



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Twee zielen, één prestatie

Gruson, J.; Merkx, M.M.W.D.

Citation

Gruson, J., & Merkx, M. M. W. D. (2018). Twee zielen, één prestatie. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 87(10), 401-409. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/68775>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/68775>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

22. Twee zielen, één prestatie

MR. DRS. J. GRUSON EN MR. DR. M.M.W.D. MERKX

In de praktijk is er in toenemende mate sprake van samenwerking tussen verschillende btw-ondernemers. De auteurs beargumenteren in dit artikel aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ dat het mogelijk is dat twee ondernemers één prestatie verrichten. Tevens komen enkele leerstukken uit de Europese en nationale jurisprudentie aan bod waarin sprake is van een samenwerking tussen twee of meer ondernemers. Bij die leerstukken kan sprake zijn van één prestatie dan wel prestaties die zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij hun fiscale lot delen.

1. Inleiding

Niet zelden doen zich btw-vraagstukken voor wanneer ondernemers samenwerken. Zo rijst onder meer de vraag wie degene is die een prestatie verricht: de samenwerking of ieder van de ondernemers afzonderlijk. In het laatste geval rijst vervolgens de vraag of sprake kan zijn van één prestatie ondanks het feit dat sprake is van twee verschillende ondernemers. Ten slotte komt het ook voor dat ondernemers onderling in dergelijke gevallen kosten aan elkaar doorberekenen (al dan niet met een winstopslag) of een vergoeding wegens verrichte werkzaamheden aan elkaar in rekening brengen. Daarbij rijst de vraag of deze kosten-doorberekening of vergoeding belast is met btw. In dit artikel beargumenteren wij aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ dat het mogelijk is dat twee ondernemers één prestatie verrichten (onderdeel 2). In onderdeel 3 gaan we vervolgens aan de hand van Europese en nationale jurisprudentie in op enkele leerstukken waarin eveneens sprake is van een samenwerking tussen twee ondernemers waarbij sprake kan zijn van één prestatie dan wel prestaties die zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij hun fiscale lot delen. We besteden daarbij ook aandacht aan de vraag of bij de leerstukken twee ondernemers één prestatie verrichten voor de btw. Binnen een aantal van die leerstukken zijn er tevens gevolgen voor de prestaties tussen de participanten onderling. Wij bespreken daarna in onderdeel 4 een recent oordeel van Hof Den Haag waarin een tweetal van dergelijke leerstukken samenkomen. We sluiten af met een conclusie in onderdeel 5.

2. Jurisprudentie van het HvJ – twee ondernemers, één prestatie?

Het HvJ is in zijn jurisprudentie niet expliciet ingegaan op de vraag of twee ondernemers één prestatie kunnen verrich-

ten. Twee advocaten-generaal hebben dit wel gedaan. In de zaak *Commissie/Frankrijk* stelt A-G Fennelly¹ dat het mogelijk is dat twee partijen één prestatie verrichten, waarbij sprake is van een hoofdprestatie waarin een bijkomende prestatie opgaat. Het gaat hier om een situatie waarin een laboratorium een monster afneemt bij een patiënt voor analyse en verplicht is de analyse te laten uitvoeren door een specialistisch laboratorium. De patiënt ontvangt twee rekeningen, één van het laboratorium dat het monster afneemt en één van het laboratorium dat de analyse uitvoert. Het laboratorium dat de analyse doet, ontvangt van het laboratorium dat het monster afneemt tevens nog een vergoeding voor de overdracht van het monster. Het is de laatste vergoeding waarvan ter discussie staat of deze is belast of vrijgesteld. Volgens A-G Fennelly brengt het feit dat de klant twee rekeningen ontvangt en dat alleen het gespecialiseerd laboratorium de verantwoordelijkheid voor de analyse draagt niet met zich dat de aan de patiënt verleende dienst van analyse van een genomen monster uiteen kan worden gehaald. We merken hierbij wel op dat hoewel de advocaat-generaal de algemene leer over samengestelde prestaties toepast, de eindconclusie is dat de monsterneming en de overdracht van het monster als nauw met de medische verzorging samenhangende prestaties kunnen worden beschouwd. Of de advocaat-generaal het in algemene zin mogelijk acht dat twee ondernemers één prestatie verrichten, is dus niet helemaal duidelijk. In de zaak *Klinikum Dortmund* is A-G Sharpston² een andere mening toegedaan. Zij stelt dat wanneer sprake is van afzonderlijke leveringen door afzonderlijke belastingplichtigen het onvermijdelijk lijkt dat die leveringen niet objectief gezien één enkele ondeelbare prestatie kunnen

¹ Conclusie A-G Fennelly 25 mei 2000, C-76/99, ECLI:EU:C:2000:289.

² Conclusie A-G Sharpston 26 september 2013, C-366/12, ECLI:EU:C:2013:618, V-N 2013/57.21.

vormen waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Het gaat in deze zaak om de verstrekking van geneesmiddelen door een ziekenhuisapotheek, terwijl de patiënt onder behandeling is bij een zelfstandige arts. Volgens A-G Sharpston kan de verstrekking van geneesmiddelen tevens niet worden beschouwd als een nevenprestatie bij de hoofdprestatie van de arts om dezelfde reden (er is sprake van twee verschillende belastingplichtigen).

Hoewel het HvJ zich niet expliciet heeft uitgesproken over de vraag of sprake kan zijn van één prestatie indien er twee belastingplichtigen zijn, volgt naar onze mening uit de jurisprudentie van het HvJ dat het HvJ het feit dat sprake is van twee belastingplichtigen niet als een obstakel ziet om uit te gaan van één prestatie. Wij wijzen in dit kader allereerst op de zaak *Part Service*,³ waarin het gaat om de btw-belaste lease van een voertuig door IFIM aan de afnemer en een vrijgestelde verzekerings- en financieringsdienst door Ital Service aan de afnemer. Ondanks dat sprake is van twee belastingplichtigen overweegt het HvJ:

‘54. De nationale rechter moet beoordelen of de hem voorgelegde gegevens kenmerkend zijn voor één enkele handeling, ongeacht hoe zij contractueel is uitgewerkt.’

In de meer recente zaak *Bookit*⁴ zien wij een vergelijkbare overweging van het HvJ.⁵ *Bookit* verricht kaartverwerkingsdiensten voor door Odeon Cinemas verkochte bioscoop tickets. De afnemer (de bioscoopbezoeker) betaalt een bedrag aan Odeon voor het bioscoopkaartje en een fee aan *Bookit* voor de kaartverwerkingsdiensten. Ondanks dat sprake is van twee belastingplichtigen overweegt het HvJ:

‘28. Gelet op deze gegevens is het aan de verwijzende rechter na te gaan of de door *Bookit* geleverde kaartbetalingsdiensten in het hoofdgeding voor de toepassing van de btw moeten worden beschouwd als een bijkomende dienst bij de verkoop van de betrokken bioscoopkaartjes of als een bijkomende dienst bij een andere hoofddienst die *Bookit* levert aan de kaartjeskopers, bijvoorbeeld de reservering of de voorverkoop en de verkoop op afstand van bioscoopkaartjes, en dus als een dienst die met de hoofddienst één enkele prestatie vormt, zodat deze dienst het fiscale lot van de hoofdprestatie moet delen (zie in die zin arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 32, en van 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31).’

