
Eén prestatie, twee tarieven?

**Door: mr. H.R. van der Wal
2016-2017**

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Inleiding	2
1. Rechtskader	4
1.1 Btw-richtlijn	4
1.2 Neutraliteitsbeginsel.....	4
1.3 Nederlandse wet.....	5
2. Eenheid van prestatie	6
2.1 CPP	6
2.2 Levob.....	7
2.3 Ontwikkeling rechtspraak	8
2.4 Meerdere leveranciers, één prestatie	8
2.5 Tussenconclusie	10
3 Twee tarieven op één prestatie	11
3.1 Talacre Beach.....	11
3.2 Commissie / Frankrijk (C-94/09).....	12
3.3 Nationale rechtspraak	14
3.4 Prejudiciële vraag Stadion Amsterdam	15
3.5 Nationale regelgeving	16
3.6 Tussenconclusie	17
4. Conclusie.....	18
Literatuurlijst	19

Inleiding

Lidstaten hebben de mogelijkheid om op bepaalde categorieën goederen en diensten een verlaagd tarief toe te passen. Nederland kent een dergelijk verlaagd tarief van zes procent dat onder andere geldt voor de levering van levensmiddelen en de toegang tot culturele activiteiten. Zo is een bezoek aan het museum onderworpen aan het verlaagde tarief, maar een rondleiding in een stadion gebeurt tegen het algemene tarief. Wie een glaasje fris bestelt in de horeca betaalt zes procent btw, over de verkoop van alcoholhoudende dranken wordt 21 procent gerekend. Het in de literatuur populaire wokrestaurant, waar tegen een all-inclusive-prijs onbeperkt gegeten en gedronken kan worden, zou volgens de fiscus eveneens de levering van alcoholhoudende dranken apart moeten belasten met het algemene tarief. Voor de modale consument lijkt al het voorgaande op simpele consumptie en vrijetijdsbesteding. Maar voor de btw rijzen er meningsverschillen die de betrokken partijen en de rechter al jaren bezighouden.

Daarbij buigen belastingplichtigen, inspecteurs en rechters zich over de vraag of handelingen die ondernemers verrichten voor de btw als één of van elkaar te onderscheiden prestaties moeten worden opgevat. Het doel is helder: de omvang en aard van de prestaties moeten vastgesteld worden, zodat kan worden bepaald wat de btw-kwalificatie is. De btw-gevolgen kunnen vervolgens worden afgeleid.

Lange tijd leek het leerstuk van samengestelde prestaties zich zonder verstoring te ontwikkelen in de rechtspraak. De aangedragen gevallen zijn evenwel casuïstisch en de praktijk wordt telkens weer geconfronteerd met overwegingen die lastig te hanteren zijn. Maar het einddoel leek altijd hetzelfde te blijven.

Toch kwam het Hof van Justitie van de EG/EU (hierna: HvJ) met een aantal gevallen waarin het enerzijds om een samengestelde prestatie leek te gaan, maar anderzijds die prestatie niet in zijn geheel aan hetzelfde btw-regime werd onderworpen. Een breuk met het uitgangspunt waar wij altijd van uit gingen: één tarief op één prestatie.

Is het wellicht toch mogelijk dat er twee of meer tarieven toe te passen zijn op één samengestelde prestatie? Deze vraag vormt voor mij de aanleiding van deze verhandeling. En zo ja, onder welke omstandigheden kan sprake zijn van één samengestelde prestatie waarop meer tarieven mogelijk zijn? Op deze twee vragen zal ik in deze verhandeling een antwoord proberen te formuleren.

Allereerst ga ik daarvoor in op het relevante rechtskader, met name de rechtsgronden voor de eenheid van prestatie en de toepassing van de verschillende tarieven. Na een korte behandeling hiervan snijd ik het leerstuk van de samengestelde prestatie aan. Met name komen de twee basisarresten, CPP en Levob, aan bod. Aan de hand van die rechtspraak zal ik achterhalen wat het leerstuk van samengestelde prestaties inhoudt, welke typen samengestelde prestaties zijn te onderkennen en wat het bestaan van een samengestelde prestatie betekent voor de verdere btw-behandeling van de betrokken handelingen.

In het derde hoofdstuk komt het hoofdonderwerp van deze verhandeling aan bod. Hierin zal ik onderzoeken of en onder welke voorwaarden op één prestatie meerdere tarieven kunnen worden toegepast. Een van de te onderzoeken aspecten wordt wie zich kan beroepen op de toepassing van meerdere tarieven: de lidstaat, de belastingplichtige of wellicht beide? De belangrijkste arresten die aan bod komen zijn Talacre Beach en Commissie/Frankrijk (C-94/09). Bovendien zal ik de Nederlandse ontwikkelingen op dit vlak uitwerken en enkele Britse uitspraken erbij betrekken.

Voor de concrete aanleiding grijp ik terug naar wat ik in de eerste alinea van deze inleiding schreef. Het afgelopen jaar zijn twee gevallen voorbijgekomen waarin splitsing van het tarief aan de orde werd gesteld. Ten eerste waren daar de restaurantdiensten, waarbinnen naast het eten ook alcoholische dranken worden geserveerd. De Nederlandse wetgever wil, hoewel sprake is van één prestatie, toch twee tarieven toepassen op de dienst. Dit uiteraard op het gedeelte dat bestaat uit de alcoholische dranken. Ten tweede lag na jaren procederen een en dezelfde zaak voor de derde keer bij de Hoge Raad. Het betreft de zaak waarbij een ondernemer de rondleiding in een stadion combineert met toegang tot een daar aanwezig museum. De Hoge Raad heeft een prejudiciële vraag gesteld in deze zaak en wil van het HvJ vernemen of op deze enkele prestatie voor een gedeelte het verlaagde tarief kan worden toegepast. Deze zaak zal aan het einde van het derde hoofdstuk worden behandeld. Daarmee ben ik weer terug bij mijn twee onderzoeksvragen, waarmee ik in feite dezelfde antwoorden als de Hoge Raad probeer te zoeken.

Tot besluit volgt de conclusie, waarin ik de antwoorden op mijn onderzoeksvragen formuleer. Vooraf nog een aantal punten over de reikwijdte van deze verhandeling. Het onderzoek richt zich voornamelijk op de toepassing van twee of meer tarieven. Binnen de btw kennen we uiteraard ook de vrijstellingen en buiten de btw de onbelaste handelingen, waarover ik niet al te veel zal uitweiden, omdat dit buiten de onderzoeksvragen valt.

Ook wijs ik de lezer er alvast op dat de verhandeling voornamelijk zal gaan over de (juiste) toepassing van de btw-richtlijn en dat in dat kader hier en daar nationaal recht aan bod komt. Het antwoord op mijn vragen moet immers in het Europese recht gezocht worden. Termen als “samengestelde prestaties”, “eenheid van prestatie” en dergelijke zullen worden gebruikt om hetzelfde aan te duiden. Waar het gaat om onderdelen van die samengestelde prestaties, zal zo veel mogelijk in termen als “handeling”, “element” en “onderdeel” worden geschreven om verwarring te voorkomen.

1. Rechtskader

1.1 Btw-richtlijn

De leer van de eenheid van prestatie en de eventuele splitsing van tarieven zijn niet als algemene regels opgenomen in de btw-richtlijn (hierna: RL) of de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Op grond van artikel 2 RL zijn aan de btw onder andere onderworpen de leveringen van goederen en de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Vervolgens definiëren de artikelen 14 en 24 RL de begrippen “levering van goederen” en “dienst”. Dat meerdere handelingen die op zichzelf als levering of dienst zouden kunnen kwalificeren een samengestelde prestatie kunnen vormen, volgt uit een reeks van arresten van het HvJ. Hierop zal later worden ingegaan.

