

# Rijksbijdrage openbaar vervoer.

Belast, of niet **Belast**, dat is de vraag.

**Naam:** Paul Joosten  
**Studentnummer:** 324867  
**Begeleider:** René van der Paardt  
**Datum:** 17-6-2012

## **Voorwoord.**

Ter afronding van mijn Bachelor Fiscale economie heb ik onderzoek gedaan naar de belastbaarheid van subsidies aan het openbaar vervoer. Fiscale economie is een studierichting die ik ben gaan volgen na college te hebben gehad van de altijd enthousiaste Leo Stevens, een voorbeeld voor elke hoogleraar. Na alle vakken binnen het fiscale kader te hebben gevolgd was het voor mij duidelijk dat ik mij verder wil verdiepen in de omzetbelasting.

Het resultaat van mijn onderzoek ligt voor u en geeft een advies over hoe er dient te worden omgegaan met subsidies aan het openbaar vervoer. Duidelijk is mij geworden dat het schrijven over een onderwerp zoals belaste subsidies nooit klaar is. De laatste letters aan dit onderzoek zijn geschreven, maar daarmee zijn nieuwe vragen ontstaan . Gelukkig biedt de master-scriptie en mijn verdere carrière de mogelijkheid al deze vragen te beantwoorden .

### **De volgende personen wil ik bedanken voor hun bijdrage:**

René van het Paardt, die ondanks zijn drukke agenda bereid is geweest mij te voorzien van advies en het begeleiden bij het schrijven.

Pieter Joosten, voor het meedenken, het zijn van een sparringpartner en schaduwlezer.

Kiran Hofker, voor haar steun en verbeteringen.

Vrienden en familie.

### **De volgende mensen wil ik bedanken voor het verstrekken van informatie:**

Brigitte van Beers (Stadgewest Haaglanden/stadsregio Amsterdam).

Wim Michel (Regio Twente).

Marco Berloth (Regio Twente).

Ronlie Blufpand (Stadsregio Rotterdam).

Veel plezier bij het lezen van deze verhandeling.

Paul Joosten, 17 juni 2012.

## Inhoudsopgave.

<b>1. Inleiding.....</b>	<b>5</b>
1.1 Introductie en Relevantie.....	5
1.3. Probleemstelling en doel.....	7
1.3. Opbouw.....	9
<b>2. Ondernemer voor wet op de omzetbelasting 1968.....</b>	<b>10</b>
2.1. inleiding.....	10
2.2.Wet op de Omzetbelasting 1968 en de BTW-richtlijn.....	11
2.2. Het begrip: 'Ieder.' .....	12
2.2.1.De gemeente in een entiteit.....	13
2.3. Het begrip: 'Zelfstandig.' .....	14
2.3.1. Ondergeschiktheid van private rechtspersoon.....	15
2.4. Het begrip: 'Bedrijf.' .....	15
2.4.1. Organisatie van kapitaal en arbeid; .....	16
2.4.2. Duurzaam streven; .....	16
2.4.3. Deelname aan het maatschappelijke verkeer.....	17
2.5. Een OV-bedrijf als ondernemer.....	19
2.5.1. Een ieder.....	19
2.5.3. Zelfstandig.....	19
5.3.3. Bedrijf.....	20
<b>3. De Overheid in de omzetbelasting.....</b>	<b>22</b>
3.1. Inleiding.....	22
3.2. Artikel 13 BTW-richtlijn.....	23
3.3. 'Als overheid' .....	23
3.3.1. Wettelijke taak.....	23
3.3.2. Specifiek juridisch regime.....	24
3.3.3. Private rechtspersoon als overheid.....	25
3.4. Concurrentievervalsing van enige betekenis.....	28
3.5. Het BTW-compensatiefonds.....	29
3.6. OV-bedrijf als overheid.....	33
3.6.1. Overheidstaak.....	33
3.6.2. Personenvervoer in Bijlage I van de BTW-richtlijn.....	34
<b>4. De belastbaarheid van subsidies.....</b>	<b>36</b>
4.1. Inleiding.....	36

4.1.1. Wie betaalt de omzetbelasting.....	36
4.1.2. Soorten subsidies.....	37
4.2. Onbelaste subsidie.....	38
4.3. Prijssubsidie.....	39
4.4. Het rechtstreekse verband.....	41
4.5. Dienen van algemeen belang.....	43
4.6. Het verbruikscriterium.....	45
4.6.1. Mohr.....	45
4.6.2. Landboden.....	47
4.6.3. Arresten na Mohr en Landboden.....	48
4.7. Conclusie.....	53
<b>5. Concessiebijdragen openbaar vervoer.....</b>	<b>55</b>
5.1. Concessieverlening.....	55
5.1.1. Financiering concessiebijdrage.....	56
5.2. Belastbaarheid van subsidies openbaar vervoer.....	56
5.2.1. Het belastingtarief en BTW-compensatie.....	56
5.2.2. Het verbruik door de concessieverlener.....	57
5.2.3. Subsidie heeft direct verband met de prijs.....	61
5.2.4. Suppletiesubsidie.....	63
<b>6. Conclusie.....</b>	<b>64</b>
<b>7. Literatuurlijst.....</b>	<b>65</b>

# 1. Inleiding.

## 1.1. Introductie en Relevantie.

Om in Nederland openbaar vervoer aan te kunnen bieden krijgen openbaar vervoer bedrijven (OV-bedrijf) een subsidie van de overheid. In het verleden was de openbaarvervoerssector niet verliesgevend, zoals dat nu het geval is, en was overheidssteun niet direct noodzakelijk. Maar in de jaren zestig waarin de auto zijn opmars maakte, kregen veel openbaarvervoerders het moeilijk. Met de inwerkingtreding van de *'beschikking bijdragen voor voorzieningen ten behoeve van het wegverkeer en het openbare vervoer in en om de steden'* in het jaar 1967 is de eerste regeling voor een permanente rijksbijdrage voor het openbaar vervoer een feit<sup>1</sup>. Tot op de dag van vandaag subsidieert de rijksoverheid het openbaar vervoer. Voor de exploitatie van regionaal openbaar vervoer, denk hierbij aan de bus, tram en metro in grote steden, ontvangen OV-bedrijven gezamenlijk naar schatting 800 miljoen euro<sup>2</sup>.

Sinds 1 januari 1998 is de verantwoordelijkheid voor het openbaar vervoer gedecentraliseerd naar de provincie en plusregio's.<sup>3</sup> Het idee hier achter is dat lagere overheden een beter beeld hebben van de behoeften die in een regio spelen. Een volgende ontwikkeling is op 1 januari 2001 met de inwerkingtreding van Wet Personenvervoer 2000 (hierna: Wp 2000). Met de komst van Wp 2000 is er marktwerking gekomen in het openbaar vervoer, en daarmee ook verplichte aanbestedingen. Dit met als doel openbaarvervoerders efficiënter te laten opereren, of anders geformuleerd; meer openbaar vervoer, met een zelfde hoeveelheid subsidie. Daarnaast leiden aanbestedingen tot moderner openbaar vervoer, beter openbaar vervoersaanbod en een hogere klanttevredenheid, volgens de rijksoverheid<sup>4</sup>.

Gelijk met het inwerking treden van Wp 2000 is het openbaar vervoer in de provincie aanbesteed. In de drie grote steden Amsterdam, Den Haag en Rotterdam, waar achtereenvolgens het GVB, de HTM en de RET het openbaar vervoer verzorgen, zijn tot nu toe de concessies onderhands verleend, dat wil zeggen dat er geen andere partijen mee hebben kunnen dingen om de concessie te krijgen. Minister Schultz van Haegen van het Ministerie van Infrastructuur en Milieu heeft bepaald dat de drie groten steden langer de tijd krijgen om zich voor te bereiden op de aanbesteding van het openbaar vervoer. Het busvervoer in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag moet op 1 januari 2013 zijn aanbesteed en tram- en metrovervoer op 1

---

<sup>1</sup> *Een terugblik op de overheidsfinanciering van het openbaar vervoer*, Kennis platform verkeer en vervoer 30 april 2012, [www.kpvv.nl](http://www.kpvv.nl) (zoek op: terugblik op de overheidsfinanciering).

<sup>2</sup> E. Rosbergen, P. Wilms, 'Omvang BDU: beschikbare middelen en ambities', Onderzoek in opdracht van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat, Den Haag/Amersfoort, 2008. Pag. 49

<sup>3</sup> H.Meurs, E.Rosbergen, A. Stoelinga, *'Decentralisatie en marktwerking in het openbaar vervoer: De ervaringen tot nu toe stemmen hoopvol'* Bijdrage aan het Colloquium Vervoersplanologisch Speurwerk 2004, Ziest, 2004.

<sup>4</sup> *'Aanbesteding stads- en streekvervoer'*, Rijksoverheid 30 april 2012, [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl) (zoek op: Aanbesteding stads- en streekvervoer).

januari 2017. Als bus, tram en metro samen in één concessie staan, dan moeten tram- en metrovervoer ook voor 1 januari 2013 zijn aanbesteed<sup>5</sup>. In Utrecht heeft men in 2012 op basis van een openbare aanbesteding een concessie voor het stads- en streekvervoer verleend.

In de Wp 2000 is bepaald dat openbaar vervoer dient te worden aangeboden op basis van concessies. Een concessie geeft een OV-bedrijf het alleenrecht op het aanbieden van openbaar vervoer in het gebied waarvoor de concessie is afgegeven. In Wp 2000 is ook bepaald wie deze concessies mogen uitgeven, dat zijn de zogeheten OV-Autoriteiten. In de stedelijke gebieden betreft dit de plusregio's, in andere gebieden is dat de provincie. Voor het nationale personenvervoer op het hoofdrailnet is dat het Rijk. Veelal worden de concessies verleend voor een periode tussen de drie en tien jaar. Bij het verstrijken van die periode kunnen verschillende partijen zich weer inschrijven en bepaalt de concessieverlener op basis van Europese aanbestedingsregels<sup>6</sup> en gunningspunten wie de concessieverlener krijgt. Gunningpunten kunnen worden verdiend door aan eisen van de concessieverlener te voldoen. Zo hebben de meeste concessieverleners in hun programma van eisen opgenomen dat zij gunningspunten verlenen aan een OV-bedrijf die gebruik zullen maken van aardgasbussen. Hoe meer er dus aan de eisen van de concessieverlener wordt voldaan, hoe meer gunningspunten men krijgt, en hoe groter dus de kans dat de aanbesteding wordt gewonnen<sup>7</sup>.

#### **April 2012**

7 plusregio's

12 provincies

Rijk

#### **Januari 2013**

2 metropoolregio's

12 provincies

Rijk

In de toekomst zullen waarschijnlijk de plusregio's verdwijnen. Het huidige kabinet heeft plannen gemaakt om de plusregio's af te schaffen en daarvoor in de plaats twee grote metropoolregio's op te richten<sup>8</sup>. Uitgangspunt van het kabinet is

dat er slechts plaats is voor twee niveaus van algemeen bestuur naast het Rijk, en daarbinnen passen niet de plusregio's. Volgens de minister vraagt de Randstad echter, i.v.m. de complexiteit van het verkeer en vervoer in en rondom de grote steden, om een andere aanpak. De Randstad zal daarom, als dat op vrijwillige basis kan geschieden, worden opgedeeld in een noord- en zuidvleugel. De vervoerregio in de zuidelijke Randstad zal het gebied beslaan dat bestaat uit de samenvoeging van de regio's rondom de steden Den Haag en Rotterdam. De vervoerregio voor de noordelijke Randstad betreft de regio's rondom de steden Amsterdam, Utrecht en Almere<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> 'Aanbesteding vervoer in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag', Rijksoverheid 30 april 2012, [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl) (zoek op: Aanbesteding vervoer in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag).

<sup>6</sup> richtlijn 2004/18/EG en richtlijn 2004/17/EG

<sup>7</sup> 'gunningsmodel', Kennis platform verkeer en vervoer 30 april 2012, [www.kpvn.nl](http://www.kpvn.nl) (zoek op: gunningsmodel).

<sup>8</sup> Kamerstukken II, 2011/12, 33 047, nr. 1

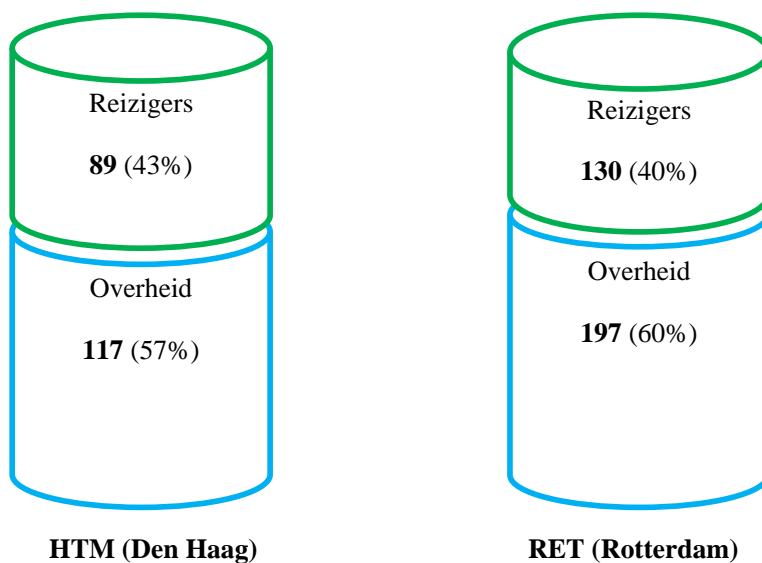
<sup>9</sup> Kamerstukken II, 2011/12, 33 047, nr. 3

### 1.3. Probleemstelling en doel.

Indien OV-bedrijven concessiehouders worden, krijgen zij van de concessieverlener subsidies. Zoals het figuur hieronder laat zien is een groot deel van opbrengsten van OV-bedrijven afkomstig van deze subsidie. In de steden Den Haag en Rotterdam is deze bijdrage circa zestig procent van de totale kosten. Vrijwel niemand zal beseffen dat indien hij of zij incheckt voor een ritje in de tram of bus, de overheid indirect al circa zestig procent van de kosten van dat ritje op zich heeft genomen. Zonder overheidsbijdrage lijkt het niet mogelijk openbaarvervoer aan te bieden, want ook met deze ruime overheidssteun maken OV-bedrijven geen, of nauwelijks winst.

#### Verdeling opbrengsten openbaarvervoers RET en HTM in 2010

(bedragen in miljoenen euro's, bron: Jaarverslag 2010)



Reizigers in het openbaarvervoer betalen het verlaagde omzetbelastingtarief van 6%, dit omdat openbaar vervoer in de huidige verkeerssituatie als zeer belangrijk wordt beschouwd, en dus moet het gebruik ervan niet te zwaar worden belast. Over circa veertig procent van de opbrengsten wordt dus belasting voldaan, maar hoe wordt omgegaan met het overige gedeelte van de inkomsten met betrekking tot de heffing van omzetbelasting (hierna ook aangeduid als BTW)? Als een concessieverlener voor de exploitatie van het openbaar vervoer een bedrag betaalt aan een OV-bedrijf, moet er over dat bedrag dan ook BTW geheven worden?

Uit een rondvraag blijkt dat men er bij de plusregio's en provincies zelf niet zeker van is of dit het geval is en ook inspecteurs van de belastingdienst spreken daar individueel verschillende oordelen over uit. Dat niemand het zeker weet blijkt ook een antwoord op een brief aan het

Ministerie van Financiën gestuurd door IPO, een koepelorganisatie van de twaalf provincies en SkVV, een samenwerkingsverband van de zeven plusregio's:

*“Indien u nog andere gevallen bekend zijn of worden waarin, ondanks het zelfde feitencomplex, door de Belastingdienst verschillende standpunten worden ingenomen, geef ik de betrokken vervoerbedrijven nadrukkelijk in overweging de betrokken inspecteur(s) (a) te attenderen op dat verschil en (b) aan te dringen op coördinatie opdat een gelijke behandeling wordt bereikt.”<sup>10</sup>*

Nu in de nabije toekomst de taak tot het verlenen van concessies openbaar vervoer in de Randstad komt te liggen bij twee metropoolregio's en in de overige gebieden bij de provincie, zal dat er toe leiden dat verschillende handelswijzen samen komen. De verschuiving van verantwoordelijkheid van de concessieverlening geeft ook de mogelijkheid om voor eens en voor altijd tot een behandeling van de rijksbijdrage openbaar vervoer in de omzet belasting te komen, die door alle ov-autoriteiten toegepast kan gaan worden.

De probleemstelling voor deze verhandeling luidt dan ook:

***Moeten concessiebijdragen voor het openbaar vervoer worden belast met BTW?***

De concessiebijdrages zijn subsidies die door de provincie of plusregio aan het regionaal openbaar vervoer worden verstrekt. Als er in het hiernavolgende wordt gesproken over een belasting dan zal het altijd gaan over de omzetbelasting, ook beter bekend als de belasting over de toegevoegde waarde (BTW).

---

<sup>10</sup> 'BTW-plicht', Kennis platform verkeer en vervoer 30 april 2012, [www.kpvv.nl](http://www.kpvv.nl) (zoek op: BTW).



### **1.3. Opbouw.**

In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de ondernemer voor de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna Wet OB). Een subsidie kan namelijk enkel worden belast in het geval dat de subsidie wordt verstrekt aan een ondernemer. Eerst wordt ingegaan op de samenhang tussen de Nederlandse en Europese wetgeving betreffende het ondernemerschap. Vervolgens komen alle kwalificatienormen van het ondernemerschap aan de orde. Tenslotte wordt een oordeel gegeven over het ondernemerschap van OV-bedrijven.

In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de overheid in de omzetbelasting. Eerst wordt een blik geworpen op de Europese wetgeving. Vervolgens worden de voorwaarden aangegeven wanneer een overheid zicht kwalificeert als ondernemer en wanneer dit juist niet aan de orde is. Vervolgens komt het BTW-compensatiefonds aan bod om duidelijk te maken hoe de BTW compensatie werkt bij de overheid in het geval van een belaste subsidie. Afsluitend wordt de vraag beantwoord of een OV-bedrijf als overheid kan handelen, en of dat dan kan voorkomen dat subsidies zijn belast.

Hoofdstuk 4 is in zijn volledigheid besteed aan de vraag wanneer subsidies van de overheid belast zijn.

In hoofdstuk 5 wordt antwoord gegeven op de hoofdvraag van dit onderzoek. Aan de hand van een situatieschets wordt vanuit verschillende invalshoeken bepaald of de concessiebijdragen belast dienen te worden.

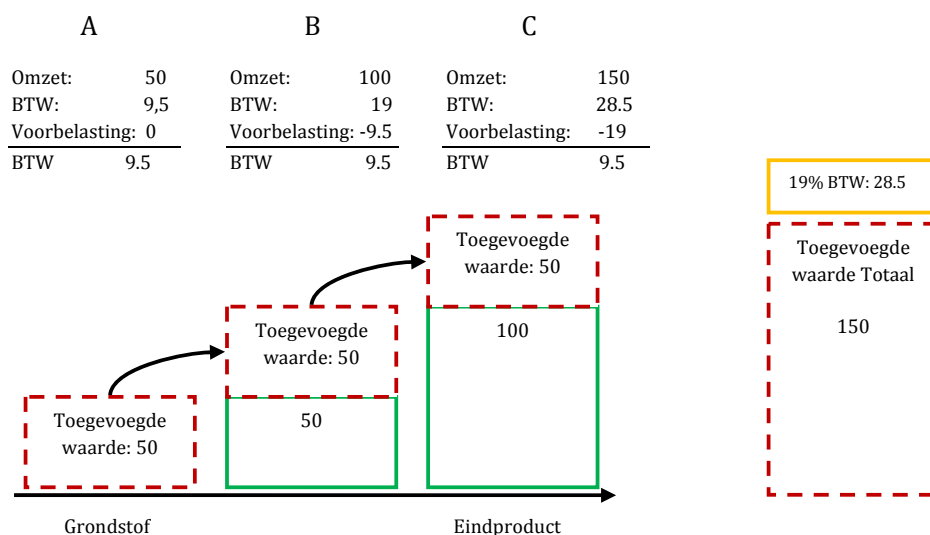
In de hoofdstukken wordt zoveel mogelijk een korte tussenconclusie gegeven.

## 2. Ondernemer voor wet op de omzetbelasting 1968.

### 2.1.u inleiding.

Omzetbelasting is een belasting op toegevoegde waarde en wordt geheven bij iedere ondernemer in de distributieketen. Van grondstof tot eindproduct, dat aan de consument wordt geleverd, wordt in iedere schakel van de keten van ondernemers over de toegevoegde waarde omzetbelasting geheven. Een goede werking van dit systeem is mogelijk doordat in beginsel iedere ondernemer omzetbelasting is verschuldigd over zijn omzet en daartegenover recht heeft op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting (de zogenoemde voorbelasting)<sup>11</sup>.

Het figuur hieronder maakt duidelijk hoe dat in zijn werkt gaat. A verkoopt voor 50 een grondstof aan B, daarover wordt 9,5 BTW betaald. B bewerkt de grondstof en verkoopt het voor 100 aan C. Daarover wordt 19 BTW betaald, maar B kan 9,5 BTW in aftrek brengen. C verkoopt een eindproduct voor 150, daarover wordt 28,5 BTW betaald, maar C kan 19 BWT terug vragen. Per Saldo is er dan 28.5 BTW betaald, precies 19% van het totaal aan toegevoegde waarde.



Leveringen en diensten zijn volgens artikel 1, lid 1, van de Wet OB belast voor zover deze onder bezwarende titel door 'ondernemers' worden verricht. Om te begrijpen wat hiermee wordt bedoeld is het eerst van belang te bepalen wie of wat een ondernemer is. Wat onder bezwarende titel inhoudt wordt later toegelicht (zie hiervoor 4.4).

De vraag of iemand voor de Wet OB optreedt als ondernemer is zowel van belang voor de vraag of iemand verplicht is omzetbelasting in rekening te brengen over de vergoeding van zijn

<sup>11</sup> Een ondernemer heeft geen recht op aftrek indien deze is vrijgesteld volgens art. 11 van de Wet OB.

prestaties, als voor de vraag of iemand recht heeft op de aftrek van voorbelasting (de door andere ondernemers in rekening gebrachte BTW). De praktijk laat zien dat personen die daarvoor maar enigszins in aanmerking komen graag worden gezien als ondernemer, om het recht op aftrek van voorbelasting te krijgen. Er is dan ook veel jurisprudentie die gaat over de vraag of een persoon kan worden aangemerkt als ondernemer. Artikel 7 van de Wet OB geeft als definitie van een ondernemer; *'Een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'*. Hoe de termen 'een ieder', 'zelfstandig' en 'bedrijf' moeten worden opgevat is door de jaren heen vastgesteld in de jurisprudentie.