Uit de zaak *Mapfre* blijkt naar onze mening echter wel dat het feit dat sprake is van twee belastingplichtigen in de ogen van het HvJ een omstandigheid is die het vast te stellen nauwe verband tussen de diensten van de verschil-

lende ondernemers op losse schroeven kan zetten. In de zaak *Mapfre* gaat het om verkoop van voertuigen door een garagehouder aan zijn afnemers. Hij biedt hen daarbij de mogelijkheid een garantiecertificaat te kopen bij *Mapfre*. Het HvJ overweegt:

‘56. Zoals naar voren lijkt te komen uit de stukken die aan het Hof zijn voorgelegd, wordt de garantie die aan de orde is in het hoofdgeding verstrekt aan de koper van een tweedehandsauto door een marktdeelnemer die onafhankelijk is van de wederverkoper van deze auto en geen partij is bij de verkoop, zodat deze garantie, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, niet kan worden beschouwd als een garantie die door de verkoper is verstrekt. Daarenboven kan de koper van een tweedehandsauto deze auto kopen zonder deze garantie af te sluiten en kan hij tevens, zonder gebruik te maken van de tussenpersoon van de wederverkoper van de auto, een garantieovereenkomst sluiten met een andere vennootschap dan *Mapfre warranty*. Tot slot blijkt uit het garantieboekje dat ter terechtzitting door de Franse regering aan het Hof is overgelegd, dat *Mapfre warranty* zich onder bepaalde omstandigheden het recht voorbehoudt de garantieovereenkomst te ontbinden, zonder dat een dergelijke ontbinding gevolgen lijkt te hebben voor de koopovereenkomst voor de auto.

57. Onder deze omstandigheden, en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, lijkt een garantie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet zo nauw verbonden met de verkoop van de tweedehandsauto, dat deze twee handelingen, die bovendien worden verricht door twee verschillende dienstverleners, een onlosmakelijke economische prestatie vormen waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen. Derhalve moeten zij vanuit het oogpunt van de btw in beginsel worden beschouwd als onderscheiden en zelfstandige handelingen.’

Het HvJ komt derhalve op een aantal gronden tot het oordeel dat geen sprake is van een onlosmakelijke economische prestatie waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen, namelijk wanneer:

- De garantie niet door de verkoper van de auto wordt verstrekt.
- Een auto kan worden gekocht zonder garantieovereenkomst te sluiten of een garantieovereenkomst bij een ander kan worden gesloten.
- De ontbinding van de garantieovereenkomst geen gevolgen lijkt te hebben voor de koopovereenkomst voor de auto.
- Sprake is van twee verschillende dienstverleners.

Onze conclusie is dan ook dat het HvJ het niet als een bezwaar ziet dat sprake is van twee ondernemers om te concluderen dat sprake is van één prestatie. Het feit dat echter sprake is van twee ondernemers is een omstandigheid die het verband tussen de elementen die één prestatie kunnen vormen losser maakt waardoor mogelijk sprake is van een onvoldoende onlosmakelijk verband en het niet kunstmatig is de prestatie te splitsen.

³ HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108, *BNB* 2009/1.

⁴ HvJ EG 26 mei 2006, C-607/14, ECLI:EU:C:2016:355, *V-N* 2016/32.17, *NTRF* 2016/2448.

⁵ Aldus ook: G.J. van Bruggen, ‘Twee dienstverrichters, één samengestelde prestatie’, *BtwBrief* 2016/87.

Overigens valt ons op dat het HvJ in het arrest X bv⁶ onder andere op grond van het feit dat in art. 5 lid 8 Zesde Richtlijn (thans art. 19 Btw-richtlijn) wordt gesproken van ‘overdrager’ in het enkelvoud afleidt dat geen sprake kan zijn van een overdracht van een algemeenheid wanneer verschillende verkopers hun deelneming verkopen aan één verkrijger. In art. 2 lid 1 onderdeel a en c Btw-richtlijn wordt bij de definitie van het begrip levering of dienst eveneens gesproken van ‘belastingplichtige’ in het enkelvoud. Vormt dit dan ook een aanwijzing dat voor één levering of dienst sprake dient te zijn voor één belastingplichtige? Wij lezen in deze bepaling geen belemmering om ervan uit te gaan dat twee ondernemers één prestatie kunnen verrichten. Met de zinsnede ‘door een als zodanig handelende belastingplichtige’ wordt naar onze mening louter benadrukt dat een levering of dienst door een belastingplichtige moet worden verricht wil deze een belastbare handeling voor de btw opleveren. Uit de tekst volgt naar onze mening niet dat een levering of dienst door één ondernemer moet worden verricht.

Naar onze mening bestaat tevens op grond van het neutraliteitsbeginsel een rechtvaardiging om prestaties die door twee ondernemers worden verricht gelijk te behandelen aan dezelfde prestatie die door één ondernemer wordt verricht. Zo maakt het naar onze mening bijvoorbeeld voor de modale consument niet veel uit of hij een koop/aannemingsovereenkomst sluit met een partij of met twee (niet gelieerde) partijen. Het gaat de modale consument maar om één ding (één economisch doel): de verkrijging van een woning. Wij zijn het met het HvJ eens dat als twee ondernemers bij een levering of dienst zijn betrokken het verband tussen de verschillende elementen die zij verzorgen losser kan zijn dan wanneer één ondernemer dit doet. Zo zal voor de elementen een afzonderlijke prijs moeten worden betaald en ontvangt de afnemer mogelijk twee rekeningen. Dit zijn omstandigheden die volgens het HvJ een aanwijzing kunnen vormen dat sprake is van meer prestaties.⁷

Ten slotte merken wij op dat onze conclusie dat uit de jurisprudentie van het HvJ volgt dat twee ondernemers één prestatie kunnen verrichten voor de btw, niets zegt over de eventuele berekening van kosten tussen beide ondernemers in het kader van de samenwerking. Zo heeft de conclusie dat in de zaak Commissie/Frankrijk sprake kan zijn van één prestatie aan de patiënt door twee verschillende laboratoria niet automatisch tot gevolg dat daarmee ook de vergoeding voor de overdracht van het monster buiten de heffing kan blijven. Volgens het HvJ is sprake van een nauw met de medische verzorging samenhangende prestatie. Deze valt als zodanig onder de vrijstelling. Het HvJ geeft geen antwoord op de vraag of de prestatie tussen de samenwerkende ondernemers ook kan opgaan in de dienst(en) die de samenwerkende partijen aan de patiënt verrichten. Er zijn alternatieven beschikbaar waarin onderling berekende

vergoedingen wel buiten de heffing blijven. Deze komen aan de orde in onderdeel 3.

