangers willekeurige en verschillende bedragen betaalden. In de zaak *Commissie/Finland* speelde een vergelijkbare problematiek. Openbare Finse rechtsbijstandsbureaus verlenen rechtsbijstand. Afhankelijk van het inkomen en vermogen van de cliënt, wordt geen, een gedeelte van respectievelijk het volle bij wet geregelde honorarium voor rechtsbijstand berekend. Aldus ontbreekt tussen de verleende rechtsbijstand en de door de ontvanger daarvan betaalde bijdrage de rechtstreeksheid die is vereist opdat het betaalde bedrag geacht kan worden een beloning voor de rechtsbijstand te vormen en daarmee die rechtsbijstand een economische activiteit te doen zijn. Dat de vergoeding voor werkzaamheden forfaitair wordt bepaald, staat als zodanig niet aan een rechtstreeks verband tussen die prestaties en de vergoeding in de weg. Zo blijkt uit de zaak *Saudaçor* dat een rechtstreeks verband kan bestaan bij een forfaitair bepaalde vergoeding die op jaarbasis de bedrijfskosten van de verrichte werkzaamheden dekt waarvoor die vergoeding wordt betaald.

Of een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs dan de kostprijs is niet relevant voor de kwalificatie of deze onder bezwarende titel is verricht. Daarvoor is blijkens de zaken *Apple and Pear* en *Hotel Scandic Gäsebäck* immers enkel vereist dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of dienstverlening enerzijds en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie anderzijds. Het enkele feit dat onder bezwarende titel wordt gepresteerd, volstaat echter niet om te concluderen dat sprake is van een economische activiteit. Daarvoor zal eerst moeten worden onderzocht onder welke omstandigheden die handeling plaatsvindt. Relevante aandachtspunten zijn daarbij de omstandigheden waaronder de betrokken handeling in de regel wordt verricht alsmede de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten, zo blijkt uit de zaak *Enkler*. De gemeente Borsele die met ouderbijdragen slechts 3% van de kosten van door haar uitgevoerd leerlingenvervoer dekt en die kosten voor het overige uit de algemene middelen bekostigt, heft eerder een bijdrage dan dat sprake is van een vergoeding in de zin van de BTW (de zaak *Borsele*). Bij een dergelijk verschil tussen de kosten van de aangeboden diensten en de daarvoor als tegenprestatie ontvangen bedragen, bestaat er geen reëel verband tussen het betaalde bedrag en de

verleende dienst. Aldus ontbreekt dan het vereiste rechtstreekse verband tussen betaling en dienst om deze dienst als een economische activiteit te kunnen kwalificeren. Bovendien verschilt de wijze waarop het leerlingenvervoer door de gemeente wordt uitgevoerd van de wijze waarop personenvervoer in de regel wordt verricht en worden geen diensten aangeboden op de algemene markt voor personenvervoer. Onder dergelijke omstandigheden wordt door de gemeente geen economische activiteit ontplooid maar treedt deze veeleer op als afnemer van een prestatie. De gemeente Borsele kocht in feite vervoersdiensten in als afnemer en eindverbruiker maar niet als dienstverlener. Zie in dit verband ook de zaak *Gmina O* waarbij een gemeente activiteiten ontplooidde die er niet toe strekten duurzaam inkomsten te verkrijgen en de verkregen inkomsten slechts een kwart van de kosten dekt.

Daarentegen zal de omstandigheid dat een activiteit vergelijkbaar is met de typische gedraging van een marktdeelnemer uit dezelfde sector, juist meebrengen dat wel sprake is van een economische activiteit, zo blijkt uit de zaak *LIKTA*.

Heffing van BTW is niet aan de orde indien, zoals het HvJ in de zaak *Mohr* overwoog *'geen sprake is van verbruik in de zin van het communautaire stelsel van de BTW'*. Zo *'verwerft de Gemeenschap, door landbouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk. Zo gezien, levert de verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen noch de Gemeenschap noch de nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt. De betrokken verbintenis is derhalve geen dienst in de zin van artikel 6 lid 1 van de richtlijn (thans art. 24 van de BTW-richtlijn: BGvZ)'*. In de zaak *Landboden-Agrardiensten* heeft het HvJ zijn beslissing in de zaak *Mohr* gepreciseerd met de overweging dat de omstandigheid dat de overheid in het algemeen belang een betaling verricht niet uitsluit dat die betaling de tegenprestatie voor een prestatie vormt. Evenmin mag worden geconcludeerd dat de kwalificatie van een handeling als dienst afhangt van de bestemming van die handeling door degene die daarvoor betaalt. *'Enkel de aard van de aangegane verbintenis dient te worden beschouwd: een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk BTW-stelsel indien er sprake is van verbruik.'* Dat bepaalde handelingen die geen verbruik met zich meebrengen geen leveringen van goederen of diensten vormen, laat onder omstandigheden onverlet dat deze in de hoedanigheid van belastingplichtige kunnen worden ontplooid. Dat zal het geval zijn indien die handelingen een verlengstuk vormen van of het gevolg zijn van door een belastingplichtige als zodanig te verrichten activiteiten, zoals bedoeld in de zaak *Régie Dauphinoise*.