## 2.2. Wet op de Omzetbelasting 1968 en de BTW-richtlijn.

De omzetbelasting is geharmoniseerd door middel van Europese richtlijnen betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarvan de belangrijkste de BTW richtlijn 2006/112<sup>12</sup> (hierna: BTW-richtlijn of richtlijn) is. Lidstaten dienen bij het maken van de nationale wet de BTW-richtlijn in acht te nemen.

De BTW-richtlijn spreekt niet over een ondernemer maar over 'belastingplichtigen.' Artikel 9, lid 1 van de BTW-richtlijn geeft als definitie van een belastingplichtige 'een ieder' die, ongeacht welke plaats, 'zelfstandig' een 'economische activiteit' verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

### Ondernemer/belastingplichtige volgende de Wet OB en BTW-richtlijn

De Wet	BTW-richtlijn
<i>'Een ieder' die een <b>bedrijf zelfstandig</b> uitoefent'</i>	<i>'Een ieder' die, ongeacht welke plaats, <b>zelfstandig</b> een <b>economische activiteit</b> verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.'</i>

Hoe met het verschil tussen de formuleringen moet worden omgegaan is beslist in een arrest van de Hoge Raad van 2 mei 1984<sup>13</sup>. In deze zaak was er een stichting die graag haar voorbelasting in aftrek wilde brengen. Het doel van de stichting was het bevorderen van het geestelijk en maatschappelijk welzijn van buitenlanders in Nederland. Om dat te bereiken verzorgde de stichting onderwijs en de opvang van buitenlanders tijdens de eerste negen maanden van hun verblijf in Nederland. De kosten daarvan werden betaald uit contributies en subsidies. De stichting bracht aan de buitenlanders geen vergoeding in rekening, of anders gezegd; ze verrichtte prestaties 'om niet'. Het geschil tussen de stichting en de inspecteur ging om de vraag of er sprake kan zijn van ondernemerschap indien er geen vergoeding is bedongen.

<sup>12</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

<sup>13</sup> Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

Door de stichting werd betoogd dat ondanks het feit dat de stichting niet als belastingplichtige werd aangemerkt voor de richtlijn, de stichting toch ondernemer kan zijn volgens artikel 7 van de Wet OB. De Hoge Raad was het niet eens met deze stelling en benadrukte dat de wetgever aan de term ondernemer, zoals gebruikt in de Wet OB, geen andere betekenis heeft willen toekennen dan die toekomt aan de term belastingplichtige zoals gehanteerd in de BTW-richtlijn<sup>14</sup>. Belangrijk is om te benadrukken dat de BTW-richtlijn leidend is, de nationale wetgeving mag niet beperkter of breder zijn dan wat de BTW-richtlijn voorschrijft. Staat er iets in de Wet OB dat niet overeenkomt met de richtlijn, dan is dat waarschijnlijk niet geldig.

## **2.2. Het begrip: 'ieder.'**

Wat moet er worden gezien als is 'een ieder'? Een verdere omschrijving van dit begrip staat niet in de Wet OB en ook niet in de BTW-richtlijn. Het achterwege laten van een uitgebreide beschrijving is bewust gedaan. Dit met als doel een breed heffingsbereik te creëren. De afwezigheid van een toelichting geeft namelijk de mogelijkheid om naast natuurlijke personen en rechtspersonen ook alle mogelijke samenwerkingsverbanden van personen als ondernemer aan te merken.

Bepalend hierbij is of er sprake is van een entiteit. Het gaat er dan om of een samenwerkingsverband naar binnen en buiten in het economisch verkeer optreedt als een geheel. Deze eis voor het bestaan van een entiteit komt voort uit verschillende arresten.<sup>15</sup> Hierin was steeds de conclusie dat indien de maatschap of combinatie naar buiten toe treedt als eenheid zij een ondernemer kan zijn voor de omzetbelasting. In een arrest van de Hoge Raad van 5 januari 1983 wordt samenvattend geschreven:<sup>16</sup>

*"indien een bedrijf door twee of meer personen gezamenlijk wordt uitgeoefend in een combinatie welke geen rechtspersoonlijkheid doch wel feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezit moet voor de heffing van de omzetbelasting met betrekking tot dat bedrijf de combinatie en niet ieder van de deelnemers als ondernemer worden aangemerkt."*

A.J. van Doesum (2009) geeft aan dat het begrip 'een ieder' uit de richtlijn zo ruim is dat daaronder alle samenwerkingsverbanden vallen, die feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten<sup>17</sup>. B.G. van Zadelhoff (1999) stelt in lijn met de genoemde arresten dat voor het begrip 'een ieder' het niet van belang is of de samenwerkingsverbanden rechtspersoonlijkheid bezitten, in de vorm van bijvoorbeeld een besloten vennootschap. Dat concludeert hij aan de

---

14 De Hoge Raad oordeelde in deze zaak aan de hand van een uitspraak van het Europese Hof van Justitie in het Hongkong arrest dat wanneer er iemand regelmatig, doch uitsluitend 'om niet', diegene diensten verricht aan ondernemers, niet kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de zin van artikel 4 Tweede richtlijn.

15 Conclusie van Advocaat-Generaal mr. Van Soest bij het arrest Hoge raad 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76

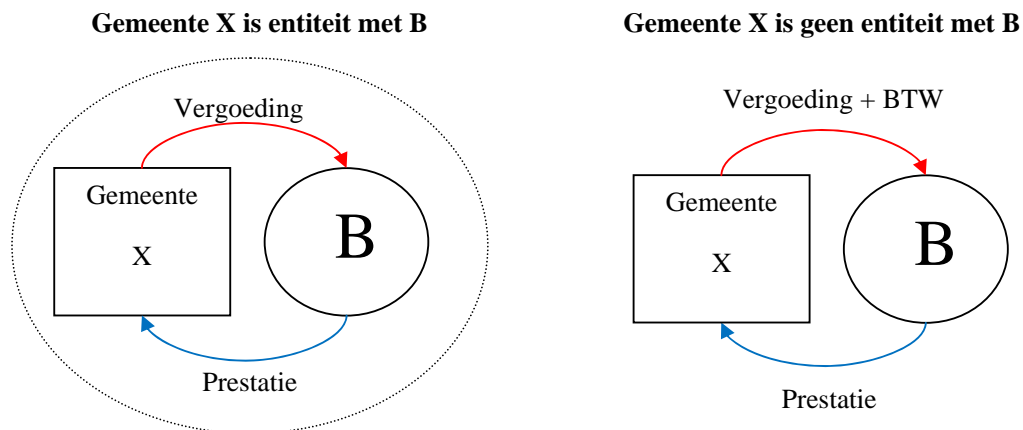
16 Hoge Raad 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76

17 A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, blz. 136, Deventer: Kluwer 2009

hand van het feit dat de term 'belastingplichtige' in de richtlijn niet kan afhangen van voorwaarden die van lidstaat tot lidstaat kunnen verschillen<sup>18</sup>. Hiermee is met de term 'een ieder' naar mijns inziens een verzekering ingebracht door Europa, dat elke lidstaat, ongeacht de mogelijke kronkels die zij in haar nationale wetgeving inpast, samenwerkingsverbanden mee trekt in de heffing van omzetbelasting. De term 'een ieder', is alles omvattend.<sup>19</sup>

### 2.2.1. De gemeente in een entiteit.

Voor het onderwerp van deze verhandeling is vooral van belang of en in hoeverre overheidsorganen als ondernemer zijn te kwalificeren en of ook overheidsorganen samen als entiteit als ondernemer voor de BTW optreden. Deze laatste situatie kan aan de orde zijn indien een provincie of plusregio zo nauw samenwerkt met een andere privaatrechtelijk rechtspersoon, dat zij als een entiteit zou kunnen worden aangemerkt. Hierdoor dient mogelijk het samenwerkingsverband als eenheid in de heffing worden betrokken te worden en zijn ook eventuele interne transacties niet belastbaar<sup>20</sup>.



Voor het bestaan van een entiteit moeten de partijen samen feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten. Indien partijen onder één naam 'naar buiten toe optreden' wordt er verondersteld dat deze partijen samen feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid bezitten<sup>21</sup>. Echter is niet enkel de juridische vorm van belang, maar ook hoe er in het economisch verkeer wordt opgetreden. A.G. van Hilten<sup>22</sup> stelt dat vooral gekeken moet worden naar 'de externe verhoudingen'. Dat wil zeggen dat men moet kijken hoe de partijen relaties aan gaan met

18 B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW, blz. 40, Deventer: Fed 1999

19 Overigens is deze wijze van het bepalen van ondernemerschap nadrukkelijk anders dan de kwalificatie van ondernemer in de Wet OB op de inkomstenbelasting 2001 waarin de juridische vorm van een samenwerkingsverband leidend is, en waarbij het ontbreken van rechtspersoonlijkheid door een maatschap of vennootschap onder firma wordt heen gekeken en er belasting wordt geheven bij de verschillende vennoten.

20 A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (diss.), p. 173, Deventer: Kluwer 2009

21 A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (diss.), p. 137, Deventer: Kluwer 2009

22 Conclusie. A-G Van Hilten 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21.

derden. De onderlinge relaties tussen deelnemers komt pas aan de orde bij de beoordeling van de zelfstandigheid (zie 2.3). A.J. van Doesum is van mening dat er niet als entiteit kan worden gehandeld met derden, zonder dat er eerst sprake is van een 'interne bedrijfs sfeer'<sup>23</sup>. Ik onderschrijf de mening van A.J. van Doesum en er is naar mijns inziens sprake van een entiteit als twee partijen intern handelen als entiteit, en zich ten opzichte van derden verbindt als entiteit.

Er is er sprake van een entiteit als er bijvoorbeeld een gezamenlijk bestuur is, of iets wat daar op lijkt als, er een zeer nauwe interne samenwerking is en als de twee partijen samen het overgrote deel van de relaties met externe partijen aan gaan, en de partijen daar gezamenlijk het risico voor dragen<sup>24</sup>.

Zodoende is het van belang of een gemeente en een private rechtspersoon die nauw samenwerken, beiden feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid bezitten en of ze afzonderlijk naar buiten toe optreden. In praktijk lijkt een dergelijke situatie niet lastig te bepalen. Als hulpmiddel kan worden gekeken naar hoe een leek tegen de partijen aankijkt. Indien een leek twee organisaties als één beschouwt, lijkt mij dit voldoende voor het bestaan van een entiteit, in jurisprudentie wordt namelijk veel nadruk gelegd op het 'naar buiten toe treden' voor het bestaan van een entiteit<sup>25</sup>. Een leek kan weliswaar niet weten of een rechtspersoon namens zich zelf optreedt, of als verlengstuk optreedt van een andere rechtspersoon of gemeente, daarom moet men, in het geval dat een leek wel onderscheid ziet, verder kijken naar de interne structuur. De feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid blijkt dan uit het wel of niet hebben van een eigen bedrijfs sfeer.

### **2.3. Het begrip: 'Zelfstandig.'**

Het begrip zelfstandig wordt zowel in artikel 7 van de Wet OB als in artikel 9 van de BTW-richtlijn genoemd. Artikel 10 van de BTW-richtlijn geeft een nadere toelichting over zelfstandigheid. Het artikel sluit werknemers uit als ondernemers wanneer er sprake is van een arbeidsovereenkomst of enige andere juridische band tussen de persoon en werkgever, waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Bezoldigingsvoorwaarden betreft het betalen van loon en dergelijke. De eis van zelfstandigheid is er vooral op gericht natuurlijke personen het ondernemerschap te kunnen ontzeggen<sup>26</sup>. Een

---

23 A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW (diss.), p. 142, Deventer: Kluwer 2009

24 Hoge Raad 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66

25 Hoge Raad 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21

26 O.L. Mobach e.a., studenteneditie 2010-2011, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)

natuurlijk persoon is dus geen ondernemer als er sprake is van ondergeschiktheid<sup>27</sup> t.o.v. een opdrachtgever<sup>28</sup>.

### **2.3.1. Ondergeschiktheid van private rechtspersoon.**

Een gemeente of plusregio maakt veelal gebruik van leveranciers voor de bouw van bijvoorbeeld voetbalvelden, speeltuinen en parken. Vaak worden deze werkzaamheden uitgevoerd door speciaal voor de gelegenheid opgerichte ondernemingen. De vraag speelt of ook een dergelijke private rechtspersoon, indien hij alleen levert aan de overheid, geen ondernemer is omdat deze ondergeschikt is aan de opdrachtgever.

De Hoge Raad heeft op 31 oktober 1990<sup>29</sup> in een dergelijke casus geoordeeld dat er ook in dat geval sprake is van een ondernemerschap. Het betrof hier een technische dienst, die was opgericht door drie gemeenten, en die voor die gemeenten tegen vergoeding werkzaamheden verrichtte. Over deze vergoeding werd geen omzetbelasting geheven voor zover deze prestaties werden verricht aan de gemeente. Dit omdat men van mening was dat de technische dienst voor de diensten die zij aan de gemeenten verrichtte geen ondernemer was, omdat zelfstandigheid ontbrak. De Hoge Raad oordeelde dat ook voor de leveringen aan de gemeente sprake was van ondernemers handelen. In zijn aantekening bij dit arrest stelt L.F. Ploeger<sup>30</sup> dat een beroep zoals dat in dit arrest werd gedaan op het ontbreken van zelfstandigheid bij een niet-natuurlijke persoon heel bijzonder is.<sup>31</sup>

Een dergelijke uitspraak bevestigt de opvatting dat de eis van zelfstandigheid niet van toepassing mag zijn op rechtspersonen. Het 'zelfstandigheids criterium' is erop gericht om natuurlijke personen die enkel baat hebben bij de aftrek van voorbelasting uit de omzetbelasting te weren.

### **2.4. Het begrip: 'Bedrijf.'**

De laatste eis voor de kwalificatie als ondernemer is die van het uitoefenen van een bedrijf. Door jurisprudentie over vroegere wetgeving is voor het begrip bedrijf de volgende definitie geformuleerd: *'Een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.'*

---

27 Hoge Raad 23 mei 1990, nr. 26/339 (Thuiswerker), BNB 1990/202.

28 Thuiswerker arrest. Het werk betrof het in elkaar zetten van stoffen volgens een door de opdrachtgever voorgeschreven model. Daar kreeg de thuiswerker een vaste vergoeding voor. De Hoge Raad besliste dat er weliswaar geen dienstbetrekking bestond, maar wel een verhouding van ondergeschiktheid wat betreft de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden. De ondergeschiktheid kwam voort uit afhankelijkheid van de thuiswerker ten opzichte van de werkverschaffer.

29 Hoge Raad 31 oktober 1990, nr. 26/018, BNB 1990/345

30 L.F. Ploeger, Aantekening bij Hoge Raad, 31 oktober 1990, nr. 26 018, FED 1990/889,

31 Belanghebbende beriep zich op het ontbreken van zelfstandigheid. Dat is bij niet-natuurlijke personen, zoals nu het geval, iets heel bijzonders. Mij zijn althans, afgezien van enkele schaarse beslissingen, betrekking hebbende op de belastingheffing voor 1969, geen uitspraken bekend volgens welke op grond van het ontbreken van zelfstandigheid tot niet-ondernemerschap van een niet-natuurlijke persoon is besloten

Uit deze omschrijving komen de volgende aspecten naar voren:

- Organisatie van kapitaal en arbeid;
- Duurzaam streven;
- Deelneming aan het maatschappelijk verkeer.

Deze voorwaarden zijn cumulatief en bij het ontbreken van een van deze vereisten zal het ontberen aan ondernemerschap.

#### **2.4.1. Organisatie van kapitaal en arbeid;**

Om aan dit criterium te voldoen is niet zo veel nodig. Zo was er bij iemand die zich tijdens het visseizoen bezighield met het steken van zeepielen en gebruik maakte van een riek, een schop, wat andere kleine spulletjes al sprake van een organisatie van kapitaal en arbeid.<sup>32</sup>

Overigens wordt er in de literatuur verondersteld dat het vereiste van een organisatie van kapitaal en arbeid niet meer nodig is<sup>33</sup>. In een arrest van de Hoge Raad van 11 maart 1992<sup>34</sup> deed belanghebbende de administratie o.a. bij een dierenartsenassociatie en ontving voor deze werkzaamheden een vergoeding. Belanghebbende was naar zijn mening geen ondernemer omdat hij geen organisatie van kapitaal en arbeid had. Volgens de Hoge Raad was hij wel ondernemer. Artikel 7, lid 2, sub a, van de Wet OB stelt dat iedereen die een beroep zelfstandig uitoefent, ook een bedrijf uitoefent. De eis dat dit beroep wordt uitgeoefend door middel van een organisatie van kapitaal en arbeid wordt daarbij niet gesteld.

Bij de beoordeling of iemand zelfstandig een beroep uitoefent en zodoende voor artikel 7 van de Wet OB ondernemer is, is vooral de factor arbeid van belang, en dan vooral het vakmanschap. Ook moet de beroepsbeoefenaar streven om duurzaam deel te nemen aan het economisch verkeer.<sup>35</sup>

#### **2.4.2. Duurzaam streven;**

De eis van het duurzaam streven komt voort uit de gedachte dat het incidenteel verrichten van een prestatie niet moet kunnen leiden tot heffing van omzetbelasting. Het kan natuurlijk niet de wens zijn van de wetgever om elke prestatie, met toegevoegde waarde, te belasten. En is het wel gewenst, dan is het wel in elk geval niet uitvoerbaar. De eis dat er een duurzaam streven moet zijn wordt niet direct genoemd in artikel 7 van de Wet OB, en artikel 9 van de BTW-richtlijn. De eis komt wel indirect naar voren doordat de richtlijn in artikel 12 afzonderlijk bepaalt wanneer er bij een incidentele prestatie wel btw mag worden geheven, wat doet veronderstellen dat bij alle andere prestaties duurzaamheid wel geëist is<sup>36</sup>.

---

32 Hof 's-Gravenhage 3 juni 1981, nr. 65/80, BNB 1982/209.

33 M.E. van Hilten, H.W.M van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieresie nr. 6) blz. 57, Deventer: Fed 2007 (elfde druk),

34 Hoge Raad 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173

35 M.E. van Hilten, H.W.M van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieresie nr. 6) blz. 63, Deventer: Fed 2007 (elfde druk),

36 O.L. Mobach e.a., studenteneditie 2010-2011, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), Blz 130



Ook is uit jurisprudentie af te leiden dat ook de richtlijn deze duurzaamheids eis kent. Dit komt naar voren in een uitspraak van het Hof van justitie EG waarin wordt gesteld dat er pas sprake is van een economische activiteit als er duurzaam tegen vergoeding prestaties worden verricht.<sup>37</sup>

Bij het duurzaam streven gaat niet om het aantal keren dat aan het economische verkeer wordt deelgenomen, maar om de regelmaat ervan. In de noot bij het arrest van 14 mei 2004 merkt D.B. Bijl dan ook naar mijn mening terecht op dat het ongepast lijkt dat er bij een eenmalig evenement van 50.000 mensen geen sprake is van ondernemerschap en dat er bij een meerdaags evenement waar misschien maar 50 mensen komen, wel sprake van een ondernemer is<sup>38</sup>. Echter, ik ben van mening dat het voordeel van een regelmaatvereiste om ongewenst ondernemerschap te voorkomen opweegt tegen het nadeel ervan. Het is namelijk niet uitvoerbaar om iedereen die eenmalig een prestatie verricht aan te merken als ondernemer. Daarnaast is, om in te gaan op het voorbeeld van het concert, naar mijn mening bij de voorbereiding van een concert voor 50.000 mensen een zodanige organisatie en zodanig veel voorbereidingstijd vereist, dat die als duurzaam aan te merken zal zijn. De regelmaat vindt zich dan niet terug in het aantal concerten, maar in het regelmatig handelingen verrichten ter voorbereiding van het concert.

### **2.4.3. Deelname aan het maatschappelijke verkeer.**

In het kader van de harmonisatie met de BTW-richtlijn en de bedoeling van de Nederlandse overheid om aan de term ondernemer zoals in de Wet OB geen andere betekenis toe te kennen dan de term belastingplichtige zoals die in de BTW-richtlijn staat<sup>39</sup>, is in de jurisprudentie de term deelname aan het maatschappelijke verkeer gelijk met wat in de richtlijn staat geschreven; deelname aan het economisch verkeer.

Deze redenering komt voort uit een arrest van Hoge Raad 12 maart 1980<sup>40</sup>. Een gemeente maakt voor het uitvoeren van een bestemmingsplan verschillende kosten voor de sloop van oude panden, de aanleg van nieuwe wegen en riolering. De Hoge Raad oordeelt dat omdat tegenover de aanleg van de gemeenschapsvoorzieningen geen vergoeding heeft gestaan de gemeente niet deelnam aan het economisch verkeer en zodoende geen ondernemer is<sup>41</sup>. Vervolgens kwam het Honk Kong Trade Council arrest,<sup>42</sup> met als uitkomst dat iemand die

---

37 Hof van Justitie Europese Gemeenschap 26 maart 1987, zaak C-235/85 (commissie/Nederland), FED 1987/341

38 HR 14 mei 2004, nr 39 324, BNB 2004/287 (noot D.B. Bijl)

39 Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

40 Hoge Raad 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128

41 Dat immers uit 's Hof's uitspraak blijkt dat de door de Inspecteur niet als aftrekbaar aanvaarde omzetbelasting betreft de belasting die aan belanghebbende in rekening is gebracht ter zake van de aanleg van aan haar in eigendom blijvende straten, plantsoenen en dergelijke gemeenschapsvoorzieningen in het plan en dat tegenover die aanleg geen vergoeding heeft gestaan; dat hieruit niet anders kan volgen dan dat belanghebbende, een gemeente, met die aanleg niet aan het economisch verkeer deelnam;

42 Hof van Justitie Europese Gemeenschap 1 april 1982, nr. C-89/81 (Honk Kong Trade Council), BNB 1982/311

uitsluitend presteerde 'om niet', geen economische activiteit verricht. De organisatie die zich bezig hield met het verstrekken van inlichtingen aan ondernemers en daarvoor onder andere aanwezig was op beurzen, verrichte weliswaar prestaties in het maatschappelijke verkeer, maar deze waren geen prestaties in het economisch verkeer. Er moet dus een vergoeding overeengekomen zijn om te kunnen spreken van economisch verkeer.

Vervolgens is er nog een nuancering aangebracht, namelijk dat er sprake moet zijn van 'economische belangen'.<sup>43</sup> De ondernemer moet prestaties verrichten ter wille van een economisch belang<sup>44</sup>. Een muzikleraar die muziekinstrumenten verkoopt en opknaapt is voor deze handelingen ondernemer. Daarnaast speelt deze muzikleraar in zijn vrije tijd ook tegen vergoeding op het orgel tijdens religieuze erediensten. Het Hof oordeelde dat de muzikleraar niet optrad ter wille van een economisch belang, maar dat het spel van de orgelspeler voort kwam uit de religieuze overtuiging van de muzikleraar.

