

**Partage:
twee ondernemers één prestatie?**

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Afkortingen	2
1. Inleiding	3
1.1 Btw als verstorende factor	3
1.2 Partage	3
1.3 Probleemstelling	4
1.4 Verantwoording opzet	4
2. Partage	5
2.1 Nederlandse oorsprong	5
2.2 Voorwaarden partage	6
2.3 Houdbaarheid partage	7
2.4 Verdere opzet	9
3. Twee ondernemers	10
3.1 Stille en openbare partage	10
3.2 Samenwerkingsverband als btw-ondernemer	10
3.3 De btw-ondernemer(s) bij partage	11
4. Één prestatie	13
4.1 Samengestelde prestaties	13
4.2 Twee ondernemers één prestatie	13
4.3 Één prestatie bij partage	15
5. Onbelaste interne handelingen	16
5.1 Belastbaarheid interne handelingen	16
5.2 Commissionairsfictie	17
5.3 Onbelaste handelingen verenigbaar met EU-recht	17
6. Conclusie	18
Literatuur en jurisprudentielijst	20
Boeken, tijdschriften, publicaties	20
Europese jurisprudentie	21
Nederlandse jurisprudentie	21

Afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal van het HvJ/Advocaat-Generaal van de HR
art.	artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347/1), zoals laatstelijk gewijzigd op 27 juni 2016 (PbEU 2006, L 177)
Btw-verordening	Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2011, L 77), zoals laatstelijk gewijzigd op 7 oktober 2013 (PbEU 2013, L 284)
BV	besloten vennootschap
CV	commanditaire vennootschap
d.w.z.	dat wil zeggen
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie, onderdeel van het Hof van Justitie van de EU (vanaf 1 december 2009) en Hof van Justitie van de EG (tot 1 december 2009)
m.b.t.	met betrekking tot
m.nt.	met noot
NV	naamloze vennootschap
par.	paragraaf
r.o.	rechtsoverweging
vlg.	volgens
VOF	vennootschap onder firma
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

1. Inleiding

In de praktijk willen ondernemers geregeld samenwerken. Door kennis, expertise en kapitaal te combineren kunnen ondernemers een competitief product aanbieden en risico's delen. Nieuwe businesspartners komen voor de keuze te staan hoe zij hun samenwerking juridisch en fiscaal willen inrichten. Willen zij participeren in een BV of NV? Of een contractueel samenwerkingsverband aangaan zoals een VOF, CV of maatschap? Of blijft men toch liever gescheiden en wordt de één leverancier van de ander?

1.1 Btw als verstorende factor

In een ideale wereld zijn de btw-gevolgen gelijk, ongeacht de manier waarop een ondernemer zijn activiteiten organiseert. Helaas is dat niet het geval. Ondernemers die btw-vrijgesteld presteren, zoals ziekenhuizen, onderwijsinstellingen, banken en verzekeraars, zijn vaak beter af door een activiteit intern te organiseren, dan wanneer zij een ander daarvoor inschakelen.¹ Zodra een vrijgestelde ondernemer een activiteit uitbesteedt aan een leverancier, zal hij namelijk worden geconfronteerd met een factuur waarop niet-afrekbare btw in rekening wordt gebracht. Deze btw-last verhoogt de kosten en verzwakt de concurrentiepositie van de ondernemer. Als de vrijgestelde ondernemer met zijn leverancier een samenwerkingsverband aangaat, dan kunnen zij hun kennis en kunde binnen dat samenwerkingsverband delen, zonder dat er btw-heffing onderling plaatsvindt. Het samenwerkingsverband presteert vervolgens aan klanten onder een gemeenschappelijke naam. Hierdoor wordt het samenwerkingsverband gezien als een nieuwe, zelfstandige btw-ondernemer.²

1.2 Partage

Wat nu als een ondernemer wil samenwerken met een andere ondernemer, maar geen samenwerkingsverband wil vormen dat onder een gemeenschappelijke naam richting klanten optreedt? Het btw-leerstuk 'partage' biedt mogelijk een oplossing voor diegene die wil samenwerken, maar tegelijkertijd zelfstandig zijn activiteiten wil uitvoeren onder eigen naam.

Partage is een btw-rechtsfiguur die is ontwikkeld in de Nederlandse rechtspraak.³ Kort en goed is sprake van partage als twee ondernemers voor gezamenlijke rekening en risico één samengestelde prestatie verrichten aan de klant. Iedere ondernemer verricht als het ware een deel van de prestatie en de klant ervaart die prestatie als één geheel. Ieder blijft onder zijn eigen naam presteren. Op die manier hoeft de klant niet altijd op de hoogte te zijn van de samenwerking die zich achter de schermen afspeelt. De ondernemers delen de opbrengsten aan de hand van een verdeelsleutel. Onderling vinden er geen btw-belastbare handelingen plaats.

¹ Afgezien van eventuele optimalisatiemogelijkheden zoals de koepelvrijstelling het leerstuk van 'kosten voor gemene rekening', die buiten het bestek van deze verhandeling vallen.

² Zie paragraaf 3.2 over de btw-kwalificatie van samenwerkingsverbanden.

³ Zie paragraaf 2.1 voor de Nederlandse oorsprong van partage. Het kernarrest onder het huidige btw-stelsel is HR 5 juni 1991, nr. 26574, BNB 1991/243.

1.3 Probleemstelling

Aangezien partage is ontwikkeld in de Nederlandse rechtspraak, is het de vraag of partage in overeenstemming is met het Europese btw-recht. Sinds de ontwikkeling van het partage leerstuk heeft het Europese btw-recht en met name de rechtspraak van het HvJ aan belang gewonnen in de Nederlandse btw-praktijk. In de literatuur bestaan uiteenlopende opvattingen over de houdbaarheid van partage in het huidige btw-stelsel.⁴ Om hierover meer duidelijkheid te scheppen, luidt de onderzoeksvraag in deze verhandeling als volgt:

In hoeverre is het Nederlandse partage leerstuk in overeenstemming met het Europese btw-recht?

Ter beantwoording van de onderzoeksvraag zal ik eerst de totstandkoming en voorwaarden van partage vanuit een Nederlands perspectief uiteenzetten. Daarna toets ik het partage leerstuk aan het Europese recht en jurisprudentie van het HvJ. Ik beperk mij tot het btw-recht, zodat eventuele civielrechtelijke vraagstukken ten aanzien van partage buiten de reikwijdte van de verhandeling vallen.

1.4 Verantwoording opzet

Deze verhandeling bestaat uit 5 hoofdstukken. Na deze inleiding behandelt hoofdstuk 2 de rechtsbasis en voorwaarden van partage zoals die zijn ontwikkeld in de Nederlandse rechtspraak. Daarna volgt een nadere beschouwing van de belangrijkste voorwaarden van partage vanuit een Europeesrechtelijk perspectief. In hoofdstuk 3 wordt onderzocht in hoeverre de twee ondernemers zelfstandig belastingplichtig zijn, of dat partage leidt tot één nieuwe belastingplichtige voor de btw. Hoofdstuk 4 gaat in op het verrichten van één prestatie door twee ondernemers en de rechtspraak van het HvJ daaromtrent. De btw-gevolgen van de onderlinge handelingen en verdeling van opbrengsten binnen partage worden uiteengezet in hoofdstuk 5. Tot slot geeft hoofdstuk 6 de conclusie waarin de onderzoeksvraag wordt beantwoord.

⁴ Zie paragraaf 2.3. voor meningen uit de literatuur over de houdbaarheid van partage.

2. Partage

2.1 Nederlandse oorsprong

Partage is een Nederlandse btw-rechtsfiguur, die is ontwikkeld in de rechtspraak van Tariefcommissie onder het cumulatief cascade stelsel.⁵ In 1991 heeft de Hoge Raad de toepassing van partage onder het huidige btw-systeem bevestigd.⁶ Daarna is partage nog sporadisch door Gerechtshoven geaccepteerd.⁷

Partage houdt in dat twee afzonderlijke belastingplichtigen gezamenlijk één prestatie verrichten aan een derde.⁸ Zij handelen niet onder een gemeenschappelijke naam, maar ieder verricht zelfstandig een deel van de prestatie. Daarbij maakt ieder gebruik van zijn eigen bedrijfsmiddelen. De afnemer ervaart de prestatie als een onsplitsbaar geheel, waardoor sprake is van een samengestelde prestatie met eenzelfde btw-behandeling. De participanten sluiten een partage-overeenkomst op basis waarvan zij voor gemeenschappelijke rekening en risico handelen. De opbrengsten van de prestaties worden onderling verdeeld op basis van een verdeelsleutel. De participanten worden geacht geen prestaties aan elkaar te verrichten, zodat de verdeling van opbrengsten buiten de btw-heffing plaatsvindt. De participanten zijn separaat verantwoordelijk voor de btw-heffing ten aanzien van ieders aandeel in de prestatie over het deel in de opbrengsten dat aan ieder toekomt.

