



Kosten - door - belasting over de toegevoegde waarde



Geschreven door: drs. R.S.M. de Waard
EFS Post-Master Indirecte Belastingen, 2020

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	3
1. Inleiding.....	4
2. Achtergrond kostendoorbelasting.....	6
2.1 Inleiding.....	6
2.2 Definitie kostendoorbelasting	6
2.3 Verschijningsvormen kostendoorbelasting in de fiscale praktijk.....	7
2.3.1 Algemeen	7
2.3.2 Kostendoorbelastingen in de directe belastingen.....	7
2.3.3 Kostendoorbelastingen in internationaal verband: transfer pricing	8
2.4 Conclusie	9
3. Economische activiteit en prestatie onder bezwarende titel	10
3.1 Inleiding.....	10
3.2 Economische activiteit.....	10
3.2.1 Duurzame activiteit tegen vergoeding.....	10
3.2.2 Reëel verband en deelnemen op markt.....	11
3.3 Prestatie onder bezwarende titel.....	13
3.3.1 Voorwaarden.....	13
3.3.2 Rechtstreeks verband.....	13
3.3.3 Bedongen vergoeding	15
3.3.4 Verbruik door identificeerbare verbruiker	15
3.3.5 Bewijsvermoeden Hoge Raad	16
3.4 Conclusie	16
4. Kwalificatie kostendoorbelastingen in de btw.....	18
4.1 Inleiding.....	18
4.2 Specifieke jurisprudentie inzake kostendoorbelastingen.....	18
4.2.1 Jurisprudentie Hof van Justitie	18
4.2.1.1 Syndicat des producteurs indépendants (SPI).....	18
4.2.1.2 EDM	19
4.2.1.3 Portugal Telecom.....	20
4.2.1.4 TGE Gas Engineering GmbH (TGE)	21
4.2.1.5 San Domenico Vetraria SpA (SDV).....	22

4.2.2 Nationale jurisprudentie	22
4.2.2.1 HR 1 maart 2002.....	22
4.2.2.2 Hof Arnhem 11 november 2002.....	23
4.2.2.3 Hoge Raad 29 september 2017 (Stichting Pensioenfonds Stork).....	23
4.2.2.4 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 juni 2018.....	24
4.3 Kostendoorbelasting: bezwarende titel en economische activiteit	25
4.3.1 Inleiding	25
4.3.2 Een-op-een doorbelastingen	26
4.3.3 Doorbelastingen van directe en indirecte kosten.....	27
4.3.4 Bepaling van de hoogte van doorbelastingen.....	29
4.3.5 Kostendoorbelastingen in aandeelhoudersrelaties.....	30
4.4 Conclusie	31
5. Kostendoorbelastingen in het licht van andere leerstukken	33
5.1 Inleiding	33
5.2 Kosten voor gemene rekening.....	33
5.3 Koepelvrijstelling.....	34
5.4 Commissionairsfictie.....	35
5.5 Conclusie.....	37
6. Eindconclusie	38
Literatuurlijst	41

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, nr. 2006/112/EG, PbEU 2006, L 347/1
B.V.	besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
DGA	directeur-grotaandeelhouder
diss.	dissertatie
e.a.	en andere
esv	economisch samenwerkingsverband
FM	Fiscale Monografieën
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
p.	pagina
r.o.	rechtsoverweging
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet RO	Wet op de rechterlijke organisatie
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

1. Inleiding

Op 1 januari 2019 was het precies vijftig jaar geleden dat de huidige Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is ingevoerd. Gedurende deze periode zijn belastingwetten, waaronder ook de Wet OB, aangepast en/of verfijnd naar aanleiding van economische en/of maatschappelijke ontwikkelingen. In reactie op deze maatschappelijke ontwikkelingen, heeft de Nederlandse wetgever de laatste jaren de meer de nadruk gelegd op het bestrijden van belastingontduiking en -ontwijking. Voornamelijk in de vennootschapsbelasting bestaat als gevolg hiervan in zowel nationaal als internationaal verband veel aandacht voor kostendoorbelastingen en andere onderlinge transacties tussen gelieerde partijen. Hoewel kostendoorbelastingen van alle tijden zijn, is met deze ontwikkeling het belang van kostendoorbelastingen alleen maar toegenomen.

Ondanks het toegenomen van belang van kostendoorbelastingen en het feit dat de Nederlandse Wet OB al ruime tijd van toepassing is, lijkt de belastbaarheid van kostendoorbelastingen, in elk geval in Nederland, niet volledig uitgekristalliseerd. Aan het begin van deze eeuw had de Hoge Raad voor de praktijk een werkzame oplossing bedacht in de vorm van een bewijsvermoeden.¹ In de praktijk ontstaat echter, mede aangewakkerd door arresten van de Hoge Raad², juist meer discussie omtrent kostendoorbelastingen.

De nieuwste episode in deze discussie wordt gevormd door het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2020. In dit arrest heeft ons hoogste rechtscollege uitspraak op beroep in cassatie gedaan inzake de btw-gevolgen van een situatie waarin een rechtspersoon zijn enige activiteit bestond uit het doorbelasten van kosten.³ De Hoge Raad oordeelde dat de middelen niet kunnen leiden tot vernietiging van de bestreden uitspraak en deed de zaak af zonder motivering met een beroep op artikel 81 lid 1 van de Wet op de rechterlijke organisatie (hierna: Wet RO). Onafhankelijk van de uitkomst, is het voor de praktijk onbevredigend dat geen verdere toelichting is verstrekt.

De rechtspraak van het Hof van Justitie biedt ook niet directe een helpende hand, aangezien het Hof van Justitie, voor zover ik heb kunnen nagaan, tot op heden niet zeer expliciet is ingegaan op de belastbaarheid van kostendoorbelastingen. Indirect lijkt het Hof echter af en toe een tipje van de sluier op te lichten.⁴ Tevens zouden reeds bestaande leerstukken en wetsbepalingen die samenhangen met situaties waarin een doorbelasting plaatsvindt, al dan niet indirect, mogelijk verdere informatie kunnen verschaffen omtrent de belastbaarheid van kostendoorbelastingen. Om die reden staat in deze verhandeling de volgende onderzoeksvraag centraal:

In hoeverre vormt een kostendoorbelasting een dienst onder bezwarende titel en een economische activiteit, gelet op de Europese en nationale jurisprudentie en met kostendoorbelastingen samenhangende btw-leerstukken?

¹ HR 1 maart 2020, nr. 36 020, BNB 2002/141.

² HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3 en HR 19 juni 2020, nr. 1600847 t/m 1600849, V-N 2020/31.25.6.

³ HR 19 juni 2020, nr. 1600847 t/m 1600849, V-N 2020/31.25.6.

⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ EU 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom).

Bij het beantwoorden van voorgaande onderzoeksvraag wordt de belastbaarheid van kostendoorbelastingen in de relatie hoofdhuis en vaste inrichting buiten beschouwing gelaten in deze verhandeling. Vraagstukken omtrent het afnemersbegrip, de plaats van dienst en het toepasselijke btw-tarief bij kostendoorbelastingen worden tevens niet betrokken in dit onderzoek.

Ter beantwoording van de voorgaande onderzoeksvraag wordt in hoofdstuk 2 uiteengezet wat een kostendoorbelasting in dit verband inhoudt. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 het juridische toetsingskader omtrent prestaties onder bezwarende titel en economische activiteiten aan de hand van jurisprudentie uitgewerkt. Aansluitend wordt in hoofdstuk 4 ingegaan op de specifieke jurisprudentie met betrekking tot kostendoorbelastingen en worden verschillende elementen van de kostendoorbelasting behandeld. In hoofdstuk 5 worden daarna verschillende leerstukken en wetsbepalingen die raakvlakken hebben met kostendoorbelastingsproblematiek kort behandeld, waarna in hoofdstuk 6 wordt afgesloten met een conclusie en antwoord op de onderzoeksvraag.

2. Achtergrond kostendoorbelasting

2.1 Inleiding

Kostendoorbelastingen zijn aan de orde van de dag, ook in het gewone niet-fiscale leven. Stel dat buurman A en buurman B samen besluiten een schutting te laten plaatsen tussen hun aangrenzende tuinen. Hierbij spreken zij af dat de aannemer de factuur naar buurman A stuurt en dat buurman A vervolgens de helft van de kosten in rekening brengt bij buurman B. In een dergelijke situatie is sprake van een kostendoorbelasting van de helft van de schuttingskosten. Kostendoorbelastingen kunnen zodoende vele verschijningsvormen aannemen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de definitie van een kostendoorbelasting en de verschillende verschijningsvormen van een kostendoorbelasting.

2.2 Definitie kostendoorbelasting

De Dikke Van Dale definieert het begrip ‘doorberekenen’ als “het verwerken in de bij verkoop berekende prijs”. Bij deze definitie wordt kennelijk aangenomen dat er een ‘hoofdprestatie’ wordt verricht en de doorberekening een aanvulling hierop vormt. Deze definitie lijkt zodoende te eng; naar mijn mening kunnen kostendoorbelastingen zowel zelfstandig zijn of juist in verlengde van andere activiteiten liggen, zoals bijvoorbeeld het geval kan zijn bij het verrichten van managementdiensten.

Van der Wulp maakt een onderscheid tussen de begrippen ‘kostendoorbelasting’ en ‘kostendoorberekening’. Naar zijn mening is van een kostendoorberekening sprake indien kosten in rekening zijn gebracht door een derde (zogenoemde externe kosten) en deze vervolgens in rekening worden gebracht aan een ander. Aan een dergelijke kostendoorberekening ligt een (kosten)berekening ten grondslag. Een kostendoorbelasting daarentegen ziet zijns inziens op een situatie waarin een btw-ondernemer kosten die bij hem of haar drukken, zowel interne (overhead en dergelijke) als externe kosten, volledig of gedeeltelijk in rekening brengt aan een andere partij.⁵ Van der Wulp merkt echter zelf ook direct op dat in de jurisprudentie⁶ dit onderscheid in benaming niet consequent wordt toegepast.

Van Doesum daarentegen maakt geen expliciet onderscheid tussen kostendoorbelastingen en kostendoorberekeningen en is van mening dat een kostendoorbelasting niets anders is dan een bekendmaking dat degene aan wie de kosten worden doorbelast een betaling moet verrichten.⁷ Gezien het feit dat er in verschillende situaties wel een berekening aan ten grondslag zal liggen en het niet op voorhand is uit te sluiten dat een kostendoorbelasting ook prestaties omvat die binnen de btw-sfeer vallen, dekt deze omschrijving de lading mijns inziens maar gedeeltelijk, omdat dit zodoende veel meer kan omvatten dan slechts een “betalingsverzoek”.

⁵ M. van der Wulp, Doorbelasten van kosten en btw, BtwBrief 2015/79, p. 2.

⁶ Zie bijvoorbeeld ook Hof Arnhem Leeuwarden 19 juni 2018, nr. 1600847 t/m 1600849, V-N 2018/51.1.6, waarin de externe kostenfacturen werden bijgevoegd bij de doorberekening en het Hof juist sprak van een doorbelasting.

⁷ A. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, FM nr. 133, Kluwer: Deventer, 2009, p. 356.

Gelet op het bovenstaande valt in de literatuur (en in jurisprudentie) geen eenduidige lijn te onderkennen omtrent het begrip kostendoorbelasting en/of kostendoorberekening. Naar mijn mening is dit slechts een containerbegrip dat iets zegt over een kostentoerekening van verschillende ingekochte prestaties. Voor de duidelijkheid wordt in het vervolg van deze verhandeling gesproken van een kostendoorbelasting met een eventuele toelichting van de situatie.

2.3 Verschijningsvormen kostendoorbelasting in de fiscale praktijk

2.3.1 Algemeen

Voor het verkrijgen van een meer inhoudelijk begrip van de kostendoorbelasting, is het van belang om naar de oorzaken van een kostendoorbelasting te kijken. Kostendoorbelastingen en/of allerlei kostencorrecties vinden in de praktijk doorgaans zijn oorzaak in redenen die niet direct te maken hebben met de heffing van omzetbelasting.⁸ In de volgende paragrafen wordt om die reden ingegaan op de kostendoorbelastingen en zakelijk handelen in de directe belastingen in nationaal en internationaal verband. Echter onafhankelijk van het feit hoe hiermee in de praktijk wordt omgegaan, wordt een kostendoorbelasting in essentie veroorzaakt doordat een partij kosten maakt die, al dan niet gedeeltelijk, economisch toegerekend worden aan of thuishoren bij een andere partij. In dit kader is naar mijn mening een tweetal vragen van belang:

1. Wie betaalt de kosten?
2. Bij wie horen de kosten thuis?⁹

Een kostendoorbelasting is vervolgens een middel om de antwoorden bij de bovenstaande vragen in overeenstemming met elkaar te brengen, waardoor zodoende de kosten worden gealloceerd én betaald in overeenstemming met de economische realiteit.

2.3.2 Kostendoorbelastingen in de directe belastingen

In de winstbelastingen is het toerekenen van kosten en hanteren van zakelijke prijzen al geruime tijd gemeengoed. Voornamelijk in gelieerde verhoudingen zal dit tot vraagstukken kunnen leiden. In internationale context valt het aspect van (zakelijke) kostentoerekeningen te onderkennen in onder meer art. 9 van het OESO-modelverdrag. Vanuit Nederlandse perspectief volgt het hanteren van zakelijke prijzen onder meer uit art. 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB). Beide bepalingen codificeren het at arm's length-beginsel voor gelieerde lichamen. Kortgezegd, bepaalt dit beginsel dat prijzen moeten worden aangepast indien deze afwijken van de prijzen die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen.

⁸ Het aftrekrecht blijft buiten beschouwing in deze verhandeling, maar mogelijk brengt het arrest HvJ 1 oktober 2020, C-405/19 (Vos Aannemingen), waarin het Hof van Justitie oordeelde dat het niet doorbelasten van kosten die toebehoren aan een derde onder omstandigheden tot een aftrekbeperking kan leiden, hier (via het aftrekrecht) voor de praktijk verandering in.

⁹ Van Doesum constateert dat de Hoge Raad in het kader van het leerstuk van kosten voor gemene rekening een vergelijkbaar onderscheid maakt tussen 'gemaakte' kosten (vraag 2) en 'betaalde' kosten (vraag 1), Van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Kluwer, Deventer, 2009, p. 368.

Indien een te lage prijs, geen kosten of een te hoge prijs in rekening wordt gebracht, wordt dit in de Nederlandse vennootschapsbelasting fiscaal gecorrigeerd door het verschil tussen de gehanteerde prijs en de prijs in de zakelijke markt aan te merken als informele kapitaalstorting of een verkapte winstuitdeling.¹⁰ Normaal gesproken, is pas van een winstuitdeling sprake indien beide partijen zich bewust zijn van het voordeel. Dit bewustheidsvereiste is echter grotendeel geobjectiveerd in art. 8b Wet VPB; indien wordt afgeweken van de zakelijke prijs, is veelal automatisch sprake van een winstuitdeling (en een informele kapitaalstorting).¹¹

Feitelijk leidt dit ertoe dat in een situatie waarin te weinig (of in het geheel geen) kosten worden doorbelast, degene aan wie de kosten (zouden moeten) worden doorbelast toch de zakelijke prijs als kosten in aanmerking mag nemen. Het verschil tussen de betaalde kosten en de zakelijke prijs wordt in een dergelijke situatie aangemerkt als informele kapitaalstorting bij doorbelasting van moeder naar dochter of als een winstuitdeling bij een doorbelasting van dochter naar moeder. Ingeval te hoge kosten worden doorbelast, mag ook slechts de zakelijke prijs in aftrek worden gebracht en wordt het meerdere aangemerkt als een winstuitdeling bij doorbelasting van moeder naar dochter en als informele kapitaalstorting bij doorbelasting van dochter naar moeder.

Door middel van de zakelijke kostendoorbelastingen en/of prijsaanpassingen op de onderlinge prestaties wordt vervolgens gekomen tot een totaalwinst die in overstemming is met de winst die niet-gelieerde partijen ook zouden hebben behaald.¹² De daadwerkelijke kostendoorbelastingen worden in de praktijk veelal via rekening-courant met de aandeelhouder (natuurlijk persoon of rechtspersoon) of een andere partij afgewikkeld. Indien niet direct een daadwerkelijke kostendoorbelasting heeft plaatsgevonden of indien deze niet conform het at arm's length-beginsel heeft plaatsgevonden, zal bij het opmaken van de vennootschapsbelastingaangifte slechts een boekhoudkundige correctie worden gemaakt om tot een correcte winst te komen. Van een kostendoorbelasting, waarbij enige betaling en/of verrekening in bijvoorbeeld rekening-courant plaatsvindt, is naar mijn mening niet slechts sprake van een boekhoudkundige correctie.