Op basis van artikel 96 RL passen de lidstaten in beginsel een algemeen tarief toe op de belastbare prestaties: “De lidstaten passen een normaal BTW-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is”. Hiernaast zijn echter afwijkende tarieven mogelijk, zoals opgenomen in de eerste twee leden van artikel 98 RL: “1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen” en “2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren”.

Wat opvalt is dat in hiervoor genoemde bijlage III in ieder geval één categorie is genoemd waarbij de richtlijn voorschrijft dat het toepassen van twee tarieven op één prestatie mogelijk is. Deze mogelijkheid is in 2009 opgenomen in punt 12bis van bijlage III: “restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten, waarbij het mogelijk is de levering van (alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende) dranken uit te sluiten”. Inmiddels is de aparte behandeling van alcoholhoudende dranken in Nederland onderwerp van procedures¹. Hierop wordt later in deze verhandeling ingegaan.

Bij het invoegen van deze categorie in bijlage III is door de wetgever overwogen dat “het voor de levering van alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende dranken in het kader van restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten gerechtvaardigd kan zijn te voorzien in een andere behandeling dan die voor de levering van levensmiddelen”. Om die reden “dient uitdrukkelijk te worden bepaald dat een lidstaat de levering van alcoholhoudende en/of niet alcoholhoudende dranken al dan niet kan uitsluiten van de toepassing van een verlaagd tarief voor het verschaffen van restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten”.²

1.2 Neutraliteitsbeginsel

Een belangrijk beginsel in de omzetbelasting is het neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel heeft als doel te waarborgen dat de geheven btw strikt evenredig is aan de prijs van de belaste handeling. Zo mag er geen cumulatie optreden, maar moet de btw alleen bij de eindverbruiker drukken, en moet worden voorkomen dat binnen een bedrijfskolom concentraties ontstaan vanwege de heffing.³ Bovendien is het

¹ Rb Zeeland-West-Brabant 23 augustus 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:5236 en Rb Gelderland 25 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6038

² Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009

³ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, (FM nr. 133) 2009/7.4

neutraliteitsbeginsel een vorm van het algemene gelijkheidsbeginsel, concurrentievervalsing moet worden voorkomen. Hierover is in de considerans van de btw-richtlijn verwoord “dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen”.

1.3 Nederlandse wet

Voor de volledigheid mag de Nederlandse implementatie van de btw-richtlijn niet onvermeld blijven. Op grond van artikel 1 Wet OB wordt omzetbelasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten die door een ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Artikel 9 lid 1 Wet OB bepaalt het algemene belastingtarief hierover 21 procent is. Op grond van artikel 9 lid 2 onder a Wet OB is een verlaagd tarief van 6 procent bepaald voor specifieke leveringen van goederen en diensten. Deze goederen en diensten zijn opgesomd en beschreven in Tabel I bij de Wet OB

2. Eenheid van prestatie

Alvorens de vraag wordt gesteld of splitsing van het tarief mogelijk is, moet eerst sprake zijn van één prestatie met te onderscheiden handelingen die zelfstandig verschillend zouden worden behandeld voor de btw. In feite moet worden gezocht naar een samenstel van handelingen die voor de btw één prestatie vormen, maar waarvan een of meer samenstellende elementen apart voor de btw in aanmerking worden genomen. Dit heeft op het eerste gezicht al iets tegenstrijdigs.

Het leerstuk van de eenheid van prestatie kent een uitgebreide geschiedenis in de rechtspraak. Hierna zal deze rechtspraak worden uiteengezet, te beginnen bij de twee arresten die veelal als de basisarresten van het HvJ worden gezien: Card Protection Plan (hierna: CPP)⁴ en Levob Verzekeringen BV (en OV Bank NV, hierna: Levob)⁵. Vervolgens worden aan de hand van de overige rechtspraak de rode draad en de ontwikkelingen geschetst. Onderzocht wordt wat het leerstuk van samengestelde prestaties inhoudt, welke typen samengestelde prestaties zijn te onderkennen en welke criteria een rol spelen en wat het bestaan van een samengestelde prestatie betekent voor de verdere btw-behandeling van de betrokken handelingen.

2.1 CPP

Het arrest CPP handelde over een samenstel van diensten, naar aanleiding waarvan het Britse Hogerhuis (House of Lords) het HvJ om algemene criteria verzocht om te bepalen of een handeling voor de btw één of meerdere diensten omvatte. CPP bood creditcardhouders een beschermingsplan aan voor gevallen van verlies en diefstal van de creditcard en enkele andere persoonlijke bezittingen. Voor zover dit plan voorzag in het vergoeden van de financiële schade in dergelijke gevallen, had CPP een collectieve verzekering afgesloten met zijn klanten als verzekerden. Daarnaast bestond de dienstverlening onder meer uit het bijhouden van kaartregistraties en het afhandelen van verliesmeldingen.

Het HvJ overweegt dat een dienstverrichting normaal gesproken 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 teneinde de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten. In de beoordeling spelen alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, een rol (vergelijk Faaborg Gelting-Linien⁶). De kenmerkende elementen van de betrokken handeling bepalen of aan een modale consument meerdere van elkaar te onderscheiden hoofddiensten worden verleend. Zo kan een aanwijzing voor één prestatie zijn dat slechts één prijs in rekening wordt gebracht voor het geheel aan handelingen. Het HvJ benadrukt dat dit feit echter niet beslissend is.

Vervolgens wordt door het HvJ vastgesteld dat met name sprake is van één dienst ingeval één of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl één of meer andere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Met een verwijzing naar het arrest Madgett & Baldwin⁷ besluit het HvJ dat een dienst bijkomend is wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk

⁴ HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224

⁵ HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115

⁶ HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), V-N 1996/21.20

⁷ HvJ 22 oktober 1998, nrs. C-308/96 en C-94/97 (Madgett & Baldwin), V-N 1998/59.20

mogelijk te maken. Hiermee is in CPP dit type samengestelde prestatie bevestigd.

Niet onbelangrijk is de vermelding waarmee het HvJ zijn uitleg over de samengestelde prestatie begint. In punt 20 wordt in herinnering gebracht dat “de vraag betreffende de omvang van een handeling vanuit btw-oogpunt van bijzonder belang is, zowel ter bepaling van de plaats van de dienstverrichtingen als voor de toepassing van het belastingtarief”. Het HvJ impliceert hier dat een en hetzelfde tarief in beginsel moet worden toegepast op de gehele handeling. Deze overweging wordt herhaald in onder andere het arrest Levob dat hierna wordt behandeld.

Ook merkt het HvJ op dat gezien de diversiteit van transacties, er geen afdoende antwoord is op de vraag hoe het probleem in alle gevallen moet worden benaderd.⁸ Met andere woorden, buiten de algemene regels die in CPP en andere arresten worden geformuleerd, blijft ruimte voor een afwijkende behandeling van specifieke gevallen. Ten einde het tarief te kunnen bepalen van de hiervoor beschreven samengestelde prestatie, moet gekeken worden naar het fiscale lot van de hoofdprestatie.

2.2 Levob

Het arrest Levob⁹ beschrijft een andere variant van samengestelde prestaties. De Nederlandse Hoge Raad vroeg het HvJ naar de eenheid van handelingen die bestonden uit het verstrekken van software op een fysieke drager waarna deze software naar de wensen van de afnemer werd aangepast, allemaal door een en dezelfde leverancier. Met name wilde de Hoge Raad ook weten of in het geval van één enkele prestatie, deze prestatie moest worden gekwalificeerd als dienst.