3. Alternatieven

3.1. Inleiding

In deze paragraaf staan wij aan de hand van Europese en nationale jurisprudentie stil bij enkele leerstukken waarin eveneens sprake is van een samenwerking tussen twee ondernemers waarbij sprake kan zijn van één prestatie dan wel prestaties die zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij hun fiscale lot delen. Binnen een aantal van die leerstukken zijn er tevens gevolgen voor de prestaties tussen de participanten onderling. De leerstukken die wij bespreken zijn:

- partage;
- entiteitsgedachte;
- onzelfstandige rechtspersoon;
- medisch tatoeëerder-arrest;
- VAVO-arrest.

3.2. Partage

Partage is een nationaal leerstuk dat is ontwikkeld door de Tariefcommissie⁸ onder het cumulatief cascadesstelsel dat tot 1969 in Nederland gold. Ook onder het huidige btw-stelsel is dit leerstuk van belang.⁹ Partage is een vorm van samenwerking waarbij twee belastingplichtigen afspreken te handelen voor gezamenlijke rekening en risico en de vruchten van de samenwerking te verdelen.¹⁰ De gevolgen van de toepassing van het leerstuk van de partage is dat sprake is van één prestatie, waarbij elke ondernemer btw is verschuldigd over zijn aandeel in de opbrengsten van de samenwerking. De participanten worden geacht geen prestaties jegens elkaar te verrichten. De gevolgen van het leerstuk zijn derhalve hetzelfde als bij toepassing van de entiteitsgedachte (zie onderdeel 3.3 hierna).¹¹

In de literatuur is de vraag opgekomen of het leerstuk van partage EU-rechtelijk door de beugel kan.¹² Kritiek is er zowel op het feit dat bij partage sprake is van één onsplitbare prestatie die aan de afnemer wordt verricht door twee ondernemers¹³ als het feit dat geen prestaties worden aangenomen voor de btw tussen de deelnemers.¹⁴ Zoals wij reeds hebben beschreven in onderdeel 2 ziet het HvJ de mogelijkheid om in geval van twee ondernemers één prestatie aan te nemen voor de btw. Dit gevolg van het leerstuk van partage komt dus niet in strijd met het EU-recht. Ten aanzien van het gevolg van partage dat tussen de participan-

⁶ HvJ EU 30 mei 2013, C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, *BNB* 2014/113.

⁷ Zie ook HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, *BNB* 1999/224 (*Card Protection Plan*).

⁸ Zie bijvoorbeeld TC 10 juli 1944, 31330, B.br.O. 8083 en TC 13 december 1960, 89950, *BNB* 1961/59.

⁹ Zie bijvoorbeeld HR 5 juni 1991, 26574, *BNB* 1991/243 en HR 7 november 2003, 37186, *BNB* 2004/66, *NTFR* 2003/2110.

¹⁰ Aldus ook: G.B. Markink en P.F. Zijlstra, ‘BTW bij samenwerking’, *Btw-bulletin* 2003/14.

¹¹ Aldus ook: C.P. Tuk noot bij TC 13 december 1960, 8995 O, *BNB* 1961/59.

¹² Zie met name A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, (diss. UvT), 2009, p. 424. Zie ook G.J. van Norden, ‘De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW’, *TFO* 2005/30.

¹³ A.J. van Doesum, *a.w.*, p. 421 en 422.

¹⁴ A.J. van Doesum, *a.w.*, p. 424.

ten onderling geen belastbare prestaties plaatsvinden, zien wij anders dan Van Doesum¹⁵ grond in het arrest EDM.¹⁶ Met Van Doesum constateren wij weliswaar dat het in EDM gaat om een verdeling van kosten. Echter, naar onze mening kan de redenering van het HvJ ook worden toegepast op de verdeling van opbrengsten, zoals het geval is bij partage. Naar onze mening vormt een winstverdeling evenals een kostenverdeling geen vergoeding voor een verrichte prestatie van de een aan de ander. Het gaat simpelweg om een verdeling van opbrengsten van de samenwerking.¹⁸ In dat kader wijzen wij nog op de recente conclusie in de zaak TGE Gas waarin A-G Kokott eveneens aangeeft dat bij een kostenverdeling geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Deze redenering onderbouwt zij met een verwijzing naar de btw-behandeling van dividenden.¹⁹ Dit bevestigt onze visie dat wat geldt aan de kostenkant ook geldt aan de opbrengstenkant. Helaas voor de discussie is het HvJ in zijn arrest hier niet verder op ingegaan.²⁰

3.3. Entiteitsgedachte

Partijen die gemeenschappelijk opereren kunnen onder omstandigheden als één entiteit worden gezien voor de btw. Het gevolg hiervan is dat onderlinge activiteiten niet in de heffing worden betrokken en dat de entiteit als zodanig btw-aangifte zal moeten doen van de verschuldigde btw. Van prestaties onderling is tussen de participanten geen sprake omdat zij ieder als zodanig niet als btw-ondernemer kwalificeren. Het HvJ en de Hoge Raad passen verschillende criteria toe om te bepalen of sprake is van een aparte entiteit voor de btw bij een samenwerkingsverband. Het oudste voorbeeld in de Nederlandse jurisprudentie vormt de groep loonslaggers die in een slachthuis hun activiteiten verrichten, als groep een eigen administratie voerde en op naam van de groep factureerde. Hun inkomsten werden via een verdeelsleutel aan elk van hen toegerekend. De Tariefcommissie oordeelde dat de groep zich in het maatschappelijk verkeer presenteerde als een entiteit die zelfstandig was en een eigen fiscaal bestaan leidde.²¹ Dit criterium van maatschappelijke zelfstandigheid voor het zijn van één ieder werd in latere jurisprudentie van de Hoge Raad overgenomen waarbij het begrip 'ieder' concreet ingevuld werd als één entiteit jegens derden optreden of presenteren.²²