2.3.3 Kostendoorbelastingen in internationaal verband: transfer pricing

Het corrigeren van de winst met behulp van winstuitdelingen en informele kapitaalstortingen is ontwikkeld in de jurisprudentie van de Hoge Raad.¹³ De Hoge Raad heeft uiteindelijk wel een evenwicht aangebracht in deze correcties; er mag alleen worden gecorrigeerd voor een informele kapitaalstorting in de kostensfeer (dus meer kosten in aanmerking nemen) indien de aandeelhouder zijn winst met hetzelfde bedrag

¹⁰ H. Vermeulen, *Cursus belastingrecht*, Vpb.2.0.4.B.a. Inleiding (online editie).

¹¹ H. Vermeulen, *Cursus belastingrecht*, Vpb.2.0.6.E.b4.II Het bewustheidsvereiste verliest aan betekenis (online editie).

¹² Deze zakelijke toerekening van kosten kan ver gaan, getuige bijvoorbeeld HR 30 januari 2009, nr. 43 719, BNB 2009/190, waarin werd geoordeeld dat ook de indirecte kosten van een aandelenemissie naar rato van de geplaatste aandelen ten opzichte van de bestaande aandelen dienden te worden toegerekend aan de aandeelhouders.

¹³ Zie onder meer de basisarresten HR 3 april 1957, nr. 13 084, BNB 1957/165 en HR 31 mei 1978, nr. 18 230, BNB 1978/252.

verhoogd ziet worden.¹⁴ Deze principes bestaan in internationaal verband ook. In internationale context wordt gesproken over verschillende correcties om de winst weer op een zakelijk niveau te brengen, te weten de primaire, secundaire en de compenserende correctie. De primaire correctie betreft de correctie die wordt aangebracht door de Belastingdienst op de onderling berekende prijzen bij degene die zaken in rekening heeft gebracht. In het andere land, zal de andere (gelieerde) partij uiteraard op last van de Belastingdienst aldaar een corresponderende correctie moeten toepassen om de correctie in evenwicht te brengen. Bij beide geldt wederom dat de intentie van partijen niet ter zake doet.¹⁵

Om de correcties te verwerken in de boekhouding, zal een zogenoemde secundaire correctie moeten worden gemaakt. In Nederland vindt dit plaats met behulp van informeel kapitaalstortingen en winstuitdelingen. Dit is echter niet in ieder land hetzelfde.¹⁶

De hiervoor beschreven correcties worden veelal aangeduid als zogenoemde niet-vrijwillige correcties, welke dus door de Belastingdienst worden aangebracht. Er bestaat ook een 'vrijwillige' correctie, welke belastingplichtigen in principe zonder tussenkomst van de Belastingdienst maken voordat de aangifte is ingediend. Dit betreft de compenserende correctie en kan plaatsvinden via een aanpassing van de prijs van de toekomstige onderlinge prestaties of via één correctie aan het einde van het jaar.^{17 18}

Behalve ten aanzien van de compenserende correcties, houden alle bovenstaande transfer pricing-correcties feitelijk slechts een boekhoudkundige correctie in.

2.4 Conclusie

In de literatuur worden verschillende definities van kostendoorbelastingen gehanteerd, maar dit is naar mijn mening slechts een containerbegrip. Een kostendoorbelasting kan zowel 'los' van als samen met andere prestaties plaatsvinden. Daarnaast kunnen interne en externe kosten worden doorbelast en kan een kostendoorbelasting meer omvatten dan slechts een betaalverzoek. Economisch gezien is het feitelijk een middel om de betaling en de toerekening van de kosten in overeenstemming met elkaar te brengen. De kostendoorbelasting dient zodoende te worden onderscheiden van allerlei boekhoudkundige correcties die in de directe belastingen in zowel nationaal als internationaal verband worden toegepast, welke niet leiden tot een daadwerkelijke betaling.

¹⁴ J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Kluwer: Deventer, 2014, 10^e herziene druk, p. 95.

¹⁵ J. de Blicq e.a., Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 9 OESO-modelverdrag 1992, aant. 13.1 – 13.3 (online editie).

¹⁶ J. de Blicq e.a., Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 9 OESO-modelverdrag 1992, aant. 1.7.3 (online editie).

¹⁷ Zie bijvoorbeeld VAT expert group, 18 april 2018, VEG NO 071 REV2, Paper on topic for discussion possible VAT implications of Transfer Pricing, p. 6.

¹⁸ J. de Blicq e.a., Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 9 OESO-modelverdrag 1992, aant. 13.1 – 13.3 (online editie).

3. Economische activiteit en prestatie onder bezwarende titel

3.1 Inleiding

De poort om überhaupt binnen de btw-sfeer te komen, betreft de poort van het ondernemerschap. Op grond van art. 9 Btw-richtlijn¹⁹ wordt eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats, het oogmerk of het resultaat van die activiteit aangemerkt als belastingplichtige. In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op het begrip economische activiteit en de onderliggende voorwaarde van de prestatie onder bezwarende titel. Aan de hand van de theorie uiteengezet in dit hoofdstuk wordt vervolgens de kostendoorbelasting, zoals behandeld in hoofdstuk 2, getoetst in het volgende hoofdstuk.

3.2 Economische activiteit

3.2.1 Duurzame activiteit tegen vergoeding

Uit de tweede volzin van art. 9 Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het Hof van Justitie²⁰ (hierna: HvJ) kunnen twee voorwaarden worden gedestilleerd om te kunnen spreken van een economische activiteit: er moet duurzaam (1) worden gestreefd naar het verkrijgen van opbrengsten (2). Volgens het HvJ dienen bij de beoordeling of sprake is van een duurzame activiteit alle omstandigheden van het geval in ogenschouw te worden genomen. Verder kan het maken van een vergelijking van de omstandigheden waarin een dergelijke activiteit in de regel wordt uitgeoefend, een methode zijn om te bepalen of sprake is van een economische activiteit.²¹ Het Hof geeft aan dat naast het bovenstaande de duurzaamheid verder dient te worden beoordeeld met inachtneming van de duur van de werkzaamheid, de clientèle en het bedrag aan opbrengsten.²² Naar mijn mening moet een activiteit in elk geval meer dan één keer plaatsvinden en/of over een langere periode plaatsvinden om van enige duurzaamheid te kunnen spreken.²³ Een uitzondering op de voorwaarde dat een prestatie duurzaam moet worden uitgeoefend om als btw-belastbare prestatie te kwalificeren, betreft een incidentele handeling die wel als belastingplichtige wordt uitgeoefend.²⁴ Indien dus eenmaal sprake is van ondernemerschap, kunnen eenmalige prestaties wel in de heffing worden betrokken. Deze uitzondering is echter ook niet onbegrensd, gelet op de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin naar zijn oordeel een belastingplichtige advocaat niet als belastingplichtige handelde bij de aan- en verkoop van baren zilver.^{25 26}

¹⁹ Richtlijn 2006/112/EG.

²⁰ Onder meer HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie/Nederland), r.o. 9, en HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Enkler), r.o. 22.

²¹ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (Redlihs), r.o. 33-35.

²² HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Enkler), r.o. 29.

²³ Vergelijk bijvoorbeeld TC 28 juni 1953, nr. 71 11 O, BNB 1953/286 en HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287.

²⁴ HvJ 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov).

²⁵ HR 24 november 2017, nr. 16/0096, BNB 2018/38, r.o. 2.3.2.

²⁶ Zie ook in vergelijkbare zin M.E van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2014, p. 94/95.

Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt verder dat daadwerkelijk een levering of dienst moet worden verricht; indien opbrengsten slechts voortvloeien uit het houden van eigendom van zaken leidt dit niet tot een economische activiteit. Zodoende heeft het Hof geoordeeld dat het krijgen van dividend als gevolg van het slechts passief houden van aandelen niet kwalificeert als een vergoeding voor een prestatie en niet leidt tot ondernemerschap.²⁷ Het Hof onderbouwt dit nader aan de hand van de kenmerken van dividend. De hoogte van het dividend hangt namelijk samen met het financiële resultaat van deelneming en het type aandeel en niet met de identiteit van de houder. Tot slot volgt uit de aard van het dividend zelf dat dit voortvloeit uit het houden, het in eigendom hebben, van aandelen.²⁸ Het houden van aandelen komt volgens het Hof pas binnen de btw-sfeer te liggen indien dit gepaard gaat met het direct of indirect moeien in het beheer van de vennootschappen. Dit kan het verrichten van administratieve, boekhoudkundige, financiële, commerciële en informaticadiensten omvatten, maar is hiertoe niet beperkt, zolang dit beheer op zichzelf gezien maar als economische activiteit kwalificeert.²⁹

3.2.2 Reëel verband en deelnemen op markt

Afgezien van situaties waarin sprake was van misbruik van recht, werd tot medio 2016 over het algemeen aangenomen dat de beoordeling omtrent de aanwezigheid van een economische activiteit ophield bij regelmatig tegen vergoeding presteren.³⁰ Menig schoolgebouw is tot stand gekomen met behulp van een btw-constructie, waarbij veelal tegen een prijs veel lager dan de kostprijs³¹ werd doorgeleverd. Aan de hoogte van de vergoeding en andere minder zakelijk ogende omstandigheden werd relatief weinig waarde toegekend, totdat het HvJ in mei 2016 arrest wees in de zaak van Gemeente Borsele.³²

In dit arrest oordeelde het Hof dat wel (regelmatig) tegen vergoeding werd gepresteerd door de gemeente die leerlingenvervoer verrichtte, maar desondanks toch geen sprake was van een economische activiteit. De gemeente kocht vervoersdiensten in bij onafhankelijke vervoersbedrijven en bood deze diensten vervolgens tegen een fractie van de kostprijs aan; gemiddeld werd 3% van de kosten gedekt door de bijdragen van de ouders. Bovendien betaalde slechts een derde van de ouders een bijdrage voor het leerlingenvervoer en was de hoogte van het te betalen bedrag niet daadwerkelijk gerelateerd aan de afgelegde afstanden. Naar het oordeel van het Hof had de asymmetrie tussen de te verrichten prestatie en de hoogte betaling tot gevolg dat geen reëel verband bestond tussen deze twee. Van een economische activiteit was hierdoor

²⁷ HvJ 6 februari 1997, C-80/95 (Harnas & Helm), r.o. 15 en HvJ 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations), r.o. 19.

²⁸ HvJ 14 november 2000, C-14/99 (Floridienne en Berginvest), r.o. 22.

²⁹ HvJ 5 juli 2018, C-320/17 (Marle Participations), r.o. 32.

³⁰ Ondanks bijvoorbeeld het arrest Enkler (C-230/94) en Redlihs (C-263/11) van het Hof van Justitie waarin het Hof ruimte laat om alle omstandigheden mee te nemen en ook de verwijzende nationale rechter mee geeft om de onderhavige situatie te vergelijken met hoe deze activiteit gebruikelijk in het economische verkeer wordt uitgevoerd.

³¹ Zie bijvoorbeeld de zaak in Hof Amsterdam, 18 december 2014, nr. 14/00347 en 14/00348, r.o. 6.6, waarbij 1/10^e van de kostprijs niet als symbolisch werd aangemerkt (deze zaak is vervolgens in cassatie bij de Hoge Raad alsnog op andere gronden verkeerd afgelopen voor belanghebbende).

³² HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele).

geen sprake aldus het Hof. Ten overvloede merkte het HvJ op dat de omstandigheden waarin de gemeente uitvoering gaf aan de vervoersactiviteiten verschilde van de wijze waarin personenvervoer normaal wordt verricht, nu de gemeente geen prestaties aanbood op de algemene markt van personenvervoer, maar meer als eindverbruiker van de ingekochte vervoersdiensten in het kader van publieke dienstverlening fungeerde.

Het criterium van het aanbieden van prestaties op een markt komt ook terug in het arrest van het HvJ in de zaak SPÖ.³³ De landelijke afdeling van deze Oostenrijkse politieke partij maakte allerlei marketing- en pr-kosten en belastte deze slechts maar voor een klein gedeelte door aan de regionale en plaatselijke afdelingen in het land. Uit de omschrijving van de feiten en de vragen van de verwijzende Oostenrijkse rechter³⁴ valt af te leiden dat deze doorbelastingen veelal niet waren gebaseerd op bepaalde criteria, maar meer samenhangen met de financiële mogelijkheden van de desbetreffende afdeling. Dit had tot gevolg dat door de landelijke afdeling aanzienlijke verliezen werden geleden, welke uiteindelijk werden gedekt met behulp van voornamelijk overheidssubsidies. Hoewel de verwijzende Oostenrijkse rechter een groot aantal specifieke vragen had ingestuurd naar het Luxemburgse Hof, beantwoordde het HvJ deze samen. Het Hof stelt allereerst vast dat de propaganda-activiteiten geen duurzame opbrengsten opleveren. De SPÖ is immers aangewezen op overheidssubsidies en lidmaatschapsbijdragen om de kosten te kunnen dekken en deze activiteiten te kunnen voortzetten. De propaganda-activiteiten zijn meer gericht op het bijdragen aan de politieke vorming in plaats van het behalen van opbrengsten. Daarmee neemt zij niet deel aan een of andere markt naar het oordeel van het Hof en valt het doek voor de stelling van de SPÖ dat zij een economische activiteit verricht.

Hoewel bovenstaande uitspraken betrekking hadden op meer publieke organisaties, heeft het HvJ de toepassing van deze voorwaarden voor het komen tot een economische activiteit in zijn arresten niet slechts beperkt tot dergelijke situaties. Ook de staatssecretaris van Financiën lijkt van mening te zijn dat deze arresten een bredere werking hebben. Dit kan bijvoorbeeld worden afgeleid uit het feit dat volgens de staatssecretaris, onder verwijzing naar het arrest Gemeente Borsele, kan worden gesteld dat de verhuur van een onzelfstandige ruimte van een (privé) woning van een directeur-groootaandeelhouder (hierna: DGA) aan zijn/of haar eigen B.V. 'in beginsel' geen economische activiteit vormt.³⁵ De staatssecretaris verstrekt jammer genoeg verder geen toelichting bij deze stelling, maar dit lijkt mijns inziens te volgen uit de aanname dat de DGA met de verhuur ook geen markt gaat betreden; deze heeft maar één huurder, zoekt niet naar andere huurders en de huurprijs wordt feitelijk door dezelfde persoon vastgesteld.

³³ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ).

³⁴ Dit betreft voornamelijk de vierde prejudiciële vraag.

³⁵ Staatssecretaris van Financiën, Toelichting op afzien instellen beroep in cassatie tegen Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2019, nrs. 18/00464 t/m 18/00470, ECLI:NL:GHARL:2019:5043, 18 juli 2019, gepubliceerd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2019/08/26/toelichting-op-afzien-instelling-beroep-onderschrift-zolderverdieping>.

3.3 Prestatie onder bezwarende titel

3.3.1 Voorwaarden

Om voor de btw tot een belastbare prestatie te komen, moeten de prestatie en de betaling een dusdanige koppeling hebben met elkaar dat sprake is van een prestatie onder een bezwarende titel. Naast het feit dat er uiteraard een niet-symbolisch³⁶ bedrag moet worden betaald en een prestatie moet worden verricht, vallen uit de jurisprudentie de volgende voorwaarden af te leiden:³⁷

1. Er bestaat een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de ontvangen tegenwaarde;
2. De goederenlevering of dienstverrichting moet tegen een bedongen vergoeding plaatsvinden;
3. Er is sprake van verbruik door een identificeerbare gebruiker.

Deze drie voorwaarden worden in de onderstaande paragrafen verder uitgewerkt.