In zijn beantwoording onderscheidt het HvJ, naast de samengestelde prestatie zoals omschreven in CPP, de niet te splitsen enkele prestatie. In zijn precieze woorden overweegt het HvJ: “Hetzelfde geldt wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen”.¹⁰

In de latere arresten Tellmer¹¹ en Bog¹² lijkt te worden bevestigd dat CPP en Levob twee types samengestelde prestaties beschrijven die naast elkaar getoetst moeten worden. Volgens Van Hilten past enige nuancering in die benadering.¹³ Zij meent dat bij de niet splitsbare prestatie alle elementen nodig zijn om de prestatie compleet te maken in tegenstelling tot bij prestaties met elementen die zodanig ondergeschikt zijn dat ze niet als zelfstandig zijn aan te merken.

Anders dan bij CPP kan geen hoofdbestanddeel worden onderkend die het fiscale lot van de gehele prestatie bepaalt. Het tarief zal afhangen van de btw-kwalificatie van de samengestelde prestatie als geheel. Het bestanddeel dat de overhand heeft of, algemener geformuleerd in Levob, de elementen van die prestatie die overheersen bepalen de fiscale behandeling van de prestatie voor de btw.¹⁴ Criteria die hiervoor in aanmerking dienen te

⁸ HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224, punt 27

⁹ HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115

¹⁰ HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, punt 22

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

¹² HvJ 10 maart 2011, nrs. C-497/09 (Bog), V-N 2011/18.17

¹³ Conclusie A-G Van Hilten 6 september 2011, V-N 2011/7.20, punt 5.12 en verder

¹⁴ HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, punt 27

worden genomen zijn het belang, de omvang, de duur en de kosten van de te onderscheiden handelingen.¹⁵

2.3 Ontwikkeling rechtspraak

De eenheid van prestatie is een onderwerp dat met regelmaat terugkeert in de jurisprudentie van het HvJ. Dit heeft zonder twijfel te maken met het sterk casuïstische karakter van de rechtspraak, waarbij nationale rechters kennelijk zoekende zijn naar handvatten om hun eigen specifieke zaken te beoordelen. In de verscheidene arresten zijn aanwijzingen te vinden, waarvan het te ver voert voor deze verhandeling om een uitgebreid overzicht te geven.

Aan de hand van het arrest BGZ Leasing¹⁶ zal ik nog wel het een en ander aanstippen. BGZ bood naast de lease van een goed ook een optionele verzekering aan voor dat goed. De verzekering werd door BGZ afgesloten bij een verzekeraar en de premie werd door BGZ doorberekend aan de klant. De vraag was of deze handelingen, de lease en de verzekering, tezamen één prestatie vormden. Het belang lag uiteraard in de eventuele toepassing van de verzekeringsvrijstelling. Het HvJ overweegt dat de verzekering en het geleasede goed noodzakelijkerwijs een onderlinge samenhang vertonen, maar dit niet voldoende is voor de eenheid van prestatie. Dit zou er immers ertoe leiden dat iedere verzekering het fiscale lot van het verbonden goed zou volgen, waarmee het doel van de verzekeringsvrijstelling in het gedrang komt.

In zijn argumentatie neemt het HvJ tevens mee, daarbij steunend op eerdere rechtspraak, dat de verzekering niet een middel is om de hoofddienst aantrekkelijker te maken en dat hieraan niet wordt afgedaan door het feit dat een verzekering verplicht wordt gesteld door de leasemaatschappij. Het HvJ noemt de verzekering hoofdzakelijk een doel op zich. Uit de omstandigheid dat de verzekering ook bij een derde kan worden afgesloten, leidt het HvJ af dat een verzekering via de leasemaatschappij niet per se bijkomend is aan de leasediens. Het HvJ lijkt hiermee meer gewicht toe te kennen aan de mogelijkheid om de prestatie van derden af te nemen dan in andere arresten (vergelijk o.a. Field Fisher Waterhouse¹⁷ en het latere Wojskowa¹⁸).

2.4 Meerdere leveranciers, één prestatie

In hiervoor opgesomde rechtspraak staat steeds de betrekking tussen één leverancier en één afnemer centraal. Een situatie die in het kader van de eenheid van prestatie niet onbesproken mag blijven, is die van de enkele afnemer die van twee of meer leveranciers een samenstel aan diensten en/of goederen ontvangt. Inmiddels is ook hierover het een en ander ontwikkeld in de rechtspraak. Hierna zal ik hier op ingaan aan de hand van de arresten Part Service en Bookit.

In het HvJ-arrest Part Service¹⁹ werd een leasingsysteem voor auto's geëxploiteerd door twee entiteiten uit dezelfde financiële groep. De ene partij sloot een overeenkomst met de gebruiker voor het gebruik van een auto met koopoptie, tegen betaling van leasetermijnen en

¹⁵ HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob), BNB 2006/115, punt 28

¹⁶ HvJ 17 januari 2013, nr. C-224/11 (BGZ Leasing), V-N 2013/18.16

¹⁷ HvJ 27 september 2012, nr. C-392/11 (Field Fisher Waterhouse), BNB 2013/4

¹⁸ HvJ 16 april 2015, nr. C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie), V-N 2015/22.19.9

¹⁹ HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06 (Part Service), V-N 2008/11.17

het stellen van zekerheid. De andere partij bood de gebruiker een financiering van deze zekerheid aan en een verzekering van het leasegoed. De gebruiker betaalde deze partij daarvoor vooraf een vergoeding, waaraan weer een vermindering van de leasetermijnen gekoppeld was. De overeenkomsten werden door één van beide partijen uitgevoerd.

Hoewel de verwijzende rechter in deze zaak vragen stelt over de toepassing van het leerstuk misbruik van recht, laat het HvJ zich ook uit over de eenheid van prestaties. Het HvJ herhaalt de overwegingen uit CPP en Levob waarmee de nationale rechter moet beoordelen of in casu sprake is van één enkele prestatie. Hierbij haalt het HvJ ook weer het belang van het antwoord op deze vraag aan: het is met name van belang voor de toepassing van het tarief of de vrijstellingsbepalingen. Vervolgens kan de analyse worden uitgebreid naar een oordeel over eventueel misbruik. Zonder dat sprake is van misbruik, zou de uitkomst naar mijn mening dus kunnen zijn dat er sprake is van een samengestelde prestatie, gevormd door de in de zaak gegeven handelingen die door twee aparte partijen worden verricht. Onder anderen Van Bruggen en Tarin zijn dit ook van mening.²⁰

In de zaak Bookit²¹ gaat om een dienstverlener die kaartbetalingen verwerkt en ticketverkoop op afstand verzorgd voor een bioscoopketen. De bioscoopketen is tevens moedermaatschappij van de dienstverlener. Bioscoopbezoekers kunnen hun toegangskaarten online of via de telefoon kopen en betalen. De klanten betalen rechtstreeks aan de dienstverlener, die vervolgens de prijs van het toegangskaartje doorbetaalt aan de bioscoopketen en een bedrag zelf houdt voor de verwerking van de betalingen. Contractueel zijn er voor de afnemer dus twee prestaties: de toegang tot de bioscoop, geleverd door de bioscoopketen, en verwerking van de betaling, geleverd door de dienstverlener. Het voordeel dat de bioscoopmaatschappij kennelijk probeert na te streven is de verwerking van de betalingen als afzonderlijke presentatie aan te merken waarop de financiële vrijstelling van toepassing is. Omdat de typische afnemer een particulier is, leidt dit tot een lagere btw-druk.