Het schoolvoorbeeld van partage is de exploitatie van kansspelautomaten in cafés.⁹ De exploitant plaatst de kansspelautomaat in het café en zorgt voor het onderhoud. De café-eigenaar voorziet op zijn beurt in de locatie, energievoorziening en de aanloop van klanten. De klant ervaart het spelen op de kansspelautomaat op een zodanige wijze dat beide elementen (het cafébezoek en het spelen op de kansspelautomaat) zo nauw met elkaar verbonden zijn dat sprake is van één samengestelde gokprestatie. De exploitant en de café-eigenaar spreken af het ingeworpen geld te verdelen op basis van een bepaalde verdeelsleutel. Ieder vervult de btw-verplichtingen over zijn aandeel in de prestatie op basis van het aan hem toekomende deel in de opbrengst.¹⁰ De klant is niet op de hoogte van de partage-samenwerking die zich op de achtergrond afspeelt.¹¹ Er hoeft immers ook geen factuur te worden uitgereikt die de samenwerking onthult.

⁵ Tariefcommissie 10 juli 1944, nr. 3133 O, BNB 8093. Tariefcommissie 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59. Tariefcommissie 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289. Tariefcommissie 7 juni 1955, nr. 7905 O, BNB 1955/333.

⁶ HR 5 juni 1991, nr. 26574, BNB 1991/243.

⁷ Hof Den Haag 23 oktober 2001, nr. 00/1106, V-N 2002/4.27 en Hof Den Bosch 13 juli 2006, nr. 01/3309, V-N 2006/53.

⁸ Zie voor uitleg partage bijvoorbeeld C.P. Tuk noot bij Tariefcommissie 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59, Van Doesum 2009, par. 22.1, Van Norden 2005, par. 5 en ook Merckx & Gruson 2018, par. 3.2.

⁹ Andere voorbeelden van partage zijn te vinden in de theaterbranche, waar het theater en de toneelgroep samen een voorstelling organiseren (zie bijvoorbeeld: Tariefcommissie 10 juli 1944, nr. 3133 O, BNB 8093 en Tariefcommissie 7 juni 1955, nr. 7905 O, BNB 1955/333).

¹⁰ Voor 1 juli 2008 waren dergelijke kansspelen belast met btw. Inmiddels is een vrijstelling van toepassing waardoor de aftrek wordt beperkt op daarmee verband houdende kosten (zie ook Bakker 2007). Partage is hierdoor niet meer aantrekkelijk, aangezien zonder de toepassing van partage de café-eigenaar volledig belast zou presteren.

¹¹ Zie in dit verband Van Zadelhof 1990, par. 5.2.3.

2.2 Voorwaarden partage

Uit de rechtspraak en literatuur zijn een viertal criteria te onderkennen waaraan partage moet voldoen. Het lijkt erop dat partage van rechtswege toepassing vindt als aan deze voorwaarden wordt voldaan.¹² Hierna zal ik de voorwaarden nader uitwerken.

I Handelen voor gezamenlijke rekening en risico

Bij partage handelen de samenwerkingspartners voor gezamenlijk rekening en risico richting de klant. Dit impliceert een actieve vorm van samenwerking, waarin beiden een deel van de (samengestelde) dienst verrichten.¹³ Iedere participant maakt daarbij gebruik van zijn eigen personeel en middelen. Het is dus niet mogelijk dat een van de participant slechts als passieve geldschietter deelneemt, terwijl de ander de activiteiten verricht.

Verder moeten beiden ondernemingsrisico dragen ten aanzien van de gezamenlijke activiteiten. Van partage is dan ook geen sprake als een van de participanten is uitgesloten van het voor de activiteiten kenmerkende ondernemingsrisico.¹⁴ Het ondernemingsrisico doet zich zowel voor op het zelfstandige als op het gemeenschappelijke niveau. Dat ieder gebruik maakt van zijn eigen personeel en middelen impliceert mijns inziens dat de daarmee gepaard gaande risico's liggen bij de betreffende participant. Voorts kunnen er ook gezamenlijke risico's optreden die door beide participanten moeten worden gedragen. Om bij het schoolvoorbeeld van de kansspelautomaten te blijven: de café-eigenaar draagt de risico's voor een brand in zijn café, de exploitant voor het uitvallen van de automaat, maar beiden dragen het risico voor schadeclaims vanwege gokverslaving.

II Vruchten van de samenwerking delen

Uit het handelen voor gezamenlijke rekening vloeit voort dat de opbrengsten van de samenwerking moeten worden gedeeld. Dit gebeurt op basis van een verdeelsleutel die ieders aandeel in de gezamenlijke activiteit weerspiegelt. Iedere participant is verantwoordelijk de correcte btw-behandeling toe te passen over zijn aandeel in de gezamenlijke prestatie, met als maatstaf van heffing het deel van de opbrengst dat aan hem wordt toebedeeld.

Het is onduidelijk of de verdeelsleutel vooraf moet worden vastgesteld en in hoeverre de verdeling naderhand nog kan worden gewijzigd.¹⁵ In mijn optiek staat het partijen vrij de verdeelsleutel aan te passen, zolang de verdeling maar aansluit bij ieders aandeel in de prestatie. Gezien het feit dat iedere participant verantwoordelijk is voor de btw-heffing over zijn aandeel, is partage naar mijn mening bedoeld voor het verdelen van omzet¹⁶, al zijn er argumenten te vinden dat winstdeling mogelijk is onder partage (d.w.z. omzet minus kosten).¹⁷ Een (gedeeltelijk) vaste vergoeding voor een van de participanten past niet binnen het partage leerstuk, aangezien daardoor niet (volledig) voor gemeenschappelijke rekening en risico wordt gehandeld.¹⁸

¹² Zie Van Doesum 2009, par. 22.1.

¹³ C.P. Tuk noot bij Tariefcommissie 13 december 1960, nr. 8995 0, BNB 1961/59 en Van Doesum 2009, par. 22.2.4.1.

¹⁴ HR 7 november 2003, nr. 37186, BNB 2004/66, m.nt. Van Hilten. Zie ook Hof Amsterdam 13 augustus 2015, nr. 13/00763, V-N 2015/2463.

¹⁵ Vlg. Van den Elsen & Van der Paardt 1998, p. 22 en Markink & Zijlstra 2003 moet sprake zijn van een van tevoren vastgestelde verdeelsleutel. Vlg. Van Doesum 2009, par. 22.2.4.2 zijn hier geen aanwijzingen voor in de jurisprudentie.

¹⁶ HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, m.nt. Ploeger. Zie ook annotatie D. Bijl bij HR 17 januari 2003, nr. 37914, BNB 2003/110 en Van Norden 2005, par. 5.1.

¹⁷ Conclusie van A-G Van Hilten van 7 januari 2015, nr. 14/02281.2016/83.

¹⁸ HR 7 november 2003, nr. 37186, BNB 2004/66, m.nt. Van Hilten.

Het delen van de opbrengsten vindt plaats binnen de interne sfeer van het samenwerkingsverband.¹⁹ De opbrengst is geen vergoeding voor een prestatie van de ene participant aan de ander en wordt dus niet belast met btw.²⁰ Het idee van partage is juist dat de participanten niet aan elkaar of aan een samenwerkingsverband presteren, maar rechtstreeks een dienst verrichten aan de klant.

III Niet naar buiten treden als één entiteit

Het samenwerkingsverband mag zich niet presenteren als een zelfstandige entiteit door onder een eigen (gemeenschappelijke) naam rechtsbetrekkingen aan te gaan.²¹ Als het samenwerkingsverband feitelijk een zelfstandige positie in het economische en maatschappelijke verkeer inneemt, wordt zij gezien als de btw-ondernemer die de prestaties verricht.²² Hiervan is sprake als de samenwerkende partijen zowel onderling als extern afspreken om bepaalde economische activiteiten als één ondernemer te verrichten en dat feitelijk ook zo wordt gehandeld.²³ Het optreden onder een gemeenschappelijke naam en het aanhouden van een bankrekening zijn aanwijzingen dat gezamenlijk een onderneming wordt gedreven.