3.3.2 Rechtstreeks verband

De aanwezigheid van een rechtstreeks verband tussen de goederenlevering of dienstverrichting en de ontvangen tegenwaarde is noodzakelijk om een betaling als vergoeding voor een prestatie te kunnen aanmerken.³⁸ Uit staande jurisprudentie van het HvJ blijkt dat een rechtstreeks verband aanwezig is indien:

“er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.”³⁹

In een eerder arrest, *Apple and Pear Development Council* (hierna: A&P)⁴⁰ had het HvJ de aanwezigheid van een rechtstreeks verband ook al toegelicht. A&P was een publiekrechtelijk lichaam dat werd gefinancierd uit wettelijk verplichte bijdragen vanuit telers van appels en peren gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. A&P hield zich voornamelijk bezig met het maken van reclame, het voeren van promotionele acties en het verbeteren van de kwaliteit van het geteelde fruit. Bij het HvJ lag de vraag van de verwijzende rechter voor of de hiervoor beschreven activiteiten, waarvoor A&P de wettelijke bijdragen ontving, als prestaties onder bezwarende titel konden worden aangemerkt. Het Hof begint met de vaststelling dat A&P zich inzet voor de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de fruittelers en daarmee de voordelen van de activiteiten van A&P ten goede komen aan de sector als geheel. Een individuele fruitteler profiteert slechts indirect van de activiteiten van A&P. Daarnaast bestaat er in de ogen van het Hof geen verband tussen de hoogte van de verplichte bijdragen en de

³⁶ HvJ 21 september 1988, C-50/87 (Commissie/Frankrijk) en HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.

³⁷ Zie ook R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, FM nr. 94, Kluwer: Deventer 2000, p. 101.

³⁸ Indien in het vervolg van deze verhandeling wordt gesproken over een tegenwaarde, is een dergelijk rechtstreeks verband (nog) niet aanwezig. Indien wordt gesproken over een vergoeding is wel sprake van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de tegenwaarde.

³⁹ 18 juli 2007, C-277/05 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains), r.o. 19.

⁴⁰ HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (Apple and Pear Development Council).

omvang van het voordeel dat een individuele teler geniet. Dit leidt er volgens het Hof toe dat activiteiten en de wettelijke bijdragen aan A&P die zij hiervoor ontvangt geen rechtstreeks verband houden. De betaalde tegenwaarde dient zodoende in enige mate gerelateerd te zijn aan het voordeel dat de ontvanger van de prestatie geniet. In het ultieme geval betekent dit dat het voordeel bijvoorbeeld twee keer zo groot wordt indien een twee keer zo hoog bedrag wordt betaald.

Het voorgaande rechtvaardigt echter absoluut niet de conclusie dat een forfaitair bedrag per definitie niet tot een rechtstreeks verband kan leiden tussen de betaling en de verrichte prestatie. Dit valt af te leiden uit het arrest *Kennemer Golf & Country Club*.⁴¹ In deze Nederlandse zaak draaide het onder andere om de vraag of de jaarlijks verschuldigde contributie bij deze golfvereniging een tegenprestatie vormt voor de door de vereniging verrichte diensten, ook als de leden niet altijd gebruikmaken van de geboden voorzieningen. De Hoge Raad wenste duidelijkheid te verkrijgen in relatie tot het arrest A&P, waarin de fruittelers ook een bepaald bedrag betaalden dat niet afhing van de voordelen die zij hierdoor verkregen. Het HvJ oordeelde dat de prestatie bestond uit het ter beschikking stellen van het sportcomplex en de bijbehorende faciliteiten. Ieder lid had zodoende evenveel voordeel; ze mochten allemaal (evenveel) gebruik maken van het gehele complex. Daarmee vormde het meer forfaitaire bedrag geen beletsel om tot een rechtstreeks verband te komen. Het HvJ is tot een vergelijkbaar oordeel gekomen in een zaak waarin een forfaitair bedrag voor het verlenen van zorg is verstrekt. Dit bedrag was vastgesteld aan de hand van duidelijke criteria, maar was en kon niet worden toegerekend aan de zorg verleend aan specifieke bewoners. Wederom achtte het HvJ een rechtstreeks verband aanwezig.⁴²

Hoewel het berekenen van een forfaitair bedrag het rechtstreekse verband tussen prestatie en betaling niet te niet doet, valt uit het arrest *Commissie tegen Finland*⁴³ af te leiden dat het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de betaling wel kan verbreken indien de hoogte van tegenwaarde samenhangt met andere zaken dan de te verrichten prestatie. In deze zaak lag bij het HvJ de vraag voor of verleende rechtsbijstand door openbare bureaus belast was met btw. De bijdrage voor deze rechtsbijstand werd vastgesteld aan de hand van een staffel. Des te hoger het inkomen van de persoon die juridisch werd bijgestaan, des hoger het percentage van de daadwerkelijk gemaakte juridische kosten dat de ontvanger van de rechtsbijstand moest betalen. Daarnaast was op grond van deze Finse wetgeving een aanvullende bijdrage verschuldigd indien de ontvanger van de rechtsbijstand over voldoende eigen vermogen beschikte. Het Hof stelt vast dat slechts een gedeelte van de juridische kosten in rekening wordt gebracht en de hoogte hiervan wordt bepaald aan de hand van het inkomen en vermogen van de ontvangers van de juridische bijstand. De hoogte van de betaling wordt hierdoor slechts gedeeltelijk bepaald door de reële waarde van de verleende diensten en dit verband wordt (nog) zwakker naarmate het inkomen en vermogen bescheidener worden. Op basis van dit niet nauwe verband tussen de hoogte van de tegenwaarde en de verrichte prestatie, concludeert het Hof dat geen sprake is van een voldoende rechtstreeks verband.

⁴¹ HvJ 21 maart 2002, C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*).

⁴² HvJ 27 maart 2014, C-151/13 (*Le Rayon d'Or*).

⁴³ HvJ 29 oktober 2009, C-246/08 (*Commissie/Finland*).

3.3.3 Bedongen vergoeding

In het verlengde van het rechtstreekse verband en het hiervoor aangehaalde citaat van het HvJ ligt de voorwaarde dat een bepaalde tegenprestatie moet volgen uit een rechtsbetrekking tussen de presterende ondernemer en de afnemer. Hieruit volgt dat wel enige afspraken aan de prestatie ten grondslag moeten liggen. In het standaard btw-arrest Tolsma⁴⁴ van het HvJ komt deze voorwaarde goed naar voren. In de situatie van orgeldraaier Tolsma, welke bijdragen ontving van toevallige passanten, achtte het Hof een prestatie onder bezwarende titel niet aanwezig. Deze bijdragen ontving Tolsma op geheel vrijwillige basis van passanten en niet op grond van enige overeenkomst. Tevens konden de passanten de hoogte geheel zelf bepalen en bestond er geen noodzakelijk verband tussen de muzikale activiteiten van Tolsma en de bijdragen. Overigens hoeft de afspraak tussen de presterende ondernemer en de afnemer niet in rechte afdwingbaar te zijn om van een bedongen vergoeding te kunnen spreken.⁴⁵

Zelfs als een (aanvullende) betaling juridisch kan worden afgedwongen, hoeft geen rechtstreeks verband aanwezig te zijn met een verrichte prestatie. Dit volgt uit de zaak BAZ Bausystem⁴⁶. In deze zaak oordeelde het HvJ dat de ontvangst van wettelijk verschuldigde rente als gevolg van een geweigerde betaling door de afnemer niet als verband houdend werd aangemerkt met de verrichte prestatie. Het Hof kwalificeerde deze betaling namelijk als kostenvergoeding of schadevergoeding. Hierbij woog het HvJ zeer uitdrukkelijk mee dat de rente was vastgesteld in een civielrechtelijke procedure en Bausystem door haar afnemer was gedwongen om uitstel van betaling te verlenen. Deze (aanvullende) vergoeding was zodoende niet overeengekomen tussen partijen, maar werd van hogerhand opgelegd (in casu: de civiele Duitse rechter).

3.3.4 Verbruik door identificeerbare gebruiker

In het hiervoor behandelde arrest A&P kwam al naar voren dat de betaling en het voordeel dat de afnemer verkrijgt in zekere mate gerelateerd dienen te zijn om van een rechtstreeks verband te kunnen spreken. Uit jurisprudentie van het HvJ in het kader van voornamelijk subsidies, komt dit verkrijgen van voordeel en het identificeren van een gebruiker meer expliciet aan bod. In twee arresten⁴⁷ met betrekking tot de belastbaarheid van een betaald bedrag in ruil voor de vermindering van zijn of haar landbouwactiviteiten, ging het Hof terug naar een van de basisbeginselen van de btw om tot een oordeel te komen. Het Hof redeneerde namelijk dat de btw een algemene verbruiksbelasting is, waarbij in de gehele keten bij elke transactie btw is verschuldigd. Vervolgens oordeelde het Hof dat in onderhavige gevallen:

*“levert de landbouwproducent geen diensten aan een identificeerbare gebruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.”*⁴⁸

⁴⁴ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).

⁴⁵ HvJ 17 september 2002, C-498/99 (Town & County Factors).

⁴⁶ HvJ 1 juli 1982, C-222/81 (BAZ Bausystem).

⁴⁷ HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr) en HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden-Agrardienste).

⁴⁸ HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden-Agrardienste), r.o. 23.

De diensten verleend door de landbouwer, inhoudende het verminderen van zijn landbouwactiviteiten, leverden naar de mening van het HvJ niet de bevoegde autoriteiten noch andere identificeerbare personen voordeel op. Deze diensten zijn kennelijk verricht in het algemeen belang. Hiermee bleven de betaalde bedragen buiten de heffing van btw. Uit deze arresten in combinatie met het voorgaande valt zodoende af te leiden dat er wel sprake moet zijn van verbruik door een identificeerbare verbruiker, welke voor hem of haar een voordeel oplevert, dat is beoogd en waarvoor deze wenst te betalen⁴⁹, wil een handeling als prestatie onder bezwarende titel kwalificeren.

3.3.5 Bewijsvermoeden Hoge Raad

Waar het HvJ in iedere situatie afzonderlijk bekijkt of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 1 maart 2002⁵⁰ een bewijsvermoeden geïntroduceerd. Naar het oordeel van de Hoge Raad mag er als regel vanuit worden gegaan dat in geval van een betaling van een btw-ondernemer aan een andere btw-ondernemer, deze betaling de tegenwaarde voor een prestatie vormt. Deze aanname is in de praktijk veelal van belang bij kostendoorbelastingen, waar het in sommige situaties niet direct duidelijk is of en zo ja, welke prestaties aan een kostendoorbelasting ten grondslag liggen.

Voor zover ik heb na kunnen gaan, kent het HvJ een dergelijke aanname niet, maar hieraan moet naar mijn mening niet te zwaar worden getild. Met de invoering van dit bewijsvermoeden wil de Hoge Raad slechts benadrukken op wie de bewijslast rust. Bovendien kan te allen tijde tegenbewijs worden geleverd door de partij (belastingplichtige of Inspecteur) die een andere mening is toegedaan. De Hoge Raad heeft in de zaak van Stichting Pensioenfonds Stork (hierna: pensioenfonds)⁵¹ verder expliciet aangegeven dat aan dit bewijsvermoeden geen betekenis toekomt bij de beoordeling of ingekochte prestaties zijn gebruikt voor btw-belaste handelingen. Van een echte tegenstrijdigheid met de lijn van het HvJ is zodoende naar mijn mening geen sprake, de Hoge Raad toetst, net als het HvJ, elke situatie aan de hiervoor beschreven criteria en dit bewijsvermoeden dient ook niet voor andere situaties te worden gebruikt.⁵²

3.4 Conclusie

Om te kunnen spreken van een economische activiteit moet duurzaam, dat wil zeggen meerdere malen en/of over een langere periode, worden gepresteerd tegen vergoeding. Daarnaast dient er uiteraard daadwerkelijk een activiteit te worden verricht; indien voordelen bijvoorbeeld slechts voortvloeien uit het in eigendom houden van zaken is geen sprake van een economische activiteit. In sommige gevallen voegt het HvJ aan deze beoordeling een stap toe door te toetsen of met bepaalde activiteiten daadwerkelijk een markt wordt betreden en of een reëel verband bestaat tussen de in rekening gebrachte bedragen en de prestatie. Dit kan ertoe leiden dat

⁴⁹ Zie ook A.H. Bomer & H.W.M. van Kesteren, *Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen*, WFR 2001/959, p. 3.

⁵⁰ HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141, r.o. 3.2.2.

⁵¹ HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

⁵² In gelijke zin, zie D.B. Bijl, Noot bij HR 27 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

prestaties wel tegen vergoeding worden verricht, maar uiteindelijk niet leiden tot een economische activiteit. Bij het toepassen van deze toets kan in specifieke situaties een vergelijking worden gemaakt hoe andere marktpartijen een bepaalde activiteit uitvoeren.

Om daadwerkelijk van een prestatie onder bezwarende titel te kunnen spreken, moet aan drie voorwaarden worden voldaan. Allereerst dient een rechtstreeks verband te bestaan tussen de prestatie en de betaalde tegenwaarde. Deze moeten daadwerkelijk gerelateerd zijn aan elkaar; indien de tegenwaarde op basis van andere factoren wordt vastgesteld, kan het rechtstreekse verband verbreken. Een forfaitair bedrag op basis van vooraf vastgestelde criteria hoeft echter niet tot verbreking van het rechtstreekse verband te leiden. De tweede voorwaarde houdt in dat de vergoeding moet zijn bedongen, dat wil zeggen dat deze is overeengekomen in het kader van een rechtsbetrekking waarbij prestaties over en weer worden uitgewisseld. De vergoeding hoeft niet per definitie juridisch afdwingbaar te zijn. Tot slot moet sprake zijn van verbruik door een identificeerbare gebruiker. Deze gebruiker beoogt met het ontvangen van de prestatie een bepaald individueel voordeel voor hem of haar te behalen.

4. Kwalificatie kostendoorbelastingen in de btw

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de kostendoorbelasting getoetst aan de criteria van de prestatie onder bezwarende titel en de economische activiteit, zoals geformuleerd in de jurisprudentie. Allereerst wordt hierbij in chronologische volgorde aandacht besteed aan Europese en nationale zaken waarin kostendoorbelastingen, al dan niet indirect, naar voren zijn gekomen⁵³. Vervolgens worden verschillende situaties ten aanzien van kostendoorbelastingen getoetst aan alle hiervoor behandelde voorwaarden die volgen uit de jurisprudentie. Dit geldt zowel ten aanzien van de prestatie onder bezwarende titel als de economische activiteit.

4.2 Specifieke jurisprudentie inzake kostendoorbelastingen

4.2.1 Jurisprudentie Hof van Justitie

4.2.1.1 *Syndicat des producteurs indépendants (SPI)*

In de zaak die leidde tot het arrest SPI⁵⁴ was de plaats van reclamediensten in geschil. SPI, een beroepsorganisatie van (reclame)filmproducenten, was het niet eens met het standpunt van de Franse belastingautoriteiten. Deze namen het standpunt in dat een afwijking van de reguliere plaats van dienst regels niet van toepassing was, indien niet rechtstreeks door de reclamefilm maker aan de uiteindelijke adverteerder werd gefactureerd. Dit betekende in de praktijk dat deze uitzondering niet van toepassing was wanneer een reclamefilm maker factureerde aan een reclamebureau en dit bureau op zijn beurt deze kosten doorberekende aan de uiteindelijke adverteerders. De verwijzende Franse rechter legde aan het HvJ kortgezegd de vraag voor of de uitzondering ook van toepassing was in geval van diensten van dezelfde aard die via het reclamebureau worden doorgefactureerd. Het Hof komt relatief eenvoudig tot de conclusie dat naar de aard van de prestatie moet worden gekeken. Hierbij moet telkens rekening worden gehouden met de omstandigheden van de betrokken dienst.

Hoewel het Hof niet expliciet ingaat op de belastbaarheid van een doorbelastingen van reclamekosten door het reclamebureau, valt uit de arrest wel af te leiden dat het doorbelasten van kosten en/of een bepaalde prestatie op zich niets afdoet aan de aard van de prestatie.⁵⁵ Dit betekent naar mijn mening bijvoorbeeld dat een holdingmaatschappij die specifieke juridische diensten inkoop en deze vervolgens via een gespecificeerde doorbelasting aan haar dochtermaatschappij in rekening brengt, deze doorbelasting ook als juridische dienstverlening kwalificeert (indien deze doorbelasting wordt aangemerkt als een prestatie tegen vergoeding), ondanks dat de holdingmaatschappij geen advocatenkantoor is.

⁵³ Het arrest SPÖ van het HvJ zou ook hieronder kunnen worden geschaard, deze is echter al behandeld in paragraaf 3.2.3, waardoor deze in paragraaf 4.2 achterwege is gebleven. Ook stelde de verwijzende rechter in HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank) een prejudiciële vraag omtrent kostendoorbelasting, maar aan deze vraag is het Hof in het geheel niet toegekomen. Om die reden is dit arrest ook buiten beschouwing gelaten.

⁵⁴ HvJ 15 maart 2001, C-108/00 (SPI).