Het HvJ gaat allereerst in op de zelfstandigheid van de kaartbetalingsdienst in het algemeen. Onder verwijzing naar het arrest Everything Everywhere²² oordeelt het dat dergelijke betalingsdiensten niet zijn te onderscheiden en onafhankelijk van de hoofddienst waarvoor de betaling wordt verricht. Voor klanten is de betalingdienst geen doel op zichzelf is en heeft de zogenaamde dienstverrichting waarover deze klanten niet kunnen beschikken zonder de hoofddienst te verwerven, uit het oogpunt van deze klanten geen afzonderlijk belang ten opzichte van deze hoofddienst. Voorts is het in rekening brengen van afzonderlijke vergoedingen niet bepalend en is de inning van een betaling intrinsiek aan iedere betaalde dienst.

Het HvJ meent dat op basis hiervan moet worden onderzocht of de kaartbetalingsdienst een bijkomende dienst vormt bij de verkoop van de bioscoopkaartjes of bij een andere hoofdprestatie door dienstverlener zelf. Het HvJ stelt hiermee naar mijn inzicht duidelijk dat ook handelingen vanuit verschillende leveranciers tezamen één prestatie kunnen vormen. Hiermee wordt recht gedaan aan het beginsel dat één tarief geldt over één gehele prestatie. In zoverre is de logica van het HvJ te volgen. Een van de gronden tegen kunstmatige splitsing van prestaties, zoals eerder al vastgesteld in het arrest CPP, is dat de functionaliteit van het btw-stelsel niet moet worden aangetast. Mede vanwege die grond, maar ook vanuit praktisch oogpunt, meen ik dat juist die functionaliteit in dat geval kan worden aangetast. Het btw-stelsel gaat immers uit van de heffing over één prestatie van één belastingplichtige. De zaak Bookit vormt een inbreuk op dat uitgangspunt. Bijvoorbeeld de toerekening van de

²⁰ G.J. van Bruggen en S. Tarin, *Twee dienstverrichters, één samengestelde prestatie?*, BtwBrief 2016/87

²¹ HvJ 26 mei 2016, nr. C-607/14 (Bookit), V-N 2016/32.17

²² HvJ 2 december 2010, nr. C-276/09 (Everything Everywhere), V-N 2010/64.23

maatstaf van heffing aan de verschillende leveranciers zou in de praktijk een probleem kunnen opleveren.

Naast de arresten Bookit en Part Service, kent ook het arrest Mapfre Warranty²³ een hint van het HvJ dat de samengestelde prestatie kunnen voorkomen bij aparte leveranciers van die prestatie. Daarin handelde het om tweedehands auto's die werden geleverd door autoverkopers aan hun klanten, waarbij Mapfre als derde partij een garantie verstreekte. Het HvJ laat ondanks deze afzonderlijke leveranciers de nationale rechter onderzoeken of er sprake is van een samengestelde prestatie.

2.5 Tussenconclusie

Ondanks de lange reeks aan rechtspraak, blijven in het algemeen de criteria zoals aangelegd in CPP en Levob leidend. Het HvJ blijft echter ook van oordeel dat deze criteria niet uitputtend zijn en niet voorzien in een antwoord voor alle gevallen. In de loop der jaren heeft het HvJ wel nadere handvatten gegeven die bijdragen aan het toepassen van de criteria.

De uitgangspunten blijven:

- dat een verrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd en dat de verrichting waarbij economisch gesproken één prestatie wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald,
- dat in de beoordeling alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, een rol spelen en de kenmerkende elementen bepalen of aan een modale consument meerdere van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties worden verleend,
- en dat CPP en Levob twee types samengestelde prestaties beschrijven, namelijk die waarbij een hoofdelement wordt onderkend waarvan het fiscale lot wordt gevolgd door de bijkomende elementen en die waarbij de handelingen van belastingplichtige zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

Het HvJ blijft herhalen dat in beginsel geldt dat op één prestatie slechts één tarief mogelijk is. Het oordeel dat de ontwikkelde criteria niet uitputtend voorzien in een antwoord voor alle gevallen en de toevoeging dat de toepassing van één tarief "een beginsel" betreft, laten ruimte vrij voor de opvatting dat meer dan één tarief mogelijk is. In het volgende hoofdstuk zal de rechtspraak aan de orde komen die ingaat op die ruimte.

²³ HvJ 16 juli 2015, C-584/13 (Mapfre Warranty), V-N 2015/42.15

3 Twee tarieven op één prestatie

Ondanks de ontwikkeling van de eenheid van prestaties, zijn in de rechtspraak gevallen bekend waarin een schijnbaar enkele prestatie toch wordt geraakt door meerdere tarieven en/of vrijstellingen. Hierna zullen aan de hand van die rechtspraak van het HvJ de gevallen worden toegelicht. Daarbij wordt nagegaan in hoeverre deze rechtspraak past binnen het leerstuk van de eenheid van prestaties en of er algemeen toepasbare regels zijn te ontleen aan de arresten. De betreffende arresten zijn Talacre Beach en Commissie/Frankrijk (C-94/09).

Ook in de lagere rechtspraak zijn vragen gerezen en beantwoord over de toepassing van meerdere tarieven. Deze zullen vervolgens worden aangehaald en besproken. Tot slot wordt ingegaan op de eigenlijke aanleiding van deze verhandeling: de prejudiciële vragen, en de motivering daarvoor, door de Hoge Raad in de zaak Stadion Amsterdam.

3.1 Talacre Beach

Talacre Beach²⁴ handelt over de Britse ondernemer die volledig uitgeruste caravans levert aan zijn klanten. In het Verenigd Koninkrijk bestaat een afwijkende btw-regeling waaronder caravans tegen het nultarief zijn belast. De ondernemer was van oordeel dat de levering van de caravan één prestatie vormde samen met de levering van de binnenuitrusting. Daarmee zou het nultarief van toepassing zijn op de gehele levering. In de richtlijn betreft het overigens een vrijstelling met recht op aftrek. De fiscus meende dat een splitsing moest worden aangebracht tussen de levering van de caravan en de levering van de binnenuitrusting, waarbij de laatste levering tegen het algemene tarief in aanmerking werd genomen en slechts het nultarief op de “kale” caravan van toepassing was. Het HvJ oordeelde dat sprake was van één levering, waarbij op het hoofdgoed (de caravan) de vrijstelling kon worden toegepast en over de overige goederen (de binnenuitrusting) tegen het algemene tarief kon worden geheven.

De betreffende vrijstelling is in artikel 28 Zesde Richtlijn (hierna: ZRL) opgenomen als afwijkende regeling die lidstaten mogen (blijven) hanteren. Het HvJ stelt in zijn overwegingen allereerst vast dat bedoelde vrijstelling een afwijking van het normale btw-tarief van artikel 12 lid 3 ZL vormt.²⁵ Tevens staat vast dat het Verenigd Koninkrijk goederen die samen met een caravan worden geleverd, in de wet uitdrukkelijk heeft uitgezonderd van de vrijstelling.²⁶ Vervolgens komt het HvJ tot de conclusie dat het toepassen van de vrijstelling op alle goederen binnen de levering, een uitbreiding zou vormen van de regeling waardoor de uitgesloten goederen toch weer onder de vrijstelling zouden vallen. Dit druist in tegen de bewoordingen en het doel van de bepaling.²⁷ Ten slotte valt uit punt 26 van het arrest af te leiden dat het HvJ afzonderlijke heffing over verschillende elementen van een prestatie binnen het btw-stelsel vindt passen, althans niet onoverkomelijk vindt om een goede werking van het stelsel te garanderen. Met deze overwegingen laat het HvJ duidelijk de mogelijkheid van twee tarieven op één prestatie open.