Samengevat moet er aan de volgende criteria worden voldaan om deel te nemen aan het economisch verkeer:

- Er moet een vergoeding zijn bedongen, niet enkel 'om niet' presteren;
- Er moet sprake zijn van duurzame opbrengsten en met de activiteiten is men werkzaam op een of andere markt;
- Er moet sprake zijn van 'economische belangen'.

---

43 Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213

44 Hoge Raad 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245

## **2.5. Een OV-bedrijf als ondernemer.**

Al in de inleiding kwam ter sprake dat er voor belastingheffing bij subsidies sprake moet zijn van een bijdrage aan een ondernemer volgens artikel 7 van de Wet OB. Als een openbaarvervoerder zich niet kwalificeert als ondernemer, is hij geen BTW verschuldigd over zijn omzet en kan ook de subsidie die hij ontvangt niet belast zijn. Ten eerste is het dus de vraag of een OV-bedrijf zich kwalificeert als ondernemer, en dus is het de vraag of een vervoerder een ieder is die zelfstandig een bedrijf uitoefent.

### **2.5.1. Een ieder.**

Bepalend voor de vraag of een OV-bedrijf doorgaat als 'een ieder' is de vraag hoe hij zich naar buiten toe presenteert door middel van het optreden in het maatschappelijk (c.q. economisch) verkeer. Er moet sprake zijn van feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid.<sup>45</sup> Zoals besproken dient daarvoor naar buiten te worden opgetreden als entiteit en dient er sprake te zijn van een interne bedrijfssfeer. Mijns inziens onderscheiden OV-bedrijven zich voldoende van de plusregio's om niet te worden aangemerkt als entiteit. Alle OV-bedrijven voeren t.o.v. de plusregio's een volledig eigen bedrijf uit met een afzonderlijke juridische vorm en treden ook afzonderlijk op in het economisch verkeer. Een OV-bedrijf heeft een eigen bestuur, voert eigen campagnes en draagt afzonderlijk het risico voor contracten die worden aangegaan met derden. Om te bepalen of de twee partijen zich zelfstandig naar buiten toe presenteren, kan als hulpmiddel ook vanuit het perspectief van de openbaar vervoer gebruiker worden gekeken, en die zal nooit de HTM verwarren met het Stadsgebied Haaglanden, en nooit zal iemand de Stadsregio Amsterdam verwarren met het GVB. Vervolgens dient er wel bepaald te worden of beiden een eigen bedrijfssfeer hebben.

### **2.5.3. Zelfstandig.**

Ik heb al onderschreven dat de wetgever met de term 'zelfstandig' er op doelt natuurlijke personen van het ondernemerschap te weren. Aangezien alle OV-bedrijven rechtspersoonlijkheid bezitten kan het zelfstandigheids criterium niet voor problemen zorgen. Desondanks valt er wat voor te zeggen dat een OV-bedrijf i.v.m. de financiële afhankelijkheid ondergeschikt is aan de plusregio's. Het Hof van Den Bosch<sup>46</sup> heeft echter geoordeeld dat een door de gemeente opgericht afvalbedrijf, dat uitsluitend voor een opdrachtgever werkt, wel ondernemer is, ondanks het feit dat de financiële bijdrage wordt bepaald door de opdrachtgever. Van een dergelijke financiële afhankelijkheid is bij OV-bedrijven geen sprake, circa veertig procent van de omzet komt van reizigers, zodat voor deze bedrijven van onzelfstandigheid geen sprake kan zijn

---

<sup>45</sup> Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW, A. J van Doesum, blz 136, Kluwer, Deventer, 2009

<sup>46</sup> Hof 's-Hertogenbosch 14 juni 2000, nr. 94/2935, V-N 2000/41.1.5.

### 5.3.3. Bedrijf.

Is wat een openbaarvervoerder doet een bedrijf? Deze vraag dient te worden beantwoord aan de hand van de drie cumulatieve criteria die voortkomen uit jurisprudentie.

- Organisatie van kapitaal en arbeid;
- Duurzaam streven;
- Deelneming aan het maatschappelijk verkeer.
  - Er moet een vergoeding zijn bedongen, niet enkel 'om niet' presteren;
  - Er moet sprake zijn van duurzame opbrengsten;
  - Er sprake moet zijn van 'economische belangen'.

Het duurzaam streven en de organisatie van kapitaal en arbeid zijn naar mijn mening aanwezig. Het aanbieden van openbaar vervoer is allerm minst een eenmalig prestatie en voor het aanbieden van openbaar vervoer is een grote hoeveelheid kapitaal en arbeid nodig, alleen al in de vorm van trams en bussen. Een OV-bedrijf begeeft zich op de markt van personenvervoer.

De volgende vraag is of een OV-bedrijf optreedt in het economisch verkeer. Iedereen die met het openbaar vervoer reist betaalt daarvoor een vergoeding aan het OV-bedrijf. Een OV-bedrijf presteert dus niet 'om niet.' Dat de exploitatie van openbaar vervoer maar weinig winstgevend is maakt niet uit. Artikel 9 van de BTW-richtlijn stelt immers dat iedereen die zelfstandig een economische activiteit verricht ondernemer is, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

OV-bedrijven hebben naast de inkomsten van de reizigers ook een duurzame opbrengst in de vorm van exploitatiesubsidies. De bijdragen van de reizigers hebben een duurzamer karakter, de pool van reizigers is groot, en kijkend naar de positie die openbaar vervoer inneemt in onze huidige maatschappij zullen er altijd mensen gebruik van blijven maken. Daarnaast is een OV-bedrijf, mits hij zich aan de afspraken houdt, verzekerd van een rijksbijdrage gedurende de gehele concessieperiode.

Ook hebben de OV-bedrijven economische belangen<sup>47</sup>. De OV-bedrijven verrichten namelijk een economische activiteiten die bestaat uit het leveren van goed openbaar vervoer. OV-bedrijven zijn namelijk geen filantropische instellingen die enkel handelen om passagiers van A naar B te brengen. Ook openbaarvervoerders zijn bedrijven die een vergoeding vragen aan hun klanten en zo er naar streven winst te maken.

---

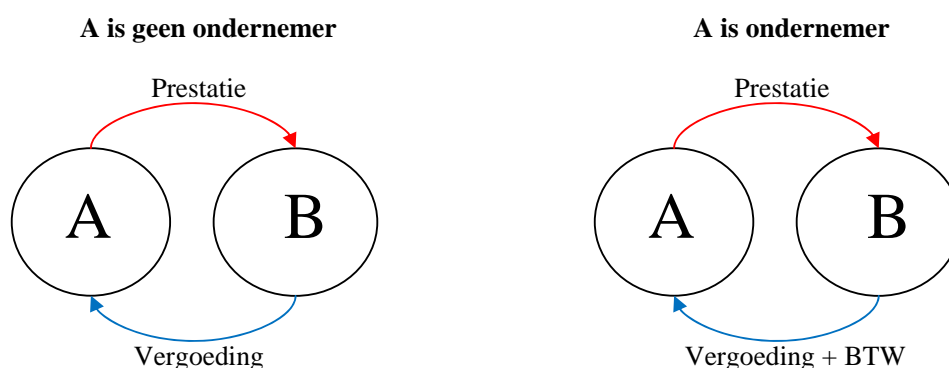
<sup>47</sup> HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213

Er kan alleen sprake zijn van een belaste subsidie, als de subsidie wordt verstrekt aan een ondernemer. OV-bedrijven zijn ondernemers, er kan namelijk gesteld worden dat een OV-bedrijf 'een ieder is die zelfstandig een bedrijf uitoefent.' Zodoende kan er, mits aan de voorwaarden wordt voldaan, sprake zijn van een belaste subsidie die aan OV-bedrijven wordt verleend.

### 3. De Overheid in de omzetbelasting

#### 3.1. Inleiding

Ter beantwoording van mijn onderzoeksvraag is het relevant om te weten in welke hoedanigheid betrokken partijen handelen. Want zoals eerder aangehaald, kan er alleen sprake zijn van een belaste subsidie indien de subsidie wordt verstrekt aan een ondernemer in de zin van de Wet OB. Dit omdat artikel 1 van de Wet OB stelt dat leveringen van goederen en diensten zijn belast voor zover zij worden verricht door een ondernemer.



Ook overheden in Nederland verrichten regelmatig prestaties waarvoor zij geld krijgen. Denk hierbij aan gemeenten, plusregio's en provincies die tegen betaling het afval ophalen, straten aanleggen, paspoorten verstrekken en evenementen verzorgen. Hierbij treden zij op in het economisch verkeer. De vraag die hierbij speelt is wanneer de overheid optreedt als ondernemer, en deze vergoedingen moeten worden belast met omzetbelasting, en wanneer publiekrechtelijke lichamen deze prestaties verrichten als overheid, en zodoende de eventueel daarvoor ontvangen vergoedingen niet moeten worden belast.

Wat gebeurt er vervolgens met de betaalde BTW door overheidsorganen? Is de betaalde BTW (de voorbelasting) aftrekbaar of juist niet aftrekbaar omdat er geen relatie is tussen de kosten en investeringen waarop de voorbelasting drukt en (belaste) ondernemersactiviteiten? En ook als er sprake is van een belaste subsidie die door een overheidsorgaan is verstrekt, is de BTW op die subsidie dan mogelijk aftrekbaar of vormt de BTW een (extra) kostenpost? Indien een gemeente, plusregio of provincie handelt als overheid, is er volgens de Wet OB geen mogelijkheid de voorbelasting in aftrek te nemen, maar zij kunnen mogelijk wel via het BTW-compensatiefonds de betaalde BTW gecompenseerd krijgen.

### **3.2. Artikel 13 BTW-richtlijn.**

In artikel 13 van de BTW-richtlijn is te lezen dat een overheid niet als belastingplichtige wordt aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij 'als overheid' verricht. Dit sluit echter niet uit dat een overheid nooit belastingplichtig is, de tweede alinea stelt namelijk;

*“Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden”.*

Art 7, lid 3 van de Wet OB is in overeenstemming met de richtlijn, en stelt dat concurrentie van enige betekenis leidt tot ondernemerschap. Een overheid kan dus belastingplichtig zijn als zij in concurrentie treedt.

Daarnaast is er nog een manier waarop een overheid belastingplichtig kan zijn. In Europa is namelijk vastgelegd dat publiekrechtelijke lichamen ook als belastingplichtige worden beschouwd voor de in bijlage I bij de BTW-richtlijn genoemde werkzaamheden. Dit is het geval voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, aldus de derde alinea van artikel 13, lid 1 van de richtlijn. In bijlage I wordt onder nummer 5 ook personenvervoer genoemd.

### **3.3. 'Als overheid'**

Wanneer handelt een overheidsinstantie nu 'als overheid'? De definitie daarvan is tot stand gekomen in de jurisprudentie. Het komt er op neer dat er twee criteria zijn waarbij er sprake is van handelen als overheid. De eerste is het uitvoeren van een door een hogere overheid opgedragen taak. Vervolgens kan het nog steeds zo zijn dat de overheid optreedt als ondernemer, dit is niet het geval indien een taak wordt uitgevoerd in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime.

#### **3.3.1. Wettelijke taak.**

Een overheid handelt als overheid indien ze handelt vanuit een door hogere overheid opgedragen taak. Deze eis komt voort uit het IJ-veren arrest<sup>48</sup>. De gemeente Amsterdam exploiteerde een veerdienst over het IJ en trok de voorbelasting af. Het geval was ook dat er geen vergoeding werd gevraagd aan de mensen die de veerdienst gebruikten om het ij over te varen. Daar tegenover stonden toch behoorlijke kosten waarvan de voorbelasting in aftrek werd genomen.

De inspecteur was hier logischerwijs niet zo blij mee en stelde dat het exploiteren van het IJ-veer een overheidstaak was en dat de gemeente dus geen recht had op de aftrek van

---

<sup>48</sup> Hoge Raad 5 april 1978, nr. 18 474, BNB 1978/169

voorbelasting. De Hoge Raad oordeelde dat er pas sprake is van een overheidstaak indien die prestaties plaatsvinden ter uitvoering van een door een hogere wetgever opgedragen taak<sup>49</sup>. In dit geval kwalificeerde de gemeente zich gewoon als ondernemer, was het oordeel, en mocht de gemeente de voorbelasting in afrek brengen.

Dit oordeel van de Hoge Raad is strikt, vooral omdat er voor dit arrest sneller werd gedacht dat er sprake was van een overheidstaak, dit zou namelijk al het geval zijn indien een taak in wezen een overheidstaak is<sup>50</sup>. In lijn met dit arrest oordeelde de Hoge Raad op 12 maart 1980<sup>51</sup> dat het uitvoeren van een bestemmingsplan niet het uitvoeren was van 'een door een hogere overheid opgedragen taak.' Een bestemmingsplan is namelijk ook geen door een hogere overheid opgedragen taak<sup>52</sup>.

### **3.3.2. Specifiek juridisch regime.**

De volgende omstandigheid waarbij er sprake is van handelen als overheid is wanneer er een taak wordt uitgevoerd in een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime. Deze eis komt voort uit het arrest Carpaneto Piacentino<sup>53</sup>:

*“Artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen ‘als overheid’ verricht in de zin van deze bepaling, die zijn welke door hen worden verricht ‘in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime’ met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten.”*

Wanneer er sprake is van optreden door een overheid in een ‘specifiek voor hen geldend juridisch regime’, dient ook aan de hand van jurisprudentie te worden geantwoord. In een arrest van 3 maart 1993<sup>54</sup> betrof het de gemeente Amsterdam die zich bezig hield met de aanleg en onderhoud van de riolering. Het arrest betrof de vraag of de gemeente deze werkzaamheden nu uitvoerde als ondernemer voor zover zij een vergoeding ontving bij het aansluiten van huizen op het rioleringsnet. De Hoge Raad oordeelde dat de gemeente bij het aanleggen en onderhouden van een rioleringsstelsel ten behoeve van zichzelf publiekrechtelijk optreedt, waaruit volgt dat de gemeente handelt in het specifiek voor haar geldende juridische regime. De term juridisch regime is lastig te vatten, maar mijn mening is daar sprake van als een taak wordt

---

49 een gemeente, door het verrichten van diensten deelnemend aan het maatschappelijk verkeer met behulp van een organisatie van kapitaal en arbeid waarmee in een duurzaam streven maatschappelijke behoeften worden bevredigd, moet worden geacht die diensten te verrichten als ondernemer in de zin van art. 7, lid 1, OB '68, tenzij die prestaties plaatsvinden ter uitvoering van een haar door een hogere wetgever opgedragen taak. In het onderhavige geval moet belanghebbende als ondernemer worden aangemerkt.

50 Noot van L.F. Ploeger, Hoge Raad 5 april 1978, nr. 18 474, BNB 1978/169

51 Hoge Raad 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128

52 Hoge Raad: Bij de uitvoering van het plan handelde de gemeente niet ter naleving van een voorschrift afkomstig van een hogere wetgever.

53 Hof van Justitie Europese Gemeenschap 17 oktober 1989 (Carpaneto Piacentino), nr. 231/87 en 129/88, FED 1990/312

54 Hoge Raad 3 maart 1993, nr. 28 441, BNB 1993/178



uitgevoerd die enkel kan worden uitgevoerd worden door de overheid. Dit is dus het geval bij de aanleg van riolering en andere infrastructuur.

Ook een luchtverkeersleiderdienst die tegen vergoeding diensten aan luchtvaartmaatschappijen levert waarvan vliegtuigen vliegen binnen het luchtinformatiegebied, handelt in het kader van een specifiek voor haar geldend juridisch regime.<sup>55</sup>

In de uitspraak van 4 december 1997<sup>56</sup> is er geen sprake van een specifiek juridisch regime. De gemeente exploiteerde een eigen installatie voor het composteren van groenafval. Een deel van het compost werd verkocht en een ander deel ging naar andere gemeenten die ook groenafval aanleverden. De gemeenten betaalden hiervoor een vergoeding. Voor deze vergoeding werd door de gemeente aan de andere gemeenten een factuur met omzetbelasting uitgereikt. Heel deze uitvoering was verliesgevend en het verlies werd door de gemeente zelf gefinancierd. De Hoge Raad oordeelde dat in dit geval er geen sprake was van een optreden in het kader van het specifiek voor de overheid geldende juridisch regime. In tegendeel zelfs, iedere private persoon kan, eventueel met een concessie, groenafval composteren. Dat dit mogelijk weinig gebeurt, wordt in elk geval niet veroorzaakt door de aanwezigheid van een voorrecht van de overheid of door een bij uitsluiting aan de overheid gegeven bevoegdheid. In dit geval treedt de overheid op als ondernemer, niet van belang is dan verder of en in hoeverre de gemeente met 'overheidsmotieven' optreedt dan wel negatieve resultaten aanvaardt. Voor de beantwoording van de vraag of iemand als ondernemer optreedt, is in principe het oogmerk of het resultaat niet van belang<sup>57</sup>.

### **3.3.3. Private rechtspersoon als overheid.**

Het kan voorkomen dat een overheidsorgaan overheidstaken privatiseert. Privatisering wil zeggen dat er overheidstaken worden overgedragen aan de private sector. Een dergelijke werkwijze is ook voor het huidige kabinet Rutte een voor de hand liggend instrument, dit kabinet is er namelijk op gericht zich verder te beperken tot primaire overheidstaken. Overigens is in het verleden al veel geprivatiseerd, zoals enkele busmaatschappijen, energiebedrijven, postbedrijven en telefoniebedrijven, en blijft er nog weinig over om over te dragen aan de private sector.

Er zijn drie manieren om te privatiseren<sup>58</sup>:

- Uitbesteding, waarbij de overheid taken overdraagt aan een private partij, en de overheid blijft meestal de afnemer van de dienst.

---

<sup>55</sup> Hof Amsterdam 28 juni 1995, nr. 95/1360, Infobulletin 95/708 (V-N 1995, blz. 4203).

<sup>56</sup> Hof 's-Hertogenbosch 4 december 1997, nr. 95/2536

<sup>57</sup> Dit komt voort uit artikel 9 BTW-richtlijn; .. ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Dit is anders dan 'om niet' presteren.

<sup>58</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, p. 250, Deventer: Kluwer 2000

- Afstoten, de uitvoering van taken wordt beëindigd of overgedragen aan de private sector en de overheidsbetrokkenheid wordt geminimaliseerd. Dit kan door middel van verkoop van staatsbedrijven.
- Verzelfstandiging, zijnde activiteiten die tot dusver door de overheidsdiensten of staatsbedrijven worden uitgevoerd die worden ondergebracht in een juridische, economische en organisatorische entiteit. Die entiteit is meestal ondergebracht in een NV waarvan de aandelen gedeeltelijk, al dan niet volledig in handen zijn van de overheid.

De vraag hierbij is of een private rechtspersoon vervolgens ook overheidstaken kan gaan vervullen en ook geen ondernemer is voor de Wet OB. Het Hof Arnhem<sup>59</sup> besliste dat een stichting die zich bezighield met maatschappelijke hulpverlening, een ondernemer was in de zin van de BTW-wetgeving, maar stelde nadrukkelijk dat in sommige uitzonderlijke gevallen er sprake kan zijn van dat een niet-overheidsorgaan dat een overheidstaak verricht. Daarvoor moest dan wel sprake zijn van een uitdrukkelijke delegatie van wettelijke verplichtingen<sup>60</sup>. Door het Europees Hof van Justitie<sup>61</sup> is gesteld dat er enkel kan worden gehandeld als overheid onder twee voorwaarden;

- De werkzaamheden worden verricht door een overheidsorgaan en;
- De werkzaamheden worden verricht in de hoedanigheid van overheid.<sup>62</sup>

In een arrest van 14 juni 1989<sup>63</sup> betreft de casus een stichting die was opgericht door een gemeente. De stichting hield zich bezig met musische vorming in de gemeente. Onderwijs was een overheidstaak en in dat kader vond ook de musische vorming plaats door de stichting, die daardoor handelt als onderdeel van de gemeente. De gemeente had nog veel invloed op het beleid van de stichting. Het oordeel van de Hoge Raad was dat indien de stichting taken uitvoert

---

59 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, p. 250, Deventer: Kluwer 2000

60 dat hierbij valt op te merken dat andere dan overheidsorganen in heel uitzonderlijke gevallen een overheidstaak kunnen vervullen, zoals in de uitspraak van de Tariefcommissie nummer 8635 O (BNB 1959/133) het geval was, maar dat daar sprake was van een uitdrukkelijke delegatie van een wettelijke verplichting;

61 Hof van Justitie Europese Gemeenschap 26 maart 1987, nr. 235/85 (notarissen) [1987] Jur. 1471, FED 1987/341 62 20. Te deze zij opgemerkt, dat art. 4, vijfde lid, uitsluitend een vrijstelling voorziet ten gunste van publiekrechtelijke lichamen, en dan nog alleen voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten.

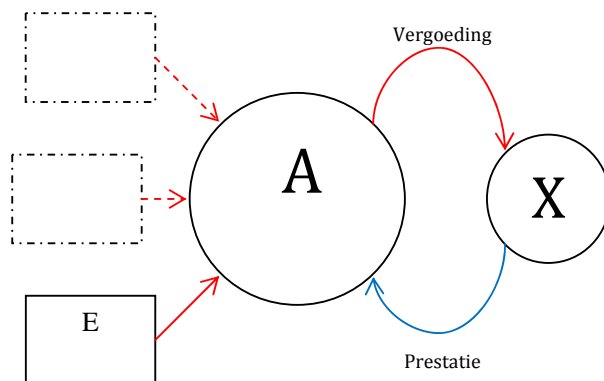
21. Gelet op de doelstellingen van de richtlijn, blijkt uit deze bepaling duidelijk dat voor de vrijstelling cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van werkzaamheden als overheid; enerzijds betekent dit, dat de publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden zijn vrijgesteld, doch enkel voor die welke tot hun specifieke overheidstaak behoren (zie arrest van 7 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Bondsrepubliek Duitsland, nog niet gepubliceerd), en anderzijds dat door een particulier verrichte werkzaamheden niet van BTW zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren.

63 Hoge Raad 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245

die aan de overheid toebehoren, er sprake kan zijn van handelen als overheid en zodoende dat er geen sprake is van een belastingplicht<sup>64</sup>.

Een dergelijke situatie is mijns inziens enkel mogelijk als het gaat om uitbesteding, en niet als er sprake is van een verzelfstandiging of afstoting. Bij verzelfstandig is er van een verbintenis tussen het geprivatiseerde lichaam en de overheid doorgaans geen sprake meer, denk hierbij bijvoorbeeld aan een telefoonbedrijf dat wordt verzelfstandigd. Indien deze dan diensten levert aan consumenten is er van verbintenis tussen het telefoonbedrijf en de overheid geen sprake, en is het arrest ook niet van toepassing, het lichaam voert geen overheidsdiensten meer uit. Als bijvoorbeeld de taak tot de verzorging jeugddetentie in een bepaalde gemeente wordt uitbesteed aan een ander lichaam, is er nog wel sprake van een verbintenis tussen de overheid en het bedrijf. Zodoende kan het arrest van toepassing zijn. Het private lichaam verricht dan prestaties ten behoeve van de overheid.