In een zaak waarin sprake was van een op onderlinge rechtsbetrekkingen gebaseerde duurzame samenwerking gericht op de exploitatie van een relaxbedrijf herdefinieerde de Hoge Raad dit criterium om te beoordelen of een samen-

werking leidt tot een aparte entiteit voor de btw.²³ Een bv, een maatschap en een stichting exploiteerden een nachtclub. De bv was in het bezit van de benodigde vergunningen, de bedrijfsfaciliteiten en de beeldmerken. De prostitutees vormden de leden van de maatschap die volgens het maatschapscontract gezamenlijk, in samenwerking met de bv een relaxbedrijf uitoefenden. De stichting verrichtte statutair uitsluitend werkzaamheden aan de maatschap. De bv, de maatschap en de stichting hadden een overeenkomst gesloten waarin zij zich verbonden samen te werken met als doel om een relaxbedrijf te exploiteren. In de overeenkomst is vastgelegd dat de bv aan de maatschap en de stichting tegen vergoeding de faciliteiten van de relaxruimte in het pand, haar expertise en knowhow en organisatie ter beschikking stellen. Kernvraag in dit geschil was of een niet-'juridisch' samenwerkingsverband bestaande uit de drie (rechts)personen tezamen één 'ieder' oftewel een entiteit voor de btw vormden. De Hoge Raad oordeelde dat dit niet het geval was. Om vast te stellen of een combinatie van (rechts)personen een bedrijf uitoefent als één ondernemer zijn volgens de Hoge Raad de rechtsbetrekkingen – zowel de onderlinge als die met afnemers en leveranciers – van belang. De betrokken partijen moeten hebben afgesproken welbepaalde economische activiteiten – zowel in de onderlinge verhoudingen als naar buiten toe – als één ondernemer te verrichten en zij moeten ook dienovereenkomstig hebben gehandeld. De omstandigheid dat de (rechts)personen onder een gemeenschappelijke naam economische activiteiten verrichten en/of onder een gemeenschappelijke naam bekend staan, vormt een aanwijzing hiervoor.²⁴ Ook Van Doesum benadrukt de interne aspecten die relevant zijn voor maatschappelijke zelfstandigheid. Hij stelt dat:

'(...) wanneer een samenwerkingsverband als een entiteit is aan te merken, deze entiteit daarmee een eigen interne bedrijfs sfeer krijgt. Een als entiteit te beschouwen contractueel samenwerkingsverband kan uit zichzelf geen handelingen verrichten. De handelingen van een dergelijk samenwerkingsverband zijn altijd terug te voeren op de handelingen van de participanten en eventueel op die van ingehuurd 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'.²⁵

Volgens het HvJ is van belang om vast te stellen of de persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening

15 A.J. van Doesum, *a.w.*, p. 429.

16 HvJ EG 29 april 2004, C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243, BNB 2004/285.

17 Aldus ook: conclusie A-G Van Hilten 7 januari 2015, 14/02281, ECLI:NL:PHR:2015:15, NTFR 2015/772, punt 7.13.

18 Aldus ook: G.J. van Norden, *a.w.*, onderdeel 5.2.

19 Conclusie A-G Kokott 3 mei 2018, C-16/17, ECLI:EU:C:2018:302, NTFR 2018/1174, met name onderdelen 45 t/m 47.

20 HvJ EU 7 augustus 2018, C-16/17, ECLI:EU:C:2018:647, NTFR 2018/1995 (TGE Gas Engineering).

21 TC 28 november 1977, nr. 11177 O'68, BNB 1978/89.

22 Zie voor een beschouwing de Conclusie A-G Van Hilten 9 april 2013, 12/02808, ECLI:NL:PHR:2013:CA0269, NTFR 2013/1425.

23 HR 11 april 2014, 12/02808, ECLI:NL:HR:2014:839, BNB 2014/151, NTFR 2014/1297.

24 HR 11 april 2014, 12/02808, ECLI:NL:HR:2014:839, BNB 2014/151, NTFR 2014/1297, r.o. 3.4.2.

25 A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 142-143.

en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht.²⁶ Dit zelfstandigheids criterium dat het HvJ aanhoudt, komt het meest recent naar voren in de zaak Nigl. De Oostenrijkse familie Nigl exploiteert een wijnbouwbedrijf. Zij vormen drie maatschappen die hun producten onder een gemeenschappelijke merknaam en via een kapitaalvennootschap in de handel brengen. Deze vennootschap verkoopt de wijn aan consumenten in naam en voor rekening van ieder van de maatschappen. De aandelen in de vennootschap worden gehouden door onder andere de maten van de drie maatschappen. De Oostenrijkse Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de drie maatschappen economisch en organisatorisch zo nauw verweven zijn met elkaar dat zij moeten worden behandeld als één btw-ondernemer. Het HvJ is echter van oordeel dat de maatschappen moeten worden behandeld als zelfstandige btw-belastingplichtigen. Het HvJ acht hierbij van belang dat elk van de maatschappen in kwestie afzonderlijk wijngaarden exploiteren die aan hen toebehoren, dat zij deze wijngaarden pachten, dat zij elk bijna uitsluitend hun eigen bedrijfsmiddelen gebruiken en hun eigen werknemers in dienst hebben en dat zij jegens hun leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten autonoom naar buiten treden.²⁷ Het HvJ vervolgt:

‘31. In die context volstaat een zekere samenwerking tussen dergelijke maatschappen en een kapitaalvennootschap bij met name het in de handel brengen van hun producten onder een gemeenschappelijke merknaam niet om de zelfstandigheid van deze maatschappen tegenover de kapitaalvennootschap in twijfel te trekken.

32. De omstandigheid dat dergelijke maatschappen een deel van hun activiteiten gezamenlijk aan een derde vennootschap toevertrouwen is een keuze bij de organisatie van deze activiteiten. Op grond daarvan kan niet worden geconcludeerd dat deze maatschappen hun activiteiten niet zelfstandig verrichten of dat zij niet het aan hun economische activiteit verbonden economische risico dragen.’

Anders dan de Hoge Raad baseert het HvJ zijn oordeel op het begrip ‘zelfstandig’ uit het ondernemersbegrip (zie ook hierna). Het HvJ zegt daarbij niets over de onderlinge verhoudingen. Gelet op de overeenkomsten tussen de invulling die de Hoge Raad en het HvJ hanteren en het feit dat de Hoge Raad het ondernemersbegrip uit de Wet OB 1968 zo veel mogelijk richtlijnconform moet uitleggen, verwachten wij niet dat zich in de toekomst noemenswaardige verschillen zullen voordoen tussen de benaderingen. Overigens zijn wij van mening dat het HvJ ook onderscheid maakt tussen de entiteitsgedachte en de hierna te bespreken onzelfstandige rechtspersoon. In het arrest Nigl toetst het HvJ namelijk of de maatschappen ondergeschikt zijn aan de samenwerking. Bij de onzelfstandige rechtspersoon

is de rechtspersoon ondergeschikt aan een andere (rechts) persoon en gaat deze als het ware in de organisatie van laatstgenoemde op. Bij toepassing van de entiteitsgedachte gaan de (rechts)personen op in de samenwerking.