Van Nieuwenhuizen meent dat het HvJ hier niet heeft bedoeld dat er sprake was van het leveren van slechts één goed, maar dat moet worden uitgegaan van één levering die wel meerdere goederen omvat en dat daarmee dus meerdere leveringen zijn te onderscheiden.²⁸

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

²⁵ HvJ 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), V-N 2006/41.16, punt 17

²⁶ HvJ 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), V-N 2006/41.16, punt 20

²⁷ HvJ 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), V-N 2006/41.16, punt 22

²⁸ W.A.P. Nieuwenhuizen, *Samengestelde prestaties, ook in de horeca?*, BTW-bulletin 2015/24

Naar mijn oordeel heeft het HvJ wel degelijk aanvaard dat sprake kan zijn van één enkele levering, zoals onder meer blijkt uit punt 24 van het arrest. Het HvJ spreekt van “bepaalde onderdelen van deze levering” om het verschil tussen de caravan en de binnenuitrusting te duiden. Juist de toepassing van artikel 28 ZRL leidt er volgens het HvJ toe dat het beginsel van één tarief op één prestatie, zoals onder andere in CPP geformuleerd, hier niet opgaat. Regelingen die gegrond zijn op artikel 28 ZRL kunnen dus tot uitzonderingen op dat beginsel leiden. Dit staat los van de toepassing van het beginsel dat onder bepaalde omstandigheden meerdere handelingen samen één prestatie vormen. Wel is voor de uitkomst van het arrest de vraag of sprake is van één prestatie niet relevant.

Vervloed wees naar aanleiding van het arrest op het incidentele karakter van de casus in Talacre Beach.²⁹ Ook volgens hem speelde voornamelijk de toepassing van artikel 28 ZRL een rol. Hof Den Bosch heeft onder verwijzing naar het arrest de mogelijkheid erkend dat bij een samengestelde prestatie alsnog afzonderlijke heffing kan worden toegepast op onderdelen van die prestatie, nu dit in casu niet tot onoverkomelijke moeilijkheden voor de goede werking van het btw-stelsel zou leiden.³⁰ Soltysik leidt uit het arrest af dat overgangsbepalingen strikt moeten worden uitgelegd en dat die strikte uitleg zo ver gaat dat het leerstuk van samengestelde prestaties aan de kant wordt geschoven.³¹ Van Hilten neigt het arrest een gelegenheidsarrest te noemen en meent dat er geen algemene regel uit te destilleren is.³²

De bewoordingen van het HvJ lijken helder. Men zou kunnen stellen dat er geen andere conclusie kan worden getrokken dan dat deze rechtspraak slechts ziet op de speciale situatie waarin een specifieke regeling van toepassing is. A-G Kokott merkte in haar conclusie op dat artikel 28 ZRL in feite een “stand still”-clausule betreft (punten 15-17). De Europese wetgever laat lidstaten toe een uitzonderingsregel te handhaven, met een verbod op een uitbreiding ervan. Omdat dergelijke uitzonderingsregels afwijken van het stelsel van de richtlijn, dienen zij strikt te worden uitgelegd. Een te ruime uitleg zou immers de vrijstelling verruimen tot onderdelen die niet bedoeld zijn in de vrijstelling te delen.

Kokott brengt naar voren (punten 38-40) dat CPP geen absolute regels stelt om de omvang van een prestatie vast te stellen. Bij het bepalen van de omvang dient rekening te worden gehouden met alle omstandigheden, waaronder ook de juridische context. In het geval van Talacre Beach dus de specifieke regeling zoals ingepast in het nationale btw-systeem van het Verenigd Koninkrijk en toegelaten op grond van artikel 28 ZRL. Het HvJ volgt de A-G hierin.³³ Wanneer de juridische context echter niets afdoet aan het beginsel dat heffing tegen één tarief over de gehele prestatie gebeurt, zouden mijns inziens andere omstandigheden alsnog kunnen leiden tot meerdere tarieven over één prestatie. Voor het bepalen van de omvang spelen immers alle omstandigheden van het geval een rol.

3.2 Commissie / Frankrijk (C-94/09)

In de inbreukprocedure Commissie/Frankrijk³⁴ vroeg de Europese Commissie aan het HvJ vast te stellen dat Frankrijk met zijn nationale btw-wetgeving inzake door lijkbezorgers verrichte diensten niet conform de btw-richtlijn handelde. Volgens de Commissie vormen de diensten en leveringen die een lijkbezorger verricht voor de nabestaanden van de

²⁹ J.L.J.M. Vervloed, *Eén betaling voor diverse prestaties*, BtwBrief 2007, 13 (nr. 2)

³⁰ Hof 's Hertogenbosch 3 november 2006, nr. 03/00512, overweging 4.9

³¹ M.W.C. Soltysik, *Overgangsbepalingen in de Europese BTW*, WFR 2007/303

³² Conclusie A-G Van Hilten 6 september 2011, V-N 2011/7.20

³³ HvJ 6 juni 2006, nr. C-251/05 (Talacre Beach), V-N 2006/41.16, punt 25

³⁴ HvJ 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), NTFR 2010/1208

overledene één samengestelde prestatie voor de btw. De Commissie meende dat de reeks van handelingen binnen de organisatie van een uitvaart voor de gemiddelde consument dermate nauw verbonden zijn dat zij economisch één geheel vormen, waarbij splitsing kunstmatig zou zijn. Hiermee deed de Commissie een beroep op de uitgangspunten uit CPP en Levob. Ook werd het neutraliteitsbeginsel in stelling gebracht. Volgens de Commissie zou het toelaten van de Franse praktijk kunnen leiden tot verstoring van de mededinging nu “de verschillende behandeling van het lijkenvervoer per wagen de situatie voor de consument en de concurrenten ingewikkeld en ondoorgrondelijk maakt”.³⁵

Frankrijk paste in zijn nationale regelgeving een voorgeschreven splitsing toe op de dienstverlening van lijkbezorgers. Slechts op één element van deze dienstverlening, te weten het lijkenvervoer per wagen, werd het verlaagde tarief toegelaten. Frankrijk meende in feite dat de rechtspraak over samengestelde prestaties in dit geval geen rol speelde en het verlaagde tarief mocht worden beperkt tot een enkel aspect van de door lijkbezorgers verrichte diensten. Het HvJ oordeelde dat deze selectieve toepassing van het verlaagde tarief door een lidstaat toegestaan was.