Een gemeente heeft doorgaans de wettelijke taak tot het ophalen en verwerken van huisvuil<sup>65</sup>. Op het moment dat de gemeente deze taak zelfstandig uitvoert kan het zo zijn dat de gemeente dit werkt verricht 'als overheid'<sup>66</sup> en handelt in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime en treedt in deze hoedanigheid niet op als ondernemer<sup>67</sup>. Besluit de gemeente deze dienst af te stoten en te laten verrichten door een gespecialiseerd afval verwerkingsbedrijf, dan verricht het afvalverwerkingsbedrijf een dienst in het economisch verkeer ten behoeve van de gemeente.



Een dergelijke situatie is ook te zien bij de kort eerder besproken (zie 2.3) uitspraak van het Hof van Den Bosch op 14 juni 2000<sup>68</sup>. Een bij gemeenschappelijke regeling opgericht samenwerkingsverband van gemeenten besteedt de taak tot

het ophalen en verwerken van afval uit aan een rechtspersoon X., welke door een moedervernootschap is opgericht speciaal voor de uitvoering van taken voor het

<sup>64</sup> De prestatie werd niet verricht ter wille van enig daarmee gemoeid economisch belang en daarom was er geen sprake van handelen in het economisch verkeer.

<sup>65</sup> Artikel 10.21. Wet milieubeheer

<sup>66</sup> Hof Amsterdam 13 januari 1987, nr. 4551/86, V-N 1989/436

<sup>67</sup> Belanghebbende is op grond van de bepalingen van de Afvalstoffenwet verplicht huishoudelijke afvalstoffen en daarmee gelijk te stellen van bedrijven afkomstige afvalstoffen in te zamelen. Ter zake treedt belanghebbende derhalve op ter uitvoering van een haar opgedragen overheidstaak

<sup>68</sup> Hof van Justitie Europese Gemeenschap 17 oktober 1989 (Carpaneto Piacentino), nr. 231/87 en 129/88, FED 1990/312

samenwerkingsverband A. Deelnemende gemeenten, op het moment van de uitspraak is dat alleen E, betalen aan het samenwerkingsverband A. X voert tegen betaling de werkzaamheden uit voor het openbare lichaam A. Het hof komt tot de conclusie dat X deze activiteiten zelfstandig verricht. Daaraan doet niet af dat de vergoeding die X ontvangt wordt vastgesteld door A, noch dat X haar werkzaamheden uitsluitend voor A verricht. De activiteiten van X worden aangemerkt als economische activiteiten volgens de Wet OB en X is ondernemer in de zin van art. 7 van de Wet OB.

Concluderend kunnen we stellen dat het nagenoeg niet mogelijk is om als een private rechtspersoon te handelen als overheid.

### **3.4. Concurrentievervalsing van enige betekenis.**

Indien het handelen van een overheidslichaam tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidt dan is dit overheidslichaam belastingplichtig. In de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie is in de zaak *Carpaneto Picacentino*<sup>69</sup> uitleg gegeven:

*“Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat de Lidstaten dienen te verzekeren dat publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn voor de door hen als overheid verrichte werkzaamheden, wanneer deze werkzaamheden ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht, indien hun niet-belastingplichtig kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis; zij zijn echter niet verplicht dit criterium letterlijk in hun nationaal recht over te nemen noch om kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtig vast te stellen.”*

Hoe deze concurrentievervalsing moet worden nagegaan is deels beantwoord in de zaak *Isle of Wight Council*.<sup>70</sup> Enkele Britse gemeenten brengen BTW in rekening voor het parkeren van voertuigen op de door de gemeenten geëxploiteerde parkeerterreinen. De gemeenten vragen vervolgens de door hen afgedragen BTW terug omdat ze menen dat de gelegenheid geven tot parkeren een overheidstaak is. Het Hof van Justitie EG stelt dat bij de beoordeling of sprake is van 'concurrentievervalsing van enige betekenis', rekening moet worden gehouden met de werkzaamheden van de overheid als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt. Hierbij moet niet alleen rekening worden gehouden met de daadwerkelijke concurrentie, maar ook met de potentiële concurrentie op de relevante markt, voor zover een en ander reëel is en niet zuiver hypothetisch. Er moet dus heel algemeen naar de zaak te worden gekeken, niet specifiek naar de plaatselijke markt en de concurrentie kan ook potentieel zijn.

---

<sup>69</sup> Hof van Justitie Europese Gemeenschap 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88, FED 1990/312

<sup>70</sup> Hof van Justitie Europese Gemeenschap 16 september 2008, nr. C-288/07 (*Isle of Wight Council*), V-N 2008/47.21

In het arrest van de Hoge Raad van 15 juni 1997<sup>71</sup> wordt gesteld dat er geen sprake kan zijn van concurrentievervalsing omdat aan de luchtverkeersbeveiligings-organisatie<sup>72</sup> (LVB) middels de wet een monopolypositie toegekend is op het gebied van de luchtverkeersbeveiliging in het vluchtinformatiegebied van Amsterdam. Een monopolypositie hoeft echter nog niet te betekenen dat de concurrentieverhoudingen niet worden verstoord. Het feit dat elke luchtverkeersbeveiliging zijn eigen gebied heeft sluit bepaald niet uit dat de keuze van bedrijven voor dát luchtruim of die mainport (mede) ingegeven kan zijn door de lagere tarieven van een lokale LVB. De buitenlandse LVB kan door aftrek van voorbelasting tegen lagere kosten opereren en schept daarmee een voordeliger concurrentiepositie.<sup>73</sup> Deze concurrentie moet dan ook zeer breed worden onderzocht, mijns inziens heeft hierin de Hoge Raad tekort geschoten.

Als een OV-bedrijf in een bepaalde regio het alleenrecht heeft om het openbaar vervoer te exploiteren, en dit OV-bedrijf eigendom is van een gemeente, kan er dan sprake zijn van concurrentieverstoring? Doordat er een concessie is afgegeven kunnen er geen andere OV-bedrijven in het gebied actief zijn er is er dus geen sprake van een concurrentievervalsing. Immers, de consument heeft door de aanbesteding geen keuze tussen verschillende OV-bedrijven. Maar als gekeken wordt naar het moment van aanbesteding, kan er wel sprake zijn van concurrentie. Als een OV-bedrijf in handen van een gemeente is en in diezelfde gemeente het openbaar vervoer wil verzorgen en een private partij wil dit ook, dan zal er bij de aanbesteding concurrentie optreden tussen het overheidsbedrijf en de private partij. Alleen dit gegeven verhindert al dat het gemeentelijk vervoerbedrijf 'als overheid' zou kunnen optreden voor de vervoersactiviteiten. Bovendien is in Bijlage I van de BTW richtlijn aangegeven dat deze activiteit sowieso een ondernemersactiviteit van overheden is.

### **3.5. Het BTW-compensatiefonds.**

De werking van het BTW stelsel is zo dat ondernemers in rekening gebrachte BTW kunnen verrekenen. Hierdoor is er geen sprake van cumulatie van deze belasting en wordt enkel de toegevoegde waarde belast. Overheden, niet handelend als ondernemer hebben deze mogelijkheid niet. Voor de komst van het BTW-compensatiefonds (hierna: BCf) besloten daarom veel overheden om werkzaamheden zelf uit te voeren omdat de kosten voor het uitbesteden van deze werkzaamheden, door de drukkende BTW, hoger waren dan het zelf uitvoeren ervan. Dit terwijl de kostprijs van het uitbesteden op zich veelal lager was, maar dankzij het feit dat de betaalde BTW niet aftrekbaar of compenseerbaar was, bleef het zelf uitvoeren veelal alsnog goedkoper. Er was dus duidelijk sprake van een efficiëntie verlies, dit

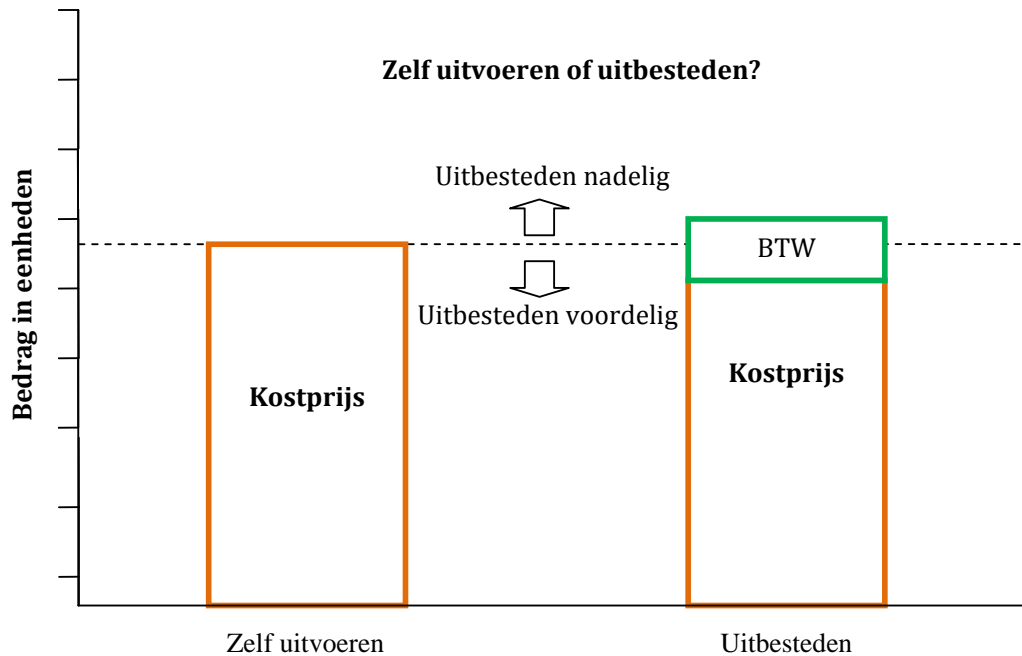
---

71 Hof Amsterdam 28 juni 1995, nr. 95/1360, BNB 1997/327

72De LVB is een publiekrechtelijk lichaam, ingesteld bij art. 22 van de Wet Luchtverkeer, en in het kader van het ingevolge die wet specifiek voor hem geldende juridische regime bij uitsluiting belast met de hem bij art. 23 van die wet opgedragen werkzaamheden, zulks ter bevordering van een zo groot mogelijke veiligheid van het luchtverkeer in het vluchtinformatiegebied Amsterdam.

73 G.C. Bulk, 'BTW-positie luchtverkeersbeveiliging', BTWBrief 1997, nr. 10, blz. 12, gaat in op HR 15 juli 1997, nr. 31 440.

was bijvoorbeeld het geval bij de inzameling van huisvuil, onderhoud van gebouwen, schoonmaakactiviteiten, straatbeheer, archivering, ingenieurswerkzaamheden en groenbeheer. Het figuur<sup>74</sup> hieronder illustreert de gedachte achter de Wet BCf waarbij de BTW als beslissingsfactor dient voor provincies en gemeenten bij de keuze tussen het zelf uitvoeren en het uitbesteden van taken.



Daarnaast namen veel gemeenten hun toevlucht tot belastingbesparende constructies waardoor de rijksoverheid inkomsten misliep. Een ander probleem dat speelde door het ontbreken van een aftrekrecht, was dat het uitlenen van personeel tussen overheidsinstanties relatief duur was. De uitlenende partij trad op als ondernemer en diende zodoende BTW in rekening te brengen, de inlenende partij kon vervolgens deze BTW niet aftrekken.

Het Ministerie van Financiën heeft om deze problemen op te lossen per 1 januari 2003 het BCf<sup>75</sup> in werking gesteld. De Wet BCf stelt dat de gemeenten, de provincies en de plusregio's recht hebben op compensatie van in rekening gebrachte BTW voor zover die drukt op goederen en diensten die worden gebruikt voor het uitvoeren van alle niet ondernemerstaken, dus ook taken die anders dan als overheid, maar niet als ondernemer worden verricht.

74 Figuur bewerkt en afkomstig uit Rapport Beleidsdoorlichting BTW-compensatiefonds, Rapport Beleidsdoorlichting BTW-compensatiefonds, pag. 5.

75 Wet van 27 juni 2002, Stb. 2002, 621

Het recht op een bijdrage uit het fonds ontstaat op het moment waarop de overheidsinstantie van een ondernemer een op de juiste wijze opgemaakte factuur ontvangt<sup>76</sup>. Uitkering uit het fonds vindt plaats een halfjaar na het verstrijken van het kalenderjaar waarin het recht op de bijdrage is ontstaan. Artikel 1 uitvoeringsbesluit BCf stelt dat plusregio's een voorschot kunnen krijgen de uitgaven voor het verlenen van concessies voor openbaar vervoer.

Opvallend is dat de rijksoverheid, maar ook andere overheidsorganen als waterschappen, niet worden genoemd in artikel 5 de wet BCf. Dit komt omdat een belangrijke voorwaarde ten tijde van het invoeren van het BCf was dat die budgettair neutraal moest plaats vinden. Het invoeren van de wet moest dus niet tot het gevolg hebben dat het Ministerie van Financiën meer zou moeten gaan betalen. Dit is bereikt door het fonds te vullen met o.a. uitnamen uit het Gemeentefonds en uit het Provinciefonds<sup>77</sup>, maar per saldo gaan de gemeenten en provincies er financieel niet op achteruit<sup>78</sup>. De inbreng van de Rijksoverheid verstoort deze budgetneutrale werking.

Ook al geldt er voor de rijksoverheid geen BTW compensatie, het is mogelijk dat dit budgettair wordt opgelost, doordat de diverse ministeries extra budget krijgen voor uitgaven waarop BTW drukt. Zo is er in de begroting van Verkeer en Waterstaat een mogelijkheid om de BTW op concessies in het openbaarvervoer gecompenseerd te krijgen van het ministerie van Financiën<sup>79</sup>.

In artikel 4, lid 1, onderdeel a is bepaald dat indien goederen of diensten die de overheid aanschaf beschikbaar worden gesteld aan een of meer individuele derden er geen recht op een bijdrage uit het fonds is. Deze maatregel is opgenomen in de Wet BCf om te voorkomen dat overheden optreden als intermediair tussen leveranciers of dienstverrichters en eindverbruikers. In artikel 1 Uitvoeringsbesluit BCf is bepaald dat art. 4, lid 1, onderdeel a, niet van toepassing is voor zover goederen of diensten worden verstrekt die naar hun aard uitsluitend door een publiekrechtelijke of regionaal openbaar lichaam kunnen worden verstrekt.

Of plusregio of provincie in het geval van een belaste subsidie aan een OV-bedrijf een beroep kan doen op bet BCf hangt af van de interpretatie van een individuele verstrekking. Indien een gemeente rolstoelen verstrekt, aan een select aantal traceerbare personen is er sprake van een individuele verstrekking en Ook bij leerlingenvervoer waarbij er voor elk kind specifiek een subsidie wordt verstrekt is er wel sprake van een individuele verstrekking en dus geen

---

76 Art. 5 Wet BCf

77 Andere aanvullingen worden gedaan door o.a. extra belastinginkomsten van belastingplichtige samenwerkingsverbanden van gemeenten, het vervallen van bepaalde eerdere btw compenserende maatregels.

78 Per gemeente of provincie kan er wel een extra voordeel of nadeel zijn.

79 Aanhangsel Handelingen II, 2002/03, nr. 1872

compensatie<sup>80</sup>. Bij openbaar vervoer is de verstrekking niet individueel, iedereen kan er gebruik van maken en zodoende kan er geen sprake zijn van art. 4 Wet BCf.

---

80 Rechtbank Arnhem, 26 januari 2012, nr. AWB 10/365 en 11/5109



### **3.6. OV-bedrijf als overheid.**

Met de decentralisatie van overheidstaken is ook het uitvoeren van het openbaar vervoer terecht gekomen bij de lagere overheden. Stel dat een OV-bedrijf zich kwalificeert als overheid. Op dat moment kunnen subsidies niet belast zijn, daarvoor moeten zij namelijk worden gegeven aan een ondernemer voor de Wet OB. Daarvoor moeten we eerst kijken of het aanbieden van openbaar vervoer een is die 'als overheid' wordt verricht. Overigens ligt het niet voor de hand dat een subsidie niet wordt belast omdat de subsidieontvanger als overheid optreedt, eerder in hoofdstuk 3.3.3. is al gesteld dat zoiets nagenoeg niet mogelijk is.

#### **3.6.1. Overheidstaak.**

Het bestuur van een plusregio is volgens artikel 16, eerste lid, Planwet verkeer en vervoer<sup>81</sup> wel verplicht een regionaal verkeers- en vervoerplan (NVVP) op te stellen. Bij het vaststellen van dit plan dient men essentiële onderdelen van het Nationaal en provinciaal verkeers- en vervoerplan in acht te nemen. In het Nationaal verkeers- en vervoerplan staat over openbaar vervoer o.a. te lezen:

- *"Ook openbaar vervoer en... ....Moeten binnen publieke kaders gefaciliteerd worden.";*
- *"Het openbaar vervoer heeft een belangrijke functie voor de bereikbaarheid en de vitaliteit van (binnen)steden. De ambitie uit het NVVP een kwaliteitssprong in het openbaar vervoer te bewerkstelligen, onderschrijft de raad met het oog op die vitaliteit van steden."*

In het provinciaal Verkeers- en Vervoerplan van Zuid Holland<sup>82</sup> staat over openbaar vervoer o.a.:

- *"Ruimtelijke en economische ontwikkelingen hebben directe consequenties voor verkeersstromen. Ze dienen zo gestuurd te worden dat het openbaar vervoergebruik wordt gemaximaliseerd en de extra belasting voor het wegennet en de omgeving zo gering mogelijk blijft..."*
- *" Bij het zoeken naar locaties voor nieuwe woningbouw en intensieve bedrijvigheid zal aansluiting gezocht moeten worden bij bestaande of nieuw te realiseren hoogwaardig (regionaal) openbaar vervoer..."*
- *Doel van de provincie Zuid-Holland is desondanks om de leefbaarheid te verbeteren. De instrumenten daarbij zijn schonere en stillere technologie, het opzetten van een hoogwaardig openbaar vervoernetwerk in de Zuidvleugel en een betere benutting..."*

---

81 Het bestuur van een regionaal openbaar lichaam als bedoeld in artikel 104 van de Wet gemeenschappelijke regelingen dat de gemeente of gemeenten Amsterdam, Arnhem en Nijmegen, Eindhoven en Helmond, Enschede en Hengelo, 's-Gravenhage, Rotterdam of Utrecht omvat, stelt een regionaal verkeers- en vervoerplan vast, dat richting geeft aan de voor het gebied van dat regionaal openbaar lichaam te nemen beslissingen inzake verkeer en vervoer. Het bestuur neemt hierbij de essentiële onderdelen van het nationale verkeers- en vervoerplan in acht, evenals de essentiële onderdelen van het provinciale verkeer- en vervoerplan, voor zover die betrekking hebben op de bovenregionale samenhang.

82 Beheerst groeien, Provinciaal Verkeer- en Vervoerplan 2002 – 2020, provincie zuid Holland, 21 januari 2004

Deze passages maken duidelijk dat een essentieel onderdeel van het verkeers- en vervoerplan van de provincie Zuid Holland het aanbieden van hoogwaardig openbaar vervoer is. Maar zoals in de Wet OB staat dient men deze verkeers- en vervoerplannen in 'acht' te nemen, en zodoende, mits goed gemotiveerd, hoeft een plusregio wettelijk geen openbaar vervoer te exploiteren. Besluit een plusregio dit wel te doen, dan doen zij dit volgens hun eigen vervoerplan en is de plusregio verplicht dit te regelen met behulp van concessies zoals gemeld in Wet personenvervoer 2000.

Het aanbieden van openbaar vervoer is een taak die voortkomt uit een verkeers- en vervoerplan. De vraag die naar voren komt is of het uitvoeren van een vervoerplan een taak is die wordt vervuld 'als overheid.' In het IJ-verenarrest<sup>83</sup> werd bepaald dat het er wordt gehandeld als overheid bij het uitvoeren van een 'door een hogere overheid opgedragen taak'. Ik ben van mening dat dat hierbij niet het geval is, deze mening wordt onderscheven door het oordeel van de Hoge Raad op 12 maart 1980<sup>84</sup> waarin de hoge raad stelt dat het uitvoeren van een bestemmingsplan niet het uitvoeren was van 'een door een hogere overheid opgedragen taak<sup>85</sup>'. Ook voert een OV-bedrijf haar taken niet uit binnen een specifiek voor de overheid geldend juridisch regime.

Zodoende kom ik ook tot de conclusie dat een OV-bedrijf op geen enkele manier als overheid kan handelen en daarmee is het mogelijk dat een OV-bedrijf een belaste subsidie ontvangt.

### **3.6.2. Personenvervoer in Bijlage I van de BTW-richtlijn.**

Mocht het toch zo zijn dat ondanks de genoemde jurisprudentie en feiten dat een OV-bedrijf de schijn heeft te vallen onder artikel 7 lid 3, is er nog Bijlage I van de BTW-richtlijn. Deze noemt namelijk ook personenvervoer als een dienst die altijd is belast met BTW. De term personenvervoer zoals genoemd kan in gelijke zin worden gelezen als art. 1, eerste lid, onderdeel h, i en j, Wet personenvervoer 2000.

Een discussie over de vraag of een OV-bedrijf niet belast wordt met omzetbelasting omdat de een OV-bedrijf geen ondernemer is, of omdat het openbaar vervoer een taak is die wordt uitgevoerd wordt 'als overheid' wordt overruled door bijlage I van de BTW-richtlijn.

---

83 Hoge Raad 5 april 1978, nr. 18 474, 1978/169

84 Hoge Raad 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128

85 Noot van C.P. Tuk bij Hoge Raad 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128, Er is bij een gemeente slechts sprake van de uitoefening van een overheidstaak, indien de prestaties worden verricht ter uitvoering van een haar door een hogere wetgever opgedragen taak. Zelf kan de gemeente niet iets tot overheidstaak aanwijzen. Bij de uitvoering van een bestemmingsplan - zulks in tegenstelling met de vaststelling daarvan - is er geen overheidstaak.

Door Tabel I van de BTW-richtlijn is zijn lichamen die personenvervoer uitvoeren altijd belastingplichtig. Daarnaast is openbaar vervoer geen door een hogere overheid opgedragen taak en is het uitvoeren van een bestemmingsplan is tevens geen handelen als overheid. Mocht het uitvoeren van openbaar vervoer wel een overheidshandelen zijn, dan laat jurisprudentie zien dat, indien dat wordt uitgevoerd door een rechtspersoon er geen sprake kan zijn van handelen als overheid door de rechtspersoon.