3.4. Onzelfstandige rechtspersoon

In het arrest DFDS van het HvJ kwam het leerstuk van de onzelfstandige rechtspersoon naar voren.²⁸ Dit houdt volgens het HvJ in dat een rechtspersoon onzelfstandig kan zijn in relatie tot een andere rechtspersoon. DFDS A/S, gevestigd in Denemarken, heeft als doel de scheepvaart, het reizen en het vervoer in het algemeen. Zij heeft een dochteronderneming, DFDS Ltd, in het Verenigd Koninkrijk. DFDS Ltd is een reisbureau met een kantoor en personeel dat reizen verkocht van haar moedermaatschappij op grond van een agentuurovereenkomst. De Belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk stelde zich op het standpunt dat de Deense moedermaatschappij btw diende te betalen over de voor haar rekening door haar Engelse dochtermaatschappij verkochte reispakketten. Volgens de Belastingdienst beschikte DFDS in het Verenigd Koninkrijk over een vaste inrichting van waaruit de diensten worden verleend, zodat deze aldaar moeten worden belast. DFDS was echter van mening dat de betrokken diensten belastbaar waren in Denemarken, waar de zetel van haar bedrijfsuitoefening zich bevond.

Het HvJ oordeelde dat de dochtermaatschappij slechts als assistent van de moedermaatschappij optrad en daarmee onzelfstandig opereerde. Daarbij was er sprake van een vaste inrichting omdat deze assistent over het personeel en de technische middelen beschikt die een vaste inrichting kenmerken. De moedermaatschappij werd geacht de reispakketten vanuit de vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk aan te bieden waardoor btw verschuldigd was in het Verenigd Koninkrijk (op grond van de reisbureau-regeling). Met andere woorden, een rechtspersoon kan volgens het HvJ een vaste inrichting zijn van een andere rechtspersoon. Van belang werd hier met name geacht dat de moedermaatschappij het gehele kapitaal in de dochtermaatschappij bezat en dat aan de dochtermaatschappij een aantal contractuele verplichtingen waren opgelegd.

Het HvJ deed hiermee een belangrijke uitspraak over de zelfstandigheid van een rechtspersoon. Onder bijzondere omstandigheden kan een rechtspersoon onzelfstandig zijn ten aanzien van een andere rechtspersoon en de kenmerken vertonen van een vaste inrichting van die andere rechtspersoon. Naar onze mening moet hierbij wel in ogenschouw worden genomen dat het HvJ in deze zaak naar een rationele oplossing heeft gezocht voor de verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de betrokken lidstaten, met als doel belastingontwijking tegen te gaan. De vraag of rechtspersonen in een verhouding van ondergeschiktheid kunnen staan is ook in de literatuur aan bod gekomen. Volgens Van Zadelhoff²⁹ is de toets van zelfstandig-

²⁶ HvJ EU 12 oktober 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, *NIFR* 2016/2559, r.o. 28.

²⁷ HvJ EU 12 oktober 2016, C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, *NIFR* 2016/2559, r.o. 30.

²⁸ HvJ EG 20 februari 1997, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77, *V-N* 1997/1662, 17.

²⁹ B.G. van Zadelhoff, ‘Van Laurel en Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid voor de btw’, *WFR* 1992/798.

heid bedoeld om natuurlijke personen buiten btw-heffing te houden wanneer deze in een bepaalde verhouding van ondergeschiktheid verkeren. Het geheel van de regeling voor de fiscale eenheid duidt volgens hem op een complete regeling van de zelfstandigheid voor rechtspersonen. Andere verschijningsvormen van onzelfstandigheid zijn volgens hem niet denkbaar. Uit na het artikel van Van Zadelhoff verschenen jurisprudentie volgt naar onze mening dat een onzelfstandige rechtspersoon niet ondenkbaar is en dat een toepassing van het zelfstandigheidsleerstuk bij andere dan natuurlijke personen mogelijk is. Naast het arrest DFDS, wat ging om een situatie van belastingontwijking, wijzen wij op het in onderdeel 3.3 besproken arrest Nigl, het arrest FCE Bank³⁰ waarin het HvJ oordeelde over de vraag of een vaste inrichting een zelfstandige belastingplichtige vormde en het arrest Gmina Wrocław³¹ waarin het HvJ oordeelde of begrotingseenheden van een gemeente zelfstandig belastingplichtig waren voor de btw.

Toch zal naar onze mening niet snel van een onzelfstandige rechtspersoon kunnen worden gesproken. Wil dat het geval zijn dan moet, zo volgt uit de jurisprudentie van het HvJ, een rechtspersoon zijn activiteiten in naam en voor rekening van een ander en onder diens verantwoordelijkheid uitoefenen. Daarnaast mag hij niet het aan de activiteiten verbonden economisch risico dragen.³² Hoewel het in de praktijk regelmatig voorkomt dat een rechtspersoon handelt in naam en voor rekening van een ander en op die manier de ander bindt, is het eerder uitzondering dan regel dat die rechtspersoon dan niet de verantwoordelijkheid voor de eigen activiteiten draagt, zoals aansprakelijkheid jegens zijn opdrachtgever en de andere betrokken partij(en). Ook zal een rechtspersoon over het algemeen economisch risico dragen. Er zal slechts geen sprake zijn van economisch risico als de inkomsten van de rechtspersoon vast staan en de winst die de rechtspersoon behaalt niet afhankelijk is van de uitgaven in verband met de organisatie van het voor haar werkzaamheden ingezette personeel en materieel.³³ Een dergelijke situatie doet zich naar onze mening slechts zelden voor.

3.5. Medisch tatoeëerder-arrest

In de zaak over de medisch tatoeëerder³⁴ is in geschil of de toepassing van vrijstelling van btw voor medische verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen patiënten (art. 132 lid 1 onderdeel b Btw-richtlijn en art. 11 lid 1 onderdelen c en f Wet OB 1968) ook van toepassing kan zijn op een medisch tatoeëerder. Deze tatoeëerder verleent zijn diensten tegen vergoeding in opdracht van plastisch chirurgen in ziekenhuizen aan patiënten in die ziekenhuizen. Hij factureert ook aan de plastisch chirurg en niet rechtstreeks aan de patiënt. De tatoeëerder verricht zijn handelingen in

nauwe samenwerking met en onder verantwoordelijkheid van de chirurg. Belanghebbende is niet geregistreerd als bedoeld in de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (het BIG-register) en heeft geen opleiding in die zin gevolgd. Opleidingen ter verwerving van diploma's voor werkzaamheden als door belanghebbende verricht zijn er niet of staan in de kinderschoenen.