⁵⁵ Zie ook M. van der Wulp, Nogmaals doorbelasten van kosten en btw, BtwBrief 2017/94.

4.2.1.2 EDM

Belanghebbende in deze zaak⁵⁶, EDM, was een holding in de mijnbouwsector. EDM 'zoekt' naar rendabel te exploiteren mijnen. Zij maakt in dit kader deel uit van drie consortia. Wanneer een nieuwe mijn wordt ontdekt, wordt hiervoor een afzonderlijke nieuwe vennootschap opgericht. Binnen deze consortia bestaat de activiteit van EDM uit handelingen van technische aard, de coördinatie van werkzaamheden als beheerder van het consortium en adviesverlening en deelname aan specifiek opgerichte technische commissies. Elke deelnemer van het consortium stelt facturen op en vermeldt daarbij de uit te voeren werken en de kostprijs en stuurt deze op naar EDM. Het enige doel van deze facturen is het kunnen verdelen van de gemaakte kosten in overeenstemming met de vooraf vastgestelde percentages opgenomen in de consortiumovereenkomst. De Portugese rechter stelde in de zaak expliciet de vraag of sprake was van een economische activiteit met name voor zover sprake EDM meer geld ontving dan haar aandeel in de kosten op basis van de consortiumovereenkomst.

Het Hof start met de vaststelling dat de werkzaamheden die zij verricht in het kader van en voor rekening van het consortium niet verschillen van de werkzaamheden welke een onderneming voor eigen rekening verricht. Net als in het arrest SPI lijkt het Hof zodoende meer naar de aard van de prestatie te kijken; deze is niet anders naar gelang voor het consortium of voor eigen rekening wordt gehandeld. Het Hof vervolgt zijn arrest met de vaststelling dat deze diensten onder bezwarende titel moeten zijn verricht, wil sprake kunnen zijn van een belastbare prestatie. Het Hof constateert vervolgens dat voor de onderlinge kostenverrekeningen op basis van de consortiumovereenkomst geen betalingen worden verricht⁵⁷. Deze werkzaamheden richting het consortium worden zodoende niet onder bezwarende titel verricht. Het meerwerk dat EDM verricht ten opzichte van overeengekomen is in consortiumovereenkomst, waarvoor zij wel daadwerkelijk geld ontvangt, leidt wel tot een bezwarende titel aldus het HvJ. Het HvJ lijkt zodoende zeer simpel te toetsen of er daadwerkelijk wordt betaald. De redactie van Vakstudie Nieuws⁵⁸ vergelijkt de uitkomsten van dit arrest met de btw-behandeling van samenwerkingsverbanden in Nederland. Deze samenwerkingsverbanden worden vaak aangemerkt als ondernemer voor de btw en de onderlinge dienstverlening binnen dit verband blijft ook buiten de btw-sfeer. Ingeval een participant meer werkzaamheden dan afgesproken verricht, komt het de Redactie niet vreemd voor dat het meerdere niet binnen het samenwerkingsverband plaatsvindt en zodoende belastbaar is voor de btw.

⁵⁶ HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM).

⁵⁷ Een ruiltransactie tussen partijen lijkt het Hof (kennelijk) niet aanwezig te achten. A-G Léger merkt hieromtrent op dat dit meer moet worden gekwalificeerd als het nakomen van de consortiumovereenkomst. Dit heeft naar zijn mening tot gevolg dat een rechtstreeks verband tussen de verrichte diensten door EDM en de diensten die zij van andere leden van het consortium terugontvangt ontbreekt, zie Conclusie A-G Léger van 12 september 2002, C-77/01 (EDM), r.o. 75.

⁵⁸ Redactie Vakstudie Nieuws, Noot bij HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15.

4.2.1.3 Portugal Telecom

Portugal Telecom⁵⁹ is een Portugese holdingmaatschappij die technische beheers- en managementdiensten verricht aan haar dochtervennootschappen. Ten behoeve van het verrichten van deze diensten, heeft zij consultants ingehuurd. Deze consultancykosten heeft Portugal Telecom vervolgens tegen kostprijs doorbelast aan haar dochtermaatschappijen. Vervolgens ontstaat discussie met de Portugese belastingautoriteiten omtrent het percentage van de voorbelasting dat in aftrek kan worden gebracht, omdat Portugal Telecom op grond van Portugees recht wordt geacht het houden van aandelen als belangrijkste taak te hebben. De Portugese rechter vraagt aan het HvJ onder andere of en zo ja, in hoeverre Portugal Telecom de btw op de doorbelaste kosten in aftrek kan brengen. Het Hof herhaalt dat het verrichten van diensten tegen vergoeding richting de dochtervennootschappen ertoe leidt dat het houden van aandelen een economische activiteit kan vormen. Het HvJ blijft echter weg van een verdere kwalificatie van de doorbelaste kosten en focust zich op de vraag in hoeverre recht op aftrek bestaat.

Net als Middelburg⁶⁰ stel ik vast dat het Hof (helaas) niet expliciet ingaat op de kwalificatie van de diensten/doorbelastingen. Wel valt op dat het HvJ de twee gestelde prejudiciële vragen herformuleert tot één vraag waarbij het Hof specifiek zich de vraag stelt of een holdingvennootschap de btw op goederen en diensten die zij inkoopt en vervolgens in rekening brengt, in aftrek kan brengen op basis van de methode van werkelijk gebruik. Het Hof gebruikt daarna in zijn overwegingen 44 tot en met 47 en het dictum opvallend vaak het woord ‘wanneer’ en ‘ingeval’ en spreekt meer in algemene termen, waarmee het Hof een slag om de arm lijkt te willen houden. Echter in rechtsoverweging 48 stelt het Hof:

“Het is de taak van de verwijzende rechter om uit te maken of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten in hun geheel rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de economische handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (onderstreping: RdW) dan wel of deze diensten door de belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat of nog of deze diensten door de belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische handelingen als voor andere dan economische handelingen.”⁶¹

Uit het feit dat het Hof in deze rechtsoverweging spreekt van ‘de economische handelingen’ lijkt te kunnen worden afgeleid dat het Hof hier doelt op de doorbelastingen van de consultancykosten en niet in het algemeen doelt op economische handelingen, welke recht geven op btw-aftrek. Dit zou betekenen dat het inkopen van prestaties van derden en dit doorbelasten wel een btw-belastbare prestatie inhoudt.

⁵⁹ HvJ EU 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom).

⁶⁰ D.B. Middelburg, Kostendoorbelastingen en btw, WFR 2020/73, onderdeel 5.1.

⁶¹ In de Engelse taalversie van het arrest wordt tevens in rechtsoverweging 48 gesproken van “the output economic transactions giving rise to the right to deduct”.

4.2.1.4 TGE Gas Engineering GmbH (TGE)

In deze zaak⁶² draait het om TGE, een in Duitsland gevestigde vennootschap, welke een Portugees btw-nummer verkrijgt als gevolg van de aankoop van aandelen in een vennootschap gevestigd in Portugal. Vervolgens richt zij een vaste inrichting op in Portugal. Deze vaste inrichting verkrijgt ook een Portugees btw-nummer. TGE gaat daarna een samenwerking aan met een onafhankelijke Portugese partij, welke vorm wordt gegeven middels de oprichting van economisch samenwerkingsverband (hierna: esv). Bij deze oprichting gebruikt TGE haar eigen Portugees btw-nummer voor buitenlands belastingplichtigen en niet dat van haar Portugese vaste inrichting. Op grond van Portugees recht, wordt het resultaat van het esv doorberekend aan de achterliggende participanten. De Portugese vaste inrichting van TGE en het esv sluiten vervolgens een overeenkomst tot onderaanneming. In deze overeenkomst is opgenomen dat het esv aan de vaste inrichting van TGE zijn gemaakte kosten doorberekent. Op de facturen met betrekking tot deze doorbelastingen vermeldt het esv het btw-nummer van de vaste inrichting in plaats van het Portugees btw-nummer van TGE zelf. De vaste inrichting van TGE heeft de btw op de doorbelastingfacturen in aftrek gebracht. De Portugese belastingdienst weigerde de aftrek van btw op deze facturen met het argument dat de vaste inrichting van TGE geen lid was van het esv.⁶³

Het Hof stelt allereerst vast dat TGE en haar vaste inrichting één enkele belastingplichtige zijn. Gezien dit feit, vereist het neutraliteitsbeginsel volgens het Hof dat de aftrek kan worden gerealiseerd, mits aan de materiële voorwaarden voor aftrek is voldaan. Met dit antwoord gaat het Hof in het geheel niet in op de door Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Kokott⁶⁴ opgeworpen stelling dat de verdeling van het resultaat van het esv überhaupt geen dienst onder bezwarende titel is. Kokott betoogde in haar conclusie bij dit arrest dat de facturen enkel tot doel hadden de kosten af te wentelen op de deelnemers van het esv conform de bepaling in de Portugese inkomstenbelasting. Kokott kwalificeerde de betalingen als een inbreng in of negatieve winstuitdeling van het esv.

Voortbordurend op de rechtsoverwegingen van het HvJ in EDM is Merckx⁶⁵ van mening dat het HvJ dezelfde mening als de A-G zou zijn toegedaan. Wolf⁶⁶ ziet dit echter anders. Hij benadrukt dat het Hof zelf aanvullende toelichting heeft gevraagd over de doorberekende kosten en het Hof zelfs toelichting verstrekt op de regels omtrent de plaats van dienst. Dit laatste zou volgens Wolf zinledig zijn indien het Hof niet zou aannemen dat de kostenberekening in casu geen prestatie onder bezwarende titel zou inhouden. In mijn ogen kan uit hetgeen Wolf aanhaalt niet worden afgeleid dat het HvJ zich hierover heeft willen uitlaten. Deze vraag lag allereerst gewoonweg niet bij het Hof voor. Bovendien rept het Hof ook met geen enkel woord over deze kwestie; hij blijft volledig redeneren vanuit de 'aftrekkant' en blijft zodoende volledig binnen de kaders van de prejudiciële vragen. Daarnaast blijkt in de praktijk dat het HvJ kan stellen dat hij

⁶² HvJ 7 augustus 2018, C-16/17 (TGE Gas Engineering).

⁶³ Het btw-nummer van TGE zelf was namelijk gebruikt bij de oprichting.

⁶⁴ Conclusie A-G Kokott van 3 mei 2018, C-16/17 (TGE), V-N 2018/32.10.

⁶⁵ M.M.W.D. Merckx, Noot bij HvJ 7 augustus 2018, C-16/17 in FED 2018/155.

⁶⁶ R.A. Wolf, Btw en het doorberekenen van kosten, NTFR 2018/35.

zich niet over een vraag heeft uitgesproken, terwijl dit impliciet misschien wel zo zou kunnen lijken.⁶⁷

4.2.1.5 San Domenico Vetraria SpA (SDV)

Moedermaatschappij Avir heeft bij haar dochtermaatschappij SDV⁶⁸ een van haar bedrijfsleiders gedetacheerd. Hierbij zijn slechts de daadwerkelijke kosten doorberekend aan SDV. De prejudiciële vraag in deze zaak is ingegeven door een bepaling in het Italiaanse recht op basis waarvan geen sprake is van een prestatie voor de btw, indien bij het uitlenen of detacheren van personeel uitsluitend de kosten worden vergoed. Het Italiaanse hooggerechtshof vraagt zich af of deze bepaling niet in strijd is met de Btw-richtlijn. Het HvJ komt relatief eenvoudig tot de slotsom dat dit het geval is. Allereerst constateert het Hof dat de detachering is verricht op grond van een contractuele rechtsbetrekking tussen partijen. Daarnaast worden prestaties uitgewisseld: detachering in ruil voor het verrichten van een betaling op basis van deze rechtsbetrekking. Tevens wordt, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende nationale rechter, aangenomen dat de betaling een voorwaarde is voor de detachering en deze bedragen uitsluitend als tegenprestatie voor de detachering zijn betaald. Op grond van het voorgaande acht het HvJ een rechtstreeks verband aanwezig. De stelling van de Europese Commissie dat de detachering niet is verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenprestatie wordt hiermee verworpen. Tot slot benadrukt het Hof dat de hoogte van de vergoeding onder deze omstandigheden geen afbreuk doet aan het rechtstreekse verband.

4.2.2 Nationale jurisprudentie

4.2.2.1 HR 1 maart 2002

Belanghebbende in deze zaak⁶⁹ is een op de voormalige Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap met een vaste inrichting in Nederland. Een tot hetzelfde concern behorende Belgische vennootschap belaste kosten door in verband met werkzaamheden ten behoeve van de Nederlandse vaste inrichting. Dit betrof een breed scala aan kosten, waaronder: juridische kosten, accountantskosten en marketingkosten. Daarnaast wordt een vaste management fee betaald aan de Belgische vennootschap van 11,25% van bepaalde inkomsten van belanghebbende. Eventuele kosten die door belanghebbende zelf worden gedragen, komen in mindering op dit bedrag.

Hof Amsterdam⁷⁰ oordeelt dat de berekeningen van de doorbelaste kosten ontbreken en dat belanghebbende aannemelijk moet maken dat de in de aangifte aangegeven btw onterecht is voldaan. Het Hof acht niet aannemelijk dat er geen overeenkomsten aan de doorbelastingen ten grondslag liggen. Ook de stelling van belanghebbende dat deze kosten al zijn opgenomen in de management fee mag niet baten. Hof Amsterdam

⁶⁷ Een treffend voorbeeld in dit kader is HvJ 21 september 2017, C-326/15 (DNB Banka), r.o. 38, waarin is geoordeeld dat de koepelvrijstelling slechts voor bepaalde activiteiten van algemeen belang kan worden toegepast. Dit terwijl het Hof in zijn arrest van 20 november 2003, C-8/01 (Taksatorringen) niet ter sprake bracht dat de activiteiten in kwestie überhaupt niet onder de koepelvrijstelling vielen.

⁶⁸ HvJ 11 maart 2020, C-94/19 (San Domenico Vetraria).

⁶⁹ HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

⁷⁰ Hof Amsterdam 14 februari 2000, nr. P99/00227.

sluit af met de constatering dat theoretisch niet valt uit te sluiten dat de doorbelaste concernkosten niet het karakter van een vergoeding hebben. Belanghebbende kon dit echter niet aannemelijk maken. In cassatie komt de Hoge Raad met het bewijsvermoeden, zoals behandeld in paragraaf 3.3.5. De Hoge Raad geeft in rechtsoverweging 3.2.2 aan dat geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel bij 'bij voorbeeld' kosten voor gemene rekening. Verder laat de Hoge Raad het (feitelijke) oordeel van het Hof in stand zonder inhoudelijke motivering.

4.2.2.2 Hof Arnhem 11 november 2002

Zonder vermelding van het hiervoor beschreven bewijsvermoeden van de Hoge Raad, kwam Hof Arnhem ook tot het oordeel dat een kostendoorbelasting een belastbare prestatie inhield.⁷¹ Een holding had advieskosten gemaakt ten behoeve van het aantrekken van leningen. De ontvangen bedragen werden vervolgens weer doorgeleend aan de dochtervennootschappen.⁷² Deze advieskosten zijn zonder winstopslag doorberekend naar rato van de uitgeleende bedragen. Het Hof toetst of de doorbelastingen een prestatie onder bezwarende titel omvatten. Partijen zijn het erover eens dat dit het geval is. De diensten zijn namelijk door de holding op eigen naam ingekocht en vervolgens doorverkocht aan haar dochtervennootschappen. Verder hebben partijen aangegeven dat de doorbelaste kosten thuishoren bij de dochtervennootschappen en dat deze doorbelastingen zakelijk en reëel zijn geweest. Het Hof vult dit aan met de constatering dat aannemelijk is dat het inschakelen van de externe adviseurs de individuele dochtervennootschappen voordeel heeft opgeleverd en dat zij hiervoor bereid zijn geweest een vergoeding te betalen. Onder verwijzing naar het arrest Kennemer Golf & Country Club oordeelt het Hof vervolgens dat het feit dat de kosten op basis van een forfaitaire maatstaf zijn verdeeld hieraan niets afdoet.