Bij partage is het niet het samenwerkingsverband, maar zijn het de afzonderlijke participanten die direct presteren aan de klant. Daarmee zijn het de participanten die als btw-belastingplichtige kwalificeren.²⁴ De participanten treden meestal niet kenbaar naar buiten toe op, zodat de klant zich niet bewust hoeft te zijn dat twee ondernemers de prestatie verrichten.²⁵

IV Één samengestelde prestatie verrichten

Iedere participant verricht een deel van de prestatie, die door de afnemer wordt ervaren als een onsplitsbaar geheel, of als één hoofdprestatie met een of meerdere bijkomende prestaties.²⁶ Hierdoor is sprake van een enkele samengestelde prestatie, die dezelfde btw-behandeling heeft voor ieder van de participanten. Daardoor kan het bijvoorbeeld zijn dat een vrijstelling of verlaagd tarief wordt toegepast op het geheel, terwijl de prestaties van de participanten afzonderlijk beschouwd belast zouden zijn tegen het normale tarief. Dit kan aantrekkelijk uitpakken voor de belastingplichtige, maar kan uiteraard ook nadelig zijn, bijvoorbeeld in het geval een vrijstelling de aftrek op kosten beperkt waar normaal gesproken volledig aftrek wordt genoten.²⁷

2.3 Houdbaarheid partage

In de literatuur bestaan verschillende opvattingen over de houdbaarheid van partage in het huidige btw-stelsel. Met name de invloed van het Europese recht geeft aanleiding tot discussie die zich toespitst op enerzijds de (on)mogelijkheid dat twee ondernemers één prestatie verrichten, en anderzijds de (on)belastbaarheid van interne handelingen tussen de

¹⁹ Vlg. Van Zadelhof 1990, par 5.2. en Van Norden 2005, par. 5.2.

²⁰ Dit in tegenstelling tot het uitgangspunt dat een betaling tussen ondernemers geacht wordt een vergoeding voor een prestatie te zijn (zie HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141).

²¹ Otto & Bulthuis 2006, p.4.

²² Vlg. Tariefcommissie 28 november 1977, nr. 11 177, BNB 1978/89 (Loonslagers-arrest). Zie ook HR 9 september 1992, nr. 27399, BNB 1992/366, r.o 3.4. en HR 7 november 2003, nr. 37186, BNB 2004/66, r.o. 4.1.3.

²³ HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151, m.nt. Van Zadelhof. Zie ook hierna par. 3.2.

²⁴ Zie HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, r.o. 4.4.

²⁵ Van Doesum noemt dit 'stille partage' en maakt een onderscheid met 'openbare partage' waarin de afnemer ervan bewust is dat hij met twee ondernemers van doen heeft (zie Van Doesum 2009, par 22.2.2.). Zie ook hierna paragraaf 3.1.

²⁶ Conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 186, BNB 2004/66, punt 5.2. Zie ook Van Doesum 2009, par. 22.2.4.5, Van Norden 2005, par. 5 en Markink & Zijlstra, p. 2.

²⁷ Vanwege de toepassing van de vrijstelling op kansspelautomaten per 1 juli 2008, pakt partage per saldo nadeliger uit voor de café-eigenaar, die zonder partage volledig belast zou presteren (zie ook Bakker 2007).

participanten. Verder is de vraag of de Hoge Raad in het VAVO-arrest het partage leerstuk ten dode heeft opgeschreven door het niet toe te passen waar dat volgens A-G Van Hilten wel mogelijk was.

Twee ondernemers één prestatie

Merkx en Gruson achten het op basis van de jurisprudentie van het HvJ mogelijk dat twee ondernemers één onsplitsbare prestatie verrichten.²⁸ Dit gevolg van partage is volgens hen niet strijdig met het EU-recht. Ook Bruggen en Tarin zien hiervoor ruimte in de HvJ-arresten, al merken zij op dat het HvJ niet volledig duidelijk is hierover.²⁹ Van Doesum is kritischer en meent dat een bezwarende titel voor een belastbare prestatie richting de afnemer ontbreekt vanwege het feit dat de afnemer vaak onbekend is met de in partage handelende partijen.³⁰

Volgens Bijl en Van Zadelhoff kleven er praktische bezwaren aan partage, aangezien de vraag rijst wie van de participanten moet factureren als de afnemer een ondernemer betreft.³¹ Het is dan ook geen toeval dat in de jurisprudentie met name gevallen voordoen waar sprake is van prestaties aan particulieren.³² Bij particulieren kan partage geheim blijven omdat geen facturatieplicht bestaat.

(On)belastbaarheid interne handelingen

Van Doesum meent dat partage niet goed te verenigen is met het positieve Europese recht.³³ Volgens hem duiden de verdelingen van opbrengsten en het bestaan van een rechtsbetrekking (de partage-overeenkomst) op het bestaan van diensten die de ene participant aan de andere participant verricht. Een andere mogelijkheid is de commissairisfictie van toepassing is, wat zou leiden tot fictieve diensten tussen de participanten.³⁴ Merkx, Gruson, Wijkstra en Van Hilten menen echter in lijn met het EDM-arrest dat het delen van opbrengsten buiten de btw-heffing plaatsvindt.³⁵ Ook volgens Van Norden en Van Zadelhoff blijven de onderlinge activiteiten buiten de btw-heffing, aangezien deze handelingen geen goederen en diensten dichter bij de consument brengen.³⁶

VAVO-arrest

In het relatief recente VAVO-arrest heeft de Hoge Raad het partage leerstuk (bewust) links laten liggen, terwijl er volgens A-G Van Hilten sprake was van partage.³⁷ De casus ging kortgezegd over een samenwerking tussen twee onderwijsinstellingen die onder gemeenschappelijke naam en voor gezamenlijke rekening en risico, voortgezet algemeen volwassenenonderwijs (VAVO-onderwijs) verzorgden. Ieder van de onderwijsinstellingen draagt bij aan de onderwijsprestaties. Het gaat daarbij om de inzet van ieders personeel en het verrichten ondersteunde en administratieve diensten. De inkomsten en uitgaven werden vervolgens op een gemeenschappelijke kostenplaats verzameld en verdeeld overeenkomstig een verhouding van 60/40. Volgens A-G Van Hilten past dit feitencomplex haast naadloos in

²⁸ Merkx & Gruson 2018, par. 3.2.

²⁹ Bruggen & Tarin, blz. 6.

³⁰ Van Doesum 2009, par. 22.2.5.1.

³¹ Van Zadelhoff 1990, par. 5.2.3. en Bijl in zijn annotatie bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589.

³² Bij de kansspelautomaten (HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243) en theatervoorstellingen (worden steeds prestaties verricht aan particulieren).

³³ Van Doesum 2009, par. 22.5.

³⁴ Van Doesum 2009, par. 22.2.5.2.

³⁵ Merkx & Gruson 2018, par 3.2., Wijkstra 2017, blz. 23 en Van Hilten in haar conclusie van 7 januari 2015, nr. 14/02281, punt 7.13.

³⁶ Van Zadelhoff 1990, par. 5.2.3 en Van Norden 2005, par. 5.2.

³⁷ HR 22 januari 2016, nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83 en Conclusie van A-G Van Hilten van 7 januari 2015, nr. 14/02281.

het partage leerstuk, waardoor de onderlinge ondersteunde werkzaamheden geen belastbare prestaties opleveren tussen de onderwijsinstellingen.³⁸

De Hoge Raad beslist de casus via een andere invalshoek, namelijk die van de samengestelde prestatie. Waar het Hof Den Haag stelde dat de onderlinge (ondersteunende) activiteiten tussen de onderwijsinstellingen géén belastbare prestaties voor de btw zijn³⁹, beantwoordt de Hoge Raad deze vraag niet expliciet. In plaats daarvan gaat de Hoge Raad uit van de vaststelling van de Rechtbank, dat mochten er belastbare prestaties plaatsvinden, dat dergelijke ondersteunde werkzaamheden opgaan in de hoofdprestatie zijnde het vrijgestelde onderwijs. Zodoende is er geen belang, linksom of rechtsom leiden de onderlinge prestaties niet tot btw-heffing: 'wat er zij van de daartoe door het Hof gebezigde gronden' (aldus de Hoge Raad, met toevoeging JP).⁴⁰

Deze praktische benadering geeft naar mijn mening geen uitsluitsel over de vraag of de Hoge Raad het leerstuk van partage de deur wijst. De Hoge Raad lijkt hier juist toe te staan dat twee ondernemers één prestatie verrichten.⁴¹ Dit basisprincipe van partage lijkt dus te worden geaccepteerd. De Hoge Raad lijkt het echter niet zonder meer eens te zijn met de onbelastbaarheid van onderlinge activiteiten door de zienswijze van het Hof Den Haag niet te volgen én - al is het subtiel - van de hand te wijzen.