Van een economische activiteit is evenmin sprake indien een handeling voorafgaat aan handelingen door marktdeelnemers, zoals de toewijzing door de overheid van rechten op het gebruik van zogenoemde GSM-frequentie en verstrekking van zogenoemde UMTS-vergunningen. Het verlenen van dergelijke rechten geschiedt om een doeltreffend gebruik en beheer van de frequenties te verkrijgen en schadelijke effecten te vermijden. Het verlenen van dergelijke rechten door een lidstaat is dan ook geen economische activiteit, zo blijkt uit het arrest van het HvJ in de zaken *T-Mobile Austria c.s.* en *Hutchison c.s.* Nadat de desbetreffende rechten zijn gevestigd ten behoeve van marktdeelnemers kunnen daarmee, ook door de overheid zelf, wel economische activiteiten worden ontplooid,

zoals de exploitatie of overdracht daarvan. Het duurzaam en tegen vergoeding in- en verkopen van zogenoemde melkquota door een daarmee belast publiekrechtelijk lichaam, kan echter wel een economische activiteit vormen. Alsdan is sprake van dienstverlening, waarbij vraag en aanbod tegenover elkaar worden gesteld, zo blijkt uit de zaak *Franz Götz* (zie ook hoofdstuk 5).

De begrenzing van het begrip '*economische activiteit*' ligt ook daar waar een bepaalde activiteit op gelijke wijze als door een particulier wordt ontplooid. Het duurzaam en rentedragend beleggen van gelden bij financiële instellingen is blijkens de zaak *Régie Dauphinoise* niet aan de BTW onderworpen als dit geschiedt door personen die niet in de hoedanigheid van belastingplichtige handelen. Hetzelfde geldt ten aanzien van investeringsactiviteiten die hoofdzakelijk bestaan uit de aan- en verkoop van aandelen en andere effecten, ter verkrijging van zo hoog mogelijke dividenden of een zo hoog mogelijke kapitaalopbrengst. Ingeval de activiteiten zich beperken tot het beheer van een investeringsportefeuille op dezelfde wijze als bij een particulier investeerder, is geen sprake van een economische activiteit welke in de hoedanigheid van belastingplichtige wordt ontplooid. Daaraan doet niet af dat met de aan- en verkopen aanzienlijke bedragen zijn gemoeid, noch dat ter zake een beroep wordt gedaan op deskundigen. Aldus vormt het beheer door een charitatieve instelling van een omvangrijk vermogen, dat is bestemd om medische research te stimuleren, volgens het HvJ in de zaak *Wellcome Trust* geen economische activiteit. Het enkele beleggen is derhalve geen economische activiteit welke de hoedanigheid van belastingplichtige met zich meebrengt. Vervreemdt daarentegen een aandeelhouder zijn aandelen in een dochtervennootschap en deelneming waaraan aan BTW-heffing onderworpen diensten werden verleend, dan is blijkens de *SKF*-zaak wel sprake van een economische activiteit die onder de werkingssfeer van de BTW valt. Dat een dergelijke overdracht van een dochtervennootschap of deelneming mogelijk als een overgang van een algemeenheid van goederen en/of diensten kwalificeert, en aldus niet in de heffing van BTW wordt betrokken, laat onverlet dat sprake is van een binnen de werkingssfeer van de BTW vallende economische activiteit.

De vergelijking met het beheer van privévermogen wordt ook gemaakt in de zaak *Slaby/Kuč*. Uit die zaak blijkt dat de verkaveling van een terrein en de verkoop van de aldus ontstane bouw kavels niet per definitie een economische activiteit vormt. Het verkrijgen van een hogere opbrengst, de tijdspanne waarbinnen de handelingen zijn verricht, zijn daarbij niet van doorslaggevend belang. Die omstandigheden kunnen immers ook eigen zijn aan het beheer van het privévermogen van de betrokkene. Dat ligt evenwel anders wanneer de betrokkene voor de verkoop actief stappen onderneemt door middelen in te zetten, zoals het bouwrijp maken en het gebruiken van beproefde verkooptechnieken, die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter aanwendt.

## 2.4 Ongeacht het oogmerk of resultaat; het objectieve karakter

Het begrip '*economische activiteiten*' heeft een objectief karakter, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat daarvan. Het oogmerk van een activiteit, oftewel waarom een activiteit plaatsvindt, is derhalve niet van belang voor de beoordeling of sprake is van een economische activiteit. Het is slechts relevant of een activiteit, waarom ook verricht, als een economische activiteit