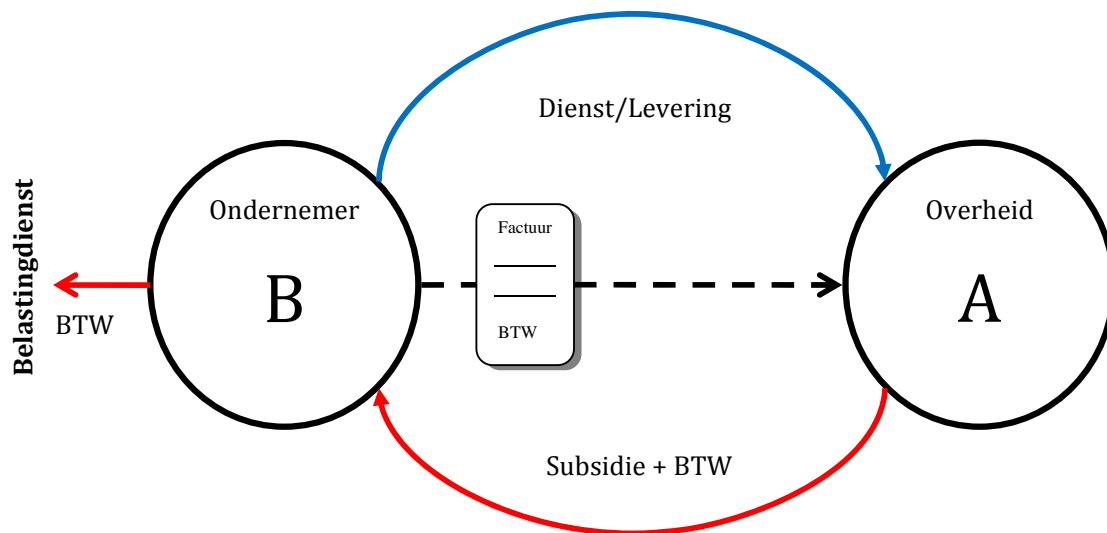
## 4. De belastbaarheid van subsidies.

### 4.1. Inleiding.

Een centrale vraag die speelt bij het beantwoorden van mijn onderzoeksvraag is de vraag wanneer een subsidie die wordt verstrekt aan een organisatie, belast is met omzetbelasting. Voordat deze vraag kan worden beantwoord, dient eerst duidelijk te worden gemaakt bij wie de omzetbelasting in het geval van een belaste subsidie wordt geheven. Als een subsidie belast is, betaalt de subsidiegever de omzetbelasting aan de belastingdienst, zij ontvangen namelijk een dienst of product van de subsidieontvanger. Omdat de BTW een indirecte belasting is, draagt de subsidieontvanger de BTW af aan de belastingdienst.

#### 4.1.1. Wie betaalt de omzetbelasting.

Een illustratie verduidelijkt de werking. In het geval dat overheidsinstelling A een subsidie verstrekt aan organisatie B, en de subsidie is belast, dient de subsidieontvanger een factuur uit te reiken met daarop het een bedrag ter hoogte van de subsidie en een bedrag aan te betalen BTW<sup>86</sup>. Als B de subsidie heeft ontvangen betalen zij de verschuldigde BTW aan de belastingdienst.



In veel gevallen is de subsidiegever een instantie die geen recht heeft op teruggaaf van voorbelasting, waardoor een deel van het geld beschikbaar voor subsidie zal moeten worden betaald aan de fiscus. Stel; een subsidiegever heeft een X bedrag beschikbaar voor een subsidie. De subsidie wordt gegeven aan een stichting die belaste prestaties levert, en die niet onder het

<sup>86</sup> Artikel 35 van de Wet OB verplicht in het geval van een belaste transactie een factuur uit te reiken, als dit niet wordt gedaan kan overheidsinstelling B de voorbelasting niet in aftrek brengen.

verlaagde tarief van 6% valt. In dat geval blijft er slechts 84%<sup>87</sup> beschikbaar voor de stichting om te besteden en dient er 16% van het bedrag te worden betaald aan de belastingdienst. In veel gevallen worden subsidies ontvangen van lagere overheden zoals gemeenten en provincies en specifiek voor hen is er de mogelijkheid om de betaalde BTW terug te vragen via het BTW-compensatiefonds (zie 3.4).

#### **4.1.2. Soorten subsidies.**

Er zijn drie soorten subsidie te onderscheiden. In de volgende paragrafen worden alle mogelijke subsidies besproken.

1. *De subsidieontvanger krijgt geld ter afdekking van algemene kosten of in het algemeen belang.* Deze subsidie wordt in deze verhandeling een 'onbelaste subsidie' genoemd. (zie 4.2)
2. *De subsidieontvanger levert een prestatie aan een derde.* Dit kan het geval zijn als er een subsidie wordt gegeven per kaartje in een museum. De subsidie houdt dan direct verband met de prijs van de dienst of goed die aan klanten wordt gevraagd. Deze subsidie wordt in deze verhandeling een 'prijssubsidie' genoemd en is een belaste subsidie. (zie 4.3)
3. *De subsidieontvanger levert een dienst aan de subsidieontvanger.* Dit kan heel duidelijk zijn, bijvoorbeeld als de subsidieontvanger een rapport schrijft voor een gemeente. Of heel complex; de subsidie ontvanger bouwt een parkeergarage. In dit geval is er altijd een afweging te maken of de subsidie ten gunste van de overheid wordt gebouwd, of ten gunste van het algemeen belang. Hierbij speelt de vraag of er sprake is van verbruik bij de gemeente. Deze subsidie wordt in deze verhandeling een 'verbruikssubsidie' genoemd en is een belaste subsidie. (zie 4.5 e.v.)

Een voorwaarde voor een belaste subsidie is dat de subsidieontvanger een ondernemer moet zijn voor de Wet OB. Deze voorwaarde ligt voor de hand omdat anders de subsidie ook niet kan worden verstrekt als zijnde een vergoeding voor een belaste prestatie. De behandeling van het ondernemerschap is al aan bod gekomen in hoofdstuk 2. Daarnaast is het zo dat bij elke belaste subsidie er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de prestatie en vergoeding (zie 4.4).

René van der Paardt noemt in zijn proefschrift *Subsidies en BTW in de Europese Unie* (2000) drie cumulatieve criteria waaraan een belastbare subsidie moet voldoen, deze zijn<sup>88</sup>:

- De subsidie staat rechtstreeks in verband met de prestatie van de subsidieontvanger;
- De subsidie vormt de (overeengekomen) (markt)prijs;

---

<sup>87</sup> Berekening:  $100/119 \cdot 100 = 84\%$

<sup>88</sup> R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, p. 164, Deventer: Kluwer 2000

- De activiteit van de gesubsidieerde belastingplichtige leidt tot verbruik van de prestatie door de subsidiegever of een andere identificeerbare persoon.

#### 4.2. Onbelaste subsidie.

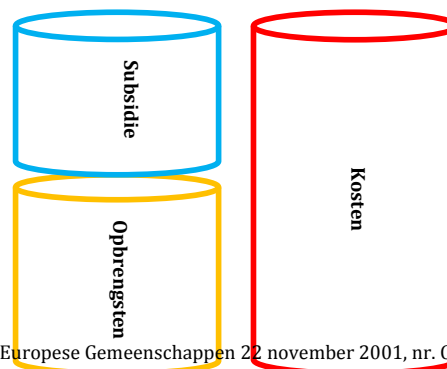
Een exploitatiesubsidie is een subsidie die wordt gegeven om bepaalde tekorten te dekken.

Belangrijk voor een exploitatiesubsidie is dat deze geen directe invloed heeft op de prijs van de goederen of diensten die de subsidieontvanger levert, of het aantal producten of diensten dat die aanbiedt. Elke subsidie leidt natuurlijk wel tot lagere kosten en daarmee tot lagere prijzen maar de invloed moet niet direct zijn (zie 4.3). Voorbeelden van exploitatiesubsidies zijn bijvoorbeeld subsidies voor de aanschaf van bedrijfsactiva, het dekken van verliezen of herstructurering van het bedrijf.<sup>89</sup> Ook als een subsidie wordt verstrekt ten gunste van de vaste kosten van de subsidieontvanger is er sneller sprake van een exploitatie subsidie<sup>90</sup>. Een exploitatiesubsidie is onbelast.

Een voorbeeld van een exploitatiesubsidie is het arrest van 22 december 1993.<sup>91</sup> Een theater organiseert voorstellingen en de gemeente verstrekt jaarlijks een subsidie op basis van een begroting. Aan het eind van het jaar werd op grond van het jaarverslag inclusief balans en exploitatierekening de definitieve subsidie vastgesteld. De Hoge Raad heeft in deze zaak geoordeeld dat de subsidie niet was belast. Belangrijk daarbij was dat de subsidie op geen enkele manier verband hield met de prijs die het theater vroeg aan zijn klanten<sup>92</sup>. De toegangsprijzen werden bepaald op basis van de kosten van de diverse soorten voorstellingen en de te verwachten aantallen bezoekers, rekening houdend met de marktomstandigheden, prijselasticiteit van de vraag en de door concurrerende theaters gehanteerde toegangsprijzen.

De gemeente had geen enkele invloed op de prijs, en de subsidie was niet bedoeld om het theatervoorstellingen voor een lagere prijs dan de marktprijs aan te bieden. Wat wel aan de orde kwam was dat bestuurder van het theater, die elk jaar de gemeente moesten overtuigen om opnieuw de subsidie te geven, in brieven benadrukte dat bij het ontbreken van een subsidie de prijzen omhoog zouden gaan en het theater zodoende een

**Exploitatiesubsidie**  
Subsidie = kosten - opbrengsten



<sup>89</sup> Conclusie Advocaat-generaal Geelhoed, r.o. 25 en 29, Hof van Justitie Europese Gemeenschappen 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211

<sup>90</sup> Conclusie Advocaat-generaal Geelhoed, r.o. 35, Hof van Justitie Europese Gemeenschappen 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211

<sup>91</sup> Hoge Raad 22 december 1993, nr. 29 288, BNB 1994/70

<sup>92</sup> Dit is het geval bij een prijssubsidie, die wel is belast. Zie 4.3

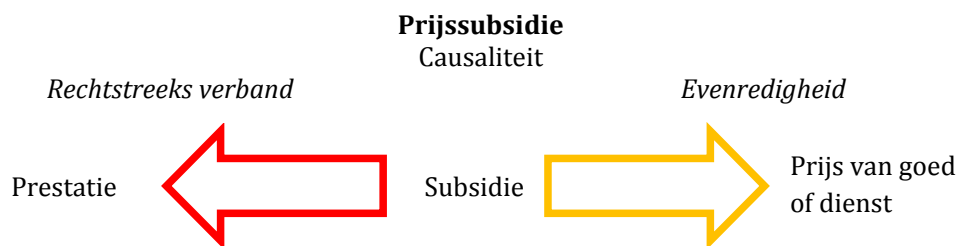
eliteaangelegenheid zou worden. Hierover oordeelde de Hoge Raad dat met deze enkele omstandigheid niet kon worden gezegd dat een rechtstreeks verband bestond tussen de subsidies en de hoogte van de toegangsprijzen. Volgens de Hoge Raad hielden de subsidies slechts verband met de exploitatieresultaten als geheel, waarvan de toegangsprijzen een onderdeel vormden, zodat deze toegangsprijzen niet anders dan indirect van die subsidies afhankelijk waren.

#### 4.3. Prijssubsidie.

Van een prijssubsidie is sprake als er een rechtstreeks verband is tussen de prestatie en vergoeding en als de subsidie leidt tot een verlaging van de prijs van een goed of een dienst die de subsidieontvanger aan een consument levert, of tot een verhoging van de hoeveelheid van de geleverde goederen of diensten die de subsidieontvanger aanbiedt. Artikel 73 BTW-richtlijn noemt de maatstaf van heffing als:

*'Alles wat de leverancier of dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.'*

Bij een prijssubsidie is er sprake van een direct causaal verband. Deze is tweedelig, ten eerste dient subsidie te zijn verstrekt ter wille van de output van de belanghebbende, er moet een rechtstreeks verband zijn tussen de handelingen van de gesubsidieerde en de ontvangen subsidie (zie 4.4). Daarnaast moet er een rechtstreeks verband zijn tussen de hoogte van de subsidie en de eenheden verrichtte prestaties, de zogeheten evenredigheidseis<sup>93</sup>. Prijssubsidies zijn belastbaar voor zover deze rechtstreeks en in evenredigheid verband houden met de prijs van de aan derde geleverde goederen of diensten.



De evenredigheidseis komt naar voren in een uitspraak van het Hof van Arnhem van 2 juni 1983.<sup>94</sup> De casus betreft een het productschap voor vee en vlees die een extra bijdrage gaf aan een vereniging ter afdekking van de vervoerskosten voor het insemineren van een aantal eerste varkens in de zogeheten varkensarme gebieden. De vergoeding werd vastgesteld op basis van

<sup>93</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, p. 126, Deventer: Kluwer 2000

<sup>94</sup> Hof Arnhem 2 juni 1983, nr. O 157/1981, BNB 1984/332

het aantal gereden kilometers en het aantal eerste varkens die werden geïnsemineerd. Het Hof stelde dat er een rechtstreeks verband aanwezig is tussen de bijdrage en de door de stichting geleverde prestatie. De hoogte van de bijdrage wordt bepaald naar evenredigheid van het aantal geïnsemineerde varkens.

Een ander voorbeeld van een prijssubsidie is een arrest gewezen door de Hoge Raad op 10 maart 1990<sup>95</sup>. Hier werd geoordeeld dat een subsidie, ontvangen door een vereniging die voor leden melkcontroles verzorgde, belast was. De ene helft van de vergoeding die de vereniging kreeg voor de melkcontroles betrof een subsidie, de andere helft kwam van de leden. Dit bracht volgens de Hoge Raad met zich mee dat de subsidie een rechtstreeks verband hield met de prijs van die prestatie, en dat er zodoende sprake was van een prijssubsidie. Evenredigheid bleek in dit arrest ook uit koppeling tussen aantal eenheden prestaties (melkcontroles) en de hoogte van de subsidie.

In het arrest Produits Wallons wordt er een aanvulling gedaan op het bestaan van een prijssubsidie<sup>96</sup>. Office des Produits Wallons is een stichting met als doel het maken van reclame voor het verkopen van Waalse land en tuinbouwproducten en voedingsmiddelen. De stichting is ondernemer voor de omzetbelasting. De stichting brengt ook een blad uit. Voor deze taken ontvangt de stichting een jaarlijkse subsidie. Het Europese hof oordeelt dat indien een subsidie rechtstreeks is toe te rekenen aan het voorbrengen van een goed of dienst (rechtstreeks verband) en de subsidies leiden tot een vermindering van de prijs van een goed of een dienst, of dat de subsidie leidt tot een verhoging van de hoeveelheid geleverde diensten of goederen, de subsidie belast is<sup>97</sup>.

Het Hof stelt dus dat er ook sprake kan zijn van evenredigheid zonder dat er een directe koppeling is tussen het aantal handelingen en de hoogte van de subsidie. De subsidie kan dus ook belast worden als deze voor een meer algemeen doel wordt gegeven. Dit maakt de vraag of een subsidie belast is niet eenvoudiger, immers de evenredigheid is er nu niet alleen als er een koppeling is tussen het aantal handelingen en de hoogte van de subsidie maar kan er in sommige andere gevallen ook zijn.

In het arrest wordt opgemerkt dat ook het verstrekken van een exploitatiesubsidie (zie 4.3) tot gevolg heeft dat de prijs van de goederen of diensten zal dalen. Het hof stelt echter dat het niet voldoende is dat de invloed op de prijs indirect is. In het arrest worden enkele aanwijzingen

---

95 Hoge Raad 28 maart 1990, nr. 25 517, BNB 1990/180

96 Hof van Justitie Europese Gemeenschappen 22 november 2001, nr. C-184/00 (Produits Wallons), BNB 2002/211

97 Conclusie Advocaat-generaal Geelhoed, r.o. 35, Hof van Justitie Europese Gemeenschappen 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211



gegeven wanneer er sprake is van een belaste subsidie, en ook wanneer niet. Het is aan de Nationale rechter om te bepalen of er sprake is van evenredigheid.

- Indien het verstrekken van goederen of diensten aan consumenten een hoofdactiviteit van de begunstigde vormt, mag sneller worden aangenomen dat de subsidie rechtstreeks van invloed is op de prijs of de hoeveelheid.
- Indien subsidie wordt verleend voor de vaste kosten van de begunstigde is minder snel sprake van rechtstreekse invloed dan wanneer de subsidie ziet op de variabele kosten, die samenhangen met de door de begunstigde daadwerkelijk verrichte activiteiten.
- De intentie van de subsidiegever. Rechtstreekse invloed op de prijs zal eerder aanwezig zijn, indien de subsidiegever juist beoogt om met de subsidie het verstrekken van goederen of diensten (tegen een redelijke prijs) te bevorderen.
- Eveneens zal eerder van rechtstreekse invloed sprake zijn, indien er een rekenkundige relatie te leggen is tussen de ontwikkeling van de hoogte van de subsidie, de voortgebrachte hoeveelheid en de ontwikkeling van de prijs van de desbetreffende goederen of diensten.

#### **4.4. Het rechtstreekse verband.**

Artikel 2 van de BTW-richtlijn stelt dat de levering van diensten en goederen is belast voor zover deze onder bezwarende titel worden verricht<sup>98</sup>. Onder bezwaarde titel wil zeggen dat iets gebeurt conform een overeenkomst, dat is het geval bij een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding. Volgens jurisprudentie is een eerste voorwaarde voor een belaste subsidie dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (de subsidie). Indien er dus sprake is van een subsidie zonder rechtstreeks verband met de verrichte prestatie is er geen sprake van heffing omzetbelasting. Een dergelijke subsidie gaat over het algemeen door als exploitatiesubsidie<sup>99</sup>. Is er ook sprake van verbruik (zie 4.5 e.v.) of een prijssubsidie (zie 4.3) dan is een subsidie belast.

Een goed voorbeeld van het ontbreken van een rechtstreeks verband is het Tolsma arrest<sup>100</sup>. Een straatmuzikant krijgt van voorbijgangers soms geld in zijn bakje. Het oordeel van het Europese Hof is dat er geen rechtstreeks verband is tussen de prestatie en de vergoeding. Er is namelijk geen overeenkomst tussen partijen en evenmin bestaat er een noodzakelijk verband tussen de verrichting en de betaling. De betaling staat namelijk los van het genot van de muzikale prestatie en iedereen geeft maar wat.

---

<sup>98</sup> Artikel 2, lid 1, sub c, BTW-Richtlijn: De volgende handelingen zijn aan de BTW onderworpen: de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

<sup>99</sup> Zie paragraaf 4.2

<sup>100</sup> Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen 3 maart 1994, nr. C-16/93, BNB 1994/271

In het arrest van 3 februari 1982<sup>101</sup> vraagt een stichting die permanent een tentoonstelling op het gebied van de land-, tuin- en bosbouw exploiteert een vrijwillige bijdrage van de exposanten, bezoekers en andere, om het exploitatietekort te dichten. Daarnaast verhuurt de stichting als ondernemer een ruimte. Het Hof oordeelde dat er geen rechtstreeks verband aanwezig was tussen de vrijwillige bijdrages die de stichting ontving en de belaste prestatie (verhuur). De bijdragen zijn verleend zonder dat daaruit een individuele prestatie werd verwacht vanuit de stichting. Iedereen doneert maar de prestatie die daarvoor wordt verleend is voor iedereen volstrekt willekeurig.

Een arrest wat hierbij aansluit is het arrest *Apple and Pear Development Council*. In dit arrest heeft het Europees Hof van Justitie antwoord gegeven op prejudiciële vragen.<sup>102</sup> Het betrof een stichting die voor haar leden werkzaamheden verrichtte ter promotie van de fruitsector. Ook hierin oordeelde het Europees Hof dat de contributies die de leden betaalden geen rechtsstreek verband hielden met de diensten van de stichting. Een dergelijk rechtsreeks verband ontbreekt omdat de stichting haar taken uitvoerden ter behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de verschillende telers. De telers ondervonden allemaal verschillend voordeel van de activiteiten van de stichting en er was daarbij geen verband tussen de betalingen die ze deden aan de stichting.

Betreffende de verplaatsing van een bedrijf zijn twee vergelijkbare arresten geweest met de vraag of de verplaatsing een dienst betreft aan de subsidiegever. Op 5 juni 1991<sup>103</sup> wijst de Hoge Raad een arrest betreffende een gedwongen bedrijfsverplaatsing. Het bedrijf kreeg geen nieuwe vergunning om op de huidige plek gevestigd te blijven en ontving op basis van Bijdrageregeling sanering milieuhinderlijke bedrijven in de woonomgeving een subsidie van de gemeente. De Hoge Raad oordeelde dat het een dienst betreft die enkel is gedaan ten gunste van het publiek belang.

In een arrest gewezen door de Hoge Raad op 6 november 1991 ontvangt een ondernemer uit het stadsvernieuwingsfonds en van VROM een subsidie voor het verplaatsen van haar bedrijf, ook hier krijgt het bedrijf geen nieuwe vergunning om op dezelfde plek te blijven<sup>104</sup>. De Hoge Raad oordeelde dat het verplaatsen van het bedrijf niet te gunste van het belang van de gemeente of VROM gedaan is maar ten gunste van het eigen belang. Ook heeft het bedrijf ter verkrijging van de bijdragen geen toekomstige rechten opgeofferd of iets anders afgestaan. Of het bedrijf de subsidie had gekregen of niet, het bedrijf was verplaatst, want doordat het bedrijf

---

101 Hof Arnhem, 3 februari 1982, nr. O 73/1979, BNB 1983/79

102 Hof van Justitie Europese Gemeenschap 8 maart 1988, nr. 102/86

103 Hoge Raad 5 juni 1991, nr. 26 953. FED 1991/797

104 Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, BNB 1992/7

geen nieuwe vergunning kreeg kon het niet op de zelfde plek voorzetten. Het was dus in het eigen belang om te verplekken.

#### **4.5. Dienen van algemeen belang.**

Een subsidie wordt verleend ten gunste van het algemeen belang. Toch kan er sprake zijn van een rechtstreeks verband. Verschillende arresten maken duidelijk dat ondanks het feit dat een subsidie wordt verstrekt ten gunste van het algemeen belang, er toch een rechtstreeks verband is. Nu speelt bij een belaste subsidie ook mee of er sprake is van verbruik (4.5) of dat er sprake is van een prijssubsidie (4.3). Desondanks is een rechtstreeks verband nog steeds een voorwaarde voor een belaste subsidie en leren deze arresten over het bestaan van een rechtstreeks verband.

In het Malieveld-arrest<sup>105</sup> verplicht een ondernemer zich tegenover de Gemeente Den Haag om voor eigen risico binnen een bepaalde tijd een parkeergarage te bouwen onder het Malieveld. Hiervoor ontvangt de aannemer eenmalig een subsidie, die er toe dient om de exploitatietekorten af te dekken. Het Hof oordeelde dat de ondernemer een prestatie leverde aan de gemeente, in de vorm van binnen een bepaalde tijd een parkeergarage te bouwen en dat er daarom een rechtstreeks verband is tussen de bijdrage en de prestatie. De subsidie is belast.