4.2.2.3 Hoge Raad 29 september 2017 (Stichting Pensioenfonds Stork)

Stichting Pensioenfonds Stork (hierna: pensioenfonds) draagt de collectieve pensioenregeling van Stork over naar een derde. Het pensioenfonds is met Stork overeengekomen dat Stork een afkoopsom betaalt wegens de beëindiging van de uitvoeringsovereenkomst, herstellpremies betaalt en €10 miljoen bijdraagt om de overdracht te realiseren en de transitiekosten te dekken. De transitiekosten hebben zowel betrekking op interne kosten van het pensioenfonds als kosten van externe partijen. Het pensioenfonds belast conform de overeenkomst de kosten door middels een factuur met btw onder vermelding van 'vergoeding van transitiekosten conform vaststellingsovereenkomst'. In geschil was of het pensioenfonds de btw op de kosten van externen in aftrek kon brengen. Hof Arnhem-Leeuwarden⁷³ stel vast dat, gelet op de overeenkomsten, het pensioenfonds niet aannemelijk maakt dat een afzonderlijke dienst is overeengekomen die bestaat in het verlenen van medewerking tot de overdracht van het pensioenvermogen. In de vaststellingsovereenkomst werd namelijk slechts gesproken over het vergoeden van de transitiekosten. Het Hof vervolgt zijn weg met het oordeel dat een kostendoorbelasting in beginsel een economische activiteit vormt op grond van enkele arresten van de Hoge Raad in het kader van kosten voor

⁷¹ Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/0006, V-N 2003/16.25.

⁷² De tussenholding heeft tevens vergelijkbare adviesdiensten ingekocht ten behoeve van leningen, welke rechtstreeks door de bank aan de desbetreffende dochtervennootschap zijn verstrekt.

⁷³ Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juli 2015, nr. 14/00139, V-N 2015/52.2.4.

gemene rekening en het arrest SPI. Het Hof verwijst daarna naar het bewijsvermoeden van de Hoge Raad en stelt dat de Inspecteur niet voldoende heeft aangedragen om dit vermoeden te weerleggen. Kennelijk neemt het Hof aan dat op basis van de rechtsbetrekking een andere prestatie wordt verricht.⁷⁴ Op basis daarvan oordeelt het Hof dat aftrek mogelijk is voor zover de kosten worden doorbelast. De Inspecteur wordt zodoende in het ongelijk gesteld en de staatssecretaris van Financiën stelt beroep in cassatie in.

In cassatie⁷⁵ blijft de vaststelling dat het pensioenfonds geen dienst verricht onbestreden. De Hoge Raad gaat direct in op het feit dat het Hof het bewijsvermoeden van de Hoge Raad toepast bij de beoordeling of een dienst wordt gebruikt voor btw-belaste activiteiten. Dit bewijsvermoeden kan naar het oordeel van de Hoge Raad in dit kader niet worden toegepast; dit bewijsvermoeden zegt immers niets over waarvoor een ingekochte prestatie wordt gebruikt. De Hoge Raad gaat daarna in op de aanname van het Hof dat een kostendoorbelasting in beginsel een economische activiteit inhoudt. De Hoge Raad geeft aan dat deze conclusie niet kan worden afgeleid uit de door het Hof aangehaalde jurisprudentie. Voor de vaststelling dat sprake is van een belastbare prestatie, is namelijk ook vereist dat er sprake is van een handelen of nalaten. Omdat belanghebbende aftrek wenste te verkrijgen, lag de bewijslast bij belanghebbende om het handelen aannemelijk te maken, aldus de Hoge Raad. Het Hof heeft dit miskend en om die reden dient verwijzing te volgen.⁷⁶

4.2.2.4 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 juni 2018

Belanghebbende is een tussenholding in een groter concern met verschillende activiteiten.⁷⁷ Belanghebbende hield de aandelen in een zestal vennootschappen die actief waren in de vastgoedsector. Deze vennootschappen hadden te maken met zowel btw-belaste als vrijgestelde omzet. De enig aandeelhouder van belanghebbende verrichtte de managementactiviteiten richting de actieve vennootschappen. Bij de tussenholding was geen personeel in dienst. Uit de uitspraak volgt dat de enige activiteit van belanghebbende inhield dat zij facturen ontving, betaalde en doorstuurde naar de desbetreffende actieve dochtervennootschap. Een keer per jaar stuurde zij een overzicht van alle kosten met daarbij de onderliggende facturen. Deze een-op-een kostendoorbelasting vond plaats met btw. Belanghebbende bracht alle voorbelasting op de ingekomen facturen in aftrek. Om onbekende redenen belaste belanghebbende echter niet alle kosten door. Mogelijk vindt dit zijn oorzaak in het feit dat de dochtervennootschappen niet allemaal volledig aftrekgerechtigd waren en op deze wijze een btw-voordeel kon worden behaald. De Inspecteur heeft vervolgens aangegeven dat btw-aftrek alleen mogelijk is voor zover activiteiten worden gebruikt voor btw-belaste activiteiten. Om die reden heeft de Inspecteur het verschil tussen het in aftrek gebrachte btw-bedrag en het btw-bedrag dat was doorbelast nageheven.

⁷⁴ Zie ook Conclusie A-G Wattel van 17 juni 2016, 15/04099, r.o. 4.20/5.3.

⁷⁵ HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

⁷⁶ Hof Den Bosch 28 februari 2019, nr. 17/00708, V-N 2019/29.1.2 heeft vervolgens geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft kunnen maken dat er een andere dienst wordt verricht. Tegen dit oordeel heeft belanghebbende succesvol beroep in cassatie ingesteld (HR 3 april 2020, nr. 19/01750, V-N 2020/17.20), omdat het Hof niet (nogmaals) heeft getoetst of het verlenen van medewerking toch wel een dienst onder bezwarende titel kon zijn. De zaak is nu verwezen naar Hof Amsterdam.

⁷⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 juni 2018, nr. 18/03272, V-N 2018/51.1.6.

Zodoende werd niet het gehele in aftrek gebrachte btw-bedrag nageheven, maar alleen de btw op het gedeelte van de kosten dat niet werd doorbelast.

Het Hof herhaalt het oordeel van de Hoge Raad in de zaak van het pensioenfonds dat op belanghebbende de bewijslast rust dat sprake is van een belastbare handeling en zij recht heeft op btw-aftrek. Het Hof beslist daarna dat belanghebbende niet aannemelijk heeft kunnen maken dat sprake is van enige handelen of nalaten. De werkzaamheden van haar statutair directeur, te weten het bepalen welke diensten worden afgenomen, welke worden doorbelast en voor rekening van belanghebbende blijven, kunnen niet aan haar worden toegerekend. Verder blijkt niet dat zij waarde heeft toegevoegd. In het kader van het beroep van belanghebbende op het van toepassing zijn van een fiscale eenheid, merkt het Hof verder op dat het ontvangen, betalen en versturen van facturen niet gelijk te stellen is met besluitvorming of het voeren van de bedrijfsvoering binnen de groep. Dat de feitelijke directeur van de groep, ook statutair bestuurder is van belanghebbende is ook niet voldoende, zeker niet nu belanghebbende geen personeel en andere benodigde middelen tot haar beschikking heeft. De Hoge Raad heeft het ingestelde beroep in cassatie door belanghebbende uiteindelijk afgedaan op grond van art. 81 Wet RO.⁷⁸

Van Nieuwenhuizen⁷⁹ vraagt zich af of het Hof (en de Hoge Raad) een juiste beslissing heeft genomen. Met het oordeel dat de beslissingen van de directeur niet aan belanghebbende konden worden toegerekend, vraagt hij zich af of dit niet tot problemen gaat leiden in vele concerns. In deze concerns worden namelijk veelal door de bestuurder de belangrijkste beslissingen genomen. Van Nieuwenhuizen denkt dat het Hof (te) veel waarde heeft gehecht aan het feit dat geen (schriftelijke) overeenkomst is gesloten. Rechtbank Gelderland⁸⁰ had hier in haar oordeel ook al veel waarde aan toegekend. Hetgeen ik ook opvallend vind, is dat de Inspecteur in zijn controlerapport⁸¹ aangeeft dat belanghebbende wel recht op aftrek heeft voor zover de kosten met btw zijn doorbelast. Kennelijk is er voor dat gedeelte wel sprake van een economische activiteit of wordt er om praktische redenen vanuit gegaan dat de naheffing per saldo op dit bedrag uitkomt.

4.3 Kostendoorbelasting: bezwarende titel en economische activiteit

4.3.1 Inleiding

Uit hoofdstuk 2 komt naar voren dat de meningen uiteenlopen hoe een kostendoorbelasting moet worden gedefinieerd. Het lijkt een begrip te zijn geworden waarin verschillende zaken op een hoop worden geveegd. Het omvat in elk geval niet slechts pure boekhoudkundige correcties, zoals veel transfer pricing correcties.⁸² Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie en de Hoge Raad volgt dat het begrip kostendoorbelasting het verrichten van een dienst, het delen van kosten voor gemene

⁷⁸ HR 19 juni 2020, nr. 1600847 t/m 1600849, V-N 2020/31.25.6.

⁷⁹ W.A.P. van Nieuwenhuizen, Kostendoorbelastingen en het verschil tussen iets en niets bij holdings, BTW-bulletin 2020/63.

⁸⁰ Rechtbank Gelderland 7 juni 2016, AWB-15/2727, V-N 2016/40.2.3.

⁸¹ Onderdeel 7. Voorbelasting.

⁸² Voor een uitgebreide beschouwing van de btw-implicaties van dergelijke correcties, verwijst ik naar A.H. Bommer & H.M.W. van Kesteren, Transfer Pricing en BTW, WFR 2016/89.

rekening en het delen van kosten in het kader van een samenwerkingsverband kan omvatten. De vraag is of de Hoge Raad met zijn SPS-arrest en zijn art. 81 Wet RO-oordeel nog een categorie wil toevoegen, te weten een kostendoorbelasting, niet zijnde een van de vorige categorieën, waar geen dienst aan ten grondslag ligt. De Hoge Raad heeft het mogelijke bestaan van deze categorie in het verleden nooit ontkend⁸³, maar door het geïntroduceerde bewijsvermoeden, kwam de Hoge Raad niet toe aan de beoordeling of er daadwerkelijk een prestatie onder bezwarende titel werd verricht. Volgende de lijn uitgezet door het HvJ⁸⁴, lijkt de Hoge Raad in plaats van toepassen van het bewijsvermoeden, tegenwoordig eerst te toetsen of sprake is van een economische activiteit en/of een prestatie onder bezwarende titel. Belanghebbende heeft volgens de rechter de bewijslast bij deze toets in verband met het daaraan verbonden recht op aftrek dat hij wil realiseren.⁸⁵ Hierdoor is de belastingplichtige naar mijn mening feitelijk weer terug bij af als hij of zij btw in aftrek wil brengen. Belastingplichtigen dienen daardoor zelf te beoordelen of een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht en dit leidt tot een economische activiteit. Hierna wordt achtereenvolgens ingegaan op verschillende elementen van doorbelasting die van invloed kunnen zijn bij deze beoordeling.

4.3.2 Een-op-een doorbelastingen

Uit het art. 81 Wet RO-oordeel van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat het 'doorsturen' van facturen geen dienst inhoudt in de ogen van de Hoge Raad. De tussenholding in deze niet gecasseerde zaak stuurde immers een overzicht toe met daarbij de onderliggende facturen. Kennelijk verrichtte belanghebbende hiermee niet de onderliggende doorbelaste prestaties, zoals dat wel aan de orde was in het arrest SPI van het HvJ. Daar veranderde door de doorbelasting de aard van de prestatie (er was dus een prestatie, te weten de het verrichten van advertentiediensten), niet. Ook uit het arrest Portugal Telecom lijkt dit te volgen, doordat het zonder winstopslag doorbelasten van consultancykosten ook als economische activiteit lijkt te worden aangemerkt door het HvJ. In het arrest SDV van het HvJ kwalificeerde het HvJ eveneens het doorbelasten van personeelskosten zonder winstopslag ook als detachering tegen vergoeding.

Mijns inziens passen de uitkomsten van deze arresten van het HvJ ook binnen de theorie omtrent de bezwarende titel. Bij een een-op-een doorbelasting is namelijk het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de vergoeding volkomen duidelijk; de vergoeding is volledig gebaseerd op (ingekochte en doorgezette) prestatie. Van factoren die dit rechtstreekse verband verbreken, zoals samenhang met andere omstandigheden, is gewoonweg geen sprake. Verder is ook duidelijk wat voor voordeel wordt behaald door de afnemer en de afnemer kan ook eenvoudig worden geïdentificeerd. Aan de voorwaarde van identificeerbaar voordeel of verbruik door een identificeerbare derde wordt zodoende ook voldaan. Tot slot zullen, zeker onafhankelijke partijen, afspreken wat moet worden betaald om in aanmerking te

⁸³ Zo sprak de Hoge Raad van 'bij voorbeeld' kosten voor gemene rekening als situatie waarin geen sprake was geen een belastbare dienst onder bezwarende titel in HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.

⁸⁴ Met betrekking tot kostendoorbelastingen wordt deze toets in de jurisprudentie van het HvJ goed zichtbaar in HvJ 11 maart 2020, C-94/19 (San Domenico Vetraria).

⁸⁵ HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

komen voor de voordelen van de (ingekochte en doorgezette) prestatie. Het is dan ook niet over het algemeen zo dat partijen mogen geven wat ze willen of kunnen missen om van de voordelen gebruik te mogen maken, zoals in de zaken Tolsma en SPÖ aan de orde was. In aandeelhoudersrelatie zal vastlegging vaak via een managementovereenkomst plaatsvinden, maar afspraken kunnen uiteraard ook mondeling plaatsvinden. Dit laatste is ook geen probleem, zelfs juridisch niet afdwingbare verplichtingen kunnen immers als bedongen gelden⁸⁶, maar bewijstechnisch zit een belastingplichtige dan in een lastiger parket.

Dit laatste is mogelijk de verklaring voor het verschil met de art. 81 RO-zaak van de Hoge Raad en hetgeen kan worden afgeleid uit de jurisprudentie van het HvJ. Belanghebbende had namelijk niets op papier staan dat zijn stelling dat hij diensten onder bezwarende titel verrichtte kon onderbouwen. Als dit de daadwerkelijke verklaring vormt voor het verschil in uitkomst, ben ik met Van Nieuwenhuizen⁸⁷ eens dat het kleine verschil tussen het hebben van een mondelinge en schriftelijke overeenkomst opeens wel (te) grote gevolgen heeft. Zeker gezien het feit de doorbelaste prestaties voor zover ik heb kunnen nagaan wel volledig te specificeren waren en er, naar ik aanneem, daadwerkelijk betaling heeft plaatsgevonden. Het is zodoende niet dat belanghebbende in het geheel geen documentatie kon verstrekken. Andere verklaringen zouden kunnen worden gevonden in het feit dat misschien toch meer sprake was van een algemene niet gespecificeerde doorbelasting of dat er bepaalde aandeelhoudersmotieven meespeelden. De invloed van deze elementen wordt hierna behandeld.

Tot slot dient te worden opgemerkt dat in het SPS-arrest, waarin specifieke transitiekosten werden doorbelast, belanghebbende volgens de rechter ook niet aannemelijk kon maken dat afzonderlijke diensten werden verricht. Dit kan waarschijnlijk worden verklaard doordat het bedrag aan doorbelaste kosten als schadevergoeding kwalificeerde. Er werd in het geheel niet beoogd dat de ingekochte prestaties vervolgens werden doorgezet naar Stork; deze dienden alleen het pensioenfonds en werden in het kader van de afkoop slechts vergoed. De Inspecteur had dit ook betoogd, maar de verschillende rechters laten zich hier niet over uit.

4.3.3 Doorbelastingen van directe en indirecte kosten

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat een gedeelte van de overheadkosten, zoals personeelskosten, verzekeringen en accountantskosten, wordt verdeeld onder partijen en wordt doorbelast. Bij directe kosten die worden doorbelast, zal veelal onmiddellijk duidelijk zijn voor welke prestatie wordt betaald. Naarmate de kosten verder op een hoop worden geveegd en daar indirecte kosten bijkomen, wordt minder duidelijk voor welke prestatie wordt betaald, waarmee het individuele identificeerbare voordeel ook zal afnemen.⁸⁸ Daarnaast kan het voorkomen dat de hoogte van de tegenwaarde wordt gebaseerd op factoren die niet direct zijn gerelateerd aan het voordeel dat een

⁸⁶ HvJ 17 september 2002, C-498/99 (Town & County Factors).

⁸⁷ W.A.P. van Nieuwenhuizen, Kostendoorbelastingen en het verschil tussen iets en niets bij holdings, BTW-bulletin 2020/63.