De Hoge Raad is van oordeel dat de werkzaamheden van de tatoeëerder een wezenlijk deel vormen van door chirurgen in ziekenhuizen uitgevoerde gezondheidskundige behandelingen. Hij baseert zich daarbij op het oordeel van het HvJ in de zaak Verigen Transplantation Service³⁵ waarin is geoordeeld dat alle wezenlijke, inherente en onafscheidbare delen van de gezondheidskundige behandeling van de mens als een zodanige behandeling moet worden beschouwd. In het licht van dat arrest hoeft volgens de Hoge Raad de gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard niet in alle onderdelen door medisch personeel te worden verricht. Dit heeft als gevolg dat de werkzaamheden van de tatoeëerder op die grond in aanmerking komen voor de toepassing van de medische vrijstelling.

Uit het oordeel van de Hoge Raad lijkt naar voren te komen dat niet de prestatie van de tatoeëerder zelf als zodanig centraal moet staan, maar de prestatie als wezenlijk onderdeel van de gehele prestatie van de chirurg aan de patiënt. Op deze wijze lift de dienstverlening van de tatoeëerder mee met de vrijstelling. De Hoge Raad ziet dus mogelijkheden om een dienst van de ene ondernemer te absorberen in een dienst van een andere ondernemer. De Wit en Bakx³⁶ zien overigens een bredere toepassing van deze 'Verigen-doctrine'. Wij delen deze visie. Het HvJ baseert zijn oordeel in het arrest Verigen op een uitleg van het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens en ziet dat als een procedé met verschillende onderdelen. Zo'n procedé met verschillende onderdelen is naar onze mening ook zichtbaar bij bijvoorbeeld onderwijs of maatschappelijk werk. In het kader van de financiële vrijstelling heeft het HvJ bijvoorbeeld ook geoordeeld dat de vrijstelling van toepassing kan zijn indien handelingen een afzonderlijk geheel vormen en kenmerkend en essentieel zijn voor de vrijgestelde handelingen. Hierbij hoeven niet alle elementen van een vrijgestelde handeling te worden uitgevoerd. Dit is naar onze mening een met de Verigen-doctrine vergelijkbaar criterium. In Nederland is onderwijs door derden aan instellingen die wettelijk geregeld onderwijs verzorgen (basisscholen, middelbare scholen, mbo's, hbo's en universiteiten) ook vrijgesteld op grond van art. 8 lid 1 onderdeel b UB OB 1968.

De tatoeëerder kan door de uitkomst van het arrest zonder btw factureren aan de plastisch chirurg. De kosten van deze behandelingen worden door de zorgverzekeraars aan de patiënt vergoed. Zou de tatoeëerder overigens rechtstreeks aan de patiënt hebben gefactureerd dan zou hij op grond van het arrest van de Hoge Raad naar onze mening even-

30 HvJ EG 23 maart 2006, C-210/04, ECLI:EU:C:2006:196, BNB 2006/184.

31 HvJ EG 29 september 2015, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635, V-N 2015/53.11, NTFR 2015/2959 (Gmina Wrocław).

32 Zie bijvoorbeeld HvJ Gmina Wrocław, reeds aangehaald, r.o. 34.

33 HvJ EG 25 juli 1991, C-202/90, ECLI:EU:C:1991:332 (Ayuntamiento de Sevilla en Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda).

34 HR 19 april 2013, 12/00243, ECLI:NL:HR:2013:BY1252, r.o. 3.3.2 en 3.3.3.

35 HvJ EU 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695, r.o. 26 t/m 28.

36 A.M. de Wit en E.H.C. Bakx, 'Gebruikmaken van "andermans" medische btw-vrijstelling', BtwBrief 2015/45.

eens de vrijstelling op zijn dienstverlening kunnen toepassen. Zijn werkzaamheden zijn en blijven een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar onderdeel van de gezondheidskundige verzorging van de mens ongeacht aan wie hij deze factureert.

3.6. VAVO-arrest

Het laatste leerstuk dat wij willen behandelen heeft betrekking op het VAVO-arrest van de Hoge Raad.³⁷ Twee onderwijsinstellingen, beide ondernemers voor de btw, vormen onder gemeenschappelijke naam en voor gezamenlijke rekening en risico een samenwerkingsverband, van waaruit zij voortgezet algemeen volwassenenonderwijs (VAVO) aanbieden. De twee onderwijsinstellingen verlenen beide, op basis van een samenwerkingsovereenkomst, bepaalde ondersteunende diensten (ICT, personele diensten en financiële administratie). Ook delen beide instellingen in de kosten en opbrengsten van het samenwerkingsverband. Het VAVO-onderwijs wordt verricht onder de gemeenschappelijke naam: 'A'. A kwalificeert niet als een onderwijsinstelling in de zin van de Wet educatie en beroepsonderwijs en kan om die reden geen onderwijsovereenkomsten sluiten. In het kader van de samenwerking sluiten de leerlingen van het VAVO de onderwijsovereenkomst met een van de onderwijsinstellingen, niet met het samenwerkingsverband. Het onderwijs wordt bekostigd op basis van de onderwijswetgeving, waarbij een van de twee instellingen als rechthebbende op de subsidies is aangemerkt. Het eventuele resultaat wordt op basis van 60/40 verdeeld tussen de onderwijsinstellingen.

De Inspecteur neemt de stelling in dat het samenwerkingsverband voor de btw een aparte entiteit vormt die het onderwijs verstrekt. De onderwijsinstellingen verrichten hun prestaties tegen vergoeding aan deze entiteit. Een deel van de prestaties zou onder de onderwijsvrijstelling vallen (art. 11 lid 1 aanhef en onderdeel o onder 1° Wet OB). Een ander deel zou belast zijn met btw. Mocht het samenwerkingsverband niet als aparte ondernemer worden aangemerkt, dan stelt de Inspecteur dat de ene onderwijsinstelling diensten tegen vergoeding verricht aan de andere onderwijsinstelling.

De Hoge Raad laat de vraag of het samenwerkingsverband zelfstandig is onbeantwoord en oordeelt dat de onderwijsinstelling één ondeelbare economische prestatie verricht:

'Aldus ervan uitgaande dat, zo al belanghebbende prestaties tegen vergoeding verricht, de werkzaamheden van belanghebbende één ondeelbare prestatie vormen, en dat die prestatie een onderwijsprestatie betreft, waarin de ondersteunende werkzaamheden als bijkomstige prestaties opgaan (...).'

Nu alle, in het kader van het volwassenenonderwijs verrichte werkzaamheden behoren tot het van btw vrijge-

stelde geven van onderwijs, zijn volgens de Hoge Raad ook de ondersteunende werkzaamheden niet met btw belast.

De Hoge Raad verwijst in zijn oordeel naar de vaststelling van Rechtbank Den Haag. De rechtbank kwam tot het oordeel dat het samenwerkingsverband niet als entiteit kon worden gezien, omdat het niet beschikte over personeel en middelen om prestaties te kunnen verrichten en het niet bevoegd was als zodanig het VAVO-onderwijs te geven. Daarnaast konden de onderwijsovereenkomsten ook niet met haar worden gesloten. Aldus komt aan het samenwerkingsverband geen zelfstandige betekenis toe.