De Hoge Raad stelde ook dat het handelen in algemeen belang niet in de weg staat dat de vergoeding conform artikel 8 een prestatie is, de prestatie betrof het binnen bepaalde tijd bouwen van een parkeergarage. Destijds werd er kritisch gekeken naar het besluit van de Hoge Raad<sup>106</sup>, aan de hand van de het arrest van 6 november 1991<sup>107</sup>. De Hoge Raad zou in zijn overweging niet genoeg rekening hebben gehouden met de vraag of de subsidie van doorslaggevende mate was voor de ondernemer om de parkeergarage bouwen (het zelfstandige beslissing-criterium<sup>108</sup>).

Op 8 december 1993 wijst de Hoge Raad een zaak waarin een gemeente een subsidie geeft aan de eigenaar van een complex met woningen en winkels<sup>109</sup>. Eind 1984 besloot het gemeentebestuur het complex te verwerven en vervolgens te renoveren. De eigenaar verklaarde zich niet bereid het complex te verkopen, en gaf de voorkeur de renovatie zelf uit te voeren. De gemeente ging daarmee akkoord, met het oog op een snellere realisatie van de renovatie, maar stelde daaraan de voorwaarde dat de renovatie zou gedaan worden in overeenstemming met de plannen van de gemeente betreffende het complex. Eigenaar en

---

105 Hoge Raad 23 juni 1993, nr. 28 614, BNB 1993/260

106 Conclusie; Advocaat-Generaal mr. Van Kalmthout, Hoge Raad 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212

107 Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, BNB 1992/7

108 Dit begrip komt aan de orde in de noot van bij Hoge Raad 5 juni 1991, nr. 26 953. FED 1991/797 van C. J Hummel.

109 Hoge Raad 8 december 1993, nr. 29 198, BNB 1994/49

gemeente leggen deze voorwaarden vast in een raamovereenkomst, waarna de eigenaar vervolgens de een subsidie krijgt toegekend.

De Hoge Raad oordeelde in deze zaak dat de bijdrage is toegekend op grond van het algemeen belang, dat is gediend met de herhuisvesting van de oorspronkelijke bewoners en winkeliers van het complex, in woningen die aan de eisen van de tijd voldoen. De Hoge Raad stelt echter ook dat het dienen van het algemeen belang niet rechtvaardigt dat die bijdrage niet is aan te merken als de vergoeding voor een dienst. De eigenaar heeft namelijk voor het verkrijgen van de subsidie in zodanige mate ten opzichte van de gemeente verplichtingen op zich genomen, haar toekomstige rechten opgeofferd en beperkingen van haar toekomstige rechten aanvaard, dat die bijdrage moet worden aangemerkt als de vergoeding voor door belanghebbende tegenover de gemeente verrichte diensten.

Op basis van besproken jurisprudentie kunnen enkele voorwaarden worden genoemd waarbij er sprake is van een prestatie die onder bezwarende titel is verricht en er dus een rechtstreeks verband is tussen de subsidie en de prestatie. Deze kunnen later in deze verhandeling worden gebruikt om vast te stellen of er sprake is van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de prestatie van openbaar vervoerder.

- De gesubsidieerde handelt niet ten gunste van het eigen belang, maar ten gunste van het belang van de subsidiegever;
- De gesubsidieerde verricht handelingen uitsluitend met het oog op het verkrijgen van de bijdrage (zelfstandige beslissing-criterium);
- De gesubsidieerde verplicht zich ten opzichte van de subsidiegever tot het uitvoeren van de prestatie;
- De gesubsidieerde offert toekomstige rechten en beperkingen van haar toekomstige rechten op voor het krijgen van de subsidie.

Het dienen van het algemeen belang staat niet in de weg dat er alsnog sprake is van een rechtstreeks verband.

#### **4.6. Het verbruikscriterium.**

Belangrijk betreffende de belastingheffing bij subsidies zijn twee arresten van het Europese Hof van Justitie. In deze arresten heeft het Europees Hof het verbruikscriterium geïntroduceerd, wijzend op het karakter van de omzetbelasting. Voor deze arresten lag de nadruk op het rechtstreeks verband tussen de prestatie en vergoeding. Van een rechtstreeks verband is naar mijn mening al snel sprake. Lastiger is het om te bepalen of een dienst wordt verricht ten gunste van de subsidieverstrekker. In navolging van de eis van het bestaan van een rechtstreeks verband tussen prestatie en vergoeding is er een verbruikscriterium geïntroduceerd. Strekking hiervan is dat een subsidie pas belast is als er een gebruiker van de prestatie is.

##### **4.6.1. Mohr.**

###### **De casus.**

In het arrest van Het Europees Hof van Justitie van 29 februari 1996<sup>110</sup> beantwoordt het Europees Hof vragen gesteld door een Duitse rechter. De casus betrof de Duitse melkboer J. Mohr die van de Europese gemeenschap een subsidie had ontvangen voor het beëindigen van zijn bedrijf. Deze subsidie was gegeven op basis van een Europese steunmaatregel voor de melksector. Op de markt voor melk oversteeg het aanbod de vraag, en om te voorkomen dat veel boeren een grote inkomensdaling zouden ervaren, met alle gevolgen van dien, deed de Europese gemeenschap er alles aan om de vraag te laten stijgen en het aanbod af te laten nemen. Mohr had zijn vee van de hand gedaan en zette zijn bedrijf om in een ruitersportcentrum, hiervoor ontving hij een vergoeding van enkele tonnen in Duitse marken.

De mening van de Duitse en Italiaanse regering was dat de subsidie en het stop te zetten van het melkbedrijf samenhangen, en dat er een rechtstreeks verband bestond tussen de prestatie en de betaling. Mohr had zodoende een dienst verricht, en de subsidie is een belastbare vergoeding in de zin van de richtlijn. De Franse regering en BTW Commissie van de Europese gemeenschap waren een andere mening toegedaan. Zij stelden dat Mohr geen dienst verrichtte van individuele aard ten behoeve van de Europese gemeenschap die de vergoeding betaalt: de dienst is van algemene aard en wordt verricht in het algemeen belang. Een prestatie is pas belastbaar, indien sprake is van een dienst die een rechtstreeks en individueel voordeel is voor de ontvanger.<sup>111</sup>

###### **De uitspraak.**

Het Hof oordeelde dat er geen sprake was van een dienst zoals bedoeld in de richtlijn, en introduceerde het verbruikscriterium. Het Hof benadrukte dat de belasting toegevoegde waarde

---

<sup>110</sup> Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen 29 februari 1996, nr C-215/9, BNB 1997/32

<sup>111</sup> De commissie geeft ook een interessant voorbeeld: "De situatie is vergelijkbaar met die waarin een reiziger van het reizen per auto overstapt op het reizen per trein omdat de spoorwegmaatschappij met subsidie van de overheid een lager tarief aanbiedt teneinde het wegverkeer te beperken. De treinpassagier ontvangt een vergoeding in de vorm van een kaartje tegen verlaagde prijs, maar hij verricht geen dienst in de wettelijke zin, behalve dat hij bijdraagt aan de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang."

een verbruiksbelasting is zoals staat in artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn<sup>112</sup>. Zodoende kan er pas sprake zijn van heffing als er verbruikt wordt en als er een verbruiker is aan te wijzen. Omdat er in dit geval geen verbruiker aan te wijzen was, de E.U. ontvangt namelijk zelf helemaal niets maar handelt ten gunste van het algemeen nut, 'goede werking van de communautaire markt voor melk', was er zodoende geen sprake van een belaste subsidie. In het arrest wordt benadrukt dat het niet komt door het ontbreken van een rechtstreeks verband dat de subsidie niet belast is, maar omdat er geen verbruik is<sup>113</sup>.

Als reactie op dit arrest schrijven Nieuwenhuizen en Sligter het artikel; Subsidies? No Mohr BTW<sup>114</sup>. Hier in wordt gesteld dat het Hof zodanig de nadruk legt op 'eigen' verbruik, dat als er sprake is van een derde partij die betaalt, en zelf daarvoor geen prestatie ontvangt zoals dat het geval is bij vrijwel alle subsidies, er geen sprake kan zijn van verbruik, en zodoende een subsidie nooit meer belast is. M.E. van Hilten<sup>115</sup> wil niet zo ver gaan en deelt de mening niet dat er alleen van verbruik sprake kan zijn indien de verbruiker betaalt c.q. de betaler verbruikt. Hij stelt dat een dergelijke denkwijze niet strookt met het rechtskarakter van de Wet OB als verbruiksbelasting: alle verbruik zou toch belast moeten worden, ongeacht wie voor dat verbruik betaalt. Strekking van deze uitspraak is volgens van Hilten dat door het Hof het individuele 'eigenbelang' wordt geplaatst tegenover het collectieve, 'algemene belang'.

*"Handelingen die het algemeen belang dienen en waarvoor ten behoeve van dat algemene belang een vergoeding wordt verstrekt, vormen geen aanleiding tot heffing omdat tegenover de handeling geen (individueel) verbruik kan worden aangewezen. Handelingen daarentegen, die individueel verbruik tot gevolg hebben, zijn dan in principe prestaties in de zin van de BTW, ook al wordt daaraan (mede) en om welke reden dan ook bijgedragen door een derde die de desbetreffende handeling niet verbruikt."*

Wel is van Hilten de mening toegedaan dat er door dit arrest meer subsidies onbelast zullen blijven. Er moet nu immers, naast het feit dat er een subsidie wordt verleend aan een ondernemer en er een rechtstreeks verband is tussen vergoeding en prestatie ook sprake zijn van verbruik voordat een subsidie is belast.

---

112 Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie - en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden .

113 Conclusie Advocaat-Generaal Jacobs R.o 29, Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen 29 februari 1996, nr C-215/9, BNB 1997/32

114 Subsidies? No Mohr BTW"; Weekblad 1996/6199, blz. 717-726, m.n. blz. 722

115 Noot M.E. van Hilten, Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen 29 februari 1996, nr C-215/9, BNB 1997/32

## 4.6.2. Landboden.

### Casus.

Op 18 december 1997 beantwoordt het Europees Hof vragen in een casus die lijkt op die van het arrest Mohr<sup>116</sup>. Het boerenbedrijf Landboden-Agrardienste GmbH & Co ontving van de Duitse overheid een subsidie in ruil voor de vermindering van de jaarlijkse aardappelproductie met 20%. De Duitse fiscus meende dat de vergoeding aan de heffing van omzetbelasting was onderworpen. De fiscus was van mening dat de vergoeding onder de richtlijn valt als tegenprestatie voor een dienst. De vraag van de Duitse rechter was of het verminderen van de aardappel productie met 20% een dienst is, en de subsidie een vergoeding vormt zoals bedoeld in de richtlijn. En dus of de subsidie belast is.

De productievermindering of het niet in de handel brengen van producten zou een afzonderlijke dienst zijn met een eigen tegenprestatie. De Duitse Fiscus was van mening dat met de eis dat er een gebruiker moet zijn het Hof een niet door de Zesde richtlijn gestelde voorwaarde heeft ingevoerd, het karakter van de omzetbelasting an sich kan volgens hen geen criterium zijn, het is immers geen wet.<sup>117</sup> Dat de productievermindering in rechtstreeks verband staat met de vergoeding, en dus dat de productievermindering een onder bezwarende titel verrichte dienst is, wordt door niemand betwist.

### Uitspraak.

Het Hof oordeelde echter hetzelfde als bij het Mohr arrest:

*“Er is niet voldaan aan art. 2 van de Eerste richtlijn er is geen sprake van verbruik. De landbouwproducent levert geen diensten aan een identificeerbare gebruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economische verkeer kan worden beschouwd. Aangezien de landbouwproducent noch de bevoegde nationale autoriteit noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert, waardoor zij als gebruikers van een dienst kunnen worden beschouwd, kan deze verbintenis niet als een dienst onder bezwarende titel worden aangemerkt.”*

Op basis van landboden kan worden gesteld dat als er sprake is van een identificeerbare gebruiker, een subsidie belast is<sup>118</sup>. Ook kan worden opgemaakt dat het er niet toe doet of het

---

116 Hof van Justitie Europese Gemeenschap 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17

117 R.o. 17. De Duitse regering en het Finanzamt Calau benadrukken met name, dat het karakter van de BTW - een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten - geen criterium kan zijn bij de beantwoording van de vraag, of er sprake is van een dienst. Daartoe zou enkel mogen worden uitgegaan van de bewoordingen van artikel 6 van de Zesde richtlijn. Dit zou betekenen, dat elke handeling die geen levering van een goed is, als dienst moet worden aangemerkt wanneer zij een economisch aspect heeft en niet uitsluitend tot de privésfeer behoort. De vraag, aan wie de prestatie of het economische aspect ten goede komt, zou voor het begrip dienst derhalve niet van belang zijn.

118 R.o. 23. Een transactie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, te weten de door een landbouwproducent aangegeven verbintenis tot vermindering van zijn productie, voldoet niet aan deze regel, omdat hierbij geen sprake is van verbruik. Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie heeft opgemerkt, levert de landbouwproducent geen diensten aan een

om een nationale vergoeding gaat, zoals bij Landboden, of om een Europese vergoeding, zoals bij Mohr.

#### **4.6.3. Arresten na Mohr en Landboden.**

Na deze arresten van Mohr en Landboden hebben ook de Nederlandse rechters het verbruiskriterium gehanteerd. Bij een belastbare subsidie moet nu de subsidiegever verbruiken, of er moet een identificeerbare verbruiker zijn. In de nog te noemen arresten speelt voortdurend de vraag of een subsidiegever de subsidie verstrekt ten gunste van het algemeen belang, of uit een eigen belang, en of hij verbruiker is van de prestatie.

#### **Parkeerplaatsen.**

In het arrest van *26 april 2002*<sup>119</sup> verwerft een woningstichting het erfpachtrecht van een stuk bebouwde grond. Als tegenprestatie verplicht de woningstichting zich tot het realiseren, het beschikbaar stellen en houden van minimaal zestig parkeerplaatsen, en dit geheel voor eigen rekening en risico te exploiteren onder gemeente te stellen voorwaarden. De bouw moet uiterlijk twaalf maanden later zijn begonnen, regelmatig worden voortgezet en uiterlijk dertig maanden later worden voltooid. Er worden dus heel wat eisen gesteld. De gemeente verstrekt ter afdekking van onrendabele kosten voor de bouw een eenmalige subsidie. De Hoge Raad oordeelde dat de gemeente geen verbruiker van de overeengekomen prestatie is, dus de subsidie is niet belast.

In de conclusie van Advocaat-Generaal mr. Van Kalmthout wordt aangehaald dat met de bouw en exploitatie van de parkeergarage de woningstichting niet in concrete behoefte van de gemeente heeft voorzien. Dat was anders geweest als de gemeente plannen had gehad om zelf een parkeergarage te bouwen.<sup>120</sup> Zodoende zou er aan de gemeente een dienst zijn geleverd in de zin dat de woningstichting voldoet in de behoefte van de overheid om een parkeergarage te bouwen. Een dergelijke situatie verschilt niet veel van de situatie waarin de gemeente een aannemer, naar eigen inzicht, een parkeergarage laat bouwen.

#### **Computernetwerk.**

Een stichting die een computernetwerk ten behoeve van universiteiten, technologische instituten en dergelijke exploiteert. Het doel van de stichting is de kwaliteit van het Nederlandse onderzoek en onderwijs op het gebied van de informatietechnologie en

---

identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.

24. Aangezien de door de landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie noch de bevoegde nationale autoriteiten noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden beschouwd, kan deze verbintenis niet als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangemerkt.

<sup>119</sup>Hoge Raad 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212

<sup>120</sup>Conclusie Advocaat-Generaal mr. Van Kalmthout, r.o. 25, Hoge Raad 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212



computerdienstverlening te vergroten.<sup>121</sup> Dit heeft als doel de kwaliteit van het Nederlandse onderzoek en onderwijs op het gebied van informatietechnologie en computerdienstverlening te vergroten. De stichting ontvangt de subsidie met de voorwaarde dat de stichting periodiek over het project rapporteert met betrekking tot voortgang en bestede middelen. De Hoge Raad oordeelt dat er geen sprake is van verbruik<sup>122</sup>.

### **Parkeergelegenheid.**

Op 3 september 1997<sup>123</sup> doet het Hof van 's-Gravenhage een uitspraak betreffende het verbruiscriterium. Een projectontwikkelaar bouwt een winkelcomplex. De gemeente komt overeen dat de projectontwikkelaar een voor het publiek algemeen toegankelijk parkeerdak zal realiseren. De projectontwikkelaar ontvangt daar een subsidie voor. De gemeente zal het parkeerdak gaan huren tegen een symbolische vergoeding en zal zorg dragen voor de exploitatie. Het Hof oordeelt dat de overeenkomsten betreffende het realiseren van het parkeerdak en de verhuur ervan vanwege de zeer nauwe onderlinge samenhang niet los van elkaar kunnen worden gezien. Kortom, de subsidie is een rechtstreekse vergoeding voor een aan de gemeente verleende prestatie. Volgens het Hof draagt de gemeente ter ontwikkeling en verbetering van het centrum zorg voor het tot stand komen van allerlei infrastructurele voorzieningen, waaronder de aanleg van een vrij toegankelijke parkeervoorziening. De gemeente heeft tegen betaling een dienst verworven voor eigen gebruik. Dat hiermee ook de belangen van anderen zijn gediend doet daar niet aan af. Er is een voorziening voor de gemeente gerealiseerd, en daarom is hier sprake van verbruik door de gemeente.

Het Duitse Hof<sup>124</sup> heeft in een dergelijke zaak een overeenkomstige uitspraak gedaan. De gemeente verstrekt aan een bouwbedrijf een subsidie. Daarvoor wordt overeengekomen dat het bouwbedrijf bij een nog te bouwen parkeergarage enkele plekken beschikbaar stelt voor publiek gebruik. Het Duitse Hof stelde dat de gemeente de plicht heeft om te zorgen voor voldoende parkeerruimte. Aan deze plicht werd voldaan door het sluiten van de overeenkomst dat enkele van de te bouwen parkeerplekken beschikbaar werden gesteld voor publiek gebruik. Zodoende was er dus sprake van verbruik. Het verschil tussen de zaak Mohr en deze zaak was dat de gemeente niet enkel handelde in het 'algemeen belang,' zoals dat het geval was bij het

---

121 Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 625 (Computernetwerk), BNB 1999/50

122 De stichting heeft namelijk in het onderhavige geval geen verbruik in de zin van het communautaire stelsel van de BTW. De stichting verwerft door het betalen van bedragen aan de belanghebbende met betrekking tot het project D geen goederen of diensten voor eigen gebruik. De stichting handelt - namens de rijksoverheid - in het algemeen belang, namelijk de innovatie van de informatie- en datacommunicatie-infrastructuur ten behoeve van het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (vergelijk de tot de gedingstukken behorende brief van het ministerie OCW van 16 maart 1995). Het algemeen belang wordt geïllustreerd door het onder 2.3 van de uitspraak van het Hof ('De IT-achterstand is grotendeels ingelopen, deels dankzij een reeks van innovatie- en diffusieprojecten die door X werden opgezet en gecoördineerd') vastgestelde feit dat de informatietechnologie achterstand grotendeels is ingelopen.

123 Hof 's-Gravenhage 3 september 1997, nr. 95/2491,

124 Bundesfinanzhof, 18 november 1997, VR 11/97.

verminderen van de melkproductie, maar ook omdat de gemeente de plicht had parkeerplekken te bouwen en te zorgen voor voldoende parkeerfaciliteiten.

### **Justitiële jeugdinstelling.**

Bij een arrest van de Hoge Raad op 15 oktober 2004<sup>125</sup> gaat het om een justitiële jeugdinstelling die op grond van haar doelstelling hulpverlening aanbiedt in de zin van art. 65 Wet op de jeugdhulpverlening. Voor die werkzaamheden ontvangt zij van de rijksoverheid subsidie. Het Hof oordeelt dat de subsidie een financiering is van kosten die belanghebbende maakt voor uit haar eigen doelstelling voortvloeiende werkzaamheden, welke bestaan uit hulpverlening in de zin van artikel 65 van de Wet jeugdhulp. Er is volgens het Hof geen sprake van verbruik en, het betreft eigen activiteiten van belanghebbende, die de subsidiegever, de rijksoverheid, geen voordeel in vorenbedoelde zin hebben opgeleverd.

### **Sportaccommodaties.**

In een arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2009<sup>126</sup> is geoordeeld dat een subsidie van de gemeente Leeuwarden aan een zelf opgerichte onderneming, voor de exploitatie van de gemeentelijke sportvoorzieningen en het stimuleren van sport binnen de gemeente, is onderworpen aan de heffing van BTW. De gemeente Leeuwarden en de onderneming hebben daartoe een meerjarige overeenkomst en een prestatieovereenkomst gesloten. Volgens het Hof Leeuwarden was er sprake van verbruik omdat de werkzaamheden van de onderneming tot voordeel van de gemeente leiden, omdat zij verlost is van het beheer en de exploitatie van sportaccommodaties van de gemeente:

*"Datgene waartoe de belanghebbende zich volgens de Verordening en de meerjaren- en prestatieovereenkomsten jegens de gemeente heeft verbonden, heeft de gemeente voordeel opgeleverd. De belanghebbende heeft zich immers verplicht om producten en taken ten behoeve van de gemeente uit te voeren en de gemeente heeft de eerder door haarzelf uitgevoerde producten en taken aan de belanghebbende uitbesteed."<sup>127</sup>*

Bijl merkt in zijn noot terecht op dat er in feite niet veel verschil is ten opzichte van het arrest betreffende de justitiële jeugdinstelling.<sup>128</sup> De advocaat generaal stelt dat het verschil tussen de twee arresten zit in het feit dat de belanghebbende in deze zaak zich contractueel heeft verbonden tot het beheer en de exploitatie van accommodaties en dat de exploitant van de jeugdinstelling naar eigen doelstelling straffen uitvoerde volgens wettelijke voorschriften.

---

125 Hoge Raad 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430.

126 Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 41 209, BNB 2009/127

127 r.o. 2.4. conclusie Advocaat-Generaal mr. Wattel, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 41 209, BNB 2009/127

128 Noot van Bijl bij Hoge Raad 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430

De scheidingslijn tussen de twee arresten is dun, maar verdedigbaar. Je kunt stellen dat een dergelijke contractuele overeenkomst vergelijkbaar is aan hetgeen dat de justitiële inrichting is overeengekomen met het Ministerie van Justitie. Beide zullen er geen andere doelstellingen op na houden dan het nastreven van het algemeen belang. Echter verschilt wel het verbruik van de subsidiegever in beide arresten. De justitiële inrichting kon, weliswaar binnen de kaders van de Wet OB, zijn eigen taken bepalen. Het ministerie had geen omkijken naar de inrichting en de inrichting nam de verantwoordelijkheid tot de uitvoering ervan over. Daar tegenover staat de exploitatie van de sportvoorziening. Hierbij behoudt de gemeente de verantwoordelijkheid voor de exploitatie, en levert de onderneming een prestatie aan de gemeente omdat daarmee een taak van de gemeente wordt voldaan.