De categorie diensten door lijkbezorgers is opgenomen in punt 16 van bijlage III van de btw-richtlijn, als onderdeel van de lijst van prestaties waarop het verlaagde tarief mag worden toegepast op grond van artikel 98 RL. In eerdere rechtspraak is reeds door het HvJ ingegaan op de volledige dan wel selectieve toepassing door lidstaten van de in deze lijst opgenomen categorieën. Zo werd in Commissie/Frankrijk³⁶ beslist dat een selectieve toepassing van het verlaagde tarief op concrete en specifieke aspecten van een categorie niet kan worden uitgesloten, mits dit geen gevaar voor verstoring van de mededinging oplevert. Niets in de richtlijntekst wijst erop dat het verlaagde tarief alleen kan worden toegepast op alle aspecten van een opgenomen categorie. En omdat het verlaagde tarief een uitzondering vormt, is een strikte uitleg noodzakelijk. Dit is overeenkomstig het oordeel in het arrest Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien.³⁷

In punt 29 van het arrest noemt het HvJ expliciet dat deze selectieve toepassing een mogelijkheid is die de lidstaten toekomt. Over de toepassing van het leerstuk van eenheid prestatie, waar de Commissie op wijst, grijpt het HvJ terug naar CPP en stelt dat er geen afdoende antwoord bestaat voor de benadering van deze problematiek. Opnieuw wordt gewezen op de noodzakelijkheid rekening te houden met alle omstandigheden van het geval. Hoewel de dienstverlening van een lijkbezorger in zijn geheel als één prestatie zou kunnen worden gezien, is het niet relevant dit te onderzoeken. De lidstaten hebben een beoordelingsvrijheid bij de toepassing van het verlaagde tarief en de criteria rond samengestelde prestaties zijn daarbij niet van doorslaggevend belang. Waaraan getoetst moet worden, zijn de algemene criteria dat het belastingobject een concreet en specifiek aspect vormt van de betreffende categorie in bijlage III en dat er geen afbreuk wordt gedaan aan de fiscale neutraliteit.

Wat ik allereerst opmaak uit het arrest Commissie/Frankrijk (C-94/09) is dat wanneer Frankrijk alle aspecten van de betreffende categorie onder het verlaagde tarief had gebracht, de dienstverlening van de lijkbezorger in zijn geheel onder dat verlaagde tarief zou vallen. De vraag of die dienstverlening uit één of meer prestaties zou bestaan, was ook dan niet relevant. Die vraag wordt wel relevant als er een samengestelde prestatie zou zijn te onderkennen die zonder de nationale beperking buiten de reikwijdte van het verlaagde tarief

³⁵ HvJ 6 mei 2010, nr. C-94/09 (Commissie/Frankrijk), NTFR 2010/1208, punt 17

³⁶ HvJ 8 mei 2003, nr. C-384/01 (Commissie/Frankrijk), V-N 2003/29.22

³⁷ HvJ 3 april 2008, nr. C-442/05 (Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien), V-N 2008/20.17

zou vallen. Zouden de handelingen van de lijkbezorger zijn te kenmerken als één prestatie sui generis, niet zijnde dienstverlening van een lijkbezorger, dan was er immers geen sprake meer van een prestatie als in bijlage III RL die vervolgens werd beperkt tot een concreet en specifiek aspect zoals in Frankrijk. Met andere woorden: de CPP-test kan leiden tot een in bijlage III RL genoemde btw-kwalificatie van een samengestelde prestatie, waarna slechts dan een onderdeel van die prestatie in aanmerking kan komen voor het verlaagde tarief en het overige onder het algemene tarief valt. Alleen door die uitleg wordt recht gedaan aan de keuze van een lidstaat om het verlaagde tarief over een prestatie te beperken tot een element ervan.

De keuze van Frankrijk om het verlaagde tarief in te perken tot één aspect, zou er naar mijn oordeel dus niet toe leiden dat de leer van de samengestelde prestaties moet wijken. Naar ik meen is er een analogie met de vrijstellingsbepaling in de zaak Talacre Beach. Het toepassen van één tarief op de samengestelde prestatie zou er immers toe leiden dat de Franse beperking van het verlaagde tarief alsnog wordt verruimd tot de meer omvattende prestatie. Daarmee wordt het doel van de Franse regeling ondermijnd, waarin uitdrukkelijk is gekozen voor een toegestane beperking.

Het HvJ oordeelde overigens dat er geen sprake was van schending van de fiscale neutraliteit. De stelling van de Commissie dat lijkbezorgers de vergoeding voor het vervoer kunstmatig zouden verhogen, ten koste van die aspecten die tegen het normale tarief werden belast, werd daarvoor onvoldoende onderbouwd.

3.3 Nationale rechtspraak

Twee Britse zaken geven een interessant inzicht in hoe de Britse rechter de rechtspraak uit Talacre Beach en Commissie/Frankrijk (C-94/09) interpreteert. Het Upper Tribunal boog zich in de zaak HMRC vs. Colaingrove over de vraag of een aanbieder van een vakantieaccommodatie, die als onderdeel van die prestatie elektriciteit leverde tegen een vast bedrag onafhankelijk van werkelijk gebruik, op dit laatste onderdeel het verlaagde tarief mocht toepassen.³⁸ De Britse wet kent een verlaagd tarief voor de levering van elektriciteit onder bepaalde voorwaarden en beperkt tot bepaalde situaties. Vast stond dat sprake was van één prestatie, te kenmerken als het toegang verlenen tot een vakantieaccommodatie wat kwalificeert voor het algemene tarief. Vast stond tevens dat een element van die prestatie bestond uit de levering van elektriciteit.

De lagere rechter liet een verregaande interpretatie van Commissie/Frankrijk (C-94/09) toe door het leerstuk van samengestelde prestaties te negeren en de toepassing van het verlaagde tarief op slechts de levering van de elektriciteit te accepteren. Het Upper Tribunal was een andere mening toegedaan. Volgens deze rechter moest eerst wel het samengestelde geheel worden bepaald aan de hand van CPP en kwalificeerde de uitkomst hiervan niet als levering van elektriciteit waarvoor het verlaagde tarief geldt. Dit lijkt ingegeven door het oordeel dat Commissie/Frankrijk (C-94/09) weliswaar bepaalt dat lidstaten specifieke onderdelen van een enkele prestatie kunnen scharen onder een vrijstelling of verlaagd tarief, of daarvan kunnen uitsluiten, maar de Britse regel over het verlaagde tarief voor elektriciteit niet is geïmplementeerd met het oog op een dergelijk concreet en specifiek aspect. De nationale wet voorzag dus in casu niet in een verlaagd tarief op een element van de prestatie.

³⁸ The Commissioners for HM Revenue and Customs v Colaingrove Ltd: [2015] UKUT 0080 (TCC)

De andere Britse zaak betrof die van WM Morrison voor het Upper Tribunal.³⁹ Bij de levering door een supermarkt van een wegwerpbarbecue werd tevens houtskool als onderdeel geleverd. De leveringen vormden samen één prestatie, waarbij de houtskool als bijkomend werd aangemerkt. Op de levering van houtskool geldt in het Verenigd Koninkrijk het verlaagde tarief. Volgens de rechter bestond er echter geen nationale regeling die voorzag in een verlaagd tarief op houtskool “als onderdeel van een wegwerpbarbecue”. Ook hier wordt de zienswijze gevolgd dat de nationale regeling specifiek moet voorzien in de beperking van het verlaagde tarief tot een concreet aspect van de prestatie. Naar mijn oordeel is dit in lijn met het arrest Commissie/Frankrijk (C-94/09).

Kijken we naar de Nederlandse praktijk, dan zien we een actueel verschijnsel in de rechtspraak en wel de procedures rond restaurantdiensten. Kort gezegd kent Nederland een verlaagd tarief op de verstrekking van niet-alcoholische levensmiddelen voor gebruik ter plaatse binnen een horecagelegenheid (post b 12 tabel I bij de Wet OB). Onder andere rechtbank Gelderland en rechtbank Zeeland-West-Brabant hebben zich inmiddels gebogen over de vraag of het verlaagde tarief ook moet worden toegepast op de verstrekking van alcoholische dranken binnen de restaurantdienst.⁴⁰ Zoals in hoofdstuk 1, over het rechtskader, reeds opgenomen voorziet de btw-richtlijn in een uitdrukkelijke mogelijkheid de verstrekking van alcohol uit te sluiten van het verlaagde tarief over de restaurantdienst. Eisers beroepen zich erop dat sprake is van één onsplitsbare prestatie die onder het verlaagde tarief valt en geen uitzondering geldt voor een specifiek element van die prestatie. De rechtbanken menen dat de opzet van de Nederlandse wetgeving sluitend en duidelijk is en in lijn met de toegestane beperking waarin de btw-richtlijn voorziet. Er wordt geen rekening gehouden met de lopende procedure die de Hoge Raad heeft ingesteld bij het HvJ, waarover hierna meer. Volgens de rechters ziet die procedure op een geval waarin de richtlijn niet expliciet de toepassing van verschillende tarieven op elementen van een dienst toestaat. Ten slotte kan de praktische onuitvoerbaarheid van het splitsen van de vergoeding, bijvoorbeeld in het geval van all-in-one-aanbiedingen, niet leiden tot een ander oordeel.