De Hoge Raad onderbouwt zijn oordeel niet met het partageleerstuk maar kiest voor het leerstuk van de samengestelde prestaties. Naar onze mening voorziet de Hoge Raad met dit arrest in de mogelijkheid dat twee (of meer) ondernemers samen een prestatie kunnen verrichten. Zoals aangegeven in onderdeel 2, wordt dit oordeel naar onze mening ondersteund door de jurisprudentie van het HvJ. Zoals eveneens aangegeven in de slotalinea van onderdeel 2 zegt de jurisprudentie van het HvJ echter niets over de btw-behandeling van de prestaties tussen de samenwerkende ondernemers onderling. De Hoge Raad gaat in zijn oordeel dat ook een prestatie van de ene onderwijsinstelling aan de andere, zo die al aanwezig is, onder de vrijstelling kan vallen op grond van de leer van de samengestelde prestaties, dus een stuk verder dan het HvJ. Het is maar de vraag of het HvJ een dergelijk oordeel ook kan ondersteunen.

Deze vorm van samenwerking heeft inmiddels ook invulling gekregen van de staatssecretaris van Financiën. Het VAVO-arrest is namelijk aanleiding geweest om aan het zogenoemde onderwijsbesluit³⁸ een paragraaf over samenwerking toe te voegen.³⁹ In de situatie waarin onderwijsinstellingen samenwerken en in het kader van die samenwerking onderwijs verzorgen en onderwijsondersteunende diensten verrichten, dan is volgens de staatssecretaris de onderwijsvrijstelling van toepassing op het geheel van de door de onderwijsinstelling verrichte werkzaamheden, mits deze werkzaamheden als geheel genomen kwalificeren als één ondeelbare vrijgestelde onderwijsprestatie. Dit geldt ook als een apart samenwerkingsverband wordt opgezet en de onderwijsinstellingen in dat kader onderwijs(ondersteunende) diensten verlenen. De eventuele onderwijsondersteunende diensten – voor zover die nodig en gebruikelijk zijn voor onderwijs dat in samenwerking wordt aangeboden – gaan op in de van btw vrijgestelde onderwijsprestatie die de onderwijsinstelling in het kader van de samenwerking verricht. Het maakt hierbij niet uit dat de samenwerkende onderwijsinstellingen in voorkomende gevallen over en weer gebruik maken van elkaars onderwijsondersteunende diensten.

Gelet op het feit dat de Hoge Raad zich baseert op het leerstuk van de samengestelde prestaties is het oordeel naar onze mening breder toepasbaar dan in de onderwijssector. We zien hiervan een voorbeeld in de in onderdeel 4 te bespreken uitspraak van Hof Den Haag.

37 HR 22 januari 2016, 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83, *NTFR* 2016/660.

38 Besluit van 30 juli 2014, nr. BLKB 2014/125M, *NTFR* 2014/2207.

39 Besluit van 6 oktober 2016, nr. BLKB/2016/306.

3.7. Schematische weergave

In onderdeel 3 zijn wij ingegaan op verschillende leerstukken in de btw waarbij sprake is van één prestatie dan wel prestaties die zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij hun fiscale lot delen. In onderstaande tabel vatten wij het bovenstaande schematisch samen. Wij gaan daarbij in op de vraag of onder het leerstuk sprake is van een of meer belastingplichtigen, een of meer prestaties, of er ook onderlinge belastbare prestaties zijn en of sprake is van één prestatie door twee belastingplichtigen.

Leerstuk	Een of meer belastingplichtigen?	Een of meer prestaties?	Onderling belastbare prestaties?	Twee ondernemers, één prestatie?
Partage	Meer	Een	Nee	Ja
Entiteitsgedachte	Een	Een	Nee	Nee
Onzelfstandige rechtspersoon	Een	Een	Nee	Nee
Medisch tatoeëerder	Meer	Meer	Ja	Nee
VAVO	Meer	Een	Ja	Ja

Bovenstaande tabel laat zien dat alleen bij de leerstukken partage en het VAVO-arrest sprake is van twee ondernemers die één prestatie verrichten. Bij toepassing van het VAVO-arrest is sprake van onderlinge prestaties, maar kunnen deze opgaan in een grotere prestatie en daarvan het fiscale lot delen. Bij partage is dat niet het geval. Wanneer de entiteitsgedachte of het leerstuk van de onzelfstandige rechtspersoon worden toegepast, is sprake van één belastingplichtige, waardoor de vraag niet opkomt of twee ondernemers één prestatie kunnen verrichten. Bij de medisch tatoeëerder ten slotte is sprake van twee ondernemers die twee prestaties verrichten. De prestatie van de een kan echter meeliften op de vrijstelling van de ander.

4. Hof Den Haag 20 januari 2017, BK-16/00273

In een oordeel van Hof Den Haag van 20 januari 2017⁴⁰ komt Hof Den Haag zowel op grond van het leerstuk van de onzelfstandige rechtspersoon als door toepassing van het VAVO-arrest tot het oordeel dat een samenwerkingsverband van woningcorporaties geen belastbare prestaties verricht. Wij zullen daarom voordat wij tot onze conclusie komen ingaan op deze interessante uitspraak van het hof. Belanghebbende in deze procedure is een samenwerkingsverband van woningcorporaties in een bepaalde regio. Zij is verantwoordelijk voor het verdelen van de huurwoningen van de aangesloten woningcorporaties, dat wil zeggen het toewijzen van die huurwoningen aan woningzoekenden.

Woningzoekenden kunnen zich inschrijven bij belanghebbende en betalen hiervoor € 10. Na ommekomst van een jaar wordt de inschrijving automatisch verlengd voor een jaar en moet de woningzoekende opnieuw € 10 betalen. In geschil is of het samenwerkingsverband belaste prestaties verricht.

Hof Den Haag overweegt allereerst dat sprake is van een zeer hechte samenwerking tussen de aangesloten woningcorporaties en belanghebbende. Hierdoor kwalificeert de activiteit van belanghebbende als van door de woningcorporaties verrichte huurprestaties niet weg te denken ondersteunende dienstverlening en is sprake van één onderdeelbare prestatie die als verhuur van woningen is vrijgesteld van btw. Het hof past hier het VAVO-arrest toe.