Zodoende lijkt mij de beredenering zoals gebruikt door het Hof in het arrest van 20 februari 2009<sup>129</sup> juist. Ondanks dat de gemeente niet zelf zwemt of een sport beoefent ontvangen ze wel een dienst, ze zijn namelijk verlost van hun taken, en de subsidie die zij daar voor betalen is afhankelijk van hoe goed zij die prestatie verrichten. Er is dus sprake van verbruik ondanks dat de met de diensten het algemene belang wordt gediend.

#### **‘Open call’ benadering.**

Op 22 februari 2012<sup>130</sup> heeft de rechtbank van 's-Gravenhage een uitspraak gedaan over een subsidie die uitgereikt is op basis van een ‘open call’ subsidie aanvraag. Een onderneming exploiteert een wetenschappelijk onderzoeks- en adviesbureau op het terrein van gezondheidscommunicatie en massa media. Hierbij kan worden gedacht aan een onderneming die in programma’s als ‘Goede Tijden, Slechte Tijden’ rokers aanmoedigt te stoppen door bijvoorbeeld een hoofdrol speler in de soap succesvol te laten stoppen met roken. Deze onderneming heeft een subsidie gekregen van overheidsinstantie Zorg Onderzoek Nederland en Medische Wetenschappen (ZonMw), die tot taak heeft het uitvoeren en subsidiëren of verlenen van opdrachten met betrekking tot projecten, experimenten, onderzoek en ontwikkeling op het terrein van gezondheid, preventie en zorg. Op basis van algemene beleidsopdrachten van de overheid houdt ZonMw subsidierondes waarbij partijen een voorstel kunnen doen voor een project, een zogeheten ‘open call’. Vervolgens onderzoekt ZonMw of een ingediend project binnen de eigen doelstellingen past.

De Rechtbank oordeelde in deze zaak dat er geen sprake was van verbruik bij ZonMw, de ‘open call’ benadering brengt met zich mee dat ZonMw de projecten slechts in algemene termen openstelt en subsidieontvanger zelf deze projecten invulling geeft en uitvoert binnen het kader van de doelstellingen van ZonMw. Een voordeel voor ZonMw is er niet omdat er geen

---

129 Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 41 209, BNB 2009/127

130 Rechtbank 's-Gravenhage, 22 februari 2012, nr. AWB 10/4278 (Open Call)

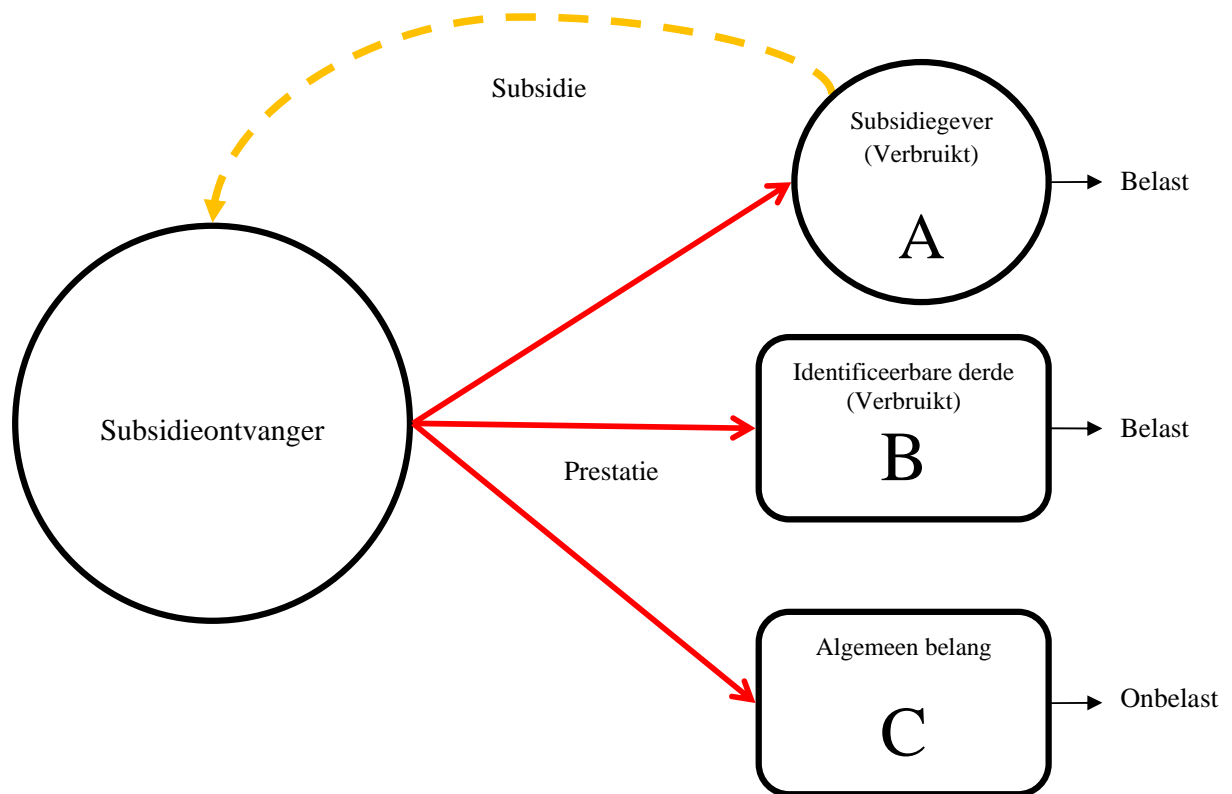
rechtstreeks verband is tussen de subsidie en de door de onderneming verrichte diensten. Enkel kan worden gesteld dat de projecten bijdragen aan de verbetering van de volksgezondheid en zodoende het algemeen belang dienen.

#### 4.7. Conclusie.

Voordat het Europees Hof van Justitie in de arresten van Mohr en Landboden een verbruikscriterium introduceerde, was bepalend voor de belastbaarheid van subsidies dat er sprake moest zijn van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en subsidie.

Nu is een subsidie belast indien de subsidie leidt tot een directe prijsvermindering van de aangeboden producten of diensten of een stijging van het aanbod hiervan. Of wanneer er sprake is van een verbruiker.

Pas als er geen verbruiker is aan te wijzen, de subsidie niet direct verband houdt met de prijs en de subsidie wordt verstrekt ten gunste van het algemeen belang, is er sprake van een onbelaste subsidie.



Aangezien subsidies van een overheid doorgaans ook worden verstrekt ten gunste van het algemeen belang, is het moeilijk vast te stellen of er sprake is van verbruik bij een overheid. Dat een subsidie ten gunste van het algemeen belang wordt verstrekt sluit namelijk niet uit dat de overheid niet tevens ook verbruikt. De figuur hier boven geeft aan hoe er dient te worden gekeken naar een subsidie. Indien de subsidiegever een subsidie verstrekt aan subsidieontvanger dient er eerst te worden bepaald of de subsidiegever verbruikt. Is dat niet het geval, dan dient er gekeken te worden of er een identificeerbare derde verbruiker is. Dit is het geval bij een subsidie van een gemeente per bezoeker in een theater. Is er geen verbruiker

aan te wijzen dan is de subsidie onbelast en wordt deze verstrekt ten gunste van het algemeen belang.

Op basis van de jurisprudentie kan worden gesteld dat als er een taak van en naar doelstellingen van de subsidiegever wordt uitgevoerd, er sprake kan zijn van verbruik. Daarvoor is het naar mijns inziens niet noodzakelijk dat het een overheidstaak betreft, een taak die de subsidieverstrekker zichzelf heeft opgelegd is ook voldoende voor het bestaan van verbruik. Als er namelijk geen taak wordt uitgevoerd, kan de subsidiegever er ook geen voordeel van ondervinden als deze wordt uitgevoerd. Deze denkwijze wordt ook bevestigd door de uitspraak van 22 februari 2012<sup>131</sup> waarin de subsidiegever geen te vervullen taak oplegt aan de subsidieontvanger. De subsidiegever schetst slechts de kaders van een project welke de subsidieontvanger volledig zelf mag invullen.

Een subsidie is belast als er een rechtsreeks verband is tussen vergoeding en prestatie en als er verbruik is. Dit is naar mijns inziens in de volgende gevallen aan de orde:

- Gesubsidieerde voert een (overheids)taak van de subsidiegever uit en;
  - De gesubsidieerde handelt niet ten gunste van het eigen belang, maar ten gunste van het belang van de subsidiegever;
  - De gesubsidieerde verricht handelingen uitsluitend met het oog op het verkrijgen van de bijdrage (zelfstandige beslissing-criterium);
  - De gesubsidieerde verplicht zich ten opzichte van de subsidiegever tot het uitvoeren van de prestatie;
  - De gesubsidieerde offert toekomstige rechten en beperkingen van haar toekomstige rechten op voor het krijgen van de subsidie.

Het voldoen aan eisen is geen aanwijzing voor het bestaan van verbruik indien de eisen enkel worden gesteld om toezicht te houden op een juiste besteding een subsidie. Dit zien we terug in de o.a. in het computernetwerk arrest. De voorwaarden worden dan beschouwd als maatregelen om te verzekeren dat de toegekende bijdragen in overeenstemming met de daarmee nagestreefde doeleinden zouden worden gebruikt<sup>132</sup>.

---

131 Rechtbank 's-Gravenhage, 22 februari 2012, nr. AWB 10/4278 (Open Call)

132 Hoge Raad 4 juli 1990, nr. 26 511, BNB 1991/311

## 5. Concessiebijdragen openbaar vervoer.

### 5.1. Concessieverlening.

De verantwoordelijkheid voor het Openbaar vervoer is sinds 1 januari 1998 gedecentraliseerd naar provincies en plusregio's. De rijksoverheid heeft de taak verschoven naar lagere overheden en zodoende krijgen provincies meer te zeggen over onderwerpen die dicht bij hun inwoners staan. De taak voor het verlenen van concessies voor openbaar vervoer is nu nog neergelegd bij plusregio's en de provincie conform art 20, tweede lid, wet personenvervoer 2000. Het tweede lid bepaalt dat de plusregio's bevoegd zijn tot het verlenen, wijzigen of intrekken van concessies voor openbaar vervoer. Momenteel zijn er in Nederland acht plusregio's, te noemen: Stadsregio Amsterdam, Stadsregio Rotterdam, Stadsgewest Haaglanden, Bestuur Regio Utrecht (BRU), Samenwerkingsverband Regio Eindhoven, Stadsregio Arnhem Nijmegen, Regio Twente en Parkstad Limburg.<sup>133</sup>

In artikel 104 van de wet gemeenschappelijke regeling is een definitie opgenomen van plusregio's. Als het gaat over een plusregio in de wet personenvervoer 2000 wordt naar dit artikel verwezen. 'Een plusregio is een regionaal openbaar lichaam met wettelijke taken door de besturen van gemeenten in een gebied met stedelijke kenmerken bij gemeenschappelijke regeling is ingesteld met het oog op de oplossing van de regionale afstemmingsproblematiek.' Een omslachtige omschrijving om aan te geven dat we spreken over een gemeentelijk samenwerkingsverband dat er op gericht is om taken uit te voeren die beter kunnen worden uitgevoerd door een bestuurlijk niveau groter dan de gemeente en kleiner dan de provincie. De gemeente, provincie en het Rijk kunnen taken toebedelen aan een plusregio.<sup>134</sup> Voorheen was de term nog niet opgenomen in de wet maar werd o.a. de term kadergebieden gebezigd.

Anno 2012 zijn de kabinetsplannen er naar om de plusregio's af te schaffen. Het bestuursakkoord 2011-2015 heeft als motto; 'Een krachtige, kleine en dienstverlenende overheid; een overheid die zich tot haar kerntaken beperkt en waarbij taken zo dicht mogelijk bij de burger worden gelegd.' Volgens het kabinet is er daarom maar plaats voor twee bestuurslagen na het rijk. Als gevolg hiervan gaat de taak tot het verlenen van concessies in het openbaar vervoer naar de achterliggende provincie en in de Randstad zullen er twee metropool regio's worden opgericht, te noemen Metropoolregio Rotterdam Den Haag en Metropool regio Amsterdam Utrecht Almere.

---

<sup>133</sup> De 8 stadsregio's, stadsregio nieuwe stijl 30 april 2011, <http://www.stadsregios.nl/>

<sup>134</sup> J.H. Mensen, Wet gemeenschappelijke regelingen, Deventer: Kluwer 2009

### **5.1.1. Financiering concessiebijdrage.**

De subsidies die worden verleend door de concessieverleners zijn afkomstig uit het budget voor brede doelen uitkering plus(BDU). Het BDU wordt beschikbaar gesteld door het Rijk en kan worden gebruikt voor verschillende regionale verkeers- en vervoerdoeleinden. Hieronder valt dus de exploitatie van het openbaar vervoer, maar van het geld wordt ook aan railinfrastructuur onderhoud gepleegd, of er worden nieuwe fietspaden van aangelegd. Het Rijk verdeelt de middelen voor het BDU via een vaste verdeelsleutel, dus onafhankelijk van regionale prestaties. De provincie of plusregio is vrij om te bepalen waaraan het BDU wordt besteed, het Rijk zelf bemoeit zich daar niet mee. Er zijn ook gevallen waarbij de concessieverleners een deel van de bijdrage betalen uit eigen middelen<sup>135</sup>.

Een plusregio of provincie is vrij om te bepalen hoe hij de hoogte van de bijdrage aan de OV-bedrijven bepaalt. Veel plusregio's hanteren tegenwoordig een model van aanbesteding, waarbij het subsidiebedrag vaststaat. Vervolgens kunnen OV-bedrijven een voorstel (een bestek) neerleggen bij de plusregio's of provincie, met daarin beschreven hoeveel dienstregelingsuren zij kunnen bieden voor die bijdrage. Het OV-bedrijf met het beste aanbod wint de concessie. Minister van Infrastructuur en Milieu, Melanie Schultz van Haegen, wil dat alle plusregio's en provincies het genoemde systeem invoeren waarbij de partij die tegen een vaststaand bedrag het best openbaar vervoer kan aanbieden de aanbesteding wint<sup>136</sup>.

### **5.2. Belastbaarheid van subsidies openbaar vervoer.**

Eerder is aangegeven dat er sprake kan zijn van een belastbare subsidie, indien het OV-bedrijf die een subsidie krijgt een ondernemer is in de zin van de Wet OB. Aan de hand van de besproken jurisprudentie wordt onderzocht of er sprake kan zijn van een belaste subsidie. Om naar volledigheid een beeld te geven van de gevolgen van een belaste subsidie wordt eerst nog het tarief en de mogelijkheid tot de compensatie van betaalde BTW behandeld.

#### **5.2.1. Het belastingtarief en BTW-compensatie.**

Artikel 9, lid 2 van de Wet OB stelt dat de in tabel I van de Wet OB genoemde diensten niet onder het gebruikelijke tarief van 19% vallen, maar onder het verlaagde tarief van 6%. In tabel I

---

<sup>135</sup> Achtergronden: financiering, Kennis platform verkeer en vervoer 22 juni 2010, [www.kpvn.nl](http://www.kpvn.nl)

<sup>136</sup> Nieuwjaarsreceptie Koninklijk Nederlands Vervoer, minister van Infrastructuur en Milieu, Melanie Schultz van Haegen, nieuwjaarsreceptie Koninklijk Nederlands Vervoer in sociëteit De Witte in Den Haag op dinsdag 18 januari 2011.- " We praten niet over klein bier. Ik voel me verplicht ten opzichte van de reiziger om dat geld zo goed mogelijk te gebruiken. Ik wil de reiziger zoveel mogelijk kwaliteit bieden, tegen de laagste kosten.

Dat heb ik ook duidelijk gemaakt aan de wethouders van de grote steden, de vervoersbedrijven en de vakbonden. De onderneming die het beste vervoer aanbiedt tegen de scherpste prijs, krijgt de concessie. Dat was al zo in het grootste deel van het land, en dat wordt ook zo in Amsterdam, Den Haag en Rotterdam. Monopolies in een kansrijke markt als het stedelijk openbaar vervoer, zijn gewoon niet meer van deze tijd. Ook op dit punt hoop ik uw ondernemerszenuw te prikkelen."



is ook openbaar vervoer genoemd. Achtergrond van het verlaagde tarief voor openbaar vervoer is het grote belang ervan in de huidige verkeersomstandigheid<sup>137</sup>.

In een reactie op Kamervragen uit 2003 heeft de toenmalige minister Peijs van Verkeer en Waterstaat antwoord gegeven over de belastbaarheid van de concessie bijdrages aan het openbaar vervoer en of de OV-bedrijven of concessieverleners nadeel zullen ondervinden van eventuele BTW-heffing<sup>138</sup>. In deze brief onderschrijft zij het bestaan van twee mogelijke vormen van een belaste subsidie. In de ene variant levert het OV-bedrijf een dienst aan de plusregio of provincie door middel van het leveren van kwalitatief openbaar vervoer (verbruiksubsidie). In deze brief stelt de minister dat het tarief waarmee de subsidie belast is 19% bedraagt. Dit omdat het geen vervoersdienst is zoals bedoeld in de Wet OB die het OV-bedrijf levert aan de plusregio of provincie, maar een gewone dienst die daarmee onder het normale tarief valt. Omdat de plusregio of provincie hier handelt als overheid kan de betaalde BTW worden teruggevorderd uit het BCf.

In de andere situatie is de subsidie onderdeel van de prijs en levert het OV-bedrijf een prestatie zoals genoemd in tabel I van de Wet OB aan de reiziger (prijssubsidie). Deze BTW is echter niet terug te vorderen via BCf omdat het een prestatie betreft die wordt geleverd aan de reiziger en niet aan de plusregio of provincie. Wel wordt er compensatie van de betaalde BTW gegeven via de begroting van het ministerie van Verkeer en Waterstaat.

### **5.2.2. Het verbruik door de concessieverlener.**

In de vorige hoofdstukken hebben we onderschreven dat er in de volgende gevallen aanwijzingen kunnen zijn dat er sprake is van verbruik bij een subsidiegever:

- Gesubsidieerde voert een (overheids)taak van de subsidiegever uit en;
  - De gesubsidieerde handelt niet ten gunste van het eigen belang, maar ten gunste van het belang van de subsidiegever;
  - De gesubsidieerde verricht handelingen uitsluitend met het oog op het verkrijgen van de bijdrage (zelfstandige beslissing-criterium);
  - De gesubsidieerde verplicht zich ten opzichte van de subsidiegever tot het uitvoeren van de prestatie;
  - De gesubsidieerde offert toekomstige rechten en beperkingen van haar toekomstige rechten op voor het krijgen van de subsidie.

---

<sup>137</sup> 'Gezien de bijzondere positie welke speciaal onder de huidige verkeersomstandigheden het openbare massavervoer van personen inneemt, menen de ondergetekenden, dat ook voor dit vervoer het verlaagde tarief behoort te gelden.' MvT, Kamerstukken II 1967/68, 9324, p. 17 l.k.

<sup>138</sup> Aanhangsel Handelingen II, 2002/03, nr. 1872 (zie ook: V-N 2003/44.25)

In dit geval kijken we of een concessieverlener, dus ook een toekomstige metropoolregio, verbruikt. Dat er een taak wordt uitgevoerd door de gesubsidieerde is naar mijns inziens essentieel, als er namelijk geen taak wordt uitgevoerd kan de subsidiegever er ook geen voordeel van ondervinden als deze wordt uitgevoerd. Dat het hier om een wettelijke taak gaat is niet essentieel. Ook een zelf opgedragen taak, die wordt vervuld door een gesubsidieerde, kan voordeel opleveren en tot verbruik bij de subsidiegever leiden. Vervolgens kijken we naar het bestaan van het rechtstreeks verband tussen subsidie en prestatie.

#### **5.2.2.1. Een taak.**

Er is voor de concessieverlener geen wettelijke plicht om openbaar vervoer aan te bieden. De plusregio of provincie krijgt geld uit het BDU en kan dit geld uitgeven aan openbaar vervoer, maar kan er ook voor kiezen dit geld te investeren in extra fietspaden of het aanbieden van goedkope taxi's. Toch kiezen alle plusregio's en provincies er voor om grote bedragen te reserveren voor het openbaar vervoer. Blijkbaar maken ze de afweging tussen alle mogelijkheden en kiezen ze voor openbaar vervoer.

Vervolgens wordt er een concessieovereenkomst gesloten met het OV-bedrijf dat deze taak in de ogen van de concessieverlener het best kan uitvoeren. Door het uitvoeren van de concessie door een OV-bedrijf en de concessieverlener die het openbaar vervoer controleert, kan je het volgende stellen: Het OV-bedrijf stelt de concessieverlener in staat om de taak die hij zichzelf in het verkeer en vervoersplan heeft opgelegd naar eigen doelstellingen uitgevoerd te krijgen. Dit is anders dan een gemeente die door middel van een subsidie parkeerplaatsen of sportvoorzieningen realiseert, en waarbij de gesubsidieerde de wettelijke taak vervult van de gemeente om te zorgen voor voldoende parkeerplaatsen of voor het stimuleren van sport binnen de gemeente.

Desondanks stellen de verschillende plusregio's en provincies in de regionale en provinciale verkeers- en vervoersplannen regelmatig dat zij er naar streven om kwalitatief openbaar vervoer aan te bieden in de regio. In het Regionaal Verkeer en Vervoerplan van de stadsregio Amsterdam worden punten genoemd die in een concessieovereenkomst worden vastgelegd<sup>139</sup>.

De genoemde punten zijn:

- Hoge frequenties;
- Maximaal één overstap tussen direct aan het netwerk gelegen gebieden;
- Hoge betrouwbaarheid van de dienstregeling;
- Goede aansluitingen;
- Korte loopafstanden naar opstappunten.

---

<sup>139</sup> Regionaal Verkeer en Vervoerplan, stadsregio Amsterdam, december 2004, pagina 31

Dergelijke eisen (anders dan eisen die enkel toezien op een juiste besteding van de subsidie) helpen naar mijns inziens om een taak naar doelstellingen van de concessieverlener te vervullen. De taak betreft het aanbieden van kwalitatief goed openbaar vervoer, een taak die de plusregio's zichzelf toeleggen in de regionale verkeer- en vervoersplannen. Het aanbesteden van het openbaar vervoer in de grote steden per 1 januari 2013 versterkt die opvatting. Concessieverleners zullen namelijk kritischer kijken of deze eisen worden nageleefd. Aan de andere kant zullen de OV-bedrijven extra hun best gaan doen om invulling te geven aan de taak van de plusregio's; het aanbieden van kwalitatief goed openbaar vervoer. Het uitvoeren van openbaar vervoer wordt steeds meer een taak die wordt uitgevoerd naar de doelstellingen van de concessieverlener.