2.4 Verdere opzet

In het voorgaande heb ik de Nederlandse oorsprong en voorwaarden van partage uiteengezet. In de literatuur bestaan verschillende opvattingen over de houdbaarheid van partage in het huidige btw-stelsel. Daarbij worden met name knelpunten gesignaleerd over hoe partage zich verhoudt tot het EU-recht. In de navolgende hoofdstukken duik ik in de rechtspraak van het HvJ om deze mogelijke knelpunten te onderzoeken.

³⁸ Conclusie van A-G Van Hilten van 7 januari 2015, nr. 14/02281, punt 7.11 en 7.12.

³⁹ Hof Den Haag 14 maart 2014, nr. BK-13/01202, V-N 2014/36.2.3, r.o. 6.1.

⁴⁰ HR 22 januari 2016, nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83, r.o. 2.5.3 laatste alinea.

⁴¹ Aldus ook: Merx & Gruson 2018, par. 3.6.

3. Twee ondernemers

De participanten in een partage-overeenkomst zijn twee van elkaar te onderscheiden belastingplichtigen voor de btw. Het samenwerkingsverband treedt als zodanig niet onder een eigen naam in het economisch verkeer op en kwalificeert daardoor niet als btw-ondernemer. Het zijn de participanten die rechtstreeks aan de klant leveren, niet het samenwerkingsverband. In dit hoofdstuk zal ik nagaan welke toets het HvJ aanlegt om te beoordelen of sprake is van btw-ondernemerschap van een samenwerkingsverband en haar participanten. Voordat ik inga op de HvJ-rechtspraak maak ik een onderscheid tussen stille en openbare partage. Dit onderscheid legt een mogelijk knelpunt bloot voor de toepassing van partage.

3.1 Stille en openbare partage

In de literatuur wordt een (theoretisch) onderscheid gemaakt tussen openbare partage en stille partage.⁴² Openbare partage doet zich voor als de afnemer van de prestatie weet dat twee verschillende partijen de prestatie verrichten. Bij stille partage daarentegen is het voor de afnemer niet duidelijk dat hij van doen heeft met twee separate partijen. In de jurisprudentie zijn tot op heden vormen van stille partage voorgekomen waarbij de afnemers particulieren zijn. Aan particuliere afnemers hoeft geen factuur te worden uitgereikt, zodat de in partage handelende ondernemers hun namen niet prijs hoeven te geven op de factuur.⁴³

Van Doesum meent dat openbare partage zich in de praktijk slechts op incidentele basis kan voordoen.⁴⁴ Bij een meer duurzame samenwerking zullen de twee participanten al gauw gezien worden als één geheel en als één entiteit, zelfs al presteren zij niet onder een gemeenschappelijke naam. Hierdoor is geen sprake meer van partage, maar zal het samenwerkingsverband de totaalprestatie verrichten en kwalificeren als zelfstandige btw-ondernemer.⁴⁵ Om te zien of deze redenatie standhoudt, zet ik hierna het btw-ondernemerschap vanuit een Europeesrechtelijk perspectief uiteen.

3.2 Samenwerkingsverband als btw-ondernemer

Met als doel zo veel mogelijk consumptie te belasten, is de belastingplicht in de omzetbelasting – het zijn van btw-ondernemer – zeer breed opgezet.⁴⁶ Kort en goed wordt als btw-ondernemer aangemerkt ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht.⁴⁷ Gelet op het gebruik van de term ‘ieder’ is de juridische huls niet van belang. Een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid kan als btw-ondernemer kwalificeren.⁴⁸ Verder treft het begrip ‘economische activiteit’ in principe iedere werkzaamheid die tegen vergoeding wordt verricht. Bij partage is evident sprake van een economische activiteit, aangezien vaststaat dat diensten worden verricht aan derden die daarvoor een vergoeding betalen. Ook zijn er verschillende potentiële ‘ieders’ die deze economische activiteit kunnen verrichten: elk van de participanten, of het samenwerkingsverband van beiden. De crux is dus te achterhalen welke van deze potentiële belastingplichtigen ‘zelfstandig’ de economische activiteiten uitvoert.

⁴² Van Doesum 2009, par. 22.2.2.

⁴³ Aldus ook Bijl en Van Zadelhoff die praktische problemen zien bij de facturatie aan derden (Van Zadelhoff 1990, par. 5.2.3. en Bijl in zijn annotatie bij HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589).

⁴⁴ Van Doesum 2009, par. 22.2.4.4. Zie ook: Markink & Zijlstra 2003, p.3 en Tuk 1979, par. 3.7.3.4.

⁴⁵ Zie ook Van Norden 2005, par. 3.1.

⁴⁶ HvJ 12 oktober 2016, C-340/15 (Nigl), r.o. 27 en HvJ 29 september 2015, C-276/14 (Gmina Wroclaw), r.o. 28.

⁴⁷ Art. 9 Btw-richtlijn.

⁴⁸ HvJ 29 september 2015, C-276/14 (Gmina Wroclaw), r.o. 28 en HvJ 16 september 2020, C-312/19 (XT), r.o. 29. Zie ook: Van Norden 2005, par. 3.1.

Op eigen naam optreden

Het HvJ heeft zich een aantal keer uitgelaten over het begrip zelfstandigheid in het licht van het btw-ondernemerschap. Meest recent en sprekend in dit verband is naar mijn mening de zaak XT.⁴⁹ Deze zaak ging over een maatschap tussen XT en andere 'stille' deelgenoot (beiden natuurlijke personen). Het samenwerkingsverband was gericht op de aankoop, bouw en verkoop van onroerend goed. Het HvJ oordeelde dat alleen XT als btw-ondernemer kon worden aangemerkt. Beslissend daarbij was dat alleen XT die rechtsbetrekkingen is aangegaan met derden, zonder de maatschap te vertegenwoordigen noch de identiteit van zijn deelgenoot te vermelden. Het is XT die op eigen naam een stuk land heeft aangekocht, aanneemcontracten heeft gesloten en de nieuw opgeleverde panden vervolgens heeft doorverkocht. Hieruit volgt dat XT in eigen naam en voor eigen rekening en risico heeft gehandeld en als enige het economische risico van de activiteiten draagt.⁵⁰ Dit laatste klinkt enigszins discutabel. De stille deelgenoot deelt wel degelijk in de winsten en verliezen van de activiteiten en daarmee in de risico's. Echter omdat de stille deelgenoot niet op eigen naam met derden handelt, kan geen sprake zijn van btw-ondernemerschap. Ook de maatschap trad niet op als btw-ondernemer, omdat de rechtsbetrekkingen met derden niet namens de maatschap zijn aangegaan. XT handelde op eigen naam, zonder de maatschap te vertegenwoordigen.

Economisch risico dragen

Voor het zijn van btw-ondernemer moeten dus zowel op eigen naam rechtsbetrekking worden aangegaan, als dat zelfstandig de economische risico's worden gedragen voor de economische activiteiten die worden verricht. Illusterend hiervoor is de HvJ-zaak Nigl, waarin het ging over een familiebedrijf dat wijn produceert en onder een gemeenschappelijke naam verkoopt.⁵¹ De familieleden produceren de wijn via hun persoonlijke maatschap. Ieder maakt daarbij gebruik van zijn eigen wijngaarden, bedrijfsmiddelen en personeel. Vervolgens leveren de familieleden de wijn aan een handelsvennootschap - waarin ieder aandelen bezit - die de wijn verkoopt aan het publiek onder een gemeenschappelijke handelsnaam. Volgens het HvJ kwalificeren de maatschappen en de handelsvennootschap ieder voor zich als btw-ondernemer. Dat is niet verwonderlijk als je bedenkt dat iedere maatschap zelfstandig de productie uitvoert en de risico's draagt voor de geproduceerde wijn. Dat vervolgens de verkoopactiviteiten zijn ondergebracht bij de handelsvennootschap, neemt niet weg dat de maatschappen autonoom opereren waar het de productie betreft en toelevering van wijn aan die handelsvennootschap.⁵²

3.3 De btw-ondernemer(s) bij partage

Gelet op de voorwaarden die het HvJ stelt, is het onderscheid tussen stille en openbare partage van essentieel belang om te bepalen of welk niveau sprake is van btw-ondernemerschap. Verder zal ik ingaan op een partage-variant waarin slechts een van de twee participanten feitelijk handelt met de afnemers als een gemeenschappelijk aanspreekpunt.