3.4 Prejudiciële vraag Stadion Amsterdam

De zaak Stadion Amsterdam⁴¹ die al lange tijd sleept en inmiddels twee keer is gecasseerd, ligt opnieuw bij de Hoge Raad. Dit keer heeft de Hoge Raad besloten het HvJ om een oordeel te vragen over de toepassing van twee tarieven op één prestatie. In de zaak draait het om de toegang die verleend wordt tot een stadion en bijbehorende voorzieningen. De bezoekers krijgen tegen vergoeding een rondleiding in het stadion en een bezoek aan het museum, dat onderdeel van het stadioncomplex vormt. De rondleiding duurt twee uur. Toegang tot het museum is alleen in combinatie met afname van de rondleiding mogelijk en niet gebonden aan een bepaalde tijdsduur. In de procedure is inmiddels tot het oordeel gekomen dat sprake is van één ondeelbare dienst en dat deze dienst niet is te kenmerken als een prestatie tegen het verlaagde tarief. Het Gerechtshof Amsterdam acht het niet mogelijk dat op de verschillende elementen van die prestatie een ander tarief wordt toegepast, met name het verlaagde tarief op de toegang tot het museum.

Na afwijzing van de overige middelen resteert bij de Hoge Raad de beoordeling of het hof hierin juist heeft geoordeeld. Daarvoor wordt eerst de bestaande rechtspraak over samengestelde prestaties in herinnering gebracht, waaruit de Hoge Raad opmaakt dat hieruit

³⁹ W M Morrison Supermarkets PLC v HMRC [2013] UKUT 247 (TCC)

⁴⁰ Rb Zeeland-West-Brabant 23 augustus 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:5236 en Rb Gelderland 25 november 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6038

⁴¹ HR 12 augustus 2016, nr. 15/03974 (Stadion Amsterdam), BNB 2016/207

lijkt voort te vloeien dat op één prestatie slechts één tarief mogelijk is. Vervolgens wordt verwezen naar de mogelijkheden die Talacre Beach en Commissie/Frankrijk (C-94/09) wellicht bieden. De Hoge Raad stelt wel dat deze arresten betrekking hebben op gevallen waarin lidstaten een beroep doen op de beperking van de het afwijkende tarief tot specifieke elementen van een prestatie. Toch ziet de Hoge Raad in het arrest Commissie/Frankrijk (C-94/09) een opening voor belastingplichtigen om een beroep te doen op een verlaagd tarief over een afgezonderd element.

De Hoge Raad wijst op de overwegingen in punten 32 tot en met 34 van het laatstgenoemd arrest, maar weidt er niet over uit. Het gaat hier over de passage waarin het HvJ erkent dat de leer van samengestelde prestaties uit CPP en Levob geen afdoende antwoord levert voor alle gevallen en dat het telkens noodzakelijk is rekening te houden met alle omstandigheden. Het is naar mijn mening moeilijk te beredeneren welke mogelijkheid voor belastingplichtigen de Hoge Raad hier veronderstelt. In Commissie/Frankrijk (C-94/09) schetst het HvJ de grenzen van het leerstuk samengestelde prestaties om ruimte te bieden voor de lidstaten hun beoordelingsvrijheid toe te passen. Kortom een specifiek geval waarvoor CPP en Levob niet de doorslaggevende benadering bieden. De Hoge Raad laat in Stadion Amsterdam na te omschrijven welke bijzondere positie of welk speciaal recht van belastingplichtige ertoe dwingt dat ook in zijn geval de samengestelde prestatie niet de doorslag geeft. Het lijkt mij te ver gaan dat belastingplichtigen zich in het algemeen kunnen beroepen op de bepaalbaarheid van concrete en specifieke aspecten van hun dienstverlening, om deze vervolgens onder het verlaagde tarief te kunnen scharen.

Van Zadelhoff merkt op dat een dergelijke uitkomst de vraag opwerpt of ook bij prestaties met een vrijgesteld element de vrijstelling op dat onderdeel kan worden toegepast.⁴² Van den Elsen vindt de prejudiciële vraag onbegrijpelijk.⁴³ Hij lijkt de regel dat op één dienst slechts één tarief mogelijk is als absoluut te zien. Wat mij betreft verliest hij in zijn commentaar uit het oog dat splitsing van het tarief in de praktijk wel degelijk voorkomt. Als voorbeeld noemt hij de verf die een schilder gebruikt en die opgaat in de schilderdienst. Juist bij dit voorbeeld kan geweest worden op de tijdelijke Nederlandse regeling van het verlaagde tarief op renovatiewerkzaamheden die tot 1 juli 2015 gold.⁴⁴ Daarin werd, zij het niet voor schilderdiensten, wel degelijk een tariefsplitsing voorgeschreven tussen de arbeidscomponent en de materialencomponent. Ook lijkt beantwoording van de vraag door het HvJ gezien de onduidelijkheid die bestaat na zijn eerdere arresten, niet volkomen nutteloos te zijn. Wel ben ik het eens met zijn conclusie dat als het HvJ in dit geval ook zou kiezen voor splitsing, het einde zoek zou zijn. Mijns inziens ontstaat er dan een algemeen toepasbare regel, die het leerstuk van de samengestelde prestatie behoorlijk buitenspel zet – om met een voetbalterm af te sluiten.

3.5 Nationale regelgeving

Zoals hiervoor reeds aan de orde kwam, voorziet de Nederlandse regelgeving ook in sommige gevallen in de toepassing van twee tarieven op één prestatie. Hierop wil ik kort ingaan. Het hiervoor genoemde voorbeeld is de tijdelijke regeling van het verlaagde tarief op renovatiewerkzaamheden in de jaren van crisis. Artikel 106 juncto bijlage IV van de btw-richtlijn voorziet in de grond voor die regeling. Het verlaagde tarief werd toegepast op herstel en renovatie van woningen, maar beperkt tot oudere woningen en de arbeidscomponent van die (samengestelde) dienstverlening. Gebruikte materialen waren uitgesloten. De

⁴² Noot B.G. van Zadelhoff, HR 12 augustus 2016, nr. 15/03974 (Stadion Amsterdam), BNB 2016/207

⁴³ E.H. van den Elsen, NTFR 2016/2556

⁴⁴ Zie voor de oorspronkelijke goedkeuring van dit beleid Besluit van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M

richtlijntekst staat, vergelijkbaar met de restaurantdiensten, een uitsluiting van de materialen toe en lijkt hiertoe zelfs te verplichten. Hiermee volgt de wetgever een systematiek uit de richtlijn waarbij het leerstuk van samengestelde prestaties niet altijd prevaleert.