⁸⁸ Zie ook A.H. Bomer & H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/959, onderdeel 5.2.

individuele afnemer geniet.⁸⁹ Een voorbeeld hiervan doet zich voor als de accountantskosten en juridisch advieskosten worden verdeeld naar rato van het aantal personeelsleden. De kosten hoeven niet direct gerelateerd te zijn aan het aantal personeelsleden, omdat bijvoorbeeld een entiteit zonder veel personeel maar met veel onroerend goed, veel meer (waarderings)vraagstukken voor de accountants en juristen kan veroorzaken.

In onder andere de arresten SPÖ en TGE van het HvJ en in het arrest van 1 maart 2002 van de Hoge Raad, waren ook doorbelastingen van vele verschillende typen kosten bij elkaar aan de orde. In de arresten TGE en SPÖ liet het HvJ zich helaas niet uit over de vraag of dergelijke doorbelastingen een dienst onder bezwarende titel inhielden. A-G Kokott heeft in haar conclusie bij het TGE-arrest, zoals reeds vermeld, wel het standpunt ingenomen dat in die casus geen sprake was van een dienst onder bezwarende titel. Dit had er echter meer mee te maken dat het om een samenwerkingsverband ging. In het arrest SPÖ liep het tevens stuk voor belanghebbende op andere factoren. Het arrest van 1 maart 2002 van de Hoge Raad biedt dan feitelijk de meeste duiding. Belanghebbende in deze zaak stelde dat de doorbelasting van de vele verschillende typen kosten geen vergoeding vormde voor een prestatie, waarschijnlijk als gevolg van het feit dat de entiteit waaraan de kosten werden doorbelast geen volledig recht op aftrek had. Het Hof achtte echter niet aannemelijk dat er geen overeenkomsten waren en oordeelde dat de doorbelasting wel een belastbare prestatie was. De Hoge Raad bevestigde dit oordeel en introduceerde het hiervoor aangehaalde bewijsvermoeden. Dit bewijsvermoeden is zodoende wel van toepassing indien belanghebbende stelt dat er geen heffing is verschuldigd. Als belanghebbende echter stelt dat er aftrek van btw bestaat bij de doorbelastende entiteit, dan kan met betrekking tot dezelfde doorbelasting kennelijk geen gebruik worden gemaakt van dit bewijsvermoeden, zo valt af te leiden uit het SPS-arrest. Feitelijk werkt het bewijsvermoeden dan altijd in het nadeel van belastingplichtigen. Voldoende vastlegging in schriftelijke overeenkomsten lijkt dan ook de enige optie om discussie zoveel mogelijk te voorkomen.

De vraag of een doorbelasting van een pakket aan kosten daarmee als dienst onder bezwarende titel moet worden gekwalificeerd, kan niet met zekerheid worden beantwoord op basis van de jurisprudentie. Net als Hof Amsterdam opgemerkt, kan de mogelijkheid zeker niet worden uitgesloten dat geen prestatie wordt verricht, mede gezien het feit dat de voordelen en het rechtstreekse verband verder vertroebelen. Daarentegen kan worden gesteld dat bijvoorbeeld managementdiensten veelal ook een breed scala aan dienstverlening omvatten, waarbij kosten en vergoedingen ook worden bepaald op basis van bepaalde verdeelsleutels. Deze zijn daardoor naar mijn mening lastig te onderscheiden van een 'kale' doorbelasting waaraan geen prestatie ten grondslag ligt. Bovendien kan zelfs rente in het kader van een bankdeposito onder omstandigheden worden aangemerkt als vergoeding voor een prestatie⁹⁰, dus zou de combinatie van het afsluiten van contracten, het betalen van facturen, het bepalen van een verdeelsleutel en het sturen van facturen met betrekking tot doorbelastingen, naar mijn mening eventueel ook als prestatie tegen vergoeding kunnen worden aangemerkt. Dit laatste acht ik overigens ook wenselijk met allereerst het oog op

⁸⁹ HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (Apple and Pear Development Council).

⁹⁰ HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM), r.o. 69.

eenvoud en duidelijkheid. Daarnaast heeft het HvJ in zijn arrest Vos Aannemingen⁹¹ aangegeven dat de mogelijkheid dat kosten aan een derde kunnen worden doorbelast, een indicatie kan vormen dat de kosten niet noodzakelijk zijn voor de eigen economische activiteiten en daardoor mogelijk een aftrekbeperking van toepassing is op de niet-doorbelaste kosten. In het meest ongunstige geval, zou dan een situatie kunnen ontstaan waarin geen aftrek mogelijk is voor door te belasten kosten, ongeacht of deze worden doorbelast (ingeval toerekenbaar aan een onbelaste activiteit) of niet worden doorbelast (ingeval van een aftrekbeperking op basis van Vos Aannemingen).⁹²

4.3.4 Bepaling van de hoogte van doorbelastingen

Naast de vraag of daadwerkelijk een prestatie wordt verricht, kan tevens (de bepaling van) de hoogte van de doorbelastingen een element vormen dat in ogenschouw moet worden genomen bij het bepalen of een kostendoorbelasting een prestatie onder bezwarende titel inhoudt. De hoogte dient in een rechtstreeks verband te staan met de verrichte prestatie. Hierbij kunnen een aantal situaties aan de orde zijn, waarbij het verband mogelijk worden verbroken: (i) de hoogte van (de vergoeding voor) de doorbelasting is gerelateerd aan andere zaken dan het voordeel dat de afnemer ontvangt, (ii) er wordt een forfaitair bedrag in rekening gebracht en (iii) de vergoeding is lager dan de gemaakte kosten.

Ad (i) De vraag is of de situatie dat de vergoeding op grond van andere factoren wordt bepaald, in de praktijk direct tot verbreking van het verband leidt. Voor de winstbelastingen zal namelijk veelal ook al tot een redelijke verdeelsleutel moeten worden gekomen om kosten te verdelen. Tevens zullen onafhankelijke partijen naar mijn mening waarschijnlijk minder vaak kostendoorbelastingen overeenkomen die totaal niet zijn gerelateerd zijn aan het voordeel dat de afnemer geniet. Bij de bepaling van de hoogte van de kostendoorbelasting zal zodoende al rekening worden gehouden met de economische realiteit en daarmee het voordeel dat de afnemer geniet. Een winstafhankelijke vergoeding zou problematischer kunnen zijn, want het voordeel dat een entiteit geniet als gevolg van de (onderliggende prestatie) van de doorbelasting is in veel gevallen niet gerelateerd aan de winst die deze entiteit maakt.⁹³ Daarmee begint de situatie al snel overeenkomsten te vertonen met de situatie zoals aan de orde in het arrest SPÖ waarin de betaling ook was gerelateerd aan het resultaat van de regionale afdelingen. Een verschil hierbij is wel dat bij een winstafhankelijke vergoeding deze weldegelijk bedongen is.⁹⁴

Ad (ii) De andere situatie die tot een verbreking zou kunnen leiden is het gebruik van een forfaitair bedrag. Uit de jurisprudentie van het HvJ valt af te leiden dat dit in principe geen beletsel vormt voor het bestaan van een rechtstreeks verband, zelfs als het voordeel niet geïndividualiseerd kan worden en de prestatie niet van tevoren

⁹¹ HvJ 1 oktober 2020, C-405/19 (Vos Aannemingen), r.o. 46.

⁹² In hoeverre en onder welke omstandigheden een dergelijke situatie zich in de praktijk zal voordoen, valt niet binnen de reikwijdte van dit onderzoek. Dit blijft zodoende verder buiten beschouwing.

⁹³ Bij management fees zou dit mogelijk wel kunnen worden gesteld.

⁹⁴ Vergelijk ook de discussie met betrekking tot de belastbaarheid van no-cure-no-pay-diensten, zie bijvoorbeeld J.B.O. Bijl & M. Zeegers, No-cure-no-pay-diensten zijn onderworpen aan BTW, WFR 2017/97.

gedefinieerd is.⁹⁵ Wel dient het bedrag dan te worden bepaald aan de hand van duidelijk vooraf vastgestelde criteria aldus het HvJ. Dit kan tevens een additioneel argument vormen voor de stelling dat een doorbelasting van een heel pakket aan diensten tegen een bepaald bedrag ook een prestatie onder bezwarende titel kan vormen.

Ad (iii) In voorkomende gevallen worden minder kosten doorbelast dan zijn gemaakt ten behoeve van een afnemer. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt expliciet dat het feit dat de onderliggende prestatie tegen een lagere prijs dan de kostprijs wordt doorbelast, niets afdoet aan het rechtstreekse verband.⁹⁶ De hoogte in relatie tot de kostprijs doet zodoende in principe niet ter zake. Gelet op de deze conclusie, dient de vaststelling van Hof Arnhem-Leeuwarden⁹⁷ dat geen waarde werd toegevoegd in de situatie van de tussenholding die kosten een-op-een doorbelastte, niet te worden opgevat dat wel sprake zou zijn van een dienst onder bezwarende titel indien meer dan de kostprijs in rekening zou zijn gebracht. Het Hof lijkt hier meer te doelen op het feit dat er in het geheel geen activiteiten worden verricht door belanghebbende. Het rekenen van een winstopslag zou geen verschil moeten maken.⁹⁸

4.3.5 Kostendoorbelastingen in aandeelhoudersrelaties

Ondanks dat het rechtstreekse verband niet ontbreekt en sprake is van een (duurzame) prestatie onder bezwarende titel, dient tegenwoordig ook te worden beoordeeld of met bepaalde activiteiten daadwerkelijk een markt wordt betreden en/of er een reëel verband bestaat tussen de in rekening gebrachte bedragen en de prestatie.⁹⁹ Veelal in het kader van publieke lichamen en daaraan gelieerde partijen wordt dit criterium regelmatig toegepast. De staatssecretaris van Financiën is van mening dat dit arrest ook breder kan worden toegepast, waaronder in aandeelhoudersrelaties.¹⁰⁰

Voordat het arrest Gemeente Borsele was gewezen, bepleitte Van Norden al dat de aandeelhoudersrelatie bij kostendoorbelasting van belang kan zijn.¹⁰¹ Naar zijn mening werd bij een te lage doorbelasting het mindere ten opzichte van de kostprijs als aandeelhouder doorbelast. Het daadwerkelijk gefactureerde bedrag werd naar zijn mening wel als belastingplichtige in rekening gebracht. Van Norden lijkt hiermee enigszins aan te sluiten bij de verwerking van een dergelijke onzakelijke transacties in de boekhouding. De 'korting' die de aandeelhouder verleent, wordt namelijk in de vennootschapsbelasting aangemerkt als informele kapitaalstorting in het kader van de aandeelhoudersrelatie. In tegenstelling tot Van Norden ben ik van mening dat een

⁹⁵ HvJ 27 maart 2014, C-151/13 (Le Rayon d'Or), r.o. 37.

⁹⁶ HvJ 11 maart 2020, C-94/19 (San Domenico Vetraria), r.o. 29.

⁹⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 19 juni 2018, nr. 18/03272, V-N 2018/51.1.6, r.o. 4.2.

⁹⁸ Hoewel belastingplichtige hiermee mogelijk beter aannemelijk had kunnen maken dat er daadwerkelijk activiteiten werden verricht; waarom moest er anders winst aan deze tussenholding worden toegerekend?

⁹⁹ HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele).

¹⁰⁰ Staatssecretaris van Financiën, Toelichting op afzien instellen beroep in cassatie tegen Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2019, nrs. 18/00464 t/m 18/00470, ECLI:NL:GHARL:2019:5043, 18 juli 2019, gepubliceerd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2019/08/26/toelichting-op-afzien-instelling-beroep-onderschrift-zolderverdieping>.

¹⁰¹ G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), FM nr. 122, Kluwer: Deventer, 2007, p. 380.

belastingplichtige niet in twee hoedanigheden handelt bij een te lage doorbelasting. Gelet op het arrest gemeente Borsele en arresten van de Hoge Raad in het kader van scholenconstructies waarin ook gelieerde partijen met elkaar handelden¹⁰², volgt uit de jurisprudentie meer een alles-of-niets-benadering; belanghebbenden kregen namelijk in het geheel geen btw-aftrek omdat zij geen economische activiteiten verrichtten. Uit deze arresten volgt wederom dat de hoogte van de betaalde tegenwaarde niet volledig op basis van niet-zakelijke, niet aan de prestatie gerelateerde factoren, mag worden vastgesteld. Bovendien heeft het Europese btw-systeem een eigen beoordelingskader, waardoor een vergelijking met de kwalificatie in de directe belastingen veelal geen toegevoegde waarde heeft.

Een ander element dat in de aandeelhoudersrelatie kan spelen is het feit dat een moedervennootschap aan haar dochtervennootschap de betaling van een kostendoorbelasting kan opleggen. In de praktijk komt het zeker bij grote internationale concerns voor dat het hoofdkantoor een bepaalde vergoeding in rekening brengt zonder overleg met de dochtervennootschappen. Indien de dochtervennootschap niet heeft verzocht om het verrichten van de onderliggende prestatie aan de kostendoorbelasting, zou de kostendoorbelasting meer als een soort van verplichte bijdrage kunnen worden gezien die mogelijk niet gerelateerd is aan het voordeel.¹⁰³ Bomer en Van Kesteren zijn van mening dat veelal een (minimale) contractuele relatie, buiten de aandeelhouderssfeer, aanwezig is.¹⁰⁴ Hier ben ik het mee eens, omdat de aandeelhouder feitelijk met zich zelf de mondelinge overeenkomst kan sluiten.¹⁰⁵ Deze stelling kon belanghebbende in de zaak van Hof Arnhem-Leeuwarden echter niet baten. Het (vooraf) sluiten van een schriftelijke overeenkomst lijkt dan ook om bewijstechnische redenen aan te bevelen.

4.4 Conclusie

De Hoge Raad heeft zich al enkele keren moeten uitlaten over de kwalificatie van een kostendoorbelasting. Hierbij hanteert de Hoge Raad het bewijsvermoeden dat bij betalingen tussen ondernemers, in beginsel sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Uit zijn jurisprudentie valt af te leiden dat dit bewijsvermoeden alleen in deze situatie geldt. Indien een belanghebbende stelt recht te hebben op aftrek van voorbelasting, is hij zelf aan zet. De Hoge Raad gaat dan in overeenstemming met de jurisprudentie van het HvJ toetsen of daadwerkelijk sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Hier gaat het voor belanghebbenden vaak mis, omdat zij niet over voldoende documentatie beschikken ter onderbouwing van de verrichte prestatie(s). Daardoor lijkt het alsof Nederlandse rechters op het gebied van kostendoorbelastingen

¹⁰² Onder andere HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, BNB 2019/80 (Gemeente Brielle).

¹⁰³ Vergelijk de wettelijk verplichte bijdragen in HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (Apple and Pear Development Council).

¹⁰⁴ A.H. Bommer & H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/959, onderdeel 5.2.

¹⁰⁵ Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505, waarin het hoofdkantoor op basis van een overeenkomst ook (achteraf) bepaalde welke kosten en hoeveel kosten werden doorbelast. Het Hof oordeelde dat geen sprake was van kosten voor gemene rekening en dus sprake was van een belastbare dienst. Wel moet worden opgemerkt dat niet in geschil was tussen partijen dat een belastbare dienst aanwezig was indien het leerstuk van kosten voor gemene rekening geen toepassing vond.

niet op een lijn zitten met het HvJ. In werkelijkheid wordt in beide gevallen wel beoordeeld of bij een kostendoorbelasting een rechtstreeks verband valt te onderkennen tussen de verleende prestatie en de hoogte van de vergoeding. Daarnaast moet worden bekeken of de vergoeding ook overeengekomen of bedongen is en dient een identificeerbaar voordeel door een identificeerbare gebruiker te kunnen worden onderscheiden.

Op basis van deze criteria kunnen een aantal elementen met betrekking tot doorbelastingen worden geformuleerd die van invloed kunnen zijn bij deze beoordeling.

Een eerste element dat van belang kan zijn, is of sprake is van een een-op-een doorbelasting of een doorbelasting waarbij verschillende kosten worden doorbelast op basis van een verdeelsleutel. Bij een-op-een doorbelasting zal het naar mijn mening relatief eenvoudig zijn om tot een bezwarende titel en economische activiteit te komen, omdat alles een-op-een plaatsvindt en de gebruiker en het voordeel eenvoudig te identificeren zijn. Indien een kostendoorbelasting daarentegen meerdere typen kosten omvat, wordt het rechtstreekse verband tussen de betaalde tegenwaarde en de verschillende onderliggende prestaties minder duidelijk, zeker naar mate de verdeelsleutel op basis waarvan kosten worden toegerekend gaat afhangen van andere factoren dan hoeveel voordeel een afnemer geniet.