Stille partage

In het geval van stille partage wordt niet op een voor derden kenbare manier naar buiten toe opgetreden. Daarom kan de partage samenwerking niet zelfstandig als btw-ondernemer kwalificeren. Het zijn de participanten die zelfstandig een deel van de (samengestelde)

⁴⁹ HvJ 16 september 2020, C-312/19 (XT).

⁵⁰ Zie ook HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma), punt 18.

⁵¹ HvJ 12 oktober 2016, C-340/15 (Nigl).

⁵² Ook kan worden gedacht aan de HvJ-zaak Heerma, waarin de maat zelfstandig optreedt richting zijn eigen maatschap bij de verhuur van een onroerende zaak.

prestatie verrichten en daarvoor de economische risico's dragen. De participanten worden dan ieder voor zich als btw-ondernemer gezien.

Openbare partage

Bij openbare partage maken beide participanten zich bekend aan de afnemer, bijvoorbeeld door ieder een factuur uit te reiken. Met Van Doesum ben ik het eens dat dan eerder sprake kan zijn van btw-ondernemerschap voor het samenwerkingsverband als geheel, zeker als de twee participanten maar lang genoeg samen optrekken zodat zij feitelijk in een adem worden genoemd door de afnemer.⁵³ Dit hoeft echter niet zo te zijn wanneer iedere participant expliciet op eigen naam rechtsbetrekkingen aangaat en namens ieder facturen uitreikt. Wat dan eerder in het geding komt, is of de afnemer de prestatie nog als één onsplitsbaar geheel ervaart, wanneer het duidelijk is dat twee dienstverrichters ieder een deel van de prestatie leveren.⁵⁴

Verder zal het samenwerkingsverband bij openbare partage niet zelfstandig de prestaties verrichten en daarvoor de economische risico's dragen. Het zijn de participanten die de risico's dragen op basis van een overeengekomen verdeling. Bovendien verrichten de participanten zelfstandig hun deel van de prestatie met eigen bedrijfsmiddelen. De participanten gaan ieder op eigen naam de rechtsbetrekkingen aan met klanten en leveranciers, zodat zij daarvoor in beginsel zelf aansprakelijk zijn, hoewel zij bepaalde gezamenlijke risico's kunnen delen met de mede-participant.⁵⁵ Naar mijn mening kan het samenwerkingsverband bij openbare partage niet als btw-ondernemer worden gezien, zolang de participanten de economische risico's dragen en op eigen naam rechtsbetrekkingen aangaan met klanten en leveranciers. Dit nog los van de vraag of het samenwerkingsverband civielrechtelijk überhaupt in staat is op eigen naam rechtsbetrekkingen aan te gaan.⁵⁶

Gemeenschappelijk aanspreekpunt

In de praktijk kan het gewenst zijn dat slechts één van de participanten optreedt richting de afnemers als een gemeenschappelijk aanspreekpunt, bijvoorbeeld als er maar één participant feitelijk in contact komt met de klant. Als die participant rechtsbetrekkingen aangaat, facturen stuurt en het geld ontvangt op naam van beiden, kan naar mijn mening nog steeds sprake zijn van partage. Gaat het aanspreekpunt echter alleen op eigen naam rechtsbetrekkingen aan met de klant, dan gaat het partage leerstuk niet meer op. Er wordt dan niet meer door twee ondernemers gehandeld richting de afnemer. In plaats daarvan zal de mede-participant in feite een onderdeel van de dienst verrichten aan het aanspreekpunt, die vervolgens zijn eigen deel aan de prestatie toevoegt en de totale dienst verricht aan de uiteindelijke afnemer.⁵⁷

⁵³ Van Doesum 2009, par. 22.2.4.4.

⁵⁴ Zie paragraaf 4.1. over samengestelde prestaties.

⁵⁵ Zie paragraaf 2.2. m.b.t. de risicoverdeling.

⁵⁶ Zoals gezegd vallen civielrechtelijke aspecten buiten de reikwijdte van deze verhandeling. Zie hierover: Van Doesum 2009, par. 22.2.1.

⁵⁷ Zie ook paragraaf 5.2 over de toepassing van de commissionairsfictie, waardoor mogelijk fictieve prestaties tussen de participanten plaatsvinden.

4. Één prestatie

Bij partage verrichten twee ondernemers een deel van de prestatie, die door de afnemer wordt ervaren als één onsplitsbaar geheel. Om dit aspect van partage vanuit een Europeesrechtelijk perspectief te belichten, zet ik eerst uiteen wanneer sprake is van één (samengestelde) prestatie volgens het HvJ. Daarna zal ik bezien of het op grond van de HvJ-rechtspraak mogelijk is om met twee ondernemers samen één prestatie te verrichten. Tot slot toets ik of partage kan voldoen aan de door het HvJ gestelde rechtsregels.

4.1 Samengestelde prestaties

Wanneer een ondernemer verschillende handelingen verricht aan zijn afnemer, is de hoofdregel dat iedere (deel)prestatie als onderscheiden en zelfstandig moet worden behandeld voor de btw.⁵⁸ Een aanwijzing voor de zelfstandigheid van prestaties is bijvoorbeeld dat verschillende prijzen worden gehanteerd per onderdeel en/of dat de onderdelen ook afzonderlijk kunnen worden afgenomen.⁵⁹

Op deze hoofdregel bestaan een aantal uitzonderingen.⁶⁰ Zo is sprake van één enkele (sui-generis) prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij een geheel vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.⁶¹ Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer een of meer handelingen de hoofdprestatie vormen met een aantal bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen.⁶² Een prestatie moet als bijkomend worden beschouwd, wanneer het voor afnemers geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.⁶³ Het berekenen van een prijs kan een aanwijzing zijn dat sprake is van één (samengestelde) prestatie.⁶⁴ Als alle onderdelen onmisbaar zijn voor het bereiken van het doel van de prestatie, kunnen deze eerder niet worden gesplitst.⁶⁵ Uiteindelijk dient aan de hand van de genoemde omstandigheden en maatschappelijke opvattingen te worden beoordeeld of de 'modale consument' de ontvangen prestaties ziet als meerdere zelfstandige onderdelen dan wel als één enkele prestatie.⁶⁶

Bij partage moet dezelfde toets worden aangelegd om te beoordelen of de deelprestaties die de participanten verrichten door de modale consument gezien worden als één onsplitsbaar geheel (zie paragraaf 4.3. voor een nadere beschouwing).

4.2 Twee ondernemers één prestatie

Vervolgens is de vraag of het HvJ het mogelijk acht dat twee onafhankelijke btw-ondernemers samen één prestatie verrichten. In de literatuur worden een aantal arresten genoemd waarin het HvJ justitie deze mogelijkheid lijkt te erkennen.⁶⁷ Hierna zal ik deze arresten kort toelichten.

⁵⁸ Vlg. Art. 2 Btw-richtlijn en HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), r.o. 29.

⁵⁹ Zie HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning), r.o. 40 en HvJ 17 januari 2013, C-224/11 (BGZ Leasing), r.o. 44.

⁶⁰ Conclusie A-G Kokott 22 oktober 2020, C-581/19 (Frenetikexito).

⁶¹ HvJ 16 april 2015, C 42/14 (Wojskowa), r.o. 31.

⁶² HvJ 27 oktober 2005, C-41/04 (Levob).

⁶³ HvJ 18 januari 2018, C-463/16 (Stadion Amsterdam), r.o. 23.

⁶⁴ HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), r.o. 30

⁶⁵ HvJ 19 juli 2012, C-44/11 (Deutsche Bank), r.o. 27.

⁶⁶ HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), r.o. 29 en HvJ 19 juli 2012, C-44/11 (Deutsche Bank), r.o. 21.

⁶⁷ Zie bijvoorbeeld Merx & Gruson 2018 en Bruggen & Tarin 2016.

Part Service

In deze zaak ging het om leasing van auto's, welke prestatie bestaat uit (i) het ter beschikking stellen van de auto en (ii) een financierings- en verzekeringsprestatie.⁶⁸ Contractueel werden deze twee componenten uit elkaar gehaald en verricht door twee zelfstandige groepsentiteiten. Door het ter beschikking stellen van de auto tegen kostprijs te factureren (btw-belast) en de winstmarge in rekening te brengen over de financierings- en verzekeringsprestatie (btw-vrijgesteld), werd de totale btw-druk verminderd. Als beide onderdelen door één entiteit waren verricht, zou de gehele vergoeding voor de autoleasing prestatie aan btw zijn onderworpen.