Naar mijn oordeel wordt hiermee gehandeld in lijn met de eerder behandelde rechtspraak van het HvJ. Nederland maakt in dit geval gebruik van de keuze om bijzondere regels voor het verlaagde tarief in te voeren. Artikel 106 RL vormt daarbij een speciale regeling voor het verlaagde tarief, naast de algemenere regeling voor het verlaagde tarief van artikel 98 RL. Een ruime uitleg van een afwijkende regeling ligt niet voor de hand, de beschreven categorieën uit bijlage IV zouden dan ook strikt moeten worden uitgelegd. Aan die strikte uitleg zou afbreuk worden gedaan als de eenheid van prestatie een aparte behandeling van de materiaalcomponent zou verhinderen. Nu Nederland de materialen duidelijk heeft uitgesloten van het verlaagde tarief en Nederland deze mogelijkheid heeft op basis van de richtlijntekst, is het splitsen van het tarief naar mijn mening juist.

3.6 Tussenconclusie

Op basis van de rechtspraak kan geconcludeerd worden dat het bestaande leerstuk van samengestelde prestaties in beginsel steeds moet worden toegepast en leidt tot een en dezelfde btw-behandeling van samengestelde prestaties. Wel is het toepassingsbereik niet onbegrensd. De criteria uit CPP en Levob geven geen afdoende antwoord voor alle gevallen.

Uit de arresten *Talacre Beach* en *Commissie/Frankrijk (C-94/09)* kan worden opgemaakt dat de werking van specifieke btw-bepalingen lidstaten de mogelijkheid geeft op delen van één prestatie een afwijkende btw-behandeling toe te passen ten opzichte van de rest van de prestatie. In het geval het een clauseule betreft als in artikel 28 ZRL, zou het toepassen van een absolute regel over eenheid van prestatie indruisen tegen de bewoordingen en het doel van die bepaling. Bovendien moet een overgangsbepaling als in artikel 28 ZRL strikt worden uitgelegd. Voorwaarde is wel dat die afwijkende behandeling niet tot onoverkomelijke moeilijkheden voor de goede werking van het btw-stelsel leidt.

In het geval een lidstaat gebruik maakt van zijn beoordelingsvrijheid om het verlaagde tarief binnen een categorie te beperken tot een onderdeel van een prestatie, zijn de toetsingscriteria voor samengestelde prestaties niet van doorslaggevend belang. Getoetst moet worden dat de lidstaat het verlaagde tarief beperkt tot onderdeel dat een concreet en specifiek aspect vormt van de betreffende categorie in bijlage III en dat er geen afbreuk wordt gedaan aan de fiscale neutraliteit.

Al met al kunnen lidstaten een verschillend tarief laten gelden voor delen van een prestatie, ook al is sprake van één samengestelde prestatie. Uit de rechtspraak, die steeds handelt over speciale juridische regimes, kan niet worden afgeleid dat deze mogelijkheid ook bestaat voor belastingplichtigen. Met name de prejudiciële vraag die de Hoge Raad heeft gesteld in de zaak *Stadion Amsterdam*, zou tot de nodige duidelijkheid vanuit het HvJ moeten leiden. Deze duidelijkheid zal er mijns inziens uit moeten bestaan dat belastingplichtigen niet de mogelijkheid hebben het verlaagde tarief selectief toe te passen op concrete en specifieke aspecten van hun prestaties. De richtlijn biedt immers dergelijke mogelijkheden alleen aan de lidstaten.

4. Conclusie

In de voorgaande hoofdstukken heb ik geprobeerd een antwoord te vinden op de vragen:

- Is het mogelijk dat er twee of meer tarieven toe te passen zijn op één (samengestelde) prestatie?
- Zo ja, onder welke omstandigheden kan sprake zijn van één (samengestelde) prestatie waarop meer tarieven mogelijk zijn?

Daarvoor heb ik allereerst het leerstuk van de samengestelde prestatie onderzocht. Dit leerstuk tracht criteria te geven om de omvang van een prestatie te bepalen. Belangrijk beginsel uit dat leerstuk is een van de doelen van het bepalen van de omvang een prestatie, namelijk om de btw-kwalificatie van die prestatie en daarmee het tarief op die prestatie vast te stellen. Het uitgangspunt dat daaruit volgt is dat op één prestatie in beginsel één tarief mogelijk is.

De inrichting van het btw-stelsel dwingt echter af dat in specifieke gevallen wordt afgeweken van de leer van de samengestelde prestatie en het beginsel van één tarief op één prestatie. Dit past ook in de vaak herhaalde constatering dat er geen absolute regel mogelijk is om in alle gevallen de eenheid van prestatie te kunnen bepalen. Voorgaande blijkt uit de rechtspraak van het HvJ dat op dat punt is ontwikkeld. Met de constatering dat het HvJ gevallen voorziet waarbij meer dan één tarief mogelijk is mijn eerste vraag beantwoord: het is inderdaad mogelijk dat er meer tarieven worden toegepast op één (samengestelde) prestatie.

Onder welke omstandigheden meer tarieven mogelijk zijn, is moeilijk in regels te vatten. De rechtspraak over deze vraag is beperkt en ziet bovendien op bijzondere gevallen. Tot nu toe lijkt alleen voor de (nationale) wetgever ruimte om op delen van prestaties een afwijkend tarief toe te passen. In de rechtspraak zijn de volgende gevallen onderkend:

- Het geval dat het een clause betreft als in artikel 28 ZRL: een absolute regel over eenheid van prestatie druist in tegen de bewoordingen en het doel van die bepaling en als overgangsbepaling in een strikte uitleg noodzakelijk. Voorwaarde hierbij is dat de afwijkende behandeling niet tot onoverkomelijke moeilijkheden voor de goede werking van het btw-stelsel leidt.
- Het geval dat het een categorie betreft waarop het verlaagde tarief mag worden toegepast: lidstaten kunnen hun beoordelingsvrijheid gebruiken om het verlaagde tarief te beperken tot een concreet en specifiek aspect van een prestatie, mits er geen afbreuk wordt gedaan aan de fiscale neutraliteit.

De vraag of ook de belastingplichtige een (algemeen) beroep kan doen op wat besloten ligt in het laatste geval, is wat mij betreft ontkennend te beantwoorden. Uit niets valt op te maken dat het selectief toepassen van het verlaagde tarief op concrete en specifieke aspecten van prestaties een vrijheid is die ook belastingplichtigen hebben. De richtlijn biedt immers dergelijke mogelijkheden alleen aan de lidstaten. Als het HvJ in een dergelijk geval wel zou oordelen dat meer tarieven mogelijk zijn, ontstaat er een algemeen toepasbare regel, die het leerstuk van de samengestelde prestatie en ook de bevoegdheid van lidstaten om prestaties tegen het verlaagde tarief strikt te implementeren behoorlijk aantast.

Met andere woorden, de omstandigheid dat een belastingplichtige een concreet en specifiek aspect van zijn prestaties kan aanwijzen, kan naar mijn oordeel niet leiden tot de toepassing van een lager tarief op dat aspect. Alleen lidstaten kunnen, in het geval de richtlijn daartoe in een afwijkende regel voorziet, binnen een prestatie nog een afbakening maken om elementen in en uit te sluiten van het verlaagde tarief.

Literatuurlijst

- J.L.J.M. Vervloed, *Eén betaling voor diverse prestaties*, BtwBrief 2007, 13 (nr. 2)
- M.W.C. Soltysik, *Overgangsbepalingen in de Europese BTW*, WFR 2007/303
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, (FM nr. 133) 2009/7.4
- W.A.P. Nieuwenhuizen, *Samengestelde prestaties, ook in de horeca?*, BTW-bulletin 2015/24
- G.J. van Bruggen en S. Tarin, *Twee dienstverrichters, één samengestelde prestatie?*, BtwBrief 2016/87