De wijze waarop de hoogte van een kostendoorbelasting wordt bepaald, is zodoende tevens van belang. Het rekenen van een forfaitair bedrag of een bedrag onder de kostprijs hoeft geen probleem te vormen voor het constateren van een prestatie onder bezwarende titel en een economische activiteit.

Tot slot kunnen aandeelhoudersrelaties de beoordeling beïnvloeden. Zo kunnen uiteraard niet-zakelijke motieven de hoogte van de vergoeding gaan bepalen en kan mogelijk worden gesteld dat de betaling niet overeengekomen is, maar van bovenaf is opgelegd. In vele gevallen zal een vergoeding echter wel zijn bedongen middels een mondelinge overeenkomst tussen de aandeelhouder en de dochtervennootschap. Om discussie over dit punt te voorkomen is contractuele vastlegging van de afspraken in dit verband dan ook van groot belang.

5. Kostendoorbelastingen in het licht van andere leerstukken

5.1 Inleiding

Belanghebbenden in verschillende Nederlandse rechtszaken beriepen zich op verschillende leerstukken om een kostendoorbelasting juist wel of niet als prestatie onder bezwarende titel aan te laten merken. In dit hoofdstuk wordt kort stil gestaan bij verschillende leerstukken die in dit kader kunnen spelen en worden deze bekeken in het licht van de conclusies uit het vorige hoofdstuk ten aanzien van de belastbaarheid van kostendoorbelastingen.

5.2 Kosten voor gemene rekening

Naar de mening van de Hoge Raad kan een kostendoorbelasting buiten de heffing blijven voor zover sprake is van kosten voor gemene rekening. Dit is aan de orde indien kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende belastingplichtigen die eerst door één van de ondernemers wordt betaald (de penvoerder) en vervolgens op basis van een vooraf bepaalde vaststaande verdeelsleutel worden doorbelast aan de andere belastingplichtigen. Het risico van de kosten moet hierbij alle deelnemers aangaan.¹⁰⁶ Tevens dient de verhouding in de kosten op basis van de verdeelsleutel in overeenstemming te zijn met de grootte van ieders aandeel in de afgenomen prestaties.¹⁰⁷ Indien aan al deze voorwaarden wordt voldaan, is volgens de Hoge Raad geen sprake van een prestatie tegen vergoeding in het economische verkeer en blijft de kostendoorbelasting buiten de heffing. Binnen dit leerstuk is het eerder behandelde bewijsvermoeden van de Hoge Raad weer van toepassing en moet de belastingplichtige aannemelijk maken dat geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel.¹⁰⁸ Hieruit zou enigszins kunnen worden afgeleid dat de Hoge Raad de kostendoorbelasting in beginsel wel als een prestatie onder bezwarende titel aanmerkt, maar zoals gezegd, draait de Hoge Raad het bewijsvermoeden weer om als het gaat om het recht op aftrek van voorbelasting, waardoor dit toch slechts een indicatie zou mogen vormen.

In hoofdstuk 4 is geconcludeerd dat een kostendoorbelasting onder omstandigheden als prestatie onder bezwarende titel kan worden gekwalificeerd. Hiervoor dient een rechtstreeks verband aanwezig te zijn, dient een vergoeding bedongen te zijn en moet sprake zijn van identificeerbaar voordeel door een identificeerbare gebruiker. Indien een groep belastingplichtigen aan de voorwaarden van kosten voor gemene rekening wil voldoen, wordt de vergoeding uiteraard vooraf overeengekomen middels de vaststaande sleutel (bedongen), moet iedereen voordeel hebben van de ingekochte prestatie (verbruik) en moet de hoogte van de betaling ook gerelateerd zijn het voordeel dat hij of zij geniet (rechtstreeks verband). In deze situatie hangt de hoogte van de vergoeding heel sterk samen met het genoten voordeel; dat is immers de voorwaarde van kosten voor gemene rekening. Daarmee lijkt de kostenbelasting binnen het leerstuk kosten voor gemene rekening toch ook binnen de btw-sfeer plaats

¹⁰⁶ HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301, r.o. 3.2.3.1.

¹⁰⁷ HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, r.o. 3.3.2.

¹⁰⁸ HR 25 april 2014, nr. 12/03772, BNB 2014/160, r.o. 3.3.2.

te vinden. Onder meer Van Doesum¹⁰⁹ en A-G Van Hilten¹¹⁰ hebben al eerder vraagtekens geplaatst bij de verenigbaarheid van dit leerstuk met het Europese recht.

Nieuwenhuizen geeft aan dat de Hoge Raad in het art. 81 RO-arrest de deur juist heeft openzet voor een uitbreiding van dit leerstuk naar situaties waarin kosten naar slechts één entiteit worden doorbelast en niet ook deels voor eigen rekening blijven.¹¹¹ Dit is naar mijn mening niet aan de orde, omdat de Hoge Raad (of beter gezegd: het Hof) in het geheel geen uitspraken deed over het leerstuk van kosten voor gemene rekening en slechts toetste of er daadwerkelijk prestaties werden verricht. Met het eerst toetsen van of daadwerkelijk prestaties worden verricht, sluit de Hoge Raad juist beter aan bij het Europese recht.

5.3 Koepelvrijstelling

Een wetsbepaling waarin kostendoorbelastingen centraal staan, betreft de koepelvrijstelling opgenomen in art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn en art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB. Op grond van deze wetsbepalingen zijn diensten, die een groep van samenwerkende vrijgestelde belastingplichtigen of niet-belastingplichtigen verricht (de koepel) aan zijn leden, vrijgesteld van btw. Deze vrijstelling geldt echter alleen indien koepel slechts het aandeel van de gezamenlijke kosten in rekening brengt, de verrichte diensten direct nodig zijn voor de vrijgestelde of onbelaste activiteiten van de leden en toepassing van de vrijstelling niet leidt tot verstoring van de mededinging.

Waar het leerstuk van kosten voor gemene rekening meer zag op het meer passief inkopen en daarna doorzetten van prestaties naar anderen, hetgeen onbelast zou zijn, valt uit de bepalingen van de koepelvrijstelling af te leiden dat de koepel daadwerkelijk actief belastbare diensten verricht tegen kostprijs, welke vervolgens vrijgesteld worden. Het doel van deze regeling is om te voorkomen dat samenwerking tussen verschillende entiteiten middels een koepel door niet-aftrekbare btw niet onnodig wordt belemmerd.¹¹² Dit betekent dat bijvoorbeeld de situatie waarin een koepel een accountantskantoor inhuurt om de gezamenlijke administratie te verzorgen en deze kosten zonder winstopslag doorbelast naar deze leden, dit in principe onder de koepelvrijstelling zou moeten kunnen vallen.¹¹³ Hieruit kan impliciet worden afgeleid dat bij een doorbelasting tegen kostprijs wel sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, anders was geen vrijstelling noodzakelijk geweest om onderlinge transacties vrij te stellen van btw. A-G Wathelet heeft in zijn conclusie bij het arrest Commissie tegen Duitsland wel bepleit dat beter gesproken had kunnen worden van het uitsluiten van dergelijke transacties, omdat meer gesproken kon worden van interne groepsuitgaven en dit geen prestaties onder bezwarende titel zijn.¹¹⁴ Het HvJ is

¹⁰⁹ A. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, FM nr. 133, Kluwer: Deventer, 2009, p. 356.

¹¹⁰ Conclusie A-G Van Hilten van 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, r.o. 5.27.

¹¹¹ W.A.P. van Nieuwenhuizen, *Kostendoorbelastingen en het verschil tussen iets en niets bij holdings*, BTW-bulletin 2020/63, p. 6.

¹¹² HvJ 11 december 2008, C-407/07 (SCBIT), r.o. 37.

¹¹³ Het voeren van administratie is echter uitgezonderd van de koepelvrijstelling, zie art. 9 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en art. 9a Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

¹¹⁴ Conclusie A-G Wathelet van 5 april 2017, C-16/15 (Commissie/Duitsland), r.o. 79/80.

tot op heden op een dergelijke stelling, voor zover ik heb na kunnen gaan, niet ingegaan en spreekt van een vrijstelling. Zoals al vermeld, biedt dit bij het Hof echter geen zekerheid; het HvJ kwam zelf namelijk in het arrest van Commissie tegen Duitsland¹¹⁵ opeens met het oordeel dat koepelvrijstelling alleen voor bepaalde beroepsgroepen openstaat, terwijl het Hof in het verleden hierover nog nooit met een woord had gerept. Daarnaast is in art. 132 lid 1 onderdeel I van de Btw-richtlijn tevens een vrijstelling voor diensten en nauw samenhangende goederenleveringen ten behoeve van het collectief belang. Het HvJ heeft echter in bijvoorbeeld het arrest VNLTO¹¹⁶ te kennen gegeven dat algemene belangenbehartiging geen prestatie tegen vergoeding betreft. Hoewel de invoering van de koepel vrijstelling dus de conclusie lijkt te ondersteunen dat een kostendoorbelasting in principe wel een prestatie onder bezwarende titel vormt, kan dit toch niet meer dan een indicatie zijn.

5.4 Commissionairsfictie

In de SPS-zaak heeft belanghebbende zich in eerste aanleg¹¹⁷ en later ook voor Hof Den Bosch¹¹⁸ subsidiair op het standpunt gesteld dat zij als commissionair in de zin van art. 4 lid 4 Wet OB optrad en daarmee alsnog een economische activiteit verrichtte. De kostendoorbelastingen zouden daarmee alsnog als prestaties onder bezwarende titel zijn aangemerkt.

De commissionairsfictie is van toepassing indien diensten worden verleend met tussenkomst van een ondernemer die op eigen naam, maar op order en voor rekening van een ander overeenkomsten sluit. Deze diensten worden bij wet geacht te zijn verleend door A aan de commissionair (B) en vervolgens door de commissionair te zijn verricht aan C. De Hoge Raad heeft hierbij (logischerwijs) aangegeven dat de commissionair dezelfde dienst verricht als degene door wie aan de commissionair wordt gepresteerd.¹¹⁹ Deze fictie is ingevoerd om problemen met de aftrek van voorbelasting te voorkomen. De commissionair zal namelijk een factuur zal uitreiken, terwijl A zonder toepassing van de fictie de daadwerkelijke dienstverrichter is en dus over een door hem uitgereikte factuur moet worden beschikt om btw-aftrek te kunnen claimen door C. Het probleem is dat A en C elkaar niet kennen, B zit immers tussen beide partijen in.¹²⁰

Een arrest dat in het kader van kostendoorbelastingen en commissionairdiensten niet onbesproken mag blijven, is het arrest Amărăști.¹²¹ In deze Roemeense zaak kocht Amărăști enkele percelen landbouwgrond. Er was een voorlopige koopovereenkomst gesloten en om de verkoop definitief te maken, dienden enkele administratieve formaliteiten te worden verricht. Op grond van Roemeense recht is de verkoper verplicht deze formaliteiten af te handelen. Desondanks, had Amărăști derden

¹¹⁵ HvJ 21 september 2017, C-616/15 (Commissie/Duitsland).

¹¹⁶ HvJ 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO), r.o. 34.

¹¹⁷ Rechtbank Gelderland 9 januari 2014, AWB 13-3953, V-N 2014/14.2.3, r.o. 24.

¹¹⁸ Hof Den Bosch 28 februari 2019, nr. 17/00708, V-N 2019/29.1.2, r.o. 4.7.

¹¹⁹ HR 22 oktober 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76. Zie ook HvJ 4 mei 2017, C-274/15 (Commissie/Luxemburg), r.o. 86.

¹²⁰ M.E van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer, 2014, p. 144.

¹²¹ HvJ 19 december 2019, C-707/18 (Amărăști).

ingeschakeld om deze formaliteiten af te handelen. In de koopovereenkomst was verder opgenomen dat de kosten voor de afhandeling van de administratieve formaliteiten niet waren opgenomen in de verkoopprijs van de percelen. Deze kosten zijn ook niet doorberekend aan de verkoper. De Roemeense fiscus stelde zich op het standpunt dat Amărăști met het afhandelen van de formaliteiten een dienst had verleend aan de verkoper en legde een naheffingsaanslag op. De verwijzende Roemeense rechter stelde aan het HvJ onder meer de vraag of de commissionairsfictie van toepassing is. Het Hof stelt vast dat Amărăști op eigen naam derden heeft ingeschakeld om de verkoop af te kunnen ronden. Op grond van het feit dat de verkoper wettelijk verplicht is deze formaliteiten te verzorgen, oordeelt het HvJ dat Amărăști voor rekening van de verkoper heeft gehandeld. Dat hierbij geen vergoeding wordt ontvangen omdat zij geen bedragen heeft doorbelast, doet niets af aan het feit dat de commissionairsfictie van toepassing is volgens het Hof. De Redactie Vakstudie Nieuws merkt op dat het HvJ kennelijk in de verkoopprijs toch een vergoeding ziet voor de verrichte diensten, die in de heffing moet worden betrokken.¹²²

Bovenstaand oordeel toepassend op de art. 81 Wet RO-zaak van de Hoge Raad, zou kunnen worden geoordeeld dat de tussenholding ook op eigen naam, maar op order en rekening van de dochtermaatschappijen handelde. De tussenholding verrichtte, naast het doorbelasten van kosten, geen andere activiteiten, dus de ingekochte prestaties lijken altijd ten behoeve van en voor rekening van de dochtervennootschappen te zijn ingekocht. Wel kan worden gesteld dat de commissionairsfictie mogelijk niet van toepassing is ingeval slechts ten dele wordt gehandeld namens de dochtermaatschappijen, hetgeen het geval was bij de tussenholding die niet alle kosten doorbelastte en dus kennelijk niet (altijd) voor rekening van een andere partij handelde. Van Hilten en Van Doesum zien echter voldoende ruimte in de wettekst om de commissionairsfictie van toepassing te laten zijn op de doorbelaste kosten.¹²³

Daarnaast zou kunnen worden ingebracht dat de tussenholding heeft bepaald dat de dochtermaatschappij de diensten nodig had en in zoverre van een order van de dochtermaatschappij geen sprake is.¹²⁴ In aandeelhoudersrelaties zal vaak echter enige contractuele relatie aanwezig zijn¹²⁵, waardoor dit argument niet opgaat. Zelfs al zou geen dienst en vergoeding overeen zijn gekomen, vormt in dat geval geen beletsel om de commissionairsfictie van toepassing te laten zijn, zo valt af te leiden het arrest Amărăști. Wel lijkt het HvJ zwaar mee te wegen dat sprake is van een wettelijk vastgelegde verplichting van de verkoper die Amărăști op zich nam. In het kader van kostendoorbelastingen kan worden opgemerkt dat het bestuur van een vennootschap bijvoorbeeld wettelijk verplicht is een administratie te voeren.¹²⁶ Bij doorbelasting van

¹²² Redactie Vakstudie Nieuws, Noot bij HvJ 19 december 2019, C-707/18 (Amărăști), V-N 2020/3.17.

¹²³ Conclusie A-G Van Hilten van 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41, r.o. 5.21 en A. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, FM nr. 133, Kluwer: Deventer, 2009, p. 383.

¹²⁴ W.A.P. van Nieuwenhuizen, Kostendoorbelastingen en het verschil tussen iets en niets bij holdings, BTW-bulletin 2020/63, p. 4.

¹²⁵ Zie ook paragraaf 4.3.5.

¹²⁶ Art. 2:10 BW.

accountantskosten door de moeder vennootschap zou zodoende ook kunnen worden gesteld dat de moeder vennootschap een wettelijke taak op zich neemt voor rekening van (het bestuur van) haar dochtermaatschappij.¹²⁷

Bovenstaande argumentatie mocht belanghebbende in de 81 RO-zaak niet baten, omdat wederom het gebrek aan ondersteunend bewijs van zijn stelling belanghebbende opbreekt. Hierdoor wees zowel de Rechtbank als het Hof de stelling dat commissairsdiensten worden verricht af, omdat hij niet aannemelijk kan maken dat hij op rekening van de dochtermaatschappijen heeft gehandeld en voor welke prestaties dit zou hebben plaatsgevonden. Overigens moet worden opgemerkt dat het nog steeds lastig was geweest om uiteindelijk tot heffing te komen in deze casus, omdat belanghebbende in de art. 81 Wet RO-zaak geen andere activiteiten verrichtte en geen andere vergoedingen ontving, die een mogelijk vergoeding konden bevatten voor de veronderstelde commissairsdiensten.¹²⁸ Indien nog andere economische activiteiten zouden zijn verricht richting de dochtermaatschappijen, zou de uitkomst zodoende mogelijk anders kunnen liggen.