Het HvJ oordeelde dat sprake was van misbruik door de prestaties kunstmatig te splitsen en daarmee een belastingvoordeel te behalen. Beoordeeld moet worden of op basis van de leer van samengestelde prestaties eigenlijk sprake is van één enkele handeling, ongeacht hoe dit contractueel is uitgewerkt. Kennelijk maakt het daarbij niet uit dat twee btw-ondernemers de prestatie feitelijk verrichten. Hier suggereert het HvJ dus dat twee ondernemers samen één prestatie kunnen verrichten, in ieder geval wanneer sprake is van misbruik.

Bookit

Hier ging het om een bioskoopketen Odeon, die kaartjes verkocht voor de film via verschillende kanalen.⁶⁹ Als klanten met een debet- of kredietkaart wilden betalen, werd de betalingsverwerking overgelaten aan Bookit (een groepsentiteit van de bioskoopketen) die daarvoor een commissie in rekening bracht. Bookit wilde de financiële vrijstelling toepassen op zijn betalingsverwerkingsdienst.⁷⁰ Het HvJ stelde echter dat de betalingsdienst in principe een bijkomende prestatie is bij de verkoop van de bioscooptickets door Odeon, dan wel bij een reserveringsdienst die Bookit verricht.⁷¹ Van belang is of de handelingen in het licht van de economische en commerciële realiteit kenmerkend zijn voor één enkele prestatie, ongeacht hoe de contracten zijn uitgewerkt. Wederom lijkt het HvJ dus te erkennen dat twee ondernemers (Bookit en Odeon) één prestatie kunnen verrichten als dit beter overeenstemt met de economische en commerciële werkelijkheid dan het (kunstmatig) splitsen van de prestaties.

Mapfre

Anders dan in de voorgaande zaken, was er in het arrest Mapfre geen sprake van misbruik of strijdigheid met de economische realiteit.⁷² Mapfre verkocht garanties voor tweedehandsauto's, die door autohandelaren werden verkocht aan derden. Ondanks dat sprake was van twee niet gelieerde btw-ondernemers (Mapfre en de autohandelaar), ging het HvJ na of de verkoop van garanties een bijkomende prestatie kon zijn bij de verkoop van auto's. Hoewel het HvJ uiteindelijk tot het oordeel komt dat garantieprestatie los moest worden gezien van de verkoop van de auto's, speelt het HvJ hier met de gedachte dat twee ondernemers één prestatie kunnen verrichten. Kennelijk was dat geen reden om bij voorbaat te beslissen dat de prestaties zelfstandig moesten worden behandeld voor de btw, maar is dit wel een omstandigheid die het verband tussen de prestaties losser maakt.⁷³

Commissie/Frankrijk

In de zaak Commissie/Frankrijk ging het om de analyse van bloedmonsters door twee onafhankelijke onderzoekslaboratoriums in verband met de medische behandeling van een patiënt.⁷⁴ Het ene laboratorium neemt een bloedmonster af bij de patiënt en draagt het monster

⁶⁸ HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service).

⁶⁹ HvJ 26 mei 2016, C-607/14 (Bookit Ltd).

⁷⁰ Op grond van art. 135 (1) (d) Btw-richtlijn.

⁷¹ Zie ook: HvJ 2 december 2010, C-276/09 (Everything Everywhere).

⁷² HvJ 16 juli 2015, C-584/13 (Mapfre).

⁷³ Zie ook: Merx & Gruson 2018, par. 2.

⁷⁴ HvJ 11 januari 2001, C-76/99 (Commissie/Frankrijk).

voor verdere analyse over aan een ander gespecialiseerd onderzoekslab. Volgens het HvJ hangt de bloedafname en overdracht van het monster zo nauw samen met de analyse, dat sprake was van één onderzoeksprestatie die onder de medische vrijstelling valt. Het gaat de patiënt om de uiteindelijke uitkomst van de analyse, waarbij het voor hem geen verschil maakt dat het afnemen van het monster en analyse door twee verschillende laboratoria wordt verricht. Het feit dat twee btw-ondernemers betrokken zijn bij het verrichten van de prestatie doet volgens het HvJ niet af aan de eenheid van de prestatie.⁷⁵

Tussenstand

Naar mijn mening voorziet het HvJ in de mogelijkheid dat onder bepaalde omstandigheden twee ondernemers één prestatie verrichten. Wel is het zo dat de betrokkenheid van twee dienstverrichters een aanwijzing vormt dat de prestaties kunnen worden gesplitst. Ook in het licht van de fiscale neutraliteit meen ik dat het geen verschil zou moeten maken of één ondernemer de prestatie verricht, of dat twee ondernemers feitelijk dezelfde prestatie verrichten.⁷⁶ Het past bij een transactiebelasting zoals de btw dat de aard van de prestatie doorslaggevend is en niet wie de prestatie verricht.

4.3 Één prestatie bij partage

In geval van partage verrichten de twee participanten een deel van de prestatie, die door de 'modale consument' beschouwd moeten worden als één enkele prestatie. Zeker als de afnemer ermee bekend is dat twee ondernemers de prestatie verrichten (zoals bij openbare partage), kan ik mij voorstellen dat de deel-prestaties vanuit de afnemer bezien in losser verband met elkaar staan. Stel dat iedere ondernemer een aparte factuur uitreikt voor zijn deel van de prestatie, dan zou de afnemer toch al gauw kunnen menen dat het om afzonderlijke prestaties gaat. Ook het HvJ ziet de betrokkenheid van twee dienstverrichters en een separate factuur als een aanwijzing dat sprake is van afzonderlijke prestaties.⁷⁷ Hierdoor ontstaat naar mijn mening een knelpunt voor de toepassing van openbare partage. Dit knelpunt speelt niet voor zover sprake is van stille partage, waarbij prestaties aan particulieren worden verricht zonder een factuur uit te reiken. De particulieren zullen de prestatie sneller als een geheel ervaren als zij geen weet hebben van de betrokkenheid van twee ondernemers.

⁷⁵ Aldus ook: Conclusie van A-G Fennelly 25 mei 2000, C-76/99 (Commissie tegen Frankrijk), punt 27. Zie ook A-G Kokott in haar conclusie van 22 oktober 2020, C-581/19 (Frenetikexito), punt 47, waarbij zij stelt dat dit alleen mogelijk is bij 'nauw samenhangende handelingen' zoals bedoeld in art. 132 (1) (b) Btw-richtlijn, maar niet kan bij andere bijkomende prestaties.

⁷⁶ Aldus ook: Merx & Gruson 2018, blz. 403.

⁷⁷ HvJ 17 januari 2013, C-224/11 (BGZ Leasing), r.o. 44.

5. Onbelaste interne handelingen

Het gevolg van partage is dat de handelingen tussen de participanten niet aan btw onderworpen zijn. De verdeling van opbrengsten is geen vergoeding voor een prestatie tussen beiden. Hierna zal ik onderzoeken of dit gevolg van partage standhoudt vanuit een Europeesrechtelijk perspectief.

5.1 Belastbaarheid interne handelingen

Handelingen die een btw-ondernemer verricht zijn pas belastbaar als er een rechtsbetrekking bestaat op basis waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld.⁷⁸ Bovendien moet een rechtstreeks verband aanwezig zijn tussen de prestatie en de vergoeding die de afnemer betaalt. De vergoeding (in geld of in natura) moet de daadwerkelijke tegenwaarde vormen van de prestatie die de ondernemer verricht.⁷⁹

Bij partage is weliswaar sprake van een rechtsbetrekking tussen de participanten in de vorm van een partage-overeenkomst, maar in het kader van die rechtsbetrekking is afgesproken om gezamenlijk richting de klant te presteren.⁸⁰ Zodoende verrichten de participanten rechtstreeks een prestatie aan de klant, die daarvoor een vergoeding betaalt, maar verrichten zij in principe geen prestaties aan elkaar. Het verdelen van de opbrengsten staat dus niet in rechtstreeks verband met een levering van een goed of dienst tussen de participanten. Dat neemt niet weg dat de participanten buiten de partage-overeenkomst om btw-belastbare prestaties aan elkaar kunnen verrichten, hoewel het niet voor de hand ligt om dat te doen.⁸¹

EDM

Aan het EDM-arrest kunnen eveneens argumenten worden ontleend dat handelingen tussen participanten in het kader van een samenwerkingsverband niet belastbaar zijn.⁸² EDM maakte onderdeel uit van een consortium van verschillende marktpartijen. Het consortium was opgericht om onderzoek te doen naar de mogelijkheden tot winning van ijzererts in gebieden in Portugal. Iedere deelnemer in het consortium verricht een aandeel in werkzaamheden en draagt een overeenkomstig percentage in de kosten op basis van een consortiumovereenkomst. Volgens het HvJ waren de werkzaamheden in het kader van de consortiumovereenkomst niet onder bezwarende titel verricht mits zij overeenstemmen met ieders afgesproken aandeel in de kosten. Mochten er verrekeningen plaatsvinden omdat een deelnemer meer werkzaamheden heeft verricht dan zijn aandeel vereist, dan vindt er wel een prestatie onder bezwarende titel plaats door die deelnemer aan de andere consortiumleden voor het bedrag dat wordt verrekend.