Vervolgens overweegt het hof dat door de nauwe banden belanghebbende in werkelijkheid fungeert als een onzelfstandige assistent. De desbetreffende overweging nemen wij in zijn geheel op omdat wij deze later in deze paragraaf nader onder de loep nemen:

‘5.2 Belanghebbende is opgericht door de gezamenlijke woningcorporaties om voor hen in gezamenlijkheid de inschrijfgelden van woningzoekenden te innen en het inschrijvings- en informatiesysteem te beheren, teneinde meer efficiency en kostenbesparingen te bereiken. Uit de nauwe banden tussen belanghebbende en de woningcorporaties leidt het Hof af, gelet ook op de vooropstelling in 5.1, dat belanghebbende, weliswaar een zelfstandige rechtspersoon, met betrekking tot die activiteit niet voor zichzelf maar voor de woningcorporaties optreedt, in werkelijkheid fungeert als een onzelfstandige assistent (belanghebbende spreekt van een kassier) van de woningcorporaties en in zoverre geen ondernemer voor de omzetbelasting is. Hoewel belanghebbende een aan de woningcorporaties gelieerde rechtspersoon is met een eigen doelstelling en een eigen bestuur, over eigen bankrekeningen beschikt en een eigen jaarrekening opmaakt, acht het Hof voor dat oordeel doorslaggevend: (i) dat de bestuursleden van belanghebbende tevens deel uitmaken van de besturen van de woningcorporaties, (ii) dat het initiatief tot oprichting van belanghebbende bij de woningcorporaties ligt, (iii) dat juist de woningcorporaties baat hebben bij de door belanghebbende verrichte activiteit, reeds omdat geen verhuur plaatsheeft zonder inschrijving, (iv) dat belanghebbende de woningcorporaties vertegenwoordigt in diverse overlegorganen, (v) dat belanghebbende het door haar beheerde inschrijvings- en informatiesysteem in beginsel niet ook aan anderen ter beschikking stelt en (vi) dat belanghebbende niet voor anderen inschrijfgelden int, met dien verstande dat zij woningzoekenden ook woningen aanbiedt van verhuurders die geen lid zijn van belanghebbende en in zoverre activiteiten in het economische verkeer verricht die – dat is niet in geschil – met omzetbelasting zijn belast.’

Als belanghebbende al ondernemer is voor de btw dan oordeelt Hof Den Haag dus dat zij samen met de woningcorporaties ondeelbare prestaties verricht en daarmee haar activiteiten zijn vrijgesteld. Ten slotte oordeelt het hof dat

⁴⁰ Hof Den Haag 20 januari 2017, BK-16/00273, ECLI:NL:GHDHA:2017:763, V-N 2017/38.19, NTFR 2017/1706.

voor zover sprake is van voor de omzetbelasting in aanmerking te nemen prestaties die zijn verricht ten behoeve van de aangesloten woningcorporaties de koepelvrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB 1968 van toepassing is.

De staatssecretaris van Financiën heeft geen beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van Hof Den Haag waardoor deze definitief is.⁴¹ Volgens de staatssecretaris kan slechts gesproken worden van één prestatie wanneer ook sprake is van één ondernemer. Zoals beschreven in onderdeel 2 achten wij dat standpunt niet correct en wij zijn het op dit punt dan ook niet eens met de staatssecretaris. Naar onze mening kan in het VAVO-arrest steun worden gevonden voor het oordeel van het hof dat door de nauwe samenwerking de ondersteunende dienstverlening van belanghebbende onder de vrijstelling voor de verhuur van woningen kan vallen. Echter, zoals wij beschreven in onderdeel 3.6 vragen wij ons af of het oordeel in het VAVO-arrest wordt ondersteund door de jurisprudentie van het HvJ. Volgens de staatssecretaris is de conclusie dat belanghebbende een onzelfstandige assistent is van de woningcorporaties te rigide. Wij delen deze visie. Naar onze mening legt het hof niet de juiste toetsing aan. Het hof moet namelijk toetsen of belanghebbende handelt op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid en of zij het economisch risico loopt van haar eigen activiteiten. Het hof overweegt slechts dat belanghebbende optreedt voor de woningcorporaties. Daarmee is echter niet gezegd dat belanghebbende ook op naam van de woningcorporaties handelt en dat de woningcorporaties verantwoordelijk zijn voor de activiteiten van belanghebbende. Belanghebbende lijkt een eigen website te hebben waar woningzoekenden zich kunnen inschrijven en woningzoekenden lijken rechtstreeks aan belanghebbende te betalen. Daaruit valt naar onze mening af te leiden dat belanghebbende op eigen naam en voor eigen rekening handelt. Uit overweging 2.9 blijkt bovendien dat belanghebbende eigen economisch risico loopt. De kosten en baten die verband houden met de activiteiten van belanghebbende komen namelijk voor haar rekening. Ten slotte merkt de staatssecretaris op dat hij meent dat belanghebbende prestaties verricht aan de woningcorporaties en niet aan de woningzoekenden. Met

de toepassing van de koepelvrijstelling op deze prestaties kan de staatssecretaris in de onderhavige zaak akkoord gaan. De koepelvrijstelling valt buiten het bestek van dit artikel en wij zullen hierop niet nader ingaan.

5. Conclusie

Naar onze mening valt uit de jurisprudentie van het HvJ af te leiden dat het HvJ het mogelijk acht dat twee ondernemers één prestatie verrichten. Het feit dat sprake is van twee ondernemers kan het verband tussen de twee elementen die samen een prestatie kunnen vormen in de ogen van het HvJ wel losser maken. Er zullen dus omstandigheden moeten zijn die maken dat van een onlosmakelijk verband kan worden gesproken ondanks dat sprake is van twee ondernemers. Binnen het leerstuk van partage is sprake van twee ondernemers die één prestatie verrichten. Dit wordt naar onze mening dus ondersteund door de jurisprudentie van het HvJ. Ook in het VAVO-arrest is dit het geval. De Hoge Raad gaat in het VAVO-arrest wel een stapje verder dan het HvJ door ook prestaties tussen de deelnemers van de samenwerking onderling als onderdeel van een ondeelbare prestatie te zien en niet alleen de delen die de deelnemers factureren aan hun gezamenlijke afnemers. Bij de entiteitsgedachte en de onzelfstandige rechtspersoon is sprake van één belastingplichtige. Bij deze leerstukken is dus geen sprake van twee ondernemers die één prestatie verrichten. In het arrest van de medisch tatoeëerder verrichten twee ondernemers twee prestaties, maar lift de prestatie van de een mee op de vrijstelling van de ander.

Over de auteurs

Mr. drs. J. Gruson

Mr. drs. J. Gruson is werkzaam voor het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte Belastingadviseurs B.V. en buitenpromovendus aan de Universiteit Leiden.

Mr. dr. M.M.W.D. Merx

Mr. dr. M.M.W.D. Merx is partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO en universitair hoofddocent aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

⁴¹ De toelichting van de staatssecretaris van Financiën is eveneens opgenomen in V-N 2017/38.19.