5.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de relatie tussen kostendoorbelastingen en het leerstuk van kosten voor gemene rekening, de koepelvrijstelling en de commissairsfictie behandeld. Het leerstuk van kosten voor gemene rekening lijkt op gespannen voet te staan met het Europese recht. De Hoge Raad heeft wel aangegeven dat in beginsel moet worden aangenomen dat een prestatie onder bezwarende titel wordt verricht, waarmee dit leerstuk niet zomaar van toepassing is. Dit bewijsvermoeden geeft tevens enige indicatie dat in geval van een kostendoorbelasting mogelijk sprake is van een belastbare prestatie. De Hoge Raad heeft dit leerstuk ook echter niet willen uitbreiden in zijn recente arresten, zoals wordt gesuggereerd in de literatuur. De Hoge Raad heeft in deze zaken juist beter willen aansluiten bij het Europese recht door de toets of een prestatie wordt verricht weldegelijk te maken.

De koepelvrijstelling kan ook van toepassing zijn bij kostendoorbelastingen. Hoewel de invoering van de koepelvrijstelling hierdoor de conclusie lijkt te ondersteunen dat een kostendoorbelasting in principe wel een prestatie onder bezwarende titel vormt, mag dit ook niet meer dan een indicatie zijn, omdat het HvJ zich hierover nog niet expliciet heeft uitgelaten.

Afsluitend is de commissairsfictie behandeld in het licht van kostendoorbelastingen. Deze fictie kan van toepassing zijn, wanneer een belastingplichtige prestaties inkoop op eigen naam, maar op order en voor rekening van een ander. Zelfs als geen vergoeding in rekening wordt gebracht, kan deze fictie nog van toepassing zijn, zo valt af te leiden uit het arrest *Amărăști*. Belanghebbende zal echter waarschijnlijk wel andere vergoedingen moeten ontvangen, om zo alsnog tot heffing van btw te kunnen concluderen.

¹²⁷ Wel moet worden opgemerkt dat de moeder vennootschap tevens veelal de statutair bestuurder is van de dochter vennootschap, waarmee zij ook door het inschakelen van de accountant gedeeltelijk ook haar eigen taak als bestuurder vervult.

¹²⁸ Misschien had een fictieve dienst hier nog uitkomst kunnen bieden.

6. Eindconclusie

De belastbaarheid van kostendoorbelastingen is de afgelopen jaren veelvuldig aan de orde geweest in de Nederlandse rechtspraak. Toeval wil dat de uitkomsten in de meest recente arresten overeenkwamen; een kostendoorbelasting werd niet aangemerkt als prestatie onder bezwarende titel en leidde niet tot een economische activiteit met bijbehorend recht op aftrek van voorbelasting. Waar belanghebbenden (misschien wel te gemakkelijk) het bewijsvermoeden van de Hoge Raad uit 2002 toepasten en al snel tot een btw-belastbare prestatie concludeerden, dacht de Hoge Raad hier anders over. Dit heeft tot de volgende onderzoeksvraag geleid:

In hoeverre vormt een kostendoorbelasting een dienst onder bezwarende titel en een economische activiteit, gelet op de Europese en nationale jurisprudentie en met kostendoorbelastingen samenhangende btw-leerstukken?

Ter beantwoording van deze vraag is allereerst gekeken naar het begrip kostendoorbelasting. Dit lijkt een containerbegrip te zijn dat vele typen doorbelastingen kan omvatten. Wel is duidelijk dat een kostendoorbelasting moet worden onderscheiden van een pure boekhoudkundige correctie waarbij geen betaling plaatsvindt. Vervolgens dienen de kostendoorbelastingen langs de meetlat te worden gelegd van de bezwarende titel en economische activiteit. Om daadwerkelijk van een prestatie onder bezwarende titel te kunnen spreken met betrekking tot een kostendoorbelasting, moet aan drie voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet een rechtstreeks verband bestaan tussen de prestatie en de betaalde tegenwaarde. Dit betekent dat de prestatie en de betaalde tegenwaarde daadwerkelijk gerelateerd aan elkaar moeten zijn; indien de tegenwaarde op basis van andere factoren wordt vastgesteld, kan het rechtstreekse verband verbreken. Een forfaitair bedrag op basis van vooraf vastgestelde criteria hoeft echter niet tot verbreking van het rechtstreekse verband te leiden. De tweede voorwaarde is dat de vergoeding overeengekomen moet zijn tussen de dienstverrichter en afnemer. Als laatste voorwaarde geldt dat sprake moet zijn van individueel identificeerbaar verbruik door een bepaalde verbruiker. Deze verbruiker beoogt met het ontvangen van de prestatie een bepaald individueel voordeel te behalen.

Bij het maken van bovenstaande beoordeling werd vaak het bewijsvermoeden gehanteerd dat bij betalingen tussen ondernemers, in beginsel sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Uit de meer recente jurisprudentie van de Hoge Raad valt af te leiden dat dit bewijsvermoeden slechts geldt wanneer een procespartij stelt dat bij een betaling tussen ondernemers geen prestatie onder bezwarende titel inhoudt. Dit bewijsvermoeden kan zodoende niet door belanghebbende worden ingeroepen om zijn recht op aftrek veilig te stellen. Indien een belanghebbende namelijk stelt recht te hebben op aftrek van voorbelasting, rust volgens de Hoge Raad de bewijslast op belanghebbende. Voornamelijk deze omkering van de bewijslast lijkt er de oorzaak van te zijn dat kostendoorbelastingen 'opeens' niet als prestaties onder bezwarende titel worden aangemerkt. De Hoge Raad en lagere rechters beginnen tegenwoordig met de toets of daadwerkelijk sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Indien belanghebbenden vervolgens niet voldoende hebben

vastliggen of, en zo ja wat, wordt doorbelast/welke prestatie wordt verricht, ontstaat er een ongelukkige en naar mijn mening soms onjuiste btw-kwalificatie.

Uit de jurisprudentie van het HvJ kan namelijk worden afgeleid dat kostendoorbelastingen weldegelijk een prestatie onder bezwarende titel vormen en een economische activiteit kunnen zijn. Uit de spaarzame jurisprudentie met betrekking tot kostendoorbelastingen en de meer algemene jurisprudentie omtrent prestaties onder bezwarende titel kunnen een aantal elementen worden opgemaakt die in dit kader van belang zijn.

Het eerste element is het bepalen welke type kostendoorbelasting aan de orde is. In geval van een een-op-een doorbelasting zal naar mijn mening de aard van de prestatie in principe niet veranderen en zal duidelijk zijn wat voor prestatie de kostendoorbelasting omvat. Hierdoor zal relatief snel sprake zijn van een prestatie onder bezwarende titel en, indien dit met enige regelmaat plaatsvindt, ook van een economische activiteit.

Indien een kostendoorbelasting betrekking heeft op verschillende kosten, kan het in sommige situaties niet meer duidelijk zijn waarvoor wordt betaald, waardoor het voordeel niet meer te identificeren valt. Daar komt bij dat de hoogte van de vergoeding in een dergelijk geval een verminderd rechtstreeks verband zal vertonen met het behaalde voordeel door de afnemer, omdat een verdeelsleutel niet altijd kan of wordt gerelateerd aan de voordelen die de afnemer geniet. Overigens hoeft het rekenen van een forfaitair bedrag of bedrag onder de kostprijs hoeft geen probleem te vormen voor het constateren van een prestatie onder bezwarende titel.

Een laatste element dat de beoordeling kan beïnvloeden, betreft de aanwezigheid van aandeelhoudersrelaties. Als gevolg van de aanwezigheid van een dergelijke relatie allerlei niet-zakelijke motieven de hoogte van de vergoeding gaan bepalen en kan mogelijk worden gesteld dat de betaling niet overeengekomen is, maar van bovenaf is opgelegd. Contractuele vastlegging van de afspraken is in dit verband dan ook wederom van groot belang. Indien de gemaakte afspraken schriftelijk worden vastgelegd, zal een kostendoorbelasting eerder een prestatie onder bezwarende titel inhouden.

De conclusie dat een kostendoorbelasting een prestatie onder bezwarende titel kan inhouden en kan leiden tot een economische activiteit, wordt ondersteund door de onderliggende aannames bij het leerstuk van kosten voor gemene rekening en de koepelvrijstelling. Voor beide geldt namelijk dat zij ervoor kunnen zorgen dat een kostendoorbelasting alsnog niet is onderworpen aan btw-heffing. Daaruit zou kunnen worden afgeleid dat er in eerste aanleg wel sprake moet zijn van een prestatie onder bezwarende titel. Maar ook dit blijft slechts een indicatie.

Afsluitend is de commissionairsfictie behandeld in het licht van kostendoorbelastingen. Onder omstandigheden kan op basis van deze fictie de doorbelasting als dienst onder bezwarende titel door de doorbelastende partij worden aangemerkt, indien deze prestatie op eigen naam, maar voor rekening van de andere partij wordt ingekocht.

Al met al blijkt uit het onderzoek in deze verhandeling dat de belastbaarheid van kostendoorbelastingen nog niet is uitgekristalliseerd. De btw-kwalificatie van een kostendoorbelasting hangt sterk af van de feiten en omstandigheden van het geval. Het HvJ zal hopelijk in zijn jurisprudentie op termijn meer richtlijnen geven hoe deze verschillende gevallen moeten worden gekwalificeerd. Een dergelijk oordeel kan nog de nodige tijd op zich laten wachten. Tot die tijd zal dit onderwerp nog vele pennen in beweging brengen en blijven leiden tot hoofdbreken bij fiscalisten in de praktijk.

Literatuurlijst

Jurisprudentie (inclusief conclusies A-G)

- HvJ 1 juli 1982, C-222/81 (BAZ Bausystem).
- HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie/Nederland).
- HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (Apple and Pear Development Council).
- HvJ 21 september 1988, C-50/87 (Commissie/Frankrijk).
- HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).
- HvJ 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr).
- HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Enkler).
- HvJ 6 februari 1997, C-80/95 (Harnas & Helm).
- HvJ 18 december 1997, C-384/95 (Landboden-Agrardienste).
- HvJ 14 november 2000, C-14/99 (Floridienne en Berginvest).
- HvJ 15 maart 2001, C-108/00 (SPI).
- HvJ 27 september 2001, C-16/00 (Cibo Participations).
- HvJ 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club).
- HvJ 17 september 2002, C-498/99 (Town & County Factors).
- HvJ 20 november 2003, C-8/01 (Taksatorringen).
- HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM).
- HvJ 23 maart 2006, C-210/04 (FCE Bank).
- HvJ 18 juli 2007, C-277/05 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains).
- HvJ 11 december 2008, C-407/07 (SCBIT).
- HvJ 12 februari 2009, C-515/07 (VNLTO).
- HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ).
- HvJ 29 oktober 2009, C-246/08 (Commissie/Finland).
- HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (Redlihs).
- HvJ EU 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom).
- HvJ 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov).
- HvJ 27 maart 2014, C-151/13 (Le Rayon d'Or).
- HvJ 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele).
- HvJ 4 mei 2017, C-274/15 (Commissie/Luxemburg).
- HvJ 21 september 2017, C-326/15 (DNB Banka).
- HvJ 21 september 2017, C-616/15 (Commissie/Duitsland).
- HvJ 5 juli 2018, C-320/17 (Marle Participations).
- HvJ 7 augustus 2018, C-16/17 (TGE Gas Engineering).
- HvJ 19 december 2019, C-707/18 (Amărăști).
- HvJ 11 maart 2020, C-94/19 (San Domenico Vetraria).
- HvJ 1 oktober 2020, C-405/19 (Vos Aannemingen).
- Conclusie A-G Léger van 12 september 2002, C-77/01 (EDM).
- Conclusie A-G Wathelet van 5 april 2017, C-16/15 (Commissie/Duitsland).
- Conclusie A-G Kokott van 3 mei 2018, C-16/17 (TGE).
- TC 28 juni 1953, nr. 71 11 O, BNB 1953/286.
- HR 3 april 1957, nr. 13 084, BNB 1957/165.
- HR 31 mei 1978, nr. 18 230, BNB 1978/252.
- HR 23 april 1997, nr. 32 166, BNB 1997/301.
- HR 1 maart 2002, nr. 36 020, BNB 2002/141.
- HR 14 mei 2004, nr. 39 324, BNB 2004/287.
- HR 22 oktober 2004, nr. 37 939, BNB 2005/76.
- HR 11 februari 2005, nr. 38 022, BNB 2005/223.
- HR 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.
- HR 30 januari 2009, nr. 43 719, BNB 2009/190.
- HR 25 april 2014, nr. 12/03772, BNB 2014/160.
- HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

- HR 24 november 2017, nr. 16/0096, BNB 2018/38.
- HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, BNB 2019/80 (Gemeente Brielle).
- HR 1 maart 2020, nr. 36 020, BNB 2002/141.
- HR 3 april 2020, nr. 19/01750, V-N 2020/17.20.
- HR 19 juni 2020, nr. 1600847 t/m 1600849, V-N 2020/31.25.6.
- Conclusie A-G Van Hilten van 21 november 2008, nr. 43 930, BNB 2009/41.
- Conclusie A-G Wattel van 17 juni 2016, 15/04099.
- Hof Amsterdam 14 februari 2000, nr. P99/00227.
- Hof Amsterdam 4 september 2000, nr. 99/02536, NTFR 2000/1505.
- Hof Arnhem 11 november 2002, nr. 02/0006, V-N 2003/16.25.
- Hof Amsterdam, 18 december 2014, nr. 14/00347 en 14/00348.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juli 2015, nr. 14/00139, V-N 2015/52.2.4.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 19 juni 2018, nr. 1600847 t/m 1600849, V-N 2018/51.1.6.
- Hof Den Bosch 28 februari 2019, nr. 17/00708, V-N 2019/29.1.2.
- Rechtbank Gelderland 9 januari 2014, AWB 13-3953, V-N 2014/14.2.3.
- Rechtbank Gelderland 7 juni 2016, AWB-15/2727, V-N 2016/40.2.3.

Artikelen

- J.B.O. Bijl & M. Zeegers, No-cure-no-pay-diensten onderworpen aan BTW, WFR 2017/97.
- A.H. Bommer & H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001/959.
- A.H. Bommer & H.M.W. van Kesteren, Transfer Pricing en BTW, WFR 2016/89.
- D.B. Middelburg, Kostendoorbelastingen en btw, WFR 2020/73.
- W.A.P. van Nieuwenhuizen, Kostendoorbelastingen en het verschil tussen iets en niets bij holdings, BTW-bulletin 2020/63.
- R.A. Wolf, Btw en het doorberekenen van kosten, NTFR 2018/35.
- M. van der Wulp, Doorbelasten van kosten en btw, BtwBrief 2015/79.
- M. van der Wulp, Nogmaals doorbelasten van kosten en btw, BtwBrief 2017/94.

Boeken

- J. de Blicq e.a., Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht (online editie).
- A. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.), FM nr. 133, Kluwer: Deventer, 2009.
- J.A.G. van der Geld, Hoofdzaken vennootschapsbelasting, Kluwer: Deventer, 2014, 10^e herziene druk.
- M.E van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer: Deventer, 2014.
- G.J. van Norden, Het concern in de BTW (diss.), FM nr. 122, Kluwer: Deventer, 2007.
- R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie (diss.), FM nr. 94, Kluwer: Deventer, 2000.
- H. Vermeulen, Cursus belastingrecht, Vpb (online editie).

Overig

- D.B. Bijl, Noot bij HR 27 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.
- M.M.W.D. Merckx, Noot bij HvJ 7 augustus 2018, C-16/17 in FED 2018/155.
- Redactie V-N, Noot bij HvJ 29 april 2004, C-77/01 (EDM), V-N 2004/26.15
- Redactie V-N, Noot bij HvJ 19 december 2019, C-707/18 (Amărăști), V-N 2020/3.17.
- Staatssecretaris van Financiën, Toelichting op afzien instellen beroep in cassatie tegen Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2019, nrs. 18/00464 t/m 18/00470, ECLI:NL:GHARL:2019:5043, 18 juli 2019, gepubliceerd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2019/08/26/toelichting-op-afzien-instelling-beroep-onderschrift-zolderverdieping>.
- VAT expert group, 18 april 2018, VEG NO 071 REV2, Paper on topic for discussion Possible VAT implications of Transfer Pricing.