Hoewel EDM ziet op het delen in kosten, zou dezelfde gedachte moeten opgaan voor de verdeling van opbrengsten binnen een samenwerkingsverband.⁸³ Als de participanten op grond van de partage-overeenkomst de opbrengsten verdelen aan de hand van de overeengekomen verdeelsleutel, vinden er geen prestaties onder bezwarende titel plaats. Het gaat immers slechts om de verdeling van opbrengsten van de samenwerking. Indien een participant echter meer opbrengsten ontvangt dan is overeengekomen, dan mag worden

⁷⁸ Op grond van art. 2 Btw-richtlijn. Zie ook HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).

⁷⁹ HvJ 22 november 2018, C-295/17 (Meo), r.o. 38, 39.

⁸⁰ Zie ook: Van Norden 2005, par. 5.2. laatste alinea.

⁸¹ Vergelijk HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma).

⁸² HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM).

⁸³ Aldus ook: Merx & Gruson 2018, par. 2.

verondersteld dat hij voor die meeropbrengst een dienst heeft verricht aan de andere participant.⁸⁴

5.2 Commissionairsfictie

Partage veronderstelt dat beide participanten een rechtsbetrekking aangaan met de klant om ieder een deel van de prestatie te verrichten. In de praktijk zal het echter kunnen voorkomen dat slechts een van de participanten feitelijk in contact komt met de klant en als een gemeenschappelijk aanspreekpunt namens beiden optreedt. Een potentieel knelpunt ontstaat als het aanspreekpunt op eigen naam handelt richting de klant, maar mede voor rekening en risico van de andere participant (vanwege de verdeling van opbrengsten en risico's in de partage-overeenkomst).⁸⁵ In dat geval vinden er mogelijk fictieve btw-prestaties plaats tussen de participanten op basis van de commissionairsfictie.⁸⁶

In de recente zaak ITH heeft het HvJ de twee voorwaarden voor de toepassing van de commissionairsfictie uiteengezet.⁸⁷ Ten eerste moet sprake zijn van een (schriftelijke of mondelinge) lastgeving op basis waarvan de commissionair optreedt voor rekening van de opdrachtgever bij de verrichting van een dienst. Ten tweede moeten de dienst die de commissionair (fictief) inkoopt bij de opdrachtgever, identiek zijn aan de dienst die de commissionair (fictief) verricht aan de uiteindelijke afnemer. Volgens het HvJ wordt aan die tweede voorwaarde niet voldaan indien de commissionair elementen toevoegt aan de prestatie om in de specifieke behoeften van de klant te voorzien.⁸⁸

Aangezien bij partage beide participanten bijdragen aan de dienst richting de klant, kan naar mijn mening geen sprake meer zijn van identieke diensten in de twee schakels. Mocht de ene participant al handelen voor rekening van de andere participant op grond van een lastgeving, dan meen ik dat de commissionairsfictie toch geen toepassing kan vinden. Dat komt dus doordat de commissionair (het aanspreekpunt) elementen toevoegt aan de prestatie van de opdrachtgever (andere participant) wanneer hij de samengestelde dienst verricht aan de uiteindelijke klant.⁸⁹

5.3 Onbelaste handelingen verenigbaar met EU-recht

Vanuit een Europeesrechtelijk perspectief zijn er een aantal redenen om tussen de participanten binnen partage geen btw-belastbare prestaties te onderkennen. Ten eerste verrichten de participanten geen prestaties aan elkaar, maar rechtstreeks aan de klant. De verdeling van opbrengsten tussen de participanten staat dus niet in rechtstreeks verband met een prestatie tussen beiden. Ten tweede kan op basis van het EDM-arrest worden gesteld dat de verdelingen van opbrengsten op grond van de partage-overeenkomst niet onder bezwarende titel plaatsvindt, op voorwaarde dat die verdeling overeenkomstig een afgesproken percentage gebeurt. Ten derde vinden er naar mijn mening ook geen fictieve diensten plaats op grond van de commissionairsfictie in het geval dat slechts één participant op lastgeving van de andere participant optreedt richting klanten. Dit gevolg van partage is dus verenigbaar met het EU-recht.

⁸⁴ Zie in dit verband ook: HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141, m.nt. Van Kesteren.

⁸⁵ Zie Van Doesum 2009, 22.2.5.2.

⁸⁶ Op grond van art. 28 Btw-richtlijn. Ter illustratie vergelijk HvJ 16 september 2020, C-312/19 (XT).

⁸⁷ HvJ 12 november 2020, C-734/19 (ITH). Zie ook: HvJ 12 juli 2011, C-464/10 (Henfling).

⁸⁸ HvJ 12 november 2020, C-734/19 (ITH), r.o. 55. Hier ging het om de inkoop van diensten via een 'inkoopcommissionair', maar diezelfde redenering zou ook moeten gelden voor de verkoop van diensten via een 'verkoopcommissionair'.

⁸⁹ Vlg. Van Doesum 2009, 22.2.5.2. is er onder de commissionairsfictie wel ruimte om elementen toe te voegen aan de dienst en vinden er naar zijn mening fictieve prestaties tussen de participanten plaats.

6. Conclusie

Partage is in de Nederlandse btw-rechtspraak ontwikkeld en vormt een bijzonder samenwerkingsverband. In de kern verrichten bij partage twee participanten voor gemeenschappelijke rekening en risico samen één prestatie aan de klant. De opbrengsten worden verdeeld aan de hand van een verdeelsleutel, waarbij er onderling tussen de participanten geen btw-belastbare prestaties plaatsvinden. Relatief onbekend en in de praktijk zelden toegepast, bestaat er in de literatuur onenigheid over de houdbaarheid van partage vanuit een Europeesrechtelijk perspectief. Dat geeft aanleiding tot de probleemstelling die in deze verhandeling centraal stond:

In hoeverre is het Nederlandse partage leerstuk in overeenstemming met het Europese btw-recht?

Ter beantwoording van deze vraag heb ik de belangrijkste aspecten van partage nader onderzocht op basis van het Europese btw-recht. Daarbij kom ik tot de volgende conclusies en mogelijke knelpunten ten aanzien van de toepassing van het partage leerstuk.

Twee ondernemers

Bij partage handelen twee afzonderlijke btw-ondernemers richting de afnemer zonder dat het samenwerkingsverband tussen beiden een opzichzelfstaande btw-ondernemer vormt. Volgens het HvJ kan pas sprake van btw-ondernemerschap als (i) op eigen naam rechtsbetrekkingen worden aangegaan en (ii) zelfstandig de economische risico's worden gedragen van de economische activiteiten. Voor de verschillende partage-varianten betekenen deze criteria het volgende.

In het geval van stille partage wordt niet op een voor derden kenbare manier naar buiten toe opgetreden. Daarom kan het samenwerkingsverband niet als btw-ondernemer kwalificeren. Het zijn de participanten die zelfstandig een deel van de (samengestelde) prestatie verrichten en daarvoor de economische risico's dragen. De participanten worden dan ieder voor zich als btw-ondernemer gezien.

Bij openbare partage treden de twee participanten expliciet naar buiten toe op richting hun afnemers. Hoewel zij dat ieder op eigen naam doen (niet onder een gemeenschappelijke naam), kan het samenwerkingsverband als geheel eerder als btw-ondernemer kwalificeren vanwege het duurzaam naar buiten toe optreden. Waar het btw-ondernemerschap van het samenwerkingsverband naar mijn mening toch op stukloopt, is dat de participanten feitelijk de economische activiteiten verrichten en in principe zelfstandig de risico's dragen voor ieders deel van de prestatie. Daarom zijn de participanten btw-ondernemers en kan het samenwerkingsverband niet als zodanig kwalificeren.