Ondanks dat het aanbieden van openbaar vervoer geen wettelijke taak is voor de plusregio's hebben zij zichzelf wel het aanbieden van kwalitatief openbaar vervoer in de regio tot taak gesteld. Met in het vooruitzicht de openbare aanbestedingen in de grote steden kan mij geen andere mening zijn toegedaan dan dat OV-bedrijven een taak vervullen van de plusregio's.

#### **5.2.2.2 Rechtstreeks verband.**

Het bestaan van een rechtstreeks verband is een voorwaarde voor een belaste subsidie. Het is niet genoeg om een subsidie belast te laten zijn, daarvoor moet er ook eerst sprake zijn van verbruik. Naar mijns inziens is deze vraag of er een rechtstreeks verband bestaat tussen enerzijds de subsidie en anderzijds de prestatie te beantwoorden door stapsgewijs de criteria af te gaan.

#### **De gesubsidieerde handelt niet ten gunste van het eigen belang, maar ten gunste van het belang van de subsidiegever.**

In het arrest betreffende de bedrijfsverplaatsing werd de verplaatsing gedaan, omdat op dezelfde plek niet kon worden teruggekeerd, de verplaatsing was niet ten gunste van de subsidieverlener maar ten gunste van het eigen belang.

Een openbaar vervoerder levert een prestatie (het aanbieden van kwalitatief openbaar vervoer). Zij voeren die taak uit omdat de concessieverlener hen dat vraagt te doen. Naar mijn idee is te gemakkelijk om te stellen dat een OV-bedrijf, omdat zij een taak uitvoert van de plusregio, niet meer ten gunste van het eigen belang handelt. Enkel ten gunste van het belang van de subsidiegever handelen is eerder het geval bij een eenmalige opdracht, waarbij het de gesubsidieerde erom te doen is om winst te maken. OV-bedrijven zijn ondernemers die activiteiten verrichten ter wille van het economisch belang om goed functionerend openbaar vervoer te leveren.

**Het krijgen van de subsidie is de reden tot het uitvoeren van de prestatie.**

In tegenstelling tot vroeger is openbaar vervoer een zeer verliesgevende zaak. Circa zestig procent van de omzet bedraagt subsidie<sup>140</sup>. Het Malieveldarrest heeft aangetoond dat de bijdrage niet hoog hoeft te zijn. De subsidie ter hoogte van relatief een klein deel van de gehele kosten die bovendien ter afdekking van exploitatietekorten diende, kwalificeerde volgens de rechter als een rechtstreeks verband tussen prestatie en bijdrage. Van belang is of het OV-bedrijf ook zonder subsidie openbaar vervoer zou uitvoeren. Deze vraag kan beantwoord worden door te kijken hoeveel OV-bedrijven een aanbieding zullen doen als het bedrag dat beschikbaar is als exploitatiesubsidie 'nul' is. Ik denk dat dat aantal tevens 'nul' zal zijn. Zodoende kan er sprake zijn van een rechtstreeks verband.

Als we de casus van het openbaar vervoer naast het arrest van 20 februari 2009<sup>141</sup> leggen, kunnen we stellen dat met het aangaan van een concessie er een meerjarige verbintenis wordt afgesloten, en dat daarmee in feite uitgesloten is dat een OV-bedrijf deze handelingen conform eigen doelstellingen doet<sup>142</sup>. Een concessieverlener dient zeer strikt te controleren of alle afspraken worden nageleefd. Er wordt daarbij gecontroleerd op zaken zoals stiptheid en klantentevredenheid.

**De gesubsidieerde heeft in grote mate, ten opzichte van de subsidiegever, verplichtingen op zich genomen.**

Een OV-bedrijf verplicht zich door middel een exploitatieovereenkomst tot het uitvoeren van taken ten behoeve van de plusregio. Denk hierbij aan de voorwaarden gesteld in het regionaal vervoers- en verkeersplan waarin eisen worden gesteld aan frequentie, betrouwbaarheid, overstappen, aansluitingen en loopafstanden. Bij alle openbaar vervoer concessies is het zo dat indien de kwaliteitsnormen en striktheid gesteld door de concessieverlener niet worden nageleefd, er wordt gekort op de subsidie. Kortom, evenals in het arrest wordt de subsidie verleend onder de voorwaarde dat de belanghebbende de prestatieovereenkomst uitvoert.

---

140 Op basis van jaarverslagen 2010

141 Hoge Raad, 20-02-2009, nr 41 209, BNB 2009/127

142 Hoge Raad, 15-10-2004, nr 39 956, BNB 2004/430

Op basis van de uit jurisprudentie opgemaakte eisen voor het bestaan van verbruik door een subsidiegever lijkt er bijna geen andere conclusie mogelijk dan dat plusregio's verbruikers zijn van de diensten van OV-bedrijven, en dat de subsidies derhalve naar mijn mening belast zijn. Het OV-bedrijf voert een taak uit van de plusregio en er is een rechtstreeks verband tussen het uitvoeren van het openbaar vervoer en het verkrijgen van de subsidie. Het OV-bedrijf voert zijn prestatie uit voor het verkrijgen van de subsidie, en door het bestaan van een concessieovereenkomst neemt het OV-bedrijf voor het ontvangen van de subsidie verplichtingen op zich. Het belastingtarief bedraagt 19% en is terug te vorderen via het BCf.

### **5.2.3. Subsidie heeft direct verband met de prijs.**

Indien de subsidie een directe invloed heeft op de prijs die de subsidieontvanger vraagt aan zijn klanten is er sprake van een prijssubsidie, en is zodoende de subsidie belast. Hiervoor moet de beïnvloeding direct zijn, en niet zoals bij de onbelaste subsidie waarbij prijzen niet anders dan indirect van subsidies afhankelijk zijn. Beïnvloeding van de prijs dient zeker te zijn<sup>143</sup> om conform artikel 73 BTW-richtlijn de subsidie tot de maatstaaf van heffing te rekening is een mogelijke invloed niet voldoende.

De prijs van het openbaar vervoer wordt op dit moment als volgt bepaald. Een concessiehouder doet conform artikel 31 Wp 2000 een voorstel en vraagt daarover advies aan consumentenorganisaties, OV-bedrijven kunnen van dit advies afwijken. Daarnaast is conform artikel 32 Wp 2000 de plusregio verplicht in de concessieovereenkomst afspraken te maken over de prijs.

Eigen onderzoek leert dat in theorie OV-bedrijven weliswaar de vrijheid hebben tot het bepalen van een prijs, maar dat in de praktijk de overheid een prijs voorlegt als maximum en dat deze in alle gevallen wordt overgenomen door de OV-bedrijven<sup>144</sup>. Een persbericht van de Stadsregio Rotterdam onderschrijft de wijze van totstandkoming van de prijzen<sup>145</sup>:

*“Het dagelijks bestuur van de stadsregio Rotterdam stemt in met het verhogen van het basistarief voor het gebruik van het openbaar vervoer van 79 naar 83 cent. Het kilometertarief gaat 0,6 cent omhoog, van 12,1 naar 12,7 cent. Via de OV-chipkaart betaalt een reiziger altijd zowel het basistarief als een prijs per kilometer.*

*Over de tariefaanpassingen is landelijk overleg gevoerd tussen de opdrachtgevers van het openbaar vervoer, zoals de stadsregio Rotterdam, en de vervoerbedrijven, zoals RET, Connexxion en Qbuzz. In dat overleg is over de genoemde bedragen overeenstemming bereikt.*

*De verhoging is vooral het gevolg van de relatief snel stijgende loonkosten van de vervoerbedrijven en van de met 15 procent gestegen brandstofkosten. ....”*

143 R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, p. 125, Deventer: Kluwer 2000

144 Uitspraak op basis van bronnen binnen de Regio Twente, Stadsgebied Haaglanden en Stadsregio Amsterdam.

145 www.stadsregio.info Bestuur stadsregio akkoord met basistarief OV van 79 naar 83 cent, 24 november '11

Afspraken over de prijs komen tot stand in samenspraak met de OV-bedrijven maar de plusregio's bepalen zelf de prijs.

Het volgende is het geval: De subsidiegever legt een consumentenprijs vast, vervolgens subsidieert hij zelf de ontstane tekorten. Naar mijn mening is een prijssubsidie zeer goed mogelijk, maar het gaat mij te ver om aan de hand hiervan te stellen dat alle verstrekte subsidies belast zijn.

Mijns inziens hangt het nog steeds af van de motivatie die de stadsregio's of provincie hebben bij het tot stand komen van een bepaalde prijs. Indien deze prijs, die door de concessieverlener wordt voorgesteld, zodanig wordt ingegeven door het motief om openbaar vervoer bereikbaar te houden voor alle inkomens, dus ook voor de minder bedeelde, ben ik van mening dat hier inderdaad sprake is van een prijssubsidie. Immers, de plusregio is zodoende voornemens een deel van de marktprijs voor een tramticket te betalen. Met deze redenering kan het zelfs zo zijn dat indien een plusregio zich enkel zegt toe te leggen op het subsidiëren van tekorten, er toch een prijssubsidie wordt verstrekt.

Naar mijn mening is er geen sprake van een prijssubsidie als de prijs die tot stand komt niet zo zeer wordt gedreven door motieven om de prijs zo laag mogelijk te houden, maar door dat men in de markt een hogere prijs niet accepteerbaar acht. Dit is het geval als uit het overleg komt dat een hogere prijs niet zal worden aanvaard in de markt, of als men middels een lagere prijs de inkomsten wil maximaliseren.

Samenvattend is naar mijn mening de conclusie gerechtvaardigd dat de subsidies, zoals deze nu worden verstrekt, als prijssubsidie aan te merken zijn. Als reden voor de prijsverhoging wordt in het persbericht van de Stadsregio Rotterdam de stijgende loonkosten en brandstofkosten genoemd. Uit het vervoersplan blijkt dat het doel is om te concurreren met andere vervoertypes, en dan vooral met de auto om zo files te verminderen<sup>146</sup>. Wat daaruit valt op te maken is dat in het overleg tussen de plusregio's en de OV-bedrijven tenminste één van de partijen zal aansturen op een consumentenprijs lager dan de marktprijs. Zodoende is er sprake van een prijsbeïnvloeding die zeker is, en de subsidie maakt zodoende onderdeel uit van de vergoeding conform art. 73 Btw-richtlijn.

In de Wet Bcf is bepaald dat indien er sprake is van een individuele verstrekking er geen compensatie mogelijkheid is vanuit het fonds. De vraag die speelt bij de subsidies aan openbaar vervoer is of openbaar vervoer is aan te merken als een individualistische verstrekking van uit de overheid. Naar mijn mening is geen sprake van een individuele verstrekking, iedereen kan

---

<sup>146</sup> Passage uit vervoers- en verkeersplan.

gebruik maken van het openbaar vervoer. Zodoende kan de betaalde BTW worden gecompenseerd middels het BTW-compensatiefonds.

In het geval dat een concessieverlener inspraak heeft bij het bepalen van de door OV-bedrijven gehanteerde ritprijzen, en de concessieverlener doet dit met het oog op het drukken van de marktprijs om zo openbaar vervoer voor alle inkomensklasse toegankelijk te houden is een subsidie voor de exploitatie van openbaar vervoer derhalve naar mijn mening belast als prijssubsidie en het tarief voor openbaar vervoer zal van toepassing zijn (6%) en deze BTW is terug te vorderen via begroting Verkeer en Waterstaat.

#### **5.2.4. Suppletiesubsidie**

Bij stadsregio Amsterdam zijn de rijksbijdragen voor concessies niet belast. In Amsterdam hanteren ze echter een bepaling voor de hoogte die sterkt neigt naar een prijssubsidie. In Amsterdam wordt nog gebruik gemaakt van een suppletiesubsidie. Deze methode heeft als doel de concessiehouder financieel te stimuleren tot goede prestaties.

Bij de aanbesteding wordt er door elke inschrijvende vervoerder een raming gemaakt van de opbrengsten die zij denken te kunnen realiseren. De concessieverlener bepaalt een bedrag aan subsidie en op basis daarvan wordt een suppletiefactor berekend door het beschikbare bedrag voor subsidie te delen door de verwachte opbrengsten van de vervoerder. Bijvoorbeeld: De beschikbare subsidie is 100 miljoen, en de vervoerder denkt 30 miljoen aan opbrengsten te kunnen realiseren. De suppletiefactor bedraagt dan  $100/30=3.33$ . Dit betekent dat het OV-bedrijf voor elke euro opbrengst 3.33 euro subsidie ontvangt.

Een dergelijke methode voor het bepalen van de hoogte van de subsidie is volledig gericht op de output van het OV-bedrijf. Er is een duidelijke causaliteit tussen de prestatie en subsidie en zodoende is er mijns inziens sprake van een prijssubsidie.

Een gebruik van een suppletiesubsidie komt overeen met het geven van een prijssubsidie en is derhalve naar mijn mening belast. Het belastingtarief is 6% en is terug te vorderen via begroting Verkeer en Waterstaat.

Er zijn ook varianten op de suppletiesubsidie. Bij een bonus/malus regeling is een deel van de subsidie verzekerd en een ander deel is prestatieafhankelijk. Naar mijns inziens geldt voor het variabele deel welke afhankelijk is van de opbrengsten van het OV-bedrijf tevens dat deze subsidie belast is als prijssubsidie omdat er een duidelijk causaal verband is tussen de output geleverd aan reizigers en de subsidie. Het deel van de subsidie dat afhankelijk is van de prestaties van het OV-bedrijf, in de zin van klantentevredenheid en dergelijke, is belast als verbruiksubsidie omdat de concessieverlener verbruiker is van een dienst van het OV-bedrijf.

## 6. Conclusie.

Mijn onderzoeksvraag is of rijksbijdrages aan het openbaarvervoer belast moeten zijn met omzetbelasting. Voor de beantwoording van deze vraag is het van belang dat onderzocht wordt dat het OV-bedrijf:

- Ondernemer is voor de Wet OB.
- Er niet wordt opgetreden 'als overheid' welke prestaties buiten het bereik van de heffing omzetbelasting zou blijven.
- De subsidie als belaste vergoeding voor diensten kan worden aangemerkt.

De conclusies op deze vragen zijn:

- Een OV-Bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, die prestaties verricht in het economisch verkeer. Daarom is een OV-bedrijf een ondernemer voor de Wet OB.
- Door Tabel I van de BTW-richtlijn is zijn lichamen die personenvervoer uitvoeren altijd belastingplichtig. Daarnaast is openbaar vervoer geen door een hogere overheid opgedragen taak, daarom handelt een OV-bedrijf niet als ondernemer.

Een subsidie is een belaste vergoeding voor een prestatie indien:

- Er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de vergoeding (subsidie).
- Er sprake te zijn van verbruik van een prestatie bij de concessieverlener of;
- Als er een directe invloed is op de prijs of de hoeveelheid van de dienst die het OV-Bedrijf aan een consument levert.

Met betrekking tot rijksbijdrages aan het openbaar vervoer zijn de conclusies dat:

- Er een rechtstreeks verband bestaat tussen de vergoeding en de prestatie.
- De subsidieverlener verbruikt omdat het OV-Bedrijf een taak uitvoert voor de concessieverlener.
- Ook is er een directe invloed op de prijs, de concessieverlener bepaalt zelf de prijs van het OV en de hoogte van de subsidie.

Zodoende zijn de subsidies belast. Als de overheid gebruiker is, dan bedraagt het tarief 19%, deze is compensabel via het BCf.

Als er een directe invloed is op de prijs bedraagt het tarief 6%, en is de BTW te compenseren via de begroting van verkeer en waterstaat.



## 7. Literatuurlijst.

### Boeken.

- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009
- M.E. van Hilten, H.W.M van Kesteren, *Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieserie nr. 6)*, Deventer: Fed 2007.
- G.W.A van der Meent, A. Stellingwerff Beintema, *Tekst en toelichting Wet personenvervoer 2000* (editie 2004-2006), Den Haag: SDU Uitgevers 2005
- J.H. Mensen, *Wet gemeenschappelijke regelingen*, Deventer: Kluwer 2009
- O.L. Mobach e.a., *Omzetbelasting (serie Cursus Belastingrecht studenteneditie 2010-2011)*, Deventer: Kluwer 2010.
- R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.
- S.A. Stevens, *De belaste overheid*, Deventer: Kluwer 2003.
- B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Deventer: Fed 1999.

### Jaarverslagen.

- HTM, *'HTM op koers voor nieuwe uitdaging jaarverslag 2010'*, Den Haag 2011
- RET, *'Aardig onderweg jaarverslag 2010'*, Rotterdam 2011

### Rapporten.

- H.Meurs, E.Rosbergen, A. Stoelinga, (2004) *'Decentralisatie en marktwerking in het openbaar vervoer: De ervaringen tot nu toe stemmen hoopvol'* Geraadpleegd op <http://www.cvs-congres.nl>
- P. Wilms, E. Rosbergen (2008), *'Omvang BDU beschikbare middelen en ambities'*, Geraadpleegd op <http://www.rijksoverheid.nl>
- Stadsregio Amsterdam december (2004), *'Regionaal Verkeer en Vervoerplan'*, Geraadpleegd op [www.stadsregio.info](http://www.stadsregio.info)
- Ministerie van Financiën (2010), *'Rapport Beleidsdoorlichting BTW-compensatiefonds'*, Geraadpleegd op <http://www.rijksoverheid.nl>
- Provincie Zuid Holland (2004) *'Beheerst groeien, Provinciaal Verkeer- en Vervoerplan 2002 – 2020'* Geraadpleegd op [www.zuid-holland.nl](http://www.zuid-holland.nl)

### Artikelen.

- G.C. Bulk, *'BTW-positie luchtverkeersbeveiliging'*, BTWBrief 1997, nr. 10.
- Nieuwenhuizen, R. van Slighter, *'Subsidies? No Mohr BTW'*, Weekblad 1996/6199

### Digitale bronnen.

- Kennis platform verkeer en vervoer (2012), *'Achtergronden: financiering'*, Geraadpleegd op [www.kpvv.nl](http://www.kpvv.nl) (zoek op: achtergronden financiering)
- Kennis platform verkeer en vervoer (2012), *'Een terugblik op de overheidsfinanciering van het openbaar vervoer'*, Geraadpleegd op [www.kpvv.nl](http://www.kpvv.nl) (zoek op: overheidsfinanciering)
- Kennis platform verkeer en vervoer (2012), *'gunningsmodel'*, Geraadpleegd op [www.kpvv.nl](http://www.kpvv.nl) (zoek op: *gunningsmodel*).
- Kennis platform verkeer en vervoer (2012), *'BTW-plicht'*, Geraadpleegd op [www.kpvv.nl](http://www.kpvv.nl) (zoek op: *BTW*).
- Rijksoverheid (2012) *'Aanbesteding stads- en streekvervoer'*, Rijksoverheid 30 april 2012, Geraadpleegd op [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl) (zoek op: Aanbesteding stads- en streekvervoer).
- Rijksoverheid (2012) *'Aanbesteding vervoer in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag'*, Rijksoverheid 30 april 2012, Geraadpleegd op [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl) (zoek op: Aanbesteding vervoer in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag).
- Stadsregio Rotterdam (24 november 2011) *'Bestuur stadsregio akkoord met basistarief OV van 79 naar 83 cent'* geraadpleegd op <http://www.stadsregio.nl>
- Stadsregio nieuwe stijl (30 april 2011) *'De 8 stadsregio's , geraadpleegd op <http://www.stadsregios.nl/>*

## **Jurisprudentie**

### **1970-1979**

Tarief Commissie 20 november 1972, nr. 10 621 O, BNB 1973/188

Hoge Raad 5 april 1978, nr. 18 474, BNB 1978/169

### **1980-1989**

Hoge Raad 12 maart 1980, nr. 19 239, BNB 1980/128

Hof van Justitie EG 1 april 1982, nr. C-89/81, BNB 1982/311

Hof 's-Gravenhage 3 juni 1981, nr. 65/80, BNB 1982/209

Hof Arnhem, 3 februari 1982, nr. O 73/1979, BNB 1983/79

Hof Arnhem 2 juni 1983, nr. O 157/1981, BNB 1984/332

Hoge Raad 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76

Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

Hof Amsterdam 13 januari 1987, nr. 4551/86, V-N 1989/436

Hof van Justitie EG 26 maart 1987, nr. 235/85, FED 1987/341

Hof van Justitie EG 8 maart 1988, nr. 102/86

Hoge Raad 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213

Hoge Raad 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245

Hof van Justitie EG 17 oktober 1989, nr. 231/87 en 129/88, FED 1990/312

### **1990-1999**

HR 28 maart 1990, nr. 25 517, BNB 1990/180

Hoge Raad 23 mei 1990, nr. 26/339, BNB 1990/202

HR 31 oktober 1990, nr. 26 018, BNB 1990/345

Hoge Raad 5 juni 1991, nr. 26 953, FED 1991/797

Hoge Raad 6 november 1991, nr. 27 334, BNB 1992/7

HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173

HOGE RAAD 3 maart 1993, nr. 28 441, BNB 1993/178

Hoge Raad 23 juni 1993, nr. 28 614, BNB 1993/260

Hoge Raad 8 december 1993, nr. 29 198, BNB 1994/49

Hoge Raad 22 december 1993, nr. 29 288, BNB 1994/70

Hof van Justitie van de EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, BNB 1994/271

Hof Amsterdam 28 juni 1995, nr. 95/1360, BNB 1997/327

Hessische FG 5 januari 1997, 6K 200/94

Hof van Justitie van de EG 29 februari 1996, nr C-215/9, BNB 1997/32

Hoge Raad 15 juli 1997, nr. 31 440, BNB 1997/327

Hof 's-Gravenhage 3 september 1997, nr. 95/2491,

Bundesfinanzhof 18 november 1997, VR 11/97

Hof 's-Hertogenbosch 4 december 1997, nr. 95/2536

Hof van Justitie EG 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17

Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33 625, BNB 1999/50

### **2000-2009**

Hof 's-Hertogenbosch 14 juni 2000, nr. 94/2935, V-N 2000/41.1.5.

Hoge Raad 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212

Hof van Justitie EG 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211

Hoge Raad 7 november 2003, nr. 37 800, BNB 2004/66

Hoge Raad 14 mei 2004, nr 39 324, BNB 2004/287

Hoge Raad 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430

Hoge Raad 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21.

Hof van Justitie EG 16 september 2008, nr. C-288/07, V-N 2008/47.21

Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 41 209, BNB 2009/127

### **2010-2012**

Rechtbank Arnhem, 26 januari 2012, nr. AWB 10/365 en 11/5109

Rechtbank 's-Gravenhage, 22 februari 2012, nr. AWB 10/4278

**Overige stukken**

Kamerstukken II, 2011/12, 33 047, nr. 1

Kamerstukken II, 2011/12, 33 047, nr. 3

Kamerstukken II 1967/68, 9324, blz. 17 l.k.

Aanhangsel Handelingen II, 2002/03, nr. 1872