Indien één van de participanten optreedt richting de afnemers als een gemeenschappelijk aanspreekpunt, kan naar mijn mening nog steeds sprake zijn van partage op voorwaarde dat expliciet op naam van beiden rechtsbetrekkingen worden aangaan met klanten. Handelt het aanspreekpunt onder zijn eigen naam, dan mist partage toepassing, omdat geen sprake meer is van twee dienstverrichters die gezamenlijk presteren aan de klant. In plaats daarvan verricht de mede-participant een dienst aan het aanspreekpunt, die vervolgens richting de klant de totaalprestatie levert.

Één prestatie

In geval van partage verrichten de twee participanten een deel van een dienst, die door de gemiddelde klant worden gezien als één enkele prestatie. Naar mijn mening voorziet het HvJ

in de mogelijkheid dat twee ondernemers samen één prestatie verrichten. Het is echter wel zo dat de betrokkenheid van twee dienstverrichters het verband lossert tussen de onderdelen van die ene prestatie. Zeker bij openbare partage vormt dit een knelpunt, omdat de afnemer dan bekend is met de twee participanten die de prestatie leveren. Stel dat iedere ondernemer een aparte factuur uitreikt voor zijn deel van de prestatie, dan zou de afnemer toch al gauw kunnen menen dat het om afzonderlijke prestaties gaat. Dit knelpunt speelt niet bij stille partage, omdat de afnemer dan niet weet dat twee ondernemers de dienst verrichten.

Onbelaste interne handelingen

De participanten verdelen de opbrengsten van partage zonder dat de interne handelingen tussen beiden aan btw-heffing zijn onderworpen. Op grond van het EU-recht vind ik dit aspect van partage goed verdedigbaar. Te beginnen bij het feit dat de participanten geen prestaties aan elkaar verrichten, maar rechtstreeks aan de klant. Zodoende staat de verdeling van opbrengsten niet in rechtstreeks verband met een onderlinge prestatie. Daarnaast ontbreekt volgens het EDM-arrest een bezwarende titel wanneer opbrengsten worden verdeeld binnen een samenwerkingsverband. In ieder geval als de verdeling overeenstemt met ieders bijdrage in de samenwerking op grond van een afgesproken percentage. Tot slot vinden er naar mijn mening geen fictieve diensten plaats op grond van de commissairsfictie in het geval dat slechts één participant op lastgeving van de andere participant optreedt richting klanten. Dit komt doordat geen sprake kan zijn van identieke diensten in beide schakels van de fictieve keten van prestaties, aangezien beide participanten elementen toevoegen aan de prestatie.

Conclusie

Partage is naar mijn mening verenigbaar met het EU-recht, maar niet zonder meer in alle mogelijke vormen.

Het best houdbaar acht ik het geval van stille partage. Vanwege de facturatieplicht kan stille partage praktisch alleen richting particuliere klanten of bij vrijstelde prestaties. Moeilijker wordt het bij openbare partage waarin de twee participanten zich openlijk presenteren aan de klant. Er ontstaan dan knelpunten ten aanzien van het btw-ondernemerschap en de eenheid van de prestatie. Een tussenvariant waarbij één participant als aanspreekpunt fungeert richting de klant zou eveneens mogelijk moeten zijn, zolang het aanspreekpunt expliciet op naam van beiden handelt. Eigenlijk is er dan sprake van een afgezwakte vorm van openbare partage, waardoor dezelfde knelpunten spelen, zij het in iets mindere mate. Als het aanspreekpunt echter in eigen naam handelt met de andere participant op de achtergrond, ontstaan er mogelijk knelpunten ten aanzien van de onbelastbaarheid van handelingen tussen de participanten.

Wie partage in de praktijk wil toepassen moet dus beducht zijn op deze potentiële knelpunten.

Literatuur en jurisprudentielijst

Boeken, tijdschriften, publicaties

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Kluwer, Deventer, 2009.

Bakker 2007

P. Bakker (2007), *Speelautomaten uit de btw: exploitanten betalen de prijs?*, BTW-Bulletin 2007/12.

Bruggen & Tarin 2016

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

Van den Elsen & Van der Paardt 1998

E.H. van den Elsen en R.N.G. van der Paardt (1998), *het begrip ondernemer in de omzetbelasting*, FED, Deventer, 1998.

Merkx & Gruson 2018

M.M.W.D. Merkx en J. Gruson (2018), *'Twee zielen één prestatie'*, Maandblad Belasting Beschouwing 2018/10-22.

Markink & Zijlstra 2003

Markink, G.B. en Zijlstra, P.F. (2003), *BTW bij samenwerking*, BTW-bulletin 2003/14.

Van Norden 2005

Norden, G.J. van (2005), *De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de btw*, TFO 2005/30.

Otto & Bulthuis 2006

Otto, W.P en Bulthuis, K.G. (2006), *Waarde toevoegen door samenwerken; een kleine kroniek over het doorberekenen van kosten*, BtwBrief 2006/12.

Tuk 1979

C.P. Tuk (1979), *'Wet op de Omzetbelasting'*, Fiscale Handboeken nr. 5, Kluwer Navigator (online).

Wijkstra 2017

R. Wijkstra, *'Partage in Europees perspectief'*, Europese Fiscale Studies, 2016-2017.

Van Zadelhoff 1990

Zadelhoff, B.G. van, (1990) *Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd*, WFR 1990/5916

Europese jurisprudentie

HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).
HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan).
HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma).
Conclusie A-G Fennelly 25 mei 2000, C-76/99 (Commissie/Frankrijk).
HvJ 11 januari 2001, C-76/99 (Commissie/Frankrijk).
HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM).
HvJ 27 oktober 2005, C-41/04 (Levob).
HvJ 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service).
HvJ 2 december 2010, C-276/09 (Everything Everywhere).
HvJ 12 juli 2011, C-464/10 (Henfling).
HvJ 19 juli 2012, C-44/11 (Deutsche Bank).
HvJ 17 januari 2013, C-224/11 (BGZ Leasing).
HvJ 16 april 2015, C 42/14 (Wojskowa).
HvJ 16 juli 2015, C-584/13 (Mapfre).
HvJ 29 september 2015, C-276/14 (Gmina Wroclaw).
HvJ 26 mei 2016, C-607/14 (Bookit Ltd).
HvJ 12 oktober 2016, C-340/15 (Nigl).
HvJ 18 januari 2018, C-463/16 (Stadion Amsterdam).
HvJ 22 november 2018, C-295/17 (Meo).
HvJ 4 september 2019, C-71/18 (KPC Herning).
HvJ 16 september 2020, C-312/19 (XT).
Conclusie A-G Kokott 22 oktober 2020, C-581/19 (Frenetikexito).
HvJ 12 november 2020, C-734/19 (ITH).

Nederlandse jurisprudentie

Tariefcommissie

Tariefcommissie 10 juli 1944, nr. 3133 O, BNB 8093.
Tariefcommissie 7 juni 1955, nr. 7905 O, BNB 1955/333.
Tariefcommissie 13 december 1960, nr. 8995 O, BNB 1961/59.
Tariefcommissie 30 mei 1961, nr. 9110 O, BNB 1961/289.
Tariefcommissie 28 november 1977, nr. 11 177, BNB 1978/89 (Loonslagers-arrest).

Hoge Raad

HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, m.nt. Ploeger.
HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589, m.nt. Bijl.
HR 9 september 1992, nr. 27399, BNB 1992/366.
HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141, m.nt. Van Kesteren.
HR 17 januari 2003, nr. 37914, BNB 2003/110, m.nt. Bijl.
HR 7 november 2003, nr. 37186, BNB 2004/66, m.nt. Van Hilten.
HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151, m.nt. Zadelhof.
HR 22 januari 2016, nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83.

Gerechtshoven

Hof Arnhem 24 maart 1999, nr. 97/22039, V-N 1999/31.30.
Hof Den Haag 23 oktober 2001, nr. 00/1106, V-N 2002/4.27.
Hof Den Bosch 13 juli 2006, nr. 01/3309, NTFR 2006/1409, m.nt. Perié.
Hof Den Haag 14 maart 2014, nr. BK-13/01202, V-N 2014/36.2.3.
Hof Amsterdam 13 augustus 2015, nr. 13/00763, V-N 2015/2463.

Conclusies A-G

Conclusie van A-G Overgaauw van 12 december 2002, nr. 37 186, BNB 2004/66.

Conclusie van A-G Van Hilten van 7 januari 2015, nr. 